СБОРНИК
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

ОФИЦИАЛЬНЫЙ ПЕРЕВОД

Издание 2010 года

Международная федерация бухгалтеров (IFAC)
Министерство финансов Российской Федерации

Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012. ISBN 978-5-9551-0573-4

В настоящем издании представлен официальный перевод Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (2010 год) со всеми приложениями и дополнениями к стандартам. Перевод и подготовка публикации осуществлены Консорциумом компаний ЗАО «БДО» и ООО «Институт бюджетных решений» по заказу Министерства финансов Российской Федерации в рамках совместного проекта Российской Федерации и Международного банка реконструкции и развития «Модернизация казначейской системы Российской Федерации».

Целью публикации является содействие успешному и своевременному осуществлению бюджетной реформы в части совершенствования системы бюджетного учета и отчетности, повышения профессионального уровня бухгалтерских работников сектора государственного управления в сфере международных стандартов финансовой отчетности в связи с признанием Российской Федерацией Международных стандартов финансовой отчетности.

Эта публикация размещена на сайте Минфина России по адресу http://www1.minfin.ru/ru/budget/sfo/msfo/, а также на сайте Международной федерации бухгалтеров по адресу http://www.ifac.org и находится в свободном доступе. Оригинальный текст опубликован на английском языке на сайте Международной федерации бухгалтеров по адресу http://www.ifac.org/publicationsresources/2010-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements.

Настоящие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора за 2010 год, опубликованные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC) в мае 2010 года на английском языке, были переведены на русский язык Консорциумом компаний в составе Закрытого акционерного общества «БДО» и Общества с ограниченной ответственностью «Институт бюджетных решений» в июне 2012 года и воспроизводятся с разрешения Международной федерации бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC). Процедура перевода Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора прошла проверку IFAC, и перевод был выполнен в соответствии с Программным документом IFAC «Положение по переводу и воспроизведению стандартов, изданных Международной федерацией бухгалтеров». Утвержденным текстом всех Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора является текст, опубликованный IFAC на английском языке.

Текст Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора © (2010 год) на английском языке принадлежит Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Все права защищены.

Текст Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора © (2012 год) на русском языке принадлежит Международной федерации бухгалтеров (IFAC). Все права защищены.

Права на издание Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора на русском языке переданы Международной федерацией бухгалтеров (IFAC) Министерству финансов Российской Федерации.

Оригинальное название: 2010 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements (May 2010), ISBN: 978-1-60815-058-8.

ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ИЗДАНИЮ

Официальный перевод Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) на русский язык осуществлен по заказу Министерства финансов Российской Федерации Консорциумом компаний в составе ЗАО «БДО» и ООО «Институт бюджетных решений» в рамках совместного проекта Российской Федерации и Международного банка реконструкции и развития «Модернизация Казначейской системы в Российской Федерации». Разработчиком МСФО ОС и обладателем авторского права на них является Международная федерация бухгалтеров (International Federation of Accountants, IFAC).

Официальный перевод МСФО ОС должен способствовать созданию условий для успешного и своевременного осуществления бюджетной реформы в части совершенствования системы бюджетного учета и отчетности, повышению квалификации сотрудников финансовых служб организаций государственного сектора по вопросам бухгалтерского (бюджетного) учета и отчетности в соответствии с международными стандартами.

В соответствии с положениями Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» документами регулирования бухгалтерского учета являются федеральные и отраслевые стандарты бухгалтерского учета. Одним из принципов регулирования бухгалтерского учета является применение Международных стандартов финансовой отчетности как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов. Постановлением Правительства Российской Федерации от 25.02.2011 № 107 «Об утверждении Положения о признании Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности для применения на территории Российской Федерации» установлено, что к применению на территории Российской Федерации подлежат документы международных стандартов на русском языке.

В состав данной публикации входят Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора, изданные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора при Международной федерации бухгалтеров. Переведены Глоссарий, стандарты с 1-го по 31-й, введение и предисловие к ним в редакции 2010 года. В состав публикации не входят Введение в Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора на основе кассового метода, Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора на основе кассового метода. Перевод на русский язык МСФО ОС на основе кассового метода был осуществлен ранее, текст на русском языке размещен на сайте Международной федерации бухгалтеров по адресу: http://www.ifac.org/publications-resources/2010-ifac-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements-0.

С точки зрения российского законодательства организациями общественного сектора являются организации государственного сектора – государственные (муниципальные) учреждения, государственные академии наук, государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов, органы управления территориальных государственных внебюджетных фондов, за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ). Наиболее близким по смыслу вариантом перевода названия международных стандартов, передающим особенности российского законодательства, мог бы являться перевод как «Международные стандарты финансовой отчетности государственного сектора». В других странах сфера применения МСФО ОС шире, поскольку в нее входят и некоммерческие общественные организации. В связи с этим международные стандарты переведены как «Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора», поскольку данные стандарты представляют собой только перевод документов МФБ.

Перевод Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора осуществлялся в соответствии с Программным документом IFAC «Положение по переводу и воспроизведению стандартов, изданных Международной федерацией бухгалтеров» (Policy for Translating and Reproducing Standards Issued by IFAC). Этапы процедуры перевода включали перевод основных терминов, перевод стандартов, проверку и утверждение переведенных стандартов. Для выполнения работы была создана группа перевода, в которую вошли опытные и квалифицированные переводчики, а также комиссия экспертов (Review Committee) для контроля качества всех аспектов перевода.

Группа перевода выполнила процедуры IFAC и получила официальное разрешение и возможность переводить, воспроизводить и распространять текст МСФО ОС в электронном или бумажном формате в соответствии с положениями подписанного договора с IFAC.

В ходе выполнения перевода МСФО ОС на русский язык были организованы публичные обсуждения с профессиональным сообществом в соответствии с требованиями Политики по переводу и

воспроизведению стандартов, изданных IFAC. В обсуждении также участвовали представители федеральных органов государственной власти и органов государственной власти субъектов Российской Федерации. Обсуждения были направлены на согласование перевода МСФО ОС, перевода терминов Глоссария и часто используемых оборотов и выражений. Решение основной задачи по выполнению достоверного перевода на русский язык достигалось использованием общепринятых терминов и устойчивых выражений, применяемых в российских законодательных и нормативных документах, а также сложившейся терминологии МСФО для коммерческого сектора. В некоторых случаях в сносках к параграфам даны примечания переводчика с разъяснениями.

Иногда значение терминов МСФО ОС не находит прямого соответствия общепринятому. Примером такого рода является термин «revenue» (выручка), используемый в МСФО ОС. Его применение отличается как от международной практики учета, так и российской. Исторически сложилось, что термин «выручка», активно применяемый в коммерческом секторе, имеет определенную смысловую нагрузку (выручка как «вырученные деньги» имеет отношение к поступлениям и только от основных видов деятельности и только по обменным операциям), и, на первый взгляд, не может использоваться в общественном секторе.

Однако Совет по МСФО ОС рассматривает выручку как понятие более широкое и включает в нее все валовые поступления за период. Определение выручки соответствует понятию дохода (income), которое применяется в МСФО для коммерческого сектора. В отличие от Совета по МСФО, Совет по МСФО ОС не применяет термин «доход» (он отсутствует в Глоссарии терминов МСФО ОС), а дает специальную оговорку, что вместо термина «доход» (income) в том понимании, в каком он рассматривается в МСФО, в МСФО ОС используется термин «выручка» (revenue).

При переводе терминов, которые не применяются в российских нормативных актах, в некоторых случаях наиболее приемлемым способом является использование терминов, уже введенных практикой применения Международных стандартов финансовой отчетности. Так, термин «qualifying asset» ранее переводился в МСФО, предыдущих переводах МСФО ОС и различных обучающих материалах по МСФО как «квалифицируемый актив» и является привычным термином. Последние поправки в переводе МСФО изменили этот перевод на «актив, отвечающий определенным требованиям».

Консорциум компаний в составе ЗАО «БДО» и ООО «Институт бюджетных решений» выражает благодарность государственным органам и представителям профессионального сообщества, принявшим участие в обсуждении, а именно: Департамент бюджетной политики и методологии Министерства финансов Российской Федерации, Счетная палата Российской Федерации, Департамент бухгалтерского учета и отчетности Банка России, Комитет бюджетно-финансовой политики и казначейства Администрации Волгоградской области, KPMG, PricewaterhouseCoopers Russia B.V., Ernst&Young, ACCA Russia, Российская коллегия аудиторов, Институт финансово-экономического мониторинга, Аудиторская Ассоциация «Содружество», Московская аудиторская палата (МоАП) в лице компании Мазар, Институт профессиональных аудиторов, БДО Азербайджан.

Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года

Том I

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ИЗДАНИЮ 3

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА 7

ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА 13

МСФО ОС 1 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 14

МСФО ОС 2 – ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ 58

МСФО ОС 3 – УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ 76

МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ 101

МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ 120

МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ 131

МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ 157

МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 173

МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ 194

МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ 213

МСФО ОС 11 – ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО 225

МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ 244

МСФО ОС 13 – АРЕНДА 259

МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ 288

МСФО ОС 15 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ 301

МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ 346

МСФО ОС 17 – ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА 372

МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ 402

МСФО ОС 19 – РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ 425

МСФО ОС 20 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ 456

МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА 472

МСФО ОС 22 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ О СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ 503

МСФО ОС 23 – ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ) 522

МСФО ОС 24 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ 567

МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ.....590

Том II

СОДЕРЖАНИЕ

МСФО ОС 26 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА.....656

МСФО ОС 27 – СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО 705

МСФО ОС 28 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ 731

МСФО ОС 29 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА.....802

МСФО ОС 30 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ 1021

МСФО ОС 31 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ.....1063

ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ МСФО ОС.....1106

Декабрь 2006 г.

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение 1–4

Цели СМСФО ОС 5–9

Членство в СМСФО ОС 7

Заседания СМСФО ОС 8–9

Сфера применения и действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора 10–28

Сфера применения стандартов 10–14

Финансовая отчетность общего назначения 15–17

МСФО ОС для учета по методу начисления и кассовому методу 18–20

Переход от кассового метода к методу начисления 21–25

Действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора 26–29

Надлежащие процедуры 30–35

Язык 36

ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Введение

1. В настоящем Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) устанавливаются цели и рабочие процедуры Совета по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) и разъясняется сфера применения и действие МСФО ОС. Предисловие должно служить указанием при интерпретации Приглашений к представлению комментариев, дискуссионных документов, проектов документов для общественного обсуждения, а также стандартов, утвержденных и опубликованных СМСФО ОС.

2. Миссия Международной федерации бухгалтеров (МФБ), как указано в ее уставе, заключается в том, чтобы «служить общественным интересам, и с этой целью продолжать укреплять бухгалтерскую профессию во всем мире, содействовать укреплению экономики разных стран, разрабатывая и способствуя распространению принципа соблюдения высококачественных профессиональных стандартов, дальнейшему сближению этих стандартов в международном масштабе и высказывая точку зрения по общественно значимым вопросам, входящим в непосредственную компетенцию профессии». Для выполнения этой миссии МФБ учредила СМСФО ОС.

3. СМСФО ОС (ранее известный как Комитет по общественному сектору (КОС)) представляет собой Совет при МФБ, созданный для разработки и публикации в рамках его полномочий Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). МСФО ОС являются высококачественными мировыми стандартами финансовой отчетности, показанными к применению организациями общественного сектора, за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ).

4. Консультативная группа СМСФО ОС назначается самим СМСФО ОС. Консультативная группа является рабочей группой, не пользующейся механизмом голосования. Она является средством, с помощью которого СМСФО ОС может, при необходимости, проводить дискуссии и получать консультации от широкой группы участников. Консультативную группу возглавляет Председатель СМСФО ОС. Консультативная группа представлена, преимущественно, электронным форумом. Тем не менее, региональные филиалы Консультативной группы проводят встречи с СМСФО ОС в связи с любыми заседаниями СМСФО ОС, проводимыми в их регионах. Все члены Консультативной группы приглашаются на данные заседания. Кроме того, при необходимости может созываться заседание всех членов Консультативной группы.

Цели СМСФО ОС

5. Цели СМСФО ОС заключаются в служении общественным интересам путем разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности общественного сектора и содействия сближению международных и национальных стандартов для повышения качества и единообразия финансовой отчетности во всем мире. СМСФО ОС достигает этих целей путем:

   - издания Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС);
   - рекомендации их внедрения, а также сближения стандартов во всем мире с данными стандартами; и
   - публикации других документов, представляющих собой руководство по вопросам представления финансовой отчетности общественного сектора и опыт в этой сфере.

6. МСФО ОС представляют собой официальные требования, установленные СМСФО ОС. Помимо разработки МСФО ОС, СМСФО ОС публикует также неофициальные документы, в том числе исследования, отчеты об исследованиях и специальные документы, рассматривающие конкретные вопросы финансовой отчетности общественного сектора.

Членство в СМСФО ОС

7. Члены СМСФО ОС назначаются Советом МФБ. СМСФО ОС состоит из 18 членов, 15 из которых выдвигаются органами МФБ, а три представляют общественность. Общественные члены Совета могут выдвигаться любым лицом или организацией. Кроме того, в СМСФО ОС назначается ограниченное количество наблюдателей из органов, заинтересованных в финансовой отчетности

общественного сектора. Эти наблюдатели обладают правом выступать на заседании, но не имеют права голоса.

Заседания СМСФО ОС

8. Каждое заседание СМСФО ОС требует кворума, по меньшей мере, из 12-ти назначенных членов в форме личного присутствия или с использованием прямой телекоммуникационной связи.

9. Заседания СМСФО ОС по обсуждению разработки или утверждения публикации МСФО ОС или других документов открыты для общественности. Объявления о повестке дня, включая протоколы заседаний СМСФО ОС, публикуются СМСФО ОС на интернет-сайте: http://www.ifac.org/publicsector.

Сфера применения и действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора

Сфера применения стандартов

10. СМСФО ОС разрабатывает МСФО ОС, применяемые для учета по методу начисления, и МСФО ОС для учета по кассовому методу.

11. МСФО ОС устанавливают требования к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации по операциям и событиям в финансовой отчетности общего назначения.

12. МСФО ОС предназначены к применению всеми организациями общественного сектора для целей финансовой отчетности общего назначения. К организациям общественного сектора относятся национальные правительства, региональные правительства (к примеру, на уровне штата, провинции, территории), местные органы власти (к примеру, города, района) и их подразделения (департаменты, службы, комитеты, комиссии), если не указано иное. Стандарты не применяются к КОГУ. КОГУ применяют Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), публикуемые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). В МСФО ОС дается определение КОГУ.

13. Любые ограничения применимости отдельных МСФО ОС четко указываются в этих стандартах. МСФО ОС не предназначаются для применения к несущественным статьям.

14. СМСФО ОС следует политике, в соответствии с которой все параграфы МСФО ОС имеют равную силу, и сила конкретных положений определяется используемой формулировкой. Во избежание незапланированных последствий СМСФО ОС принял решение применять данную политику перспективно при пересмотре и переиздании ранее выпущенных МСФО ОС. Поэтому МСФО ОС, утвержденные СМСФО ОС после 1 января 2006 года, содержат оформленные жирным и простым шрифтом параграфы, имеющие равную силу. Параграфы, выделенные жирным шрифтом, указывают на основные правила. Конкретный МСФО ОС должен пониматься в контексте его цели и Основания для заключений (если таковая имеется), приведенных в самом стандарте, а также в данном Предисловии.

Финансовая отчетность общего назначения

15. Финансовая отчетность, опубликованная для пользователей, которые не могут требовать от финансовой информации удовлетворения своих специфических информационных потребностей, является финансовой отчетностью общего назначения. Примерами таких пользователей являются граждане, избиратели, их представители и другие члены общества. Термин «финансовая отчетность», используемый в данном Предисловии и стандартах, охватывает все отчеты и пояснительные материалы, которые являются частью финансовой отчетности общего назначения.

16. В случаях, когда в основе подготовки финансовой отчетности лежит учет по методу начисления, финансовая отчетность должна включать Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале. В случаях когда в основе подготовки финансовой отчетности лежит учет по кассовому методу, основная финансовая отчетность представлена Отчетом о денежных поступлениях и выплатах.

17. Помимо подготовки финансовой отчетности общего назначения организация может подготавливать финансовую отчетность для других сторон (например, органов власти, парламента и других сторон, выполняющих надзорные функции), которые могут требовать, чтобы финансовая отчетность отвечала их специфическим информационным потребностям. Такие отчеты называются финансовой отчетностью специального назначения. СМСФО ОС рекомендует использовать МСФО ОС при

подготовке финансовой отчетности специального назначения в случаях, когда это целесообразно.

МСФО ОС для учета по методу начисления и кассовому методу

18. СМСФО ОС разрабатывает МСФО ОС для учета по методу начисления, которые:

    - сближаются с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), издаваемыми Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), путем адаптации последних к условиям общественного сектора в случаях, когда это целесообразно. В ходе данного процесса СМСФО ОС предпринимает попытки сохранить порядок учета и оригинальный текст МСФО насколько это возможно, за исключением случаев, когда специфика общественного сектора требует отступления; и

    - рассматривают вопросы финансовой отчетности общественного сектора, не охватываемые существующими МСФО или по которым СМСФО не разработал МСФО.

19. Поскольку многие МСФО ОС по методу начисления основаны на МСФО, «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности», изданная СМСФО, дает подходящие указания пользователям МСФО ОС.

20. СМСФО ОС также издал всесторонние МСФО ОС для учета по кассовому методу, в том числе разделы, касающиеся обязательного и добровольного раскрытия информации.

Переход от кассового метода к методу начисления

21. МСФО ОС для учета по кассовому методу рекомендует организациям добровольно раскрывать информацию, представляемую на основе метода начисления, хотя основная финансовая отчетность при этом составляются по кассовому методу. Организация, находящаяся в процессе перехода от кассового метода к методу начисления, может раскрывать отдельную информацию по методу начисления. Статус дополнительной информации (например, проходила ли она аудиторскую проверку или нет) и ее расположение (например, в примечаниях к финансовой отчетности или в отдельном дополнительном разделе финансового отчета) будут зависеть от характеристики информации (например, надежности и полноты) и законодательных и нормативных положений по финансовой отчетности в этой стране.

22. СМСФО ОС также пытается облегчить переход на МСФО ОС по методу начисления с помощью переходных положений, предусмотренных в некоторых стандартах. В случаях когда существуют переходные положения, организации дается дополнительное время на выполнение всех требований отдельного МСФО ОС по методу начисления или предоставляется освобождение от некоторых требований при первоначальном применении МСФО ОС. Организация может в любое время принять решение внедрить учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. В этот момент организация должна применять все МСФО ОС по методу начисления и может решить воспользоваться любым переходным положением, предусмотренным конкретным МСФО ОС по методу начисления.

23. В случаях если принято решение о применении учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, переходные положения устанавливают сроки, в течение которых осуществляется переход. По истечении переходного срока организация должна представлять отчетность в полной мере в соответствии со всеми МСФО ОС по методу начисления.

24. Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 1 (МСФО ОС 1) «Представление финансовой отчетности» содержит следующее требование:

    Организация, финансовая отчетность которой соответствует Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, должна раскрыть информацию об этом факте. Финансовая отчетность не может быть представлена как соответствующая МСФО ОС, если она не соответствует всем требованиям каждого применяемого МСФО ОС.

25. МСФО ОС 1 также требует раскрытия информации о том, в какой мере организацией применяются переходные положения.

Действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора

26. В каждой стране нормативные положения могут регулировать выпуск организациями общественного сектора финансовой отчетности общего назначения. Эти положения могут иметь форму законодательных требований к отчетности, постановлений и инструкций по финансовой отчетности и/ или стандартов бухгалтерского учета, устанавливаемых правительствами,

регуляторными органами и/или профессиональными организациями в сфере бухгалтерского учета в соответствующей стране.

27. СМСФО ОС считает, что внедрение МСФО ОС, наряду с раскрытием информации по их соблюдению, приведет к значительному повышению качества финансовой отчетности общего назначения, представляемой организациями общественного сектора. Это, в свою очередь, должно привести к более высокой степени информированности при оценке решений о распределении ресурсов, принимаемых правительствами, тем самым способствуя большей прозрачности и подотчетности.

28. СМСФО ОС признает право правительств и национальных органов стандартизации устанавливать стандарты и внедрять инструкции по финансовой отчетности в своих странах. Некоторые суверенные правительства и национальные органы стандартизации уже разработали стандарты бухгалтерского учета, применяемые к правительству и организациям общественного сектора в своих странах. МСФО ОС могут помогать таким органам стандартизации в разработке ими новых стандартов или пересмотре существующих в целях обеспечения большей сопоставимости. Скорее всего, МСФО ОС будут особенно полезны для стран, еще не разработавших стандарты бухгалтерского учета для правительства и организаций общественного сектора. СМСФО ОС настойчиво рекомендует принятие МСФО ОС и приведение национальных требований в соответствие с МСФО ОС.

29. Сами по себе ни СМСФО ОС, ни сообщество бухгалтеров не обладают полномочиями требовать соблюдения МСФО ОС. Успешность усилий СМСФО ОС зависит от признания и поддержки его работы со стороны множества различных заинтересованных групп, действующих в своих странах.

Надлежащие процедуры

30. СМСФО ОС внедрил надлежащие процедуры по разработке МСФО ОС, обеспечивающие возможность представления комментариев заинтересованными сторонами, включая органы МФБ, аудиторов, составителей финансовой отчетности (включая министерства финансов), органов стандартизации и физических лиц. СМСФО ОС также проводит совещания со своей Консультативной группой по основным проектам, техническим вопросам и приоритетам рабочих программ.

31. Надлежащие процедуры СМСФО ОС для проектов, как правило, хотя и не обязательно, включают следующие шаги:

- Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учета и обмен мнениями по соответствующим вопросам с национальными разработчиками стандартов;
- Рассмотрение документов, опубликованных:
  - Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО);
  - национальными органами стандартизации, регуляторными и другими уполномоченными органами;
  - профессиональными организациями в сфере бухгалтерского учета; и
  - другими организациями, заинтересованными в финансовой отчетности общественного сектора.
- Формирование Управляющих комитетов (УК), консультативных комитетов проектов (ККП) или подкомитетов для оказания помощи СМСФО ОС по тому или иному проекту;
- Публикация проектов разработанных документов для общественного обсуждения и представления комментариев, по меньшей мере, в течение 4 месяцев. Это дает возможность сторонам, которых затрагивают документы СМСФО ОС, представить свою точку зрения до того, как эти документы будут завершены и утверждены СМСФО ОС. Проект разработанного документа включает в себя Основание для заключений;
- Рассмотрение всех комментариев, полученных в течение периода обсуждения дискуссионных документов, проектов документов для общественного обсуждения, и внесение в предлагаемые стандарты изменений, которые были сочтены необходимыми в свете целей СМСФО ОС; и
- Публикация МСФО ОС, включающие в себя Основание для заключений, в котором разъясняются этапы прохождения надлежащих процедур СМСФО ОС и то, как СМСФО ОС

пришел к данным заключениям.

Управляющие комитеты, Консультативные комитеты по проекту и подкомитеты

32. СМСФО ОС может делегировать свои обязанности по проведению необходимых исследований и подготовке проектов документов предлагаемых стандартов для общественного обсуждения и руководств, а также проектов исследований Управляющим комитетам, подкомитетам или физическим лицам.

33. В Управляющих комитетах, Консультативных комитетах по проекту и подкомитетах председательствует член СМСФО ОС, однако они могут включать лиц, не являющихся членами СМСФО ОС или органа МФБ.

Порядок утверждения

34. Проект стандарта, должным образом пересмотренный в течение периода обсуждения, представляется СМСФО ОС на утверждение. В случае утверждения он издается как МСФО ОС и вступает в силу с даты, указанной в Стандарте. Иногда в случаях, когда имеются значимые неразрешенные вопросы по проекту разработанного документа, вынесенного на публичное обсуждение, СМСФО ОС может принять решение повторно вынести проект предлагаемого стандарта на публичное обсуждение для представления комментариев.

35. При утверждении Приглашения к представлению комментариев (ППК), проекта документа для общественного обсуждения или МСФО ОС требуется, по меньшей мере, две трети от общего числа голосов в СМСФО ОС. Каждый член СМСФО ОС, представленный в СМСФО ОС, обладает одним правом голоса.

Язык

36. Утвержденным текстом документа является текст, публикуемый СМСФО ОС на английском языке. Органы МФБ уполномочены при необходимости составлять, после получения одобрения МФБ, переводы таких документов к публикации на языке своей страны за свой счет.

ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) при Международной федерации бухгалтеров осуществляет разработку стандартов финансовой отчетности для организаций общественного сектора под названием Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). Совет признает значительную пользу от получения единообразной и сопоставимой финансовой информации в разных странах и верит в значительную роль МСФО ОС в реализации этой задачи. СМСФО ОС настойчиво рекомендует правительствам и национальным органам стандартизации участвовать в разработке его стандартов путем представления комментариев относительно вырабатываемых им предложений, приводимых в проектах документов для общественного обсуждения.

СМСФО ОС выпускает МСФО ОС, применяемые для ведения учета по кассовому методу и методу начисления для целей финансовой отчетности. МСФО ОС, применяющие метод начисления, основаны на Международных стандартах финансовой отчетности (МСФО), опубликованных Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), в случаях, когда требования данных стандартов применимы к общественному сектору. Помимо этого, они рассматривают специфические вопросы финансовой отчетности общественного сектора, не охватываемые МСФО.

Принятие МСФО ОС правительствами повысит не только качество, но и сопоставимость финансовой информации, содержащейся в отчетности организаций общественного сектора во всем мире. СМСФО ОС рекомендует принятие МСФО ОС и приведение национальных требований в соответствие с МСФО ОС. Финансовая отчетность может рассматриваться как соответствующая МСФО ОС, только если она отвечает всем требованиям каждого применяемого МСФО ОС.

МСФО ОС 1 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 1 (в редакции 2003 года) «Представление финансовой отчетности», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 1 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 1—ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN23

Цель 1

Сфера применения 2–6

Определения 7–14

- Группа организаций 8–10
- Будущие экономические выгоды и возможность полезного использования 11
- Коммерческие организации с государственным участием 12
- Существенность 13
- Чистые активы/ капитал 14

Назначение финансовой отчетности 15–18

Ответственность за финансовую отчетность 19–20

Компоненты финансовой отчетности 21–26

Общий анализ 27–58

- Достоверное представление и соответствие МСФО ОС 27–37
- Допущение о непрерывности деятельности 38–41
- Последовательность представления 42–44
- Существенность и агрегирование 45–47
- Взаимозачет 48–52
- Сравнительная информация 53–58

Структура и содержание 59–150

- Введение 59–60
- Составление финансовой отчетности 61–65
- Отчетный период 66–68
- Своевременность 69
- Отчет о финансовом положении 70–98
- Разделение на краткосрочные/долгосрочные статьи 70–75
- Краткосрочные активы 76–79
- Краткосрочные обязательства 80–87
- Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовом положении 88–92
- Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовом положении, либо в примечаниях 93–98
- Отчет о финансовых результатах деятельности 99–117
- Профицит или дефицит за период 99–101
- Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовых результатах деятельности 102–105

Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в примечаниях 106–117

Отчет об изменениях чистых активов/ капитала 118–125

Отчет о движении денежных средств 126

Примечания 127–150

Структура 127–131

Раскрытие информации об учетной политике 132–139

Основные источники неопределенности оценочных значений 140–148

Капитал 148A–148C

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как чистые активы/ капитал 148D

Раскрытие прочей информации 149–150

Переходные положения 151–152

Дата вступления в силу 153–154

Отмена МСФО ОС 1 (2000 г.) 155

Приложение A: Качественные характеристики финансовой отчетности

Приложение B: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Сравнение с МСФО 1

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 1 «Представление финансовой отчетности» (МСФО ОС 1) изложен в параграфах 1–155. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 1 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» заменяет МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности (в редакции мая 2000 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 1

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 1 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 1 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 1 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 1 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 1». Все изменения в МСФО 1, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 1.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 1 приводятся ниже.

Сфера применения

IN5. Настоящий Стандарт не включает требования, связанные с выбором и применением учетной политики. Указанные требования включены в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

IN6. Настоящий Стандарт включает требования к представлению информации о профиците или дефиците за период, которые ранее содержались в МСФО ОС 3.

Определения

IN7 В настоящем Стандарте:

- даются определения двум новым терминам: «практически неосуществимо» и «примечания»;
- термин «существенность» заменяется на «существенный» и производится корректировка определения;
- исключаются следующие неактуальные термины: «ассоциированные организации», «стоимость заимствований», «денежные средства», «эквиваленты денежных средств», «денежные потоки», «консолидированная финансовая отчетность», «контроль», «контролируемая организация», «контролирующая организация», «метод долевого участия», «курсовая разница», «справедливая стоимость», «финансовые активы», «иностранная валюта», «зарубежная деятельность», «доля меньшинства», «квалифицируемые активы». Определения данных терминов даны в других МСФО ОС и воспроизведены в «Глоссарии терминов».
- исключаются следующие более неиспользуемые термины: «чрезвычайные статьи», «фундаментальные ошибки», «чистая прибыль/ убыток», «обычная деятельность», «валюта отчетности» и «профицит/ дефицит от обычной деятельности». Данные термины также исключены из соответствующих МСФО ОС, например, МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» и МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов».

IN8. Настоящий Стандарт включает определение термина «существенность» и понятие характеристик пользователей. Ранее в МСФО ОС 1 такой комментарий отсутствовал.

Достоверное представление и отступление от МСФО ОС

IN9. В Стандарте разъясняется, что для достоверного представления необходимо точное представление влияния операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, выручки и расходов, приведенных в МСФО ОС. Ранее в МСФО ОС 1 отсутствовали указания относительно значения термина «достоверное представление».

IN10. Стандарт требует, чтобы в исключительно редких случаях организация отступала от соблюдения требования МСФО ОС, при условии, что это не запрещено соответствующими законодательными нормами, если руководство приходит к выводу, что выполнение требования может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте. В любом случае организация обязана раскрывать данные сведения. В предыдущей редакции МСФО ОС 1 не устанавливался критерий отступления от МСФО ОС, и не проводилось различия между обстоятельствами, в которых законодательные нормы допускают или запрещают отступление от МСФО ОС.

IN11. Стандарт не включает требования, связанные с выбором и применением учетной политики, так как они включены в МСФО ОС 3. Ранее МСФО ОС 1 включал такие требования.

Классификация активов и обязательств

IN12. Стандарт требует, чтобы организация представляла активы и обязательства по степени ликвидности только тогда, когда такое представление дает надежную и более актуальную информацию, чем представление в разрезе краткосрочных/ долгосрочных статей. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не содержал такого ограничения.

IN13. Стандарт требует, чтобы обязательство, удерживаемое преимущественно в целях продажи, классифицировалось как краткосрочное. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не устанавливал такой критерий классификации обязательств как краткосрочных.

IN14. Стандарт требует, чтобы финансовое обязательство, срок погашения которого наступает в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или применительно к которому организация не имеет безусловного права отсрочить его погашение, по меньшей мере, на двенадцать месяцев после отчетной даты, классифицировалось как краткосрочное обязательство. Такая классификация является необходимой даже в том случае, если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к публикации заключено соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции требовал, чтобы такие обязательства классифицировались как долгосрочные.

IN15. В Стандарте разъясняется, что обязательство классифицируется как долгосрочное, если по действующим условиям кредитования организация имеет право по своему усмотрению рефинансировать или продлевать свои обязательства, по меньшей мере, на двенадцать месяцев после отчетной даты.

IN16. В случае если долгосрочное финансовое обязательство подлежит оплате не позднее отчетной даты вследствие нарушения организацией кредитного соглашения, то оно классифицируется как краткосрочное на отчетную дату, даже если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к публикации кредитор согласился не требовать оплаты вследствие нарушения. Предыдущая редакция МСФО ОС 1 требовала, чтобы такие обязательства классифицировались как долгосрочные.

IN17. Стандарт разъясняет, что обязательство классифицируется как долгосрочное, если к отчетной дате кредитор согласился предоставить льготный период, истекающий, по меньшей мере, через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может устранить нарушение, а кредитор не может требовать немедленного погашения.

Представление и раскрытие информации

Отчет о финансовом положении

IN18. Стандарт устанавливает требования к представлению суммы профицита или дефицита за период. Ранее эти требования входили в МСФО ОС 3.

IN19. Стандарт не требует представления следующих статей в Отчете о финансовом положении:

- профицит или дефицит от операционной деятельности;
- профицит или дефицит от обычной деятельности; и

- чрезвычайные статьи.

Предыдущая редакция МСФО ОС 1 требовала представления этих статей.

IN20. Стандарт требует раздельного представления в Отчете о финансовых результатах деятельности профицита или дефицита организации за период, распределенного по статьям «Профицит или дефицит, относящиеся к собственникам контролирующей организации» и «Профицит или дефицит, относящиеся к доле меньшинства». Предыдущая редакция МСФО ОС 1 не содержала таких требований.

Отчет об изменениях чистых активов/ капитала

IN21. Стандарт требует представления в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала общей суммы выручки и расходов организации за период (включая суммы, признанные непосредственно в чистых активах/ капитале), где отдельно показаны суммы, относящиеся к доле меньшинства и собственникам контролирующей организации. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не требовал представления этих статей.

Примечания

IN22. Стандарт требует, чтобы организация раскрывала профессиональные суждения, за исключением суждений, содержащих оценки, сделанные руководством в процессе применения учетной политики организации и оказавшие наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности (например, профессиональное суждение руководства о том, являются ли активы инвестиционной недвижимостью). МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не содержал подобных требований к раскрытию.

IN23. Стандарт требует, чтобы организация раскрывала ключевые допущения относительно будущего и другие источники оценки неопределенности на отчетную дату, которые связаны со значительным риском существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств в течение следующего финансового года. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не содержал подобных требований к раскрытию.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта – установить порядок представления финансовой отчетности общего назначения с тем, чтобы обеспечить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций. Для достижения этой цели в настоящем Стандарте изложены общие принципы представления финансовой отчетности, рекомендации по ее структуре и минимальные требования к содержанию финансовой отчетности, подготовленной с использованием метода начисления. Признание, оценка и раскрытие информации о конкретных операциях и других событиях рассматриваются в других МСФО ОС.

Сфера применения

2. **Настоящий Стандарт должен применяться ко всем формам финансовой отчетности общего назначения, подготовленным и представленным на основе метода начисления в соответствии с МСФО ОС.**

3. Финансовая отчетность общего назначения – это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения своих особых информационных нужд. К пользователям финансовой отчетности общего назначения относятся налогоплательщики, представители законодательной власти, кредиторы, поставщики, представители средств массовой информации и наемные работники. Финансовая отчетность общего назначения включает формы отчетности, которые представляются отдельно или в рамках других официальных документов, таких как годовой отчет. Настоящий Стандарт не применяется к промежуточной финансовой информации, представленной в сокращенном виде.

4. Настоящий Стандарт в равной мере применяется всеми организациями, независимо от того, требуется им составлять консолидированную или отдельную финансовую отчетность, как определено в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

6. В Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ приведено ниже в параграфе 7.

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Метод начисления</u> – метод учета, при котором хозяйственные операции и другие события признаются по факту их совершения (а не только тогда, когда денежные средства или их эквиваленты поступили или были выплачены). Следовательно, хозяйственные операции и события отражаются в регистрах учета и признаются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся. Элементами, признаваемыми по методу начисления, являются активы, обязательства, чистые активы/ капитал, выручка и расходы.

   <u>Активы</u> – ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

   <u>Взносы собственников</u> – будущие экономические выгоды, полученные от внешних сторон, не приводящие к возникновению обязательств организации и формирующие долю участия в чистых активах/ капитале организации, которая:

   (a) **дает право на выплаты, распределяемые организацией, как (i) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования на протяжении ее существования по усмотрению собственников или их представителей, так и (ii) любое превышение активов над обязательствами в случае ликвидации организации; и/или**

   (b) **может быть продана, обменена, передана или выкуплена.**

<u>Выплаты в пользу собственников</u> – будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, распределенные организацией в пользу всех или некоторых из ее собственников в качестве инвестиционного дохода или возврата инвестиции.

<u>Группа организаций</u> – группа организаций, состоящая из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

<u>Расходы</u> – уменьшение экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода в форме выбытия, или потребления активов, или возникновения обязательств, ведущее к уменьшению чистых активов/ капитала, которое не связано с выплатами в пользу собственников.

<u>Коммерческая организация с государственным участием</u> – организация, имеющая следующие характеристики:

(a) **имеет право заключать договоры от собственного имени;**

(b) **имеет финансовые и операционные полномочия на ведение бизнеса;**

(c) **в процессе своей коммерческой деятельности реализует товары и оказывает услуги другим организациям, извлекая из этого прибыль или полностью возмещая издержки;**

(d) **работает непрерывно, независимо от продолжения государственного финансирования (кроме закупок продукции на рыночных условиях); и**

(e) **контролируется организацией общественного сектора.**

<u>Практически неосуществимо -</u> применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению.

<u>Обязательства</u> – текущая задолженность организации, являющаяся результатом прошлых событий, погашение которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования.

<u>Существенный</u> - пропуски или искажения величин существенны, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, оказать влияние на решения или оценки пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от природы и величины конкретного пропуска или искажения, оцениваемых при сопутствующих обстоятельствах. Решающим фактором может оказаться либо характер, либо величина соответствующей статьи, либо сочетание того и другого.

<u>Чистые активы/ капитал</u> – доля в активах организации, остающаяся после вычета всех ее обязательств.

<u>Примечания</u> содержат информацию, представляемую в дополнение к Отчету о финансовом положении, Отчету о финансовых результатах деятельности, Отчету об изменении чистых активов/ капитала и Отчету о движении денежных средств. Примечания содержат описательную информацию или более подробный анализ статей, раскрытых в отчетности, а также информацию о статьях, которые не удовлетворяют критериям признания в отчетности.

<u>Выручка</u> – валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов/ капитала, не связанного с увеличением взносов собственников.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

7A. В МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» описаны следующие термины, которые используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в МСФО ОС 28:

(a) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент (описан в параграфах 15 и 16 МСФО ОС 28);

(b) инструмент, налагающий на организацию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент (описан в параграфах 17 и 18 МСФО ОС 28).

Группа организаций

8. Термин «группа организаций» используется в настоящем Стандарте для обозначения в финансовой отчетности группы организаций, состоящей из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

9. Иногда для обозначения группы организаций применяются другие термины: «административная единица», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».

10. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, департамент жилищно-коммунального хозяйства может являться группой организаций, включающей как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, оказывающие эти услуги на коммерческой основе.

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования

11. Активы служат для организаций средством достижения их целей. Активы, используемые для производства товаров и оказания услуг в соответствии с целями организации, но не генерирующие напрямую чистые притоки денежных средств, нередко описываются как активы, содержащие «возможность полезного использования». Активы, используемые для того, чтобы генерировать чистые притоки денежных средств, часто характеризуются как активы, содержащие «будущие экономические выгоды». Для учета всех целей, на которые могут быть направлены активы, в настоящем Стандарте используется термин «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования» в целях выражения основополагающей характеристики активов.

Коммерческие организации с государственным участием

12. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают с целью получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению общественных работ, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги бесплатно или по значительно сниженной цене. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» содержит указания, позволяющие установить, имеет ли место контроль с точки зрения финансовой отчетности. К указанному Стандарту нужно обращаться для выяснения того, не находится ли коммерческая организация с государственным участием под контролем другой организации общественного сектора.

Существенность

13. Оценка того, может ли пропуск или искажение информации оказать влияние на решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенным, требует анализа характеристик этих пользователей. Предполагается, что пользователи имеют достаточные знания в области общественного сектора, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желание изучать информацию с должным вниманием. Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения этих пользователей.

Чистые активы/ капитал

14. Термин «чистые активы/ капитал» используется в настоящем Стандарте для обозначения остаточной величины в Отчете о финансовом положении (активы за вычетом обязательств). Чистые активы/ капитал могут быть положительными или отрицательными. Вместо термина «чистые активы/ капитал» могут использоваться другие термины при условии, что их смысл ясен.

Назначение финансовой отчетности

15. Финансовая отчетность представляет собой структурированное представление финансового положения и финансовых результатах деятельности организации. Целью финансовой отчетности общего назначения является предоставление информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и денежных потоках организации, полезной широкому кругу пользователей для принятия и оценки ими экономических решений о распределении ресурсов. В

частности, целями финансовой отчетности общего назначения в общественном секторе должны быть предоставление информации, полезной при принятии решений, и демонстрация способности организации отчитаться за вверенные ей ресурсы путем:

(a) предоставления информации об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;

(b) предоставления информации о том, как организация финансировала свою деятельность и удовлетворяла свои потребности в денежных средствах;

(c) предоставления информации, полезной при оценке способности организации финансировать свою деятельность и выполнять свои обязательства и намерения;

(d) предоставления информации о финансовом положении организации и его изменениях; и

(e) предоставления агрегированной информации, полезной для оценки результатов деятельности организации с точки зрения издержек на осуществление деятельности, эффективности и достижения результатов.

16. Финансовая отчетность общего назначения также может носить прогнозный или перспективный характер благодаря информации, полезной для прогнозирования уровня ресурсов, необходимых для продолжения деятельности, ресурсов, которые могут генерироваться в результате продолжения деятельности и сопутствующих этому рисков и неопределенностей. Финансовая отчетность также может обеспечить пользователей информацией:

(a) указывающей на то, были ли ресурсы получены и израсходованы в соответствии с бюджетом, утвержденным в установленном порядке; и

(b) указывающей на то, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с правовыми и договорными требованиями, включая финансовые ограничения, установленные законодательной властью соответствующего уровня.

17. Для достижения указанных целей финансовая отчетность содержит информацию о следующих показателях деятельности организации:

(a) активы;

(b) обязательства;

(c) чистые активы/ капитал;

(d) выручка;

(e) расходы;

(f) прочие изменения в чистых активах/ капитале; и

(g) денежные потоки.

18. Хотя информация, представленная в финансовой отчетности, может быть важной для достижения целей, указанных в параграфе 15, она вряд ли позволит добиться всех этих целей. В частности, это вероятно в отношении организаций, основной целью которых не является получение прибыли, поскольку их руководителям часто приходится отвечать как за предоставление услуг, так и за достижение финансовых целей. Для формирования более полной картины деятельности организации за отчетный период наряду с финансовой отчетностью может предоставляться дополнительная информация, включающая нефинансовую отчетность.

Ответственность за финансовую отчетность

19. Ответственность за подготовку и представление финансовой отчетности различается как в разных странах, так и в пределах одной страны. Кроме того, в законодательстве конкретной страны может проводиться различие между теми, кто отвечает за подготовку финансовой отчетности, и теми, кто отвечает за утверждение или представление финансовой отчетности. Например, к должностным лицам, которые могут нести ответственность за подготовку финансовой отчетности отдельных организаций (например, министерства), относятся руководители этих организаций (действующий руководитель или директор) и руководитель центрального финансового органа (или представитель руководства финансового органа, например контролер или главный бухгалтер).

20. Обычно возлагается солидарная ответственность за подготовку консолидированной финансовой отчетности правительства в целом на руководителя центрального финансового органа (или представителя руководства финансового органа, например контролера или главного бухгалтера) и министра финансов.

Компоненты финансовой отчетности

21. **Полный комплект финансовой отчетности включает:**

    (a) **Отчет о финансовом положении;**

    (b) **Отчет о финансовых результатах деятельности;**

    (c) **Отчет об изменении чистых активов/ капитала;**

    (d) **Отчет о движении денежных средств;**

    (e) **когда организация публикует свой утвержденный бюджет, сопоставление бюджета и фактических сумм образует либо отдельный финансовый отчет, либо колонку с бюджетными данными в финансовых отчетах; и**

    (f) **Примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.**

22. Компоненты, перечисленные в параграфе 21, могут иметь различные названия, как в разных странах, так и в пределах одной страны. Отчет о финансовом положении может называться Балансовым отчетом или Отчетом об активах и обязательствах. Отчет о финансовых результатах деятельности может называться Отчетом о выручке и расходах, Отчетом о доходах, Операционным отчетом или Отчетом о прибылях и убытках. Примечания к финансовой отчетности могут включать статьи, называемые в некоторых странах «активами в специальном списке».

23. Финансовая отчетность предоставляет пользователям информацию о ресурсах и обязательствах организации на отчетную дату и движении ресурсов в период между отчетными датами. Эта информация применяется пользователями при оценке способности организации продолжать поставку товаров и услуг на данном уровне и уровня ресурсов, которые могут потребоваться организации в будущем, чтобы она могла продолжать выполнение своих обязательств по оказанию услуг.

24. Организации общественного сектора обычно действуют в рамках бюджетных лимитов в виде бюджетных ассигнований или утвержденных объемов бюджетных средств (или их эквивалентов), которые вводятся в действие с помощью соответствующего законодательного акта. Финансовая отчетность общего назначения, представляемая организациями общественного сектора, может содержать информацию о том, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с законодательно утвержденным бюджетом. Организации, которые публикуют свои утвержденные бюджеты, обязаны соблюдать требования МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности». Применительно к другим организациям, у которых финансовая отчетность и бюджет готовятся по одному и тому же методу учета, настоящий Стандарт рекомендует включать в финансовую отчетность сопоставление с показателями бюджета на отчетный период. Для таких организаций сопоставление с бюджетом может быть представлено различными способами, включая:

- использование формата с отдельными колонками для сумм, запланированных в бюджете, и фактических сумм. Для полноты картины в отчет может быть добавлена колонка, показывающая отклонения от бюджета или ассигнования; и

- раскрытие информации о том, что запланированные в бюджете суммы не были превышены. Если любая из запланированных в бюджете сумм или ассигнований была превышена, или расходы были произведены в отсутствие ассигнования или не были санкционированы в иной форме, то подробности могут раскрываться с помощью сноски к соответствующей статье финансового отчета.

25. Организациям рекомендуется представлять дополнительную информацию, чтобы помочь пользователям при оценке результатов деятельности организации и разумного распоряжения активами, а также для принятия и оценки решений о распределении ресурсов. Дополнительная информация может включать подробные сведения о промежуточных и конечных результатах деятельности организации в форме (a) показателей эффективности, (b) отчетов о предоставлении

услуг, (c) отчетов об анализе программ и (d) других отчетов руководства о достижении целей организации за отчетный период.

26. Организациям также рекомендуется раскрывать информацию о соблюдении законодательных, административных и других предписанных извне требований. Если информация о соблюдении указанных требований не включена в финансовую отчетность, в Примечаниях целесообразно привести ссылки на любые документы, содержащие эту информацию. Осведомленность о несоблюдении требований имеет значение с точки зрения ответственности и может повлиять на оценку пользователем деятельности организации и направлений ее работы в будущем. Кроме того, оно может повлиять на решения о выделении ресурсов организации в будущем.

Общий анализ

Достоверное представление и соответствие МСФО ОС

27. **Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности 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, выручки и расходов, изложенными в МСФО ОС. Предполагается, что в случае необходимости применение МСФО ОС с дополнительным раскрытием информации обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.**

28. **Финансовая отчетность организации, составленная в соответствии с МСФО ОС, должна содержать четкое и однозначное указание на это соответствие в Примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО ОС, если она не соответствует всем требованиям МСФО ОС.**

29. Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применяемым МСФО ОС. Достоверное представление также требует от организации:

    (a) выбрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 содержит перечень методологических рекомендаций, на которые должно опираться руководство при отсутствии стандарта, применимого к конкретной статье;

    (b) представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;

    (c) обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО ОС недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.

30. **Организация не может компенсировать ненадлежащую учетную политику ни раскрытием применяемой учетной политики, ни Примечаниями или иными пояснительными материалами.**

31. **В исключительно редких случаях организация должна отступить от соблюдения требования МСФО ОС, прибегнув к способу, изложенному в параграфе 32, при условии, что это требуется или, по крайней мере, не запрещено соответствующими законодательными нормами, если руководство приходит к выводу, что выполнение требования может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте.**

32. **Если организация отступает от соблюдения требования Стандарта в соответствии с параграфом 31, ей следует раскрыть следующую информацию:**

    (a) **что руководство пришло к выводу о достоверном представлении в финансовой отчетности финансового положения, финансовых результатов деятельности и денежных потоков организации;**

(b) **что оно выполнило требования применяемых МСФО ОС за исключением отступления от соблюдения конкретного требования в целях обеспечения достоверного представления;**

(c) **наименование Стандарта, от соблюдения требований которого организация отступила, характер отступления, включая порядок учета, который требовал бы Стандарт, и причину, по которой этот порядок учета при данных обстоятельствах вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте, а также принятым порядком учета; и**

(d) **применительно к каждому отчетному периоду – финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.**

33. **Если организация отступила от соблюдения какого-либо требования Стандарта в одном из предыдущих периодов, и такое отступление повлияло на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то она должна раскрыть информацию, указанную в параграфах 32 (c) и (d).**

34. Параграф 33 применяется, например, если организация в одном из предыдущих периодов отступила от требования Стандарта в отношении оценки активов или обязательств, и такое отступление влияет на оценку изменения активов и обязательств, признанных в финансовой отчетности в текущем периоде.

35. **В исключительно редких случаях, если руководство приходит к выводу о том, что соблюдение требования МСФО ОС может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте, однако соответствующие законодательные нормы запрещают отступление от этого требования, организация должна в максимально возможной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:**

(a) **наименование соответствующего Стандарта, характер требования и причину, по которой руководство пришло к выводу, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте; и**

(b) **применительно к каждому отчетному периоду корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые руководство считает необходимыми для обеспечения достоверного представления информации.**

36. Для целей параграфов 31–35 статья отчетности будет противоречить цели финансовой отчетности, если она не обеспечивает правдивого отображения операций, других событий и условий, для отображения которых она предназначена или отображения которых в ней можно обоснованно ожидать, и вследствие этого, ее данные, вероятно, окажут влияние на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. При оценке того, будет ли соблюдение конкретного требования Стандарта вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте, руководству следует рассмотреть следующие вопросы:

(a) почему при данных обстоятельствах цель финансовой отчетности не достигается; и

(b) в чем отличие обстоятельств организации от обстоятельств других организаций, которые соблюдают это требование. Если при тех же обстоятельствах другие организации соблюдают данное требование, то существует оспариваемое допущение о том, что соблюдение указанного требования организацией не будет вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте.

37. Отступления от требований МСФО ОС с целью соблюдения установленных законом требований к финансовой отчетности в конкретной стране не представляют собой отступления, которые вступают в противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в параграфе 31 настоящего Стандарта. Если такие отступления являются существенными, то организация не может заявлять о соблюдении МСФО ОС.

Допущение о непрерывности деятельности организации

38. **При подготовке финансовой отчетности должна быть дана оценка способности организации продолжать свою деятельность. Эта оценка должна быть дана лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда у руководства имеется намерение ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность, или если отсутствует реальная альтернатива подобным действиям. Если лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, при формировании своей оценки располагают информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна раскрываться в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен раскрываться в отчетности вместе с методом учета, на основе которого составляется финансовая отчетность с указанием причины, по которой организация не считается непрерывно действующей.**

39. Финансовая отчетность обычно готовится на основании допущения о непрерывности деятельности организации и ее намерении продолжать свою деятельность в обозримом будущем, выполняя определенные уставом обязательства. При оценке применимости допущения о непрерывности деятельности лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, должны учитывать всю имеющуюся информацию о будущем, т.е. о периоде, который охватывает не менее двенадцати месяцев после утверждения финансовой отчетности, но не ограничивается этим сроком.

40. Глубина анализа зависит от фактов в каждом конкретном случае, и оценка допущения о непрерывности деятельности опирается не на проверку платежеспособности, обычно применяемой к коммерческим предприятиям. Возможны обстоятельства, при которых обычные проверки допущения о непрерывности деятельности по признакам ликвидности и платежеспособности дают неблагоприятный результат, но прочие факторы предполагают, что организация, тем не менее, является непрерывно действующей. Например:

    (a) при оценке непрерывности деятельности правительства право взимать налоги и сборы позволяет считать некоторые организации непрерывно действующими, хотя они могут функционировать продолжительное время, имея отрицательные чистые активы/ капитал;

    (b) для отдельной организации оценка ее Отчета о финансовом положении на отчетную дату может говорить о том, что допущение о непрерывности деятельности является некорректным. Однако могут существовать долгосрочные соглашения о финансировании или другие соглашения, обеспечивающие продолжение деятельности организации.

41. Определение того, является ли допущение о непрерывности деятельности приемлемым, важно, прежде всего, для отдельных организаций, нежели для правительства в целом. Для отдельных организаций при оценке применимости допущения о непрерывности деятельности, лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности, необходимо учесть широкий спектр факторов, связанных с (a) текущими или будущими результатами деятельности, (b) потенциальной или объявленной реструктуризацией организационных подразделений, (c) прогнозом выручки или вероятностью продолжения государственного финансирования и (d) возможными источниками рефинансирования, прежде чем будет возможно сделать вывод о применимости допущения о непрерывности деятельности.

Последовательность представления

42. **Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны оставаться неизменными от периода к периоду, за исключением следующих случаев:**

    (a) **в результате значительных изменений в характере деятельности организации или анализа ее финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление или классификация будут более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО ОС 3; или**

    (b) **какой-либо МСФО ОС требует изменения в представлении информации.**

43. Значительное приобретение или выбытие, или анализ представления финансовой отчетности могут указывать на необходимость иного представления финансовой отчетности. Например, организация может продать сберегательный банк, являющийся одной из ее наиболее значимых контролируемых организаций, а оставшаяся группа организаций осуществляет в основном административные и консультационные функции. В данном случае представление финансовой отчетности, исходящее из того, что группа организаций функционирует как финансовый институт, не будет уместным для новой группы организаций.

44. Организация вносит изменения в представление своей финансовой отчетности только в том случае, когда новое представление позволяет предоставить пользователям финансовой отчетности более надежную и лучше отвечающую их потребностям информацию, а измененная структура будет сохраняться и в будущем, благодаря чему сопоставимость информации не будет нарушена. При внесении подобных изменений в финансовую отчетность организация реклассифицирует сравнительную информацию в соответствии с параграфами 55 и 56.

Существенность и агрегирование

45. **Каждый существенный класс аналогичных статей должен быть представлен в финансовой отчетности отдельно. Статьи, отличающиеся по характеру или назначению, должны представляться отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.**

46. Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы в соответствии с их характером или назначением. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи в самом Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменении чистых активов/ капитала, Отчете о движении денежных средств или в Примечаниях. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в самой финансовой отчетности, либо в Примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может быть достаточно существенной для отдельного представления в Примечаниях.

47. Применение принципа существенности означает, что конкретное требование какого-либо МСФО ОС по раскрытию информации не требуется выполнять, если соответствующая информация не является существенной.

Взаимозачет

48. **Между активами и обязательствами, выручкой и расходами не допускается зачет, за исключением случаев, когда это требуется или разрешено каким-либо МСФО ОС.**

49. Важно, чтобы активы и обязательства, выручка и доходы представлялись в отчетности раздельно. За исключением случаев, когда взаимозачет статей отражает содержание операции или другого события, осуществление взаимозачета в Отчете о финансовых результатах деятельности или Отчете о финансовом положении снижает способность пользователей (a) понимать совершенные операции, другие имевшие место события и условия и (b) оценивать будущие денежные потоки организации. Оценка активов за вычетом сумм резервов по ним – например, резервов под снижение стоимости материальных ценностей или резервов по сомнительным долгам, не является взаимозачетом.

50. МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» дает определение выручки и требует, чтобы она измерялась по справедливой стоимости полученного или причитающегося вознаграждения с учетом суммы любых торговых и оптовых скидок, предоставленных организации. В процессе своей обычной деятельности организация совершает и другие операции, которые не приносят выручку, а являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Результаты таких операций представляются свернуто путем вычитания из выручки соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события. Например:

    (a) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных активов, включая инвестиции и операционные активы, отражаются путем вычитания из поступлений от выбытия актива его балансовой стоимости и соответствующих расходов по его продаже; и

    (b) расходы по формированию резервов, признаваемые в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», которые возмещаются согласно

договору с третьей стороной (например, соглашению о гарантийных обязательствах поставщика), могут быть уменьшены на сумму соответствующего возмещения.

51. Кроме того, прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, представляются в отчетах на нетто-основе, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или прибыли и убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Тем не менее, если эти прибыль и убытки являются существенными, то они отражаются в отчетах развернуто.

52. Взаимозачеты денежных потоков рассматриваются в МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».

Сравнительная информация

53. **За исключением случаев, когда МСФО ОС допускает или требует иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна раскрываться сравнительная информация по отношению к предыдущему периоду. Сравнительная информация должна быть включена в описательную часть пояснительной записки, если она является уместной с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период.**

54. В некоторых случаях пояснительная информация, содержащаяся в финансовой отчетности за предыдущий период (предыдущие периоды), сохраняет актуальность и в текущем периоде. Например, в текущем периоде раскрываются подробности судебного разбирательства, исход которого на последнюю отчетную дату не был определен, и решение по которому еще предстоит вынести. Для пользователей будет ценной информация (a) о существовании неопределенности по состоянию на последнюю отчетную дату и (b) о мерах, предпринятых в течение периода для ее разрешения.

55. **При изменении представления или классификации статей в финансовой отчетности сравнительные суммы должны быть реклассифицированы, за исключением случаев, когда реклассификация практически неосуществима. При реклассификации сравнительных сумм организация должна раскрыть:**

    (a) **характер реклассификации;**

    (b) **сумму каждой статьи или класса статей, подлежащих реклассификации; и**

    (c) **причину реклассификации.**

56. **Если реклассификация сравнительных сумм практически неосуществима, организация должна раскрыть:**

    (a) **причину, по которой не производится реклассификация соответствующих сумм; и**

    (b) **характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.**

57. Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать и оценивать решения, в особенности за счет предоставления возможности оценить направленность финансовой информации для целей прогнозирования. В некоторых обстоятельствах практически неосуществимо произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно.

58. В МСФО ОС 3 рассматриваются корректировки сравнительной информации, которые необходимо осуществлять при изменении организацией своей учетной политики или исправлении ошибки.

Структура и содержание

Введение

59. Настоящий Стандарт требует раскрытия конкретной информации в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности и Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, а также требует раскрытия информации о других статьях либо непосредственно

в формах финансовой отчетности, либо в Примечаниях. В МСФО ОС 2 устанавливаются требования в отношении представления Отчета о движении денежных средств.

60. В настоящем Стандарте термин «раскрытие информации» иногда используется в широком смысле, охватывая статьи, представленные в формах (a) Отчета о финансовом положении, (b) Отчета о финансовых результатах деятельности, (c) Отчета об изменениях чистых активов/ капитала и (d) Отчета о движении денежных средств, а также в Примечаниях. Другие МСФО ОС также требуют раскрытия информации. Если в настоящем или ином Стандарте не установлено иное, то раскрытие информации осуществляется в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств (в тех отчетах, где это необходимо), либо в Примечаниях.

Оформление финансовой отчетности

61. **Финансовая отчетность должна быть четко обозначена и выделена из прочей информации, содержащейся в одном и том же опубликованном документе.**

62. МСФО ОС применяются только для формирования финансовой отчетности и не распространяются на прочую информацию, представленную в годовом отчете или ином документе. Поэтому важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО ОС, от информации, которая может быть полезной для пользователей, но не отвечает этим требований.

63. **Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко обозначен. Кроме того, следующая информация должна быть четко обозначена и повторена, когда это необходимо для правильного понимания представленных сведений:**

    (a) **наименование отчитывающейся организации или иные способы ее идентификации, а также любое изменение этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;**

    (b) **относится ли финансовая отчетность к организации или группе организаций;**

    (c) **отчетная дата или период, охватываемый финансовой отчетностью, в зависимости от того, что применимо для соответствующего компонента финансовой отчетности;**

    (d) **валюта представления отчетности в значении, определенном в МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов»; и**

    (e) **степень округления, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.**

64. Требования, изложенные в параграфе 63, обычно выполняются путем указания постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется профессиональное суждение. Например, если финансовая отчетность представляется в электронном виде, не всегда используется разбивка на отдельные страницы; в этом случае вышеуказанные заголовки должны указываться достаточно часто, чтобы обеспечить правильное понимание информации, содержащейся в финансовой отчетности.

65. Финансовой отчетности часто придается более понятный вид путем представления информации в тысячах или миллионах единиц валюты представления отчетности. Это допустимо в том случае, если раскрывается степень округления при представлении информации и не упускается существенная информация.

Отчетный период

66. **Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год. При изменении отчетной даты организации и представлении годовой финансовой отчетности за период более длительный или короткий, чем один год, организация должна не только указать период, охваченный финансовой отчетностью, но и раскрыть следующую информацию:**

    (a) **причину использования более длительного или короткого периода; и**

    (b) **такой факт, что сравнительные суммы в некоторых отчетах, а именно, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов/ капитала, Отчет о движении денежных средств и соответствующие Примечания не являются в полной мере сопоставимыми.**

67. В исключительных обстоятельствах организации может быть выдвинуто требование или она сама может принять решение об изменении своей отчетной даты, например, с целью более тесной увязки отчетного периода и бюджетного цикла. В подобных случаях важно, чтобы (a) пользователи были поставлены в известность о том, что суммы за текущий период и сравнительные суммы несопоставимы и (b) причина изменения отчетной даты была раскрыта. Другим примером является случай, когда при переходе от кассового метода учета к учету по методу начисления группа организаций изменяет отчетную дату для организаций в рамках группы, чтобы обеспечить возможность подготовки консолидированной финансовой отчетности.

68. Обычно финансовая отчетность составляется последовательно за годовой период. Однако по практическим соображениям некоторые организации предпочитают отчитываться, например, за период продолжительностью 52 недели. Настоящий Стандарт не исключает такую практику, поскольку итоговая финансовая отчетность, по всей вероятности, не будет существенно отличаться от отчетности, представленной за год.

Своевременность

69. Польза от финансовой отчетности снижается, если эта отчетность не поступает пользователям в течение надлежащего периода после отчетной даты. Организация должна быть в состоянии выпускать свою финансовую отчетность в пределах шести месяцев от отчетной даты. Постоянно действующие факторы, такие как сложность деятельности организации, не являются достаточным основанием для несвоевременного представления отчетности. Во многих странах законодательными или нормативными актами установлены более конкретные сроки.

Отчет о финансовом положении

Разделение на краткосрочные/ долгосрочные статьи

70. **Организация должна представлять краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства в Отчете о финансовом положении в отдельных разделах в соответствии с параграфами 76–87, за исключением случаев, когда представление, основанное на степени ликвидности, дает более надежную и уместную информацию. Если применяется указанное исключение, все активы и обязательства должны представляться укрупненно в порядке ликвидности.**

71. **Вне зависимости от выбранного способа представления применительно к каждой статье активов и обязательств, возмещение или погашение которых ожидается (a) в течение не более чем двенадцати месяцев после отчетной даты и (b) спустя более чем двенадцать месяцев после отчетной даты, организация должна раскрыть суммы, возмещение или погашение которых ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев после отчетной даты.**

72. Если организация осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, разделение активов и обязательств в Отчете о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные обеспечивает полезную информацию, так как позволяет отделить чистые активы, постоянно находящиеся в составе оборотного капитала, от чистых активов, используемых в долгосрочной деятельности организации. Оно также позволяет выявить активы, которые предполагается реализовать в текущем операционном цикле, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.

73. Для некоторых организаций, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию, чем представление с разделением на краткосрочные/ долгосрочные активы, поскольку организация не осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла.

74. При применении параграфа 70 организациям разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а прочие активы и обязательства – в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда деятельность организации диверсифицирована.

75. Информация о предполагаемых сроках продажи активов и обязательств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности организации. МСФО ОС 30 «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 об ожидаемых сроках возмещения и погашения неденежных активов и обязательств, таких как материально-производственные запасы и резервы, также полезна вне зависимости от разделения активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные.

Краткосрочные активы

76. **Актив должен классифицироваться как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из следующих критериев:**

    (a) **его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла организации;**

    (b) **он предназначен преимущественно для целей торговли;**

    (c) **его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или**

    (d) **это денежные средства или эквивалент денежных средств (в соответствии с определением в МСФО ОС 2), при условии отсутствия ограничений на его обмен или использование для погашения обязательств в течение не менее двенадцати месяцев после отчетной даты.**

    Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

77. В настоящем Стандарте термин «долгосрочные активы» включает материальные, нематериальные и финансовые активы долгосрочного характера. Стандарт не запрещает использовать альтернативные обозначения при условии, что их смысл понятен.

78. Операционный цикл организации представляет собой период времени, необходимый для переработки сырья и материалов или ресурсов в готовую продукцию. Например, государство передает ресурсы организациям общественного сектора с тем, чтобы они могли преобразовать эти ресурсы в товары и услуги или продукцию для достижения социальных, политических или экономических целей государства. Если обычный операционный цикл организации не может быть четко определен, то предполагается, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

79. Краткосрочные активы включают активы (такие, как налоги к получению, платежи и сборы к получению, штрафы и пени к получению, пошлины и сборы к получению, запасы и начисленный инвестиционный доход), которые либо реализуются, потребляются, либо продаются в рамках обычного операционного цикла, даже если их реализация в течение двенадцати месяцев после отчетной даты не предполагается. Краткосрочные активы также включают активы, предназначенные для целей торговли (примерами служат некоторые финансовые активы, которые классифицируются как активы, предназначенные для целей торговли в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»), и краткосрочную составляющую долгосрочных финансовых активов.

Краткосрочные обязательства

80. **Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из следующих критериев:**

    (a) **предполагается его погашение в рамках обычного операционного цикла организации;**

    (b) **оно предназначено преимущественно для целей торговли;**

    (c) **оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или**

    (d) **у организации нет безусловного права отсрочить погашение обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.**

    Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

81. Некоторые краткосрочные обязательства, такие как кредиторская задолженность по трансфертам государства, начисленные затраты на оплату труда и прочие операционные затраты, составляют часть оборотного капитала, используемого в нормальном операционном цикле предприятия. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев после отчетной даты. При

классификации активов и обязательств организации используется один и тот же обычный операционный цикл организации. Если обычный операционный цикл организации не может быть четко определен, делается допущение, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев.

82. Прочие краткосрочные обязательства не погашаются в рамках обычного операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или предназначены преимущественно для целей торговли. Примерами служат некоторые финансовые обязательства, которые классифицируются как обязательства, предназначенные для торговли в соответствии с МСФО ОС 29, банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, которые обеспечивают финансирование на долгосрочной основе (т.е. не являющиеся частью оборотного капитала, используемого в обычном операционном цикле организации) и не подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, являются долгосрочными обязательствами и к ним применяются требования параграфов 85 и 86.

83. Организация классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, даже если:

(a) первоначальный срок погашения превышал двенадцать месяцев;

(b) в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску заключено соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе.

84. Если организация предполагает и имеет право по своему усмотрению рефинансировать или продлить какое-либо обязательство на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после отчетной даты в рамках существующей кредитной линии, она классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае оно подлежало бы погашению в более короткий срок. Однако если организация не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), то потенциальная возможность рефинансирования не принимается во внимание и обязательство классифицируется как краткосрочное.

85. Если организация нарушает какое-либо условие долгосрочного кредитного соглашения на отчетную или более раннюю дату, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию, то обязательство классифицируется как краткосрочное, даже если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к выпуску кредитор согласился не требовать платежа в результате нарушения. Обязательство классифицируется как краткосрочное, поскольку на отчетную дату у организации не было безусловного права откладывать его погашение на срок не менее двенадцати месяцев после этой даты.

86. Тем не менее обязательство классифицируется как долгосрочное, если к отчетной дате кредитор согласился предоставить период отсрочки, оканчивающийся не ранее, чем через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может исправить нарушение и во время которого кредитор не может требовать немедленного погашения.

87. Если применительно к займам, классифицированным в качестве краткосрочных обязательств, в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску происходят указанные ниже события, эти события подлежат раскрытию как некорректирующие события в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты»:

(a) рефинансирование на долгосрочной основе;

(b) устранение нарушения долгосрочного кредитного соглашения; и

(c) получение от кредитора периода отсрочки для устранения нарушения долгосрочного кредитного соглашения, заканчивающегося не ранее, чем через двенадцать месяцев после отчетной даты.

Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовом положении

88. **Отчет о финансовом положении как минимум должен включать статьи, отражающие следующие суммы:**

(a) **основные средства;**

(b) **инвестиционная недвижимость;**

(c) **нематериальные активы;**

(d) **финансовые активы (исключая суммы, указанные в пунктах (e), (g), (h) and (i));**

(e) **инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;**

(f) **запасы;**

(g) **суммы к возмещению по необменным операциям (налогам и трансфертам);**

(h) **суммы к поступлению от обменных операций;**

(i) **денежные средства и эквиваленты денежных средств;**

(j) **суммы к уплате по налогам и трансфертам;**

(k) **суммы к уплате по обменным операциям;**

(l) **резервы;**

(m) **финансовые обязательства (исключая суммы, указанные в пунктах (j), (k) and (l));**

(n) **доля меньшинства, представленная в составе чистых активов/ капитала; и**

(o) **чистые активы/ капитал, относящиеся к собственникам контролирующей организации.**

89. **Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в Отчете о финансовом положении, если такое представление уместно для понимания финансового положения организации.**

90. В настоящем Стандарте не предписывается порядок или формат представления статей. В параграфе 88 приводится только перечень статей, которые различаются по своему характеру или назначению настолько, что требуют отдельного представления непосредственно в форме Отчета о финансовом положении. Наглядные образцы форм приведены в Руководстве по внедрению настоящего Стандарта. Кроме того:

(a) статьи добавляются, когда размер, характер или назначение статьи или группы аналогичных статей таковы, что отдельное представление уместно для понимания финансового положения организации; и

(b) в использованные названия и порядок статей или групп аналогичных статей могут вноситься изменения в соответствии с характером деятельности организации и ее операций с тем, чтобы обеспечить информацию, уместную для понимания финансового положения организации.

91. Профессиональное суждение о том, представлены ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке:

(a) характера и ликвидности активов;

(b) назначение активов в рамках организации; и

(c) сумм, характера и сроков обязательств.

92. Применение различных методов оценки для разных классов активов означает, что различается их характер или назначение, в силу чего они должны представляться как разные статьи. Например, различные классы основных средств могут учитываться по фактической себестоимости или по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».

Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях

93. **Организация должна раскрывать либо непосредственно в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях к нему подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая соответствует деятельности организации.**

94. Степень детализации в разбивке статьи зависит от требований МСФО ОС, а также от величины, характера и назначения соответствующих сумм. Для определения основы разбивки статей также

используются факторы, изложенные в параграфе 91. По каждой статье предусмотрено раскрытие различной информации, например:

(a) детализация статей основных средств по классам в соответствии с МСФО ОС 17;

(b) детализация дебиторской задолженности с разбивкой на задолженность по сборам с плательщиков, налогам и другим доходам по необменным операциям, задолженность связанных сторон, суммы предоплаты и прочие суммы;

(c) детализация запасов в соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы» по таким видам, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;

(d) налоги и трансферты к выплате разбиваются на возвраты сумм налогов к уплате, трансферты к уплате и суммы к уплате другим членам группы организаций.

(e) резервы разбиваются на резервы по затратам на вознаграждение работникам и прочие статьи; и

(f) детализация компонентов чистых активов/ капитала по таким категориям, как внесенный капитал, накопленный профицит и дефицит, а также любые резервы.

95. **Если у организации нет акционерного капитала, она раскрывает свои чистые активы/ капитал либо в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях, отдельно выделяя:**

(a) **внесенный капитал, являющийся итоговой суммой взносов собственников за вычетом выплат в пользу собственников по состоянию на отчетную дату;**

(b) **накопленный профицит или дефицит;**

(c) **резервы, включая описание характера и назначения каждого резерва в составе активов/ капитала; и**

(d) **долю меньшинства.**

95A. **Если организация реклассифицировала:**

(a) **финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент; или**

(b) **инструмент, налагающий на организацию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент;**

между финансовыми обязательствами и чистыми активами/ капиталом, она должна раскрыть сумму, реклассифицированную из одной категории в другую (финансовые обязательства или чистые активы/ капитал), а также сроки и причину такой реклассификации.

96. Многие организации общественного сектора не имеют акционерного капитала, но контролируются исключительно другой организацией общественного сектора. Доля государства в чистых активах/ капитале организации, как правило, является сочетанием внесенного капитала и совокупности накопленного профицита или дефицита и резервов организации, которые отражают чистые активы/ капитал, задействованные в деятельности организации.

97. В некоторых случаях в составе чистых активов/ капитала организации может присутствовать доля меньшинства. Например, на уровне государства в целом группа организаций может включать частично приватизированную коммерческую организацию с государственным участием. Соответственно, могут существовать частные акционеры, которые имеют финансовую заинтересованность в чистых активах/ капитале организации.

98. **Если организация имеет акционерный капитал, то в дополнение к информации, раскрываемой в соответствии с параграфом 95, она должна раскрыть следующие сведения либо в Отчете о финансовом положении, 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 в обращении на начало и на конец года;**

(v) **права, привилегии и ограничения по данному классу, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;**

(vi) **собственные акции организации, выкупленные у акционеров самой организацией или ее контролируемой организацией, или ассоциированной компанией; и**

(vii) **акции, зарезервированные для выпуска по опционам и договорам на продажу акций, включая условия выпуска и суммы; и**

(b) **описание характера и назначения каждого резерва в составе чистых активов/ капитала.**

Отчет о финансовых результатах деятельности

Профицит или дефицит за период

99. **Все статьи выручки и расходов, признанных в периоде, должны включаться в состав профицита или дефицита, если только какой-либо другой МСФО ОС не требует иного.**

100. Обычно все статьи выручки и расходов, признанных в периоде, включаются в состав профицита или дефицита. Это включает влияние изменений оценочных значений. Тем не менее, может сложиться ситуация, когда конкретные статьи могут быть исключены из состава профицита или дефицита за текущий период. В МСФО ОС 3 рассматриваются два таких случая: исправление ошибок и влияние изменений в учетной политике.

101. В прочих МСФО ОС рассматриваются статьи, которые могут соответствовать определениям выручки или расходов, содержащимся в настоящем Стандарте, но обычно исключаются из состава профицита или дефицита. Примеры включают прибыль от переоценки (см. МСФО ОС 17), особенно (a) прибыль и убытки, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности по зарубежной деятельности (см. МСФО ОС 4) и (b) прибыль или убытки от переоценки финансовых активов, предназначенных для продажи (указания по оценке финансовых активов см. в МСФО ОС 29).

Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовых результатах деятельности

102. **Отчет о финансовых результатах деятельности должен как минимум включать статьи, отражающие следующие суммы за период:**

(a) **выручка;**

(b) **финансовые затраты;**

(c) **доля организации в профиците или дефиците ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;**

(d) **прибыль или убыток до налогообложения от выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращенной деятельности; и**

(e) **профицит или дефицит.**

103. **Следующие статьи должны быть раскрыты в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве распределения профицита или дефицита за период на:**

(a) **профицит или дефицит, относимые на долю меньшинства; и**

(b) **профицит или дефицит, относимые на собственников контролирующей организации.**

104. **Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в Отчете о финансовых результатах деятельности, если такое представление уместно для понимания финансовых результатов деятельности организации.**

105. Поскольку результаты различных видов деятельности организации, ее операций и других событий различаются по своему воздействию на способность организации выполнять обязательства по предоставлению услуг, раскрытие компонентов финансовых результатов деятельности помогает понять достигнутые финансовые результаты деятельности и прогнозировать будущие результаты. В Отчет о финансовых результатах деятельности включаются дополнительные статьи, вносятся пояснения, изменяется порядок представления статей, если это необходимо для объяснения элементов результатов финансовой деятельности. При этом необходимо учесть такие факторы, как существенность, характер и назначение различных компонентов выручки и расходов. Статьи выручки и расходов взаимозачитываются только в случае соответствия критериям, установленным в параграфе 48.

Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Примечаниях

106. **Если статьи выручки и расходов являются существенными, то их характер и суммы должны раскрываться отдельно.**

107. Обстоятельства, дающие основание для отдельного раскрытия статей выручки и расходов, включают:

(a) уценка запасов до уровня чистой цены продажи или уценка основных средств до уровня возмещаемой стоимости активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства, а также восстановление указанных уценок;

(b) реструктуризация деятельности организации и восстановление любых резервов по затратам на реструктуризацию;

(c) выбытие объектов основных средств;

(d) приватизация или прочие выбытия инвестиций;

(e) прекращение деятельности;

(f) урегулирование судебных споров; и

(g) прочие случаи восстановления резервов.

108. **Организация должна представить либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Примечаниях, детализацию общей суммы выручки по статьям, выделенным в соответствии с деятельностью организации.**

109. **Организация должна представить либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Примечаниях анализ расходов с использованием классификации, основанной либо на характере расходов, либо на их назначении в рамках организации в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает более надежную и уместную информацию.**

110. Организациям рекомендуется представлять анализ в соответствии с параграфом 109 в Отчете о финансовых результатах деятельности.

111. Разбивка расходов применяется для выделения статей расходов и статей возмещения расходов по конкретным программам, видам деятельности и другим важным сегментам отчитывающейся организации. Указанный анализ проводится с использованием одного из двух подходов.

112. Первый подход к анализу состоит в представлении расходов в соответствии с их содержанием. В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы объединяются в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу) без перераспределения в соответствии с их назначением в рамках организации. Этот подход прост в применении, поскольку не требует перераспределения расходов на основе классификации по назначению. Пример классификации расходов по их содержанию выглядит следующим образом:

Выручка		X
Расходы на вознаграждения работникам	X	
Расходы на амортизацию	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходов		(X)
Профицит		X

113. Второй подход к анализу состоит в представлении расходов в соответствии с их назначением. При данном подходе расходы классифицируются в соответствии с программами и целями, на которые они были направлены. Этот подход может предоставить пользователям более уместную информацию, чем классификация расходов по их содержанию, однако распределение расходов по их назначению может потребовать произвольного распределения и надлежащих профессиональных суждений. Пример классификации расходов по их назначению выглядит следующим образом:

Выручка	X
Расходы:	
Расходы на здравоохранение	(X)
Расходы на образование	(X)
Прочие расходы	(X)
Профицит	X

114. Расходы, связанные с основными функциями, выполняемыми организацией, должны быть показаны отдельно. В данном примере организация выполняет функции, связанные с предоставлением услуг здравоохранения и образования. Организация должна представить каждую из этих функций отдельной строкой расходов.

115. **Организации, классифицирующие расходы по назначению, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждение работникам.**

116. Выбор между подходом «по содержанию» и «по назначению» зависит от исторических факторов и нормативных требований, а также от характера организации. Оба подхода выделяют те затраты, которые могут прямо или косвенно изменяться в зависимости от объема производства организации. Поскольку каждый из подходов к представлению информацию имеет свои преимущества для различных типов организаций, настоящий Стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместное и надежное представление. Однако поскольку информация о характере затрат полезна для прогнозирования будущих денежных потоков, при использовании классификации на основе назначения расходов требуется раскрытие дополнительной информации. В параграфе 115 термин «вознаграждения работникам» имеет то же значение, что и в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам».

117. **Если организация выплачивает дивиденды или аналогичные выплаты в пользу собственников и имеет акционерный капитал, она должна раскрывать либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, либо в Примечаниях, суммы дивидендов или аналогичных выплат, признаваемых как выплаты в пользу собственников в течение периода, и соответствующие суммы в расчете на акцию.**

Отчет об изменениях чистых активов/ капитала

118. **Организация должна представлять Отчет об изменениях чистых активов/ капитала с указанием:**

(a) **профицита или дефицита за период;**

(b) **каждой статьи выручки и расходов за период, которая в соответствии с требованиями других стандартов признается непосредственно в составе чистых активов/ капитала, и итоговую сумму по этим статьям;**

(c) **общей суммы выручки и расходов за период (рассчитанных как сумма пунктов (a) and (b)), отдельно указав итоговые суммы, относящиеся к собственникам контролирующей организации и доли меньшинства; и**

(d) **для каждого отдельно раскрываемого компонента чистых активов/ капитала – влияние изменений в учетной политике и исправления ошибок, признаваемых в соответствии с МСФО ОС 3.**

119. **Организация также должна представить либо в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, либо в Примечаниях:**

(a) **суммы операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным указанием выплат в пользу собственников;**

(b) **сальдо накопленного профицита или дефицита на начало периода и на отчетную дату и изменения за период; и**

(c) **если компоненты чистых активов/ капитала раскрываются отдельно, сверку между балансовой стоимостью каждого компонента чистых активов/ капитала на начало и на конец периода с отдельным раскрытием информации по каждому изменению.**

120. Изменения в чистых активах/ капитале организации между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов в течение периода.

121. Общее изменение в чистых активах/ капитале в течение периода представляет собой итоговую сумму профицита или дефицита за период, прочей выручки и расходов, признанных непосредственно как изменения в составе чистых активов/ капитала, вместе с любыми взносами собственников или выплатами в пользу собственников, действующих в качестве таковых.

122. Взносы и выплаты в пользу собственников включают трансферты между двумя организациями в рамках группы организаций (например, трансферт от правительства, действующего в качестве собственника, организации государственного сектора). Взносы собственников, действующих в качестве таковых, в контролируемые организации, признаются как прямые корректировки чистых активов/ капитала только в том случае, если они явным образом создают остаточные доли в организации в виде прав на чистые активы/ капитал.

123. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи выручки и расходов, признанные за период, были включены в состав профицита или дефицита, если другой МСФО ОС не требует иного. Другие МСФО ОС требуют, чтобы некоторые статьи (такие как прирост или снижение стоимости имущества в результате переоценки, отдельно взятые курсовые разницы) признавались непосредственно как изменения в составе чистых активов/ капитала. Поскольку при оценке изменений в финансовом положении организации между двумя отчетными датами важно учесть все статьи выручки и расходов, настоящий Стандарт требует представления Отчета об изменениях чистых активов/ капитала, в котором выделены общая сумма выручки и расходов, включая те статьи, которые признаны непосредственно в составе чистых активов/ капитала.

124. МСФО ОС 3 требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это осуществимо, если переходные положения в другом МСФО ОС не требуют иного. МСФО ОС 3 также требует, чтобы ретроспективный пересчет показателей отчетности для исправления ошибок производился в той мере, в которой это практически осуществимо. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет показателей отчетности осуществляются по отношению к сальдо накопленного профицита или дефицита, если какой-либо МСФО ОС не требует ретроспективной корректировки другого компонента чистых активов/ капитала. Параграф 118 (d) требует, чтобы в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала для каждого компонента чистых активов/ капитала по отдельности раскрывалась информация об итоговых суммах корректировок в результате изменений учетной политики и в результате исправления ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

125. Требования параграфов 118 и 119 могут быть выполнены путем использования столбцов, позволяющих сверить суммы на начало и конец периода по каждому элементу чистых активов/

капитала. Альтернативой этому является представление в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала только статей, указанных в параграфе 118. При таком подходе статьи, описанные в параграфе 119, приводятся в Примечаниях.

Отчет о движении денежных средств

126. Информация о движении денежных средств дает пользователям финансовой отчетности основу для оценки (a) способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств и (b) потребностей организации в использовании этих денежных потоков. МСФО ОС 2 устанавливает требования к представлению Отчета о движении денежных средств и связанного с ним раскрытия информации.

Примечания

Структура

127. **Примечания должны:**

(a) **представлять информацию о методах подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в соответствии с параграфами 132–139;**

(b) **раскрывать информацию, требуемую МСФО ОС, не представленную непосредственно в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств;**

(c) **обеспечивать дополнительную информацию, не представленную непосредственно в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств, но актуальную для понимания любого из указанных отчетов.**

128. **Примечания в той степени, в какой это возможно, должны представляться в упорядоченном виде. Каждая статья в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, Отчете о движении денежных средств должна содержать перекрестную ссылку на любую относящуюся к ней информацию в Примечаниях.**

129. Примечания обычно представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и ее сопоставлении с финансовой отчетностью других организаций:

(a) заявление о соответствии МСФО ОС (см. параграф 28);

(b) краткое описание основных положений примененной учетной политики (см. параграф 132);

(c) вспомогательная информация по статьям, представленным в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств в том же порядке, в каком представлен каждый отчет и каждая статья; и

(d) раскрытие прочей информации, в том числе:

(i) условные обязательства (см. МСФО ОС 19) и непризнанные договорные обязательства; и

(ii) раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика организации в сфере управления финансовыми рисками организации (см. МСФО ОС 30).

130. В некоторых случаях необходимо или целесообразно изменить порядок расположения отдельных статей в Примечаниях. Например, информация об изменениях в справедливой стоимости, признанных в составе профицита или дефицита, может быть объединена с информацией о сроках погашения финансовых инструментов, хотя первое относится к Отчету о финансовых результатах деятельности, а второе – к Отчету о финансовом положении. Тем не менее, упорядоченная структура Примечаний должна сохраняться в той степени, в какой это возможно.

131. Примечания, содержащие информацию о методах подготовки финансовой отчетности и конкретной учетной политики, могут представляться в виде отдельного компонента финансовой отчетности.

Раскрытие информации об учетной политике

132. **В кратком описании приводятся основные положения используемой учетной политики:**

(a) **метод (или методы) оценки, использованный при составлении финансовой отчетности;**

(b) **степень применения организацией каких-либо переходных положений любого МСФО ОС; и**

(c) **прочие методы учетной политики, уместные для понимания финансовой отчетности.**

133. Важно, чтобы пользователи были проинформированы о методе или методах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость или возмещаемая стоимость использования), поскольку способы составления финансовой отчетности значительно влияют на проводимый ими анализ. Если в финансовой отчетности используется более одного метода оценки, например, в случае переоценки отдельных видов активов, достаточно указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждый из методов оценки.

134. При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретных методах учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах деятельности и финансовом положении, о которых отчитывается организация. Раскрытие информации о конкретных методах учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие методы выбраны из альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО ОС. Примером может служить раскрытие информации о том, признает ли участник совместной деятельности свою долю в совместно контролируемой организации на основе пропорциональной консолидации или по методу долевого участия (см. МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»). В некоторых МСФО ОС содержатся специальные требования о раскрытии конкретных методов учетной политики, включая сделанный руководством выбор из числа альтернативных вариантов, предусмотренных этими МСФО ОС. Например, МСФО ОС 17 требует раскрытия методов оценки, использованных для классов основных средств. МСФО ОС 5 «Затраты по займам» требует раскрытия информации о том, были ли затраты по займам сразу признаны в качестве расходов или были капитализированы как часть стоимости квалифицируемых активов.

135. Каждая организация принимает во внимание характер своей деятельности и те методы учета, раскрытия которых ожидают пользователи финансовой отчетности применительно к данному типу организации. Например, предполагается, что организации общественного сектора будут раскрывать учетную политику в отношении признания налогов, пожертвований и других форм доходов от необменных операций. Если организация активно действует за рубежом или осуществляет операции в иностранных валютах, то предполагается, что она раскроет принятый в ее учетной политике метод признания положительных и отрицательных курсовых разниц. Если происходит объединение организаций, то раскрывается метод учета, применяемый для оценки деловой репутации и доли меньшинства.

136. Какой-либо метод учетной политики может иметь большое значение в связи с характером деятельности организации, даже если суммы за текущий и предыдущий период не являются существенными. Также целесообразно раскрыть каждый значимый метод учетной политики, который не является предметом конкретных требований МСФО ОС, но выбран и применяется в соответствии с МСФО ОС 3.

137. **В кратком обзоре основных методов учетной политики или прочих примечаниях организация должна раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением суждений, связанных с расчетными оценками (см. параграф 140), выработанных руководством в процессе применения методов учетной политики организации, и оказывающих наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.**

138. В процессе применения учетной политики организации руководство вырабатывает различные профессиональные суждения, за исключением суждений, связанных с расчетными оценками, которые могут оказать значительное влияние на суммы, признаваемые в финансовой отчетности. Например, руководство применяет профессиональные суждения при определении:

- являются ли активы инвестиционной недвижимостью;
- являются ли договором аренды соглашения о поставке товаров и/ или предоставлении услуг, включающие использование активов, предназначенных для сдачи в аренду;
- являются ли отдельные случаи продажи товаров по существу соглашениями о финансировании и, следовательно, не приводят к возникновению выручки; и
- не указывает ли сущность соглашений между отчитывающейся организацией и другими организациями на то, что они контролируются отчитывающейся организацией.

139. Некоторые раскрытия информации, указанные в параграфе 137, предусматриваются и другими МСФО ОС. Например, МСФО ОС 6 требует, чтобы организация раскрывала причины, по которым ее доля собственности в отношении объекта инвестиций, не являющегося контролируемой организацией, не обеспечивает контроля, несмотря на то, что организации прямо или косвенно, через контролируемые организации, принадлежит более половины прав голоса или потенциальных прав голоса. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» требует раскрытия критериев, выработанных организацией для разграничения между инвестиционной недвижимостью и объектами недвижимости, занимаемой владельцем, а также объектами недвижимости, предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности, в случаях, когда осуществление классификации недвижимости затруднительно.

Основные источники неопределенности оценочных значений

140. **В Примечаниях организация должна раскрывать информацию о (a) ключевых допущениях, касающихся будущего, и (b) других основных причинах неопределенности расчетных оценок на отчетную дату, которые несут значительный риск возникновения необходимости внесения существенных корректировок в балансовую стоимость активов и обязательств в следующем финансовом году. Применительно к таким активам и обязательствам Примечания должны включать подробные сведения об:**

(a) **их характере; и**

(b) **их балансовой стоимости на отчетную дату.**

141. Определение балансовой стоимости некоторых активов и обязательств требует прогноза влияния будущих событий, возникновение которые не определенно, на эти активы и обязательства на отчетную дату. Например, расчетные оценки в отношении будущего необходимы для измерения (a) возмещаемой стоимости определенных классов основных средств, (b) влияния технологического устаревания на запасы и (c) резервов, зависящих от будущих результатов текущих судебных разбирательств, при отсутствии рыночных цен по недавно заключенным сделкам, используемым для оценки указанных активов и обязательств. Эти расчетные оценки опираются на допущения касательно корректировки денежных потоков или используемых ставок дисконтирования с учетом риска и будущих изменений в ценах, влияющих на прочие затраты.

142. Ключевые допущения и другие основные причины неопределенности расчетных оценок, раскрываемые в соответствии с параграфом 140, относятся к расчетным оценкам, которые требуют тяжело вырабатываемых, субъективных или комплексных профессиональных суждений руководства. По мере увеличения количества переменных и допущений, влияющих на возможное разрешение неопределенностей в будущем, эти суждения становятся все более субъективными и сложными, и вероятность внесения в дальнейшем существенной корректировки в балансовую стоимость активов и обязательств обычно возрастает соответствующим образом.

143. Раскрытие информации, указанной в параграфе 140, не требуется в отношении активов и обязательств, оценка которых несет значительный риск существенного изменения балансовой стоимости в следующем финансовом году, если на отчетную дату она оценивается по справедливой стоимости, основанной на рыночных ценах по недавно заключенным сделкам (справедливая стоимость этих активов может существенно измениться в следующем финансовом году, но эти изменения не будут являться следствием допущений или других причин неопределенности расчетных оценок на отчетную дату).

144. Раскрытие информации, указанной в параграфе 140, производится таким образом, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности понять профессиональные суждения руководства о будущем и о прочих основных причинах неопределенности расчетных оценок. Характер и объем предоставляемой информации зависит от характера допущений и других обстоятельств. Примерами видов раскрытия информации являются:

(a) характер допущения или иной неопределенности расчетных оценок;

(b) чувствительность балансовой стоимости к лежащим в основе ее расчета методам, допущениям и оценкам, включая причины чувствительности;

(c) ожидаемое разрешение неопределенности и диапазон рациональных вариантов разрешения неопределенности в следующем году по отношению к балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств;

(d) объяснение изменений, внесенных в прежние допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность останется неразрешенной.

145. При раскрытии информации, указанной в параграфе 140, нет необходимости раскрывать бюджетную информацию или прогнозы.

146. Если раскрытие информации о возможных последствиях основного допущения или других источников неопределенности расчетных оценок на отчетную дату практически неосуществимо, то организация при раскрытии информации указывает, что, исходя из имеющихся знаний, результаты разрешения неопределенности в следующем финансовом году, отличающиеся от сделанных допущений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях организация раскрывает информацию о характере и балансовой стоимости конкретного актива или обязательства (или вида активов или обязательств), затронутого допущением.

147. Раскрытие указанной в параграфе 137 информации о конкретных профессиональных суждениях руководства, выработанных в процессе применения учетной политики организации, не связано с раскрытием информации об основных причинах неопределенности расчетных оценок в соответствии с параграфом 140.

148. Другими МСФО ОС требуется раскрытие информации о некоторых ключевых допущениях, которое, в противном случае, потребовалось бы в соответствии с параграфом 140. Например, МСФО ОС 19 при определенных обстоятельствах требует раскрытия основных допущений о будущих событиях, влияющих на виды резервов. МСФО ОС 30 требует раскрытия значительных допущений, применяемых при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, которые учитываются по справедливой стоимости. МСФО ОС 17 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых при оценке справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Капитал

148A. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать ее цели, политику и процессы в области управления капиталом.**

148B. Для соблюдения параграфа 148A организация раскрывает следующую информацию:

(a) качественная информация о целях, политике и процессах в области управления капиталом, включая следующее (но не ограничиваясь этим):

(i) описание того, что организация считает объектом управления капиталом;

(ii) если организация подчиняется внешним требованиям к достаточности капитала, характер таких требований и то, каким образом эти требования учитываются в управлении капиталом; и

(iii) как организация достигает своих целей в управлении капиталом;

(b) сводные количественные данные об объекте управления капиталом. Некоторые организации расценивают определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) как часть капитала. Другие организации исключают из капитала некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков);

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

(d) выполняла ли организация в отчетном периоде какие-либо внешние требования к достаточности капитала из тех, которые ей вменены;

(e) в случае невыполнения такого рода внешних требований к достаточности капитала, последствия этих нарушений.

Эти раскрытия должны основываться на внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу организации.

148C. Организация может управлять капиталом различными способами и подчиняться целому ряду требований к достаточности капитала. Например, конгломерат может включать организации, которые осуществляют страховую и банковскую деятельность, и эти организации могут действовать в нескольких странах. Если раскрытие агрегированной информации о требованиях к достаточности капитала и о том, каким образом осуществляется управление капиталом, дает полезной информации или искажает понимание капитала организации пользователем финансовой отчетности, организация должна раскрыть информацию отдельно по каждому требованию к достаточности капитала, которые ей предъявлены.

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как чистые активы/ капитал

148D. **Применительно к финансовым инструментам с правом обратной продажи, классифицируемым как долевые, организация должна раскрывать следующую информацию (в той степени, в какой она не раскрывается в других отчетах):**

(a) **сводные количественные данные о сумме, классифицируемой как чистые активы/ капитал;**

(b) **свои цели, политику и процессы по управлению ее обязательством выкупить или погасить инструменты по требованию их держателей, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;**

(c) **ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе данного класса финансовых инструментов; и**

(d) **информацию о том, как был определен ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе.**

Раскрытие прочей информации

149. **В Примечаниях организация должна раскрывать:**

(a) **сумму дивидендов или аналогичных выплат, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных как выплаты в пользу собственников в течение периода, и соответствующая сумма в расчете на акцию; и**

(b) **сумму любых непризнанных дивидендов или аналогичных выплат по кумулятивным привилегированным акциям.**

150. **Организация должна раскрывать следующую информацию, если она не была раскрыта в других документах, публикуемых вместе с финансовой отчетностью:**

(a) **постоянное местонахождение и организационно-правовая форма организации, страна, в которой действует организация;**

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

(c) **ссылка на соответствующие нормативные акты, определяющие деятельность организации; и**

(d) **название контролирующей организации и конечной контролирующей организации (там, где это применимо) в группе организаций;**

(e) **если это организация с ограниченным сроком деятельности, то информацию о сроке ее деятельности.**

Переходные положения

151. **Все положения настоящего Стандарта должны применяться от даты первого принятия настоящего Стандарта, за исключением статей, которые не признаны как результат переходных положений другого МСФО ОС. Положения о раскрытии информации, содержащиеся в настоящем Стандарте, не являются обязательными для таких статей до тех**

пор, пока не закончится период по переходному положению другого МСФО ОС. Сравнительная информация не требуется применительно к финансовой отчетности, к которой в первый раз применяется учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.

152. Несмотря на существование переходных положений по другим МСФО ОС, организациям, находящимся в процессе перехода к применению метода начисления для целей финансовой отчетности, рекомендуется в кратчайшие сроки обеспечить полное соответствие положениям другого стандарта.

Дата вступления в силу

153. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года**.

153A. **В параграфы 79 и 82 были внесены поправки документом «Совершенствование МСФО ОС», выпущенном в январе 2010 года. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2011 года.**

153B. **МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» внес поправку в параграф 150 и дополнил Стандарт параграфами 7A, 95A и 148D. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

153C. **МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» внес поправки в параграфы 75, 129 и 148 и дополнил Стандарт параграфами 148A–148C. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 30 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

154. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 1 (2000 г.)

155. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», изданный в 2000 году.

Приложение А

Качественные характеристики финансовой отчетности

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 1.

Параграф 29 настоящего Стандарта требует от организации представления информации, включающей сведения об учетной политике, которое отвечает ряду качественных характеристик. Данное Руководство резюмирует качественные характеристики финансовой отчетности.

Качественные характеристики формируют информацию, представленную в финансовой отчетности, полезную для пользователей. Существуют четыре основные качественные характеристики: понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность

Информация является понятной, если можно обоснованно предполагать, что пользователи в состоянии понять ее смысл. Для этой цели допускается, что пользователи обладают необходимыми знаниями о деятельности организации и об условиях, в которых она действует, а также имеют желание изучать информацию.

Информация о сложных вопросах не должна исключаться из финансовой отчетности только на том основании, что она слишком трудна для понимания некоторыми пользователями.

Уместность

Информация является уместной для пользователей, если ее можно использовать при оценке прошедших, текущих или будущих событий или для подтверждения или корректировки ранее сделанных оценок. Для того чтобы быть уместной, информация также должна быть своевременной.

Существенность

Уместность информации зависит от ее характера и существенности.

Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей или оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от характера или размера статьи или ошибки с учетом конкретной ситуации, связанной с пропуском или искажением информации. Таким образом, существенность скорее задает предельную величину или точку отсечения, нежели является основной качественной характеристикой, которой информация должна обладать, чтобы быть полезной.

Надежность

Надежная информация не содержит существенных ошибок и искажений, и пользователи могут полагаться на нее, рассчитывая на достоверность ее представления или иметь разумные ожидания относительно нее.

Достоверное представление

Для того чтобы информация достоверно представляла операции и другие события, она должна быть представлена в соответствии с содержанием операций и других событий, а не только их юридической формой.

Преобладание содержания над формой

Если информация предназначена для достоверного представления операций и других событий, которые она должна представлять, эти операции и события должны учитываться и представляться в соответствии с их содержанием и реальной экономической ситуацией, а не только их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда соответствует их юридической форме.

Нейтральность

Информация является нейтральной, если она не является предвзятой. Финансовая отчетность не является нейтральной, если содержащаяся в ней информация была отобрана или представлена таким образом, чтобы повлиять на принятие решения или формирование профессионального суждения с целью достигнуть предопределенного результата или исхода.

Осмотрительность

Осмотрительность означает присутствие известной степени осторожности при формировании профессиональных суждений, требуемых для выработки расчетных оценок, необходимых в условиях неопределенности, чтобы активы или выручка не были завышены, а обязательства или расходы не были занижены.

Однако осмотрительность не позволяет, например (a) создавать скрытые или избыточные резервы, (b) намерено занижать объем активов или выручки или (c) намеренно завышать объем обязательств или расходов, поскольку финансовая отчетность не будет нейтральной и, тем самым, не будет обладать такой характеристикой, как надежность.

Полнота

Информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.

Сопоставимость

Информация в финансовой отчетности является сопоставимой, если пользователи в состоянии определить сходства и различия между данной информацией и информацией в других отчетах.

Сопоставимость относится:

(a) к сравнению финансовой отчетности разных организаций; и

(b) к сравнению финансовой отчетности одной и той же организации за различные периоды времени.

Важным следствием характеристики сопоставимости является то, что пользователей необходимо информировать о политике, применяемой при подготовке финансовой отчетности, изменениях в ней и последствиях этих изменений.

Поскольку пользователи хотят сопоставлять результаты деятельности организации за некоторый период времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

Связь уместности и надежности информации

Своевременность

Если при предоставлении информации возникает неоправданная задержка, информация может потерять свою уместность. Для своевременного предоставления информации зачастую может быть необходимо сообщать ее до того, как станут известны все детали сделки, вследствие чего страдает надежность информации. Наоборот, если предоставление информации откладывается до тех пор, пока не станут известны все детали, то информация может быть в высокой степени надежной, но малополезной для пользователей, которым в этот период необходимо было принимать решения. При достижении баланса между уместностью и надежностью приоритетным фактором является удовлетворение потребности пользователей в принятии решений.

Баланс между выгодами и затратами

Баланс между выгодами и затратами представляет собой повсеместно распространенное ограничение. Выгоды, получаемые от информации, должны превышать затраты на ее предоставление. Однако оценка выгод и затрат по своей сути является предметом профессионального суждения. Более того, затраты не всегда возлагаются на тех пользователей, которые получают выгоды. Выгоды также могут получать не те пользователи, для которых была подготовлена информация. По этим причинам трудно провести проверку соотношения выгод и затрат в каждом конкретном случае. Тем не менее, разработчики стандартов, а также ответственные за подготовку финансовой отчетности и пользователи финансовой отчетности должны хорошо знать об этом ограничении.

Баланс между качественными характеристиками

На практике зачастую необходим баланс или компромисс между качественными характеристиками. Обычно целью является достижение необходимого баланса между характеристиками для достижения целей финансовой отчетности. Соотношение между важностью характеристик в различных случаях является предметом профессионального суждения.

Приложение B

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС, применяемые на 1 января 2008 года:

(a) упоминания «чистой прибыли» или «чистого убытка» меняются на «профицит» и «дефицит»; и

(b) упоминания «Примечаний к финансовой отчетности» меняются на «Примечания».

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 1.

Пересмотр МСФО ОС 1 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[1] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 1, выпущенный в декабре 2000 года, основывался на МСФО 1 (в редакции 1997 года), который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник СМСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[2] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 1 и в целом согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 4 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 1 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что СМСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований этих МСФО к организациям общественного сектора.

Доход

BC7. В МСФО 1 используется термин «доход», не применяемый в МСФО ОС 1. В МСФО ОС 1 используется термин «выручка», который соответствует термину «доход» в МСФО. Термин «доход» шире термина «выручка» и включает прочие доходы помимо выручки. МСФО ОС не включают определение дохода, и введение такого определения не являлось частью проекта по совершенствованию стандартов, и не было включено в документ ED 26.

---

[1] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний в ноябре 2004 года был преобразован в независимый совет по разработке стандартов.

Чрезвычайные статьи

BC8. МСФО 1 запрещает организации представлять любые статьи доходов или расходов в качестве чрезвычайных как в самом Отчете о прибылях и убытках, так и в Примечаниях. СМСФО пришел к заключению, что статьи, учитываемые как чрезвычайные, возникают вследствие обычных деловых рисков, с которыми сталкивается организация, и не дают основания для их представления в качестве отдельного компонента Отчета о прибылях и убытках. Представление операции или иного события в Отчете о прибылях и убытках должно зависеть от характера или назначения этой операции или иного события, а не от ее частоты.

BC9. Определение чрезвычайных статей в МСФО ОС 1 (2000 г.) отличалось от определения, входившего в предыдущую (1993 года) версию МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»[3]. Это различие отражало точку зрения общественного сектора на то, что является чрезвычайной статьей для организаций общественного сектора.

BC10. Настоящий Стандарт не исключает явным образом представления статей выручки и расходов в качестве чрезвычайных статей, как в самом Отчете о финансовых результатах деятельности, так и в Примечаниях. МСФО 1 запрещает представление любых статей доходов и расходов как чрезвычайных статей и в Отчете о прибылях и убытках, и в Примечаниях. Позиция СМСФО ОС заключается в том, что МСФО ОС не должны запрещать организациям раскрывать чрезвычайные статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности или в Примечаниях к нему. Причина заключается в том, что, с точки зрения Совета МСФО ОС, раскрытие информации о чрезвычайных статьях может соответствовать целям и качественным характеристиками финансовой отчетности. Однако другие члены Совета придерживаются мнения, что в данном вопросе недостаточно оснований, связанных со спецификой общественного сектора, для отступления от требований МСФО 1. Также было отмечено, что МСФО ОС 1 не исключает отдельного представления статей, отличающихся от обычной деятельности правительства как в Отчете о финансовых результатах деятельности, так и в Примечаниях, при условии, что эти статьи являются существенными. Совет МСФО ОС не уверен в наличии причин для отступления от запрета СМСФО представлять «чрезвычайные статьи» в финансовой отчетности, возникновение которых обусловлено спецификой общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 1 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC11. СМСФО ОС изучил изменения в МСФО 1, включенные в «Совершенствования в МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

[3] В МСФО ОС 1 (2000 г.) чрезвычайные статьи определялись как «выручка или расходы, возникающие в результате событий или операций, которые явным образом отличаются от обычной деятельности организации, регулярное или частое повторение которых не ожидается и которые находятся за пределами контроля или влияния организации». В МСФО 8 «чрезвычайные статьи» определялись как «доходы или расходы, возникающие в результате событий или операций, которые явным образом отличаются от обычной деятельности предприятия, и поэтому не ожидается их частое или регулярное повторение».

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 1.

Наглядная структура финансовой отчетности

IG1. Настоящий Стандарт устанавливает компоненты финансовой отчетности и минимальные требования к раскрытию информации в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также к представлению изменений в чистых активах/ капитале. В нем также описываются другие статьи, которые могут быть представлены как в соответствующем финансовом отчете, так и в Примечаниях. В данном Руководстве приводятся простые примеры того, каким образом могут быть выполнены требования Стандарта к представлению Отчета о финансовом положении, Отчета о финансовых результатах деятельности и Отчета об изменениях чистых активов/ капитала. Порядок представления и описания, использованные для статей, должны изменяться при необходимости для достижения достоверного представления в конкретных обстоятельствах каждой организации. Например, статьи такой организации общественного сектора, как Министерство обороны, скорее всего, будут значительно отличаться от статей Центрального банка.

IG2. В иллюстративном примере Отчета о финансовом положении показывается один из способов представления Отчета, в котором проводится различие между краткосрочными и долгосрочными статьями. Другие форматы могут быть в равной степени применимы при условии обеспечения ими вышеупомянутого различия.

IG3. Финансовая отчетность была подготовлена для федерального правительства, и Отчет о финансовых результатах деятельности (по назначению) отражает направления деятельности в соответствии с государственной классификацией, используемой в статистике государственных финансов. Данная классификация, по всей вероятности, не применима ко всем организациям общественного сектора. К настоящему Стандарту следует обращаться за примерами более общей классификации для других организаций общественного сектора.

IG4. Настоящие примеры не предназначены для демонстрации всех аспектов МСФО ОС. Они не составляют полный набор финансовых отчетов, который также включал бы Отчет о движении денежных средств, краткий обзор основных методов учетной политики и другие пояснения.

Организация общественного сектора – заявление об учетной политике (выдержка)

Отчитывающаяся организация

Данная финансовая отчетность предназначена для организации общественного сектора (федерального правительства в стране А). Финансовая отчетность характеризует отчитывающуюся организацию согласно определению, приведенному в соответствующем законодательстве (закон о финансах в общественном секторе 20XX). К ней относятся:

- Министерства федерального правительства; и
- Коммерческие организации с государственным участием.

Основа для подготовки

Финансовая отчетность соответствует Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, предусматривающим учет по методу начисления. Основой для оценки является первоначальная стоимость, скорректированная на сумму переоценки активов.

Финансовая отчетность подготовлена, исходя из допущения о непрерывности деятельности, и учетная политика последовательно применялась на протяжении всего периода.

Организация общественного сектора – Отчет о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X2 года

(в тысячах денежных единиц)

	20X2	20X1
АКТИВЫ		
Краткосрочные активы		
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	X	X
Дебиторская задолженность	X	X
Запасы	X	X
Авансовые платежи	X	X
Прочие краткосрочные активы	X	X
	X	X
Долгосрочные активы		
Дебиторская задолженность	X	X
Инвестиции в ассоциированные организации	X	X
Прочие финансовые активы	X	X
Инфраструктура, основные средства	X	X
Здания и сооружения	X	X
Нематериальные активы	X	X
Прочие нефинансовые активы	X	X
	X	X
Общая сумма активов	X	X
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА		
Краткосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	X	X
Краткосрочные заимствования	X	X
Краткосрочная доля долгосрочных заимствований	X	X
Краткосрочные резервы	X	X
Вознаграждения работникам	X	X
Пенсионное страхование	X	X
	X	X
Долгосрочные обязательства		
Кредиторская задолженность	X	X
Долгосрочные заимствования	X	X
Долгосрочные резервы	X	X
Вознаграждения работникам	X	X
Пенсионное страхование	X	X
	X	X
Общая сумма обязательств	X	X
Чистые активы	X	X
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ/ КАПИТАЛ		
Взносы в капитал со стороны других государственных организаций	X	X
Резервы	X	X
Накопленный профицит/ (дефицит)	X	X
Доля меньшинства	X	X
Общая сумма чистых активов/ капитала	X	X

Организация общественного сектора – Отчет о финансовых результатах деятельности за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года

(иллюстрация классификации расходов по назначению)

(в тысячах денежных единиц)

	20X2	20X1
Выручка		
Налоги	X	X
Сборы, штрафы, пени и лицензионные сборы	X	X
Выручка от обменных операций	X	X
Трансферты от других государственных организаций	X	X
Прочая выручка	X	X
Общая сумма выручки	X	X
Расходы		
Общие расходы на государственное управление	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)
Общественный порядок и безопасность	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)
Здравоохранение	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)
Жилье и жилищно-коммунальные услуги	(X)	(X)
Физическая культура и отдых, культура и религия	(X)	(X)
Экономические вопросы	(X)	(X)
Защита окружающей среды	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Общая сумма расходов	(X)	(X)
Доля в профиците ассоциированных организаций*	X	X
Профицит/ (дефицит) за период	X	X
Относимый на:		
Владельцев контролирующей организации	X	X
Доли меньшинства	X	X
	X	X

* Это означает долю в профиците ассоциированных организаций, относимую на их владельцев, т.е. после налогообложения и вычета долей меньшинства в ассоциированных организациях.

Организация общественного сектора – Отчет о финансовых результатах деятельности за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года

(иллюстрация классификации расходов по их характеру)

(в тысячах денежных единиц)

	20X2	**20X1**
Выручка		
Налоги	X	X
Сборы, штрафы, пени и лицензионные сборы	X	X
Выручка от обменных операций	X	X
Трансферты от других государственных организаций	X	X
Прочая выручка	X	X
Общая сумма выручки	X	X
Расходы		
Оплата труда и вознаграждения работникам	(X)	(X)
Гранты и другие трансфертные платежи	(X)	(X)
Материалы и расходные материалы	(X)	(X)
Расходы, связанные с амортизацией и износом	(X)	(X)
Обесценение основных средств *	(X)	(X)
Прочие расходы	(X)	(X)
Затраты на финансирование	(X)	(X)
Общая сумма расходов	(X)	(X)
Доля в профиците ассоциированных организаций	X	X
Профицит/ (дефицит) за период	X	X
Относимый на:		
Владельцев контролирующей организации	X	X
Доли меньшинства	X	X
	X	X

* В Отчете о результатах финансовой деятельности, в котором применяется классификация по характеру расходов, обесценение основных средств представляется отдельной статей. Напротив, если расходы классифицируются по назначению, обесценение включается в ту статью, к которой оно относится.

Организация общественного сектора – Отчет об изменениях чистых активов/ капитала за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года

(в тысячах денежных единиц)	Относится к владельцам контролирующей организации					Доля меньшинства	Итого чистые активы/ капитал
	Внесенный капитал	**Прочие резервы**[4]	**Резерв пересчета**	**Накопленный профицит/ (дефицит)**	**Итого**		
Сальдо на 31 декабря 20X0 года	X	X	(X)	X	X	X	X
Изменения в учетной политике				(X)	(X)	(X)	(X)
Пересчитанное сальдо	X	X	(X)	X	X	X	X
Изменения в чистых активах/ капитале в 20x0 году							
Прибыль от переоценки собственности		X			X	X	X
Убыток от переоценки инвестиций		(X)			(X)	(X)	(X)
Курсовые разницы по пересчету зарубежных операций			(X)		(X)	(X)	(X)
Чистая выручка, признанная непосредственно в составе чистых активов/ капитала		X	(X)		X	X	X
Профицит за период				X	X	X	X
Всего признано выручки и расходов за период		X	(X)	X	X	X	X
Сальдо на 31 декабря 20X1 года, перенесенное на следующий период	X	X	(X)	X	X	X	X
Сальдо на 31 декабря 20X1 года, перенесенное с предыдущего периода	X	X	X)	X	X	X	X
Изменения в чистых активах/ капитале в 20X2 году							
Прибыль от переоценки собственности		(X)			(X)	(X)	(X)
Убыток от переоценки инвестиций		X			X	X	X
Курсовые разницы в результате пересчета зарубежных операций			(X)		(X)	(X)	(X)
Чистая выручка, признанная непосредственно в составе чистых активов/ капитала		(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Дефицит за период				(X)	(X)	(X)	(X)
Всего признано выручки и расходов за период		(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Сальдо на 31 декабря 20X2 года	X	X	(X)	X	X	X	X

[4] Прочие резервы анализируются по компонентам, если они существенны.

Сравнение с МСФО 1

В основе МСФО ОС 1 лежит МСФО 1 (2003 г.), включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 1 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. На момент издания настоящего Стандарта СМСФО ОС не рассмотрел возможность применения МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращение деятельности» к организациям общественного сектора; таким образом, МСФО ОС 1 не отражает поправки, внесенные в МСФО (IAS) 1 после выхода МСФО (IFRS) 5. Основные различия между МСФО ОС 1 и МСФО 1 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 1 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 1, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора, например, более подробно рассматривается применения понятия непрерывности деятельности.
- МСФО 1 допускает представление как отчетности, отражающей все изменения в чистых активах/ капитале, так и отчетности, отражающей изменения в чистых активах/ капитале, за исключением изменений, произошедших в результате операций с капиталом, совершенных их собственниками и выплат в пользу собственников. МСФО ОС 1 требует представления отчетности, отражающей все изменения в чистых активах/ капитале.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 1 используется терминология, отличная от МСФО 1. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» в МСФО ОС 1. Эквивалентными терминами в МСФО 1 являются «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».
- В МСФО ОС 1 не используется термин «доход», который в МСФО 1 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- Согласно определению в МСФО 1 «Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS)» включают МСФО (IFRS/IAS) и разъяснения ПКР/КРМФО (SIC/IFRIC). В МСФО ОС 1 не дается определение «Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора».
- В МСФО ОС 1 содержится отличный от МСФО 1 набор определений технических терминов (параграф 7).
- В МСФО ОС 1 содержится комментарий об ответственности за подготовку финансовой отчетности. В МСФО 1 аналогичный комментарий отсутствует (параграфы 19–20)
- В МСФО ОС 1 используется выражение «цель финансовой отчетности, определенная в настоящем Стандарте» вместо эквивалентного выражения «цель финансовой отчетности, определенная в данных Принципах» в МСФО 1, что обусловлено тем, что в МСФО ОС отсутствуют эквивалентные Принципы.
- В МСФО ОС 1 содержится комментарий о своевременности финансовой отчетности по причине отсутствия в МСФО ОС эквивалентных Принципов (параграф 69).
- МСФО ОС 1 не исключает явным образом представления статей выручки и расходов в качестве чрезвычайных статей как в самом отчете о результатах финансовой деятельности, так и в Примечаниях. МСФО 1 запрещает представление любых статей доходов и расходов как чрезвычайных статей и в Отчете о прибылях и убытках, и в Примечаниях.
- МСФО ОС 1 содержит переходное положение, позволяющее не раскрывать статьи, исключенные из финансовой отчетности в результате применения переходных положений другого МСФО ОС (параграф 151).
- МСФО ОС 1 содержит утвержденный свод качественных характеристик (основанных на принципах СМСФО) в Приложении А.

МСФО ОС 2 – ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 7 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Май 2000 г.

МСФО ОС 2—ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–4

Преимущества информации о движении денежных средств 5–7

Определения 8–17

Денежные средства и эквиваленты денежных средств 9–11

Группа организаций 12–14

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования 15

Коммерческие организации с государственным участием 16

Чистые активы/ капитал 17

Представление Отчета о движении денежных средств 18–26

Операционная деятельность 21–24

Инвестиционная деятельность 25

Финансовая деятельность 26

Отражение денежных потоков от операционной деятельности 27–30

Отражение денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности 31

Отражение денежных потоков на нетто-основе 32–35

Денежные потоки в иностранной валюте 36–39

Проценты и дивиденды 40–43

Налоги на прибыль 44–46

Инвестиции в контролируемые организации, ассоциированные компании и совместную деятельность 47–48

Приобретение и продажа контролируемых организаций и других структурных единиц 49–53

Неденежные операции 54–55

Компоненты денежных средств и их эквивалентов 56–58

Раскрытие прочей информации 59–62

Дата вступления в силу 63–64

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 7

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 2 «Отчеты о движении денежных средств» изложен в параграфе «Цель» и в параграфах 1–64. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 2 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Цель

Отчет о движении денежных средств отражает: (a) источники поступлений денежных средств, (b) статьи, по которым средства расходовались в течение отчетного периода, и (c) остатки денежных средств на отчетную дату. Информация о движении денежных средств организации обеспечивает пользователей финансовой отчетности сведениями, как в целях контроля, так и для принятия решений. Информация о денежных потоках позволяет пользователям выяснить, каким образом организация общественного сектора привлекала денежные средства, необходимые для финансирования ее деятельности, а также как эти денежные средства были использованы. Принимая и оценивая решения о распределении ресурсов (например, с точки зрения устойчивости деятельности организации), пользователям необходимо располагать информацией о своевременности и стабильности денежных потоков. Цель настоящего Стандарта – обязать организации предоставлять информацию об исторических изменениях денежных средств и их эквивалентов в форме отчетов о движении денежных средств, содержащих информацию о денежных потоках за период в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, обязана 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, по которому представляется финансовая отчетность.**

2. Информация о движении денежных средств может быть полезной для потребителей финансовой отчетности организации (a) при оценке денежных потоков организации, (b) при оценке соблюдения организацией законов и правил (включая утвержденные бюджеты в случае необходимости) и (c) при принятии решений о том, предоставлять ли организации ресурсы и вступать ли с ней в деловые отношения. Пользователей обычно интересует, каким образом организация генерирует денежные средства и их эквиваленты, и как она их расходует. Это происходит независимо от характера деятельности организации и от того, могут ли денежные средства рассматриваться в качестве продукта деятельности организации, как, например, в случае общественного финансового института. Организации нуждаются в денежных средствах по одним и тем же причинам, какими бы ни были их основные приносящие выручку виды деятельности. Денежные средства необходимы для оплаты потребляемых ими товаров и услуг, для покрытия расходов на обслуживание долга и, в некоторых случаях, для снижения уровня задолженности. Соответственно, настоящий стандарт требует, чтобы все организации представляли Отчеты о движении денежных средств.

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Преимущества информации о движении денежных средств

5. Информация о движении денежных средств помогает пользователям предсказать (a) потребности организации в денежных средствах в будущем, (b) способность генерировать денежные потоки в будущем, (c) способность финансировать изменения в масштабе и характере ее деятельности. Также Отчет о движении денежных средств является для организации способом осуществлять контроль за поступлением денежных средств и их расходованием в течение отчетного периода.

6. Отчет о движении денежных средств, если он используется в сочетании с другими формами финансовой отчетности, содержит информацию, позволяющую пользователям оценить изменения в чистых активах/ капитале организации, ее финансовую структуру (включая ликвидность и платежеспособность) и ее способность влиять на объем и своевременность денежных потоков с тем, чтобы адаптироваться к изменяющимся условиям и возникающим возможностям. Информация о движении денежных средств улучшает сопоставимость отчетов разных организаций по текущей деятельности, поскольку она устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

7. Историческая информация о движении денежных средств часто используется как индикатор величины, своевременности и стабильности будущих денежных потоков. Она также полезна при проверке точности ранее сделанных прогнозов денежных потоков.

Определения

8. **В настоящем стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

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

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

Денежные потоки – поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств.

Контроль – право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгод от ее деятельности.

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

Инвестиционная деятельность – приобретение или реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

Операционная деятельность – деятельность организации, не являющаяся инвестиционной или финансовой.

Отчетная дата – дата, являющаяся последним днем отчетного периода, за который составляется финансовая отчетность.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Денежные средства и эквиваленты денежных средств

9. Эквиваленты денежных средств предназначены в большей степени для покрытия краткосрочных денежных обязательств, чем для инвестиций или иных целей. Для того чтобы инвестиция могла считаться эквивалентом денежных средств, она должна быть легко обратима в заранее известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция считается эквивалентом денежных средств только в случаях, когда она имеет короткий срок погашения, примерно три месяца и менее от даты приобретения. Инвестиции в капитал других организаций не включаются в состав эквивалентов денежных средств, за исключением случаев, когда они по существу являются таковыми.

10. Кредиты банков обычно относятся к финансовой деятельности. Однако в некоторых странах банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами организации. В таких случаях банковские овердрафты включаются в состав денежных средств и их эквивалентов. Характерной чертой таких соглашений с банками является частое изменение остатка на банковском счете с положительного на отрицательный.

11. Денежные потоки не включают движения между статьями, соответствующими денежным средствам или их эквивалентам, поскольку эти компоненты относятся к управлению денежными средствами организации, а не являются частью ее операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Управление денежными операциями включает инвестирование излишка денежных средств в эквиваленты денежных средств.

Группа организаций

12. Термин «группа организаций» используется в настоящем Стандарте, чтобы обозначить для целей финансовой отчетности группу организаций, состоящую из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

13. Иногда для определения группы организаций применяются другие термины, такие как «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».

14. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, министерство жилищно-коммунального хозяйства может являться группой организаций, включающих как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, оказывающие эти услуги на коммерческой основе.

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования

15. Активы служат для организаций средством достижения их целей. Активы, используемые для производства товаров и оказания услуг в соответствии с целями организации, но не генерирующие непосредственно чистые поступления денежных средств, часто описываются как активы, несущие «возможность полезного использования». Активы, используемые для того, чтобы генерировать чистые поступления денежных средств, часто описываются как активы, несущие «будущие экономические выгоды». Чтобы охватить все цели, на которые могут быть направлены активы, в настоящем Стандарте используется термин «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования» для выражения основополагающей характеристики активов.

Коммерческие организации с государственным участием

16. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают с целью получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению общественных работ, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги бесплатно или по значительно сниженной цене. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» содержатся указания, позволяющие установить, имеет ли место контроль с точки зрения финансовой отчетности. К указанному Стандарту нужно обращаться для того, чтобы определить, контролируется ли коммерческая организация с государственным участием другой организацией общественного сектора.

Чистые активы/ капитал

17. Термин «чистые активы/ капитал» используется в настоящем Стандарте для обозначения остаточной величины в Отчете о финансовом положении (активы минус обязательства). Чистые активы/ капитал могут быть положительными или отрицательными. Вместо термина «чистые активы/ капитал» могут использоваться другие термины при условии, что их смысл понятен.

Представление Отчета о движении денежных средств

18. **Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о денежных потоках за период в разрезе потоков от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.**

19. Организация представляет сведения о движении денежных средств по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности в форме, которая наилучшим образом соответствует характеру ее деятельности. Классификация по видам деятельности дает информацию, позволяющую пользователям оценить влияние указанных видов деятельности на финансовое положение организации, объем ее денежных средств и их эквивалентов. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.

20. Одна и та же операция может включать денежные потоки, которые относятся к разным видам деятельности. Например, если выплата денежных средств по займу включает и проценты, и основную сумму долга, то часть, соответствующая выплате процентов, может относиться к операционной деятельности, а часть, соответствующая выплате основной суммы долга, – к финансовой деятельности.

Операционная деятельность

21. Сумма чистых денежных потоков от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой степени деятельность организации обеспечивается за счет:

    (a) налогов (напрямую или косвенно), или

(b) получателей товаров и услуг, предоставляемых организацией.

Сумма чистых денежных потоков также помогает выявить способности организации по сохранению операционных возможностей, погашению обязательств, перечислению дивидендов или аналогичных выплат в пользу собственника и осуществлению новых инвестиций без привлечения внешних источников финансирования. Консолидированные денежные потоки государства в целом от операционной деятельности являются показателем того, в какой степени государство финансирует свою текущую деятельность за счет налогов и сборов. Информация о конкретных компонентах исторических денежных потоков от операционной деятельности и в сочетании с другой информацией полезна для прогнозирования денежных потоков от операционной деятельности в будущем.

22. Денежные потоки от операционной деятельности преимущественно связаны с деятельностью, приносящей организации основные поступления денежных средств. Примерами денежных потоков от операционной деятельности являются:

(a) поступления денежных средств в виде налогов, пошлин и штрафов;

(b) поступления денежных средств в виде платы за товары и услуги, предоставляемые организацией;

(c) поступления денежных средств в виде грантов или трансфертов и иных ассигнований или в силу других бюджетных полномочий, предоставленных федеральным правительством или другими организациями общественного сектора;

(d) поступления денежных средств в виде роялти, гонораров, комиссионных и других видов выручки;

(e) денежные платежи другим организациям общественного сектора для финансирования их деятельности (за исключением займов);

(f) денежные платежи поставщикам за товары и услуги;

(g) денежные платежи работникам и от имени работников;

(h) поступления денежных средств и платежи страховых организаций в виде страховых премий и претензий, по договорам аннуитета, а также прочие выплаты по полисам;

(i) денежные платежи в виде местных налогов на имущество или на доходы (если они предусмотрены), связанные с операционной деятельностью;

(j) поступления денежных средств и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей;

(k) поступления денежных средств или платежи по прекращенной деятельности; и

(l) поступления денежных средств или платежи, связанные с урегулированием судебных разбирательств.

Некоторые операции, в частности, продажа оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые включаются в чистый профицит или дефицит. Денежные потоки, связанные с такими операциями, относятся к денежным потокам от инвестиционной деятельности. Однако денежные выплаты для строительства или приобретения активов, предназначенных для сдачи в аренду другим организациям или для последующей продажи в соответствии с п. 83А МСФО ОС 17 «Основные средства», относятся к денежным потокам от операционной деятельности. Поступления денежных средств от аренды и последующей продажи таких активов также относится к денежным потокам от операционной деятельности.

23. Организация может иметь ценные бумаги и займы, предназначенные для публичного размещения или торговли ими, и в этом случае они могут рассматриваться аналогично запасам, приобретенным специально для перепродажи. Таким образом, денежные потоки, возникающие от покупки или продажи ценных бумаг в результате публичного размещения или торговли ими, относятся к операционной деятельности. Аналогично, авансы и займы в денежной форме, предоставляемые финансовыми институтами общественного сектора, обычно относятся к операционной деятельности, поскольку связаны с основной деятельностью, приносящей организации денежные средства.

24. В некоторых странах правительства или другие организации общественного сектора выделяют средства организациям для финансирования их деятельности, не производя четкого распределения этих средств между операционной деятельностью, капитальным строительством и вложением в капитал других организаций. Если организация не может самостоятельно отнести ассигнования или выделенные бюджетные средства к операционной деятельности, капитальному строительству или вложениям в капитал других организаций, то эти ассигнования или бюджетные средства должны быть отнесены к денежным потокам от операционной деятельности, и данный факт должен быть отражен в примечаниях к финансовой отчетности.

Инвестиционная деятельность

25. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение, поскольку оно показывает, какая часть расходов была произведена с целью приобретения ресурсов, предназначенных для предоставления услуг организации в будущем. Примерами денежных потоков от инвестиционной деятельности являются:

(a) денежные перечисления для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализируемыми затратами на опытно-конструкторские и технологические разработки и самостоятельное создание основных средств;

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

(c) денежные перечисления для приобретения долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за финансовые инструменты, отнесенные к эквивалентам денежных средств, или за финансовые инструменты, предназначенные для публичного размещения или торговли ими);

(d) поступления денежных средств от продажи долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений от финансовых инструментов, отнесенных к эквивалентам денежных средств, или от финансовых инструментов, предназначенных для публичного размещения или торговли ими);

(e) денежные авансы и займы, предоставленные другим организациям (кроме авансов и займов, предоставленных государственным финансовым институтом);

(f) поступления денежных средств от возврата авансов и займов, предоставленных другим организациям (кроме авансов и займов, предоставленных государственным финансовым институтом);

(g) денежные выплаты по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, за исключением случаев, когда такие контракты заключены для публичного размещения или торговых целей или выплаты относятся к финансовой деятельности;

(h) денежные поступления по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, за исключением случаев, когда такие контракты заключены для публичного размещения или торговых целей, или поступления относятся к финансовой деятельности.

Когда контракт отражается в учете как инструмент хеджирования определенной статьи, денежный поток по такому контракту классифицируется так же, как и денежный поток по хеджируемой статье.

Финансовая деятельность

26. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств по финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку эта информация полезна при прогнозировании требований на денежные потоки в будущем со стороны тех, кто финансирует организацию. Примерами денежных потоков от финансовой деятельности являются:

(a) поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств, векселей, облигаций, закладных, и привлечения других краткосрочных или долгосрочных займов;

(b) денежные выплаты по заемным средствам; и

(c) денежные выплаты арендатора в счет погашения задолженности по финансовой аренде.

Отражение денежных потоков от операционной деятельности

27. **Организация представляет сведения о движении денежных средств по операционной деятельности, используя либо:**

    (a) **прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых поступлений или выплат денежных средств; либо**

    (b) **косвенный метод, при котором чистый профицит или дефицит корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, всех отложенных либо начисленных поступлений или выплат денежных средств в прошлых или будущих периодах, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с денежными потоками от инвестиционной или финансовой деятельности.**

28. Организациям рекомендуется использовать прямой метод представления сведений о движении денежных средств по операционной деятельности. Прямой метод дает информацию, (a) полезную для прогнозирования денежных потоков в будущем, которая (b) не может быть получена при использовании косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых поступлений или выплат денежных средств может быть получена либо:

    (a) из бухгалтерской отчетности организации; либо

    (b) путем корректировки операционных доходов и операционных расходов (процентных и других аналогичных доходов, а также процентных и иных аналогичных расходов для общественных финансовых институтов) и других статей Отчета о финансовых результатах деятельности с учетом следующих факторов:

        (i) изменений в запасах и текущей дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

        (ii) других неденежных статей; и

        (iii) статей, ведущих к возникновению денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.

29. При использовании прямого метода представления данных о движении денежных потоков по операционной деятельности организациям также рекомендуется проводить сверку профицита/ дефицита по обычной деятельности и чистого денежного потока по операционной деятельности. Результаты этой сверки могут включаться в Отчет о движении денежных средств или содержаться в примечаниях к финансовой отчетности.

30. При использовании косвенного метода чистый денежный поток от операционной деятельности определяется путем корректировки чистого профицита или дефицита от обычной деятельности с учетом следующих факторов:

    (a) изменений в запасах и текущей дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

    (b) неденежных статей, таких как амортизация, резервы, отложенные налоги, нереализованная положительная и отрицательная курсовая разница, нераспределенные профициты ассоциированных компаний и доля меньшинства;

    (c) всех прочих статей, ведущих к возникновению денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности; и

    (d) влияния любых чрезвычайных статей, которые классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности.

Отражение денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности

31. **В своей отчетности организация раздельно отражает основные виды валовых поступлений и выплат денежных средств, возникающих в ходе инвестиционной и финансовой деятельности, за исключением денежных потоков, описанных в параграфах 32 и 35, данные о которых представляются на нетто-основе.**

Отражение денежных потоков на нетто-основе

32. **Денежные потоки от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут отражаться в отчетности на нетто-основе:**

    (a) **поступления и выплаты денежных средств от имени клиентов, налогоплательщиков или бенефициаров, когда денежные потоки отражают деятельность клиента, а не деятельность организации; и**

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

33. Параграф 32 (a) относится только к операциям, в которых конечный остаток денежных средств контролируется отчитывающейся организацией. Примерами таких поступлений и выплат денежных средств являются:

    (a) сбор налогов правительством одного уровня для правительства другого уровня, за исключением налогов, собираемых правительством для собственных нужд в рамках соглашений о разделе налогов;

    (b) прием и выплата вкладов до востребования государственного финансового института;

    (c) средства клиентов инвестиционной или трастовой компании;

    (d) арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им.

34. Примерами поступлений и выплат денежных средств, перечисленных в параграфе 32 (b), являются авансовые платежи и выплаты, относящиеся к:

    (a) приобретению и продаже инвестиций; и

    (b) прочим краткосрочным займам, например, со сроком погашения до трех месяцев.

35. **Денежные потоки, возникающие в результате каждого из следующих видов деятельности государственного финансового института, могут представляться в отчетности на нетто-основе:**

    (a) **поступления и выплаты денежных средств в связи с приемом и выплатой депозитов с фиксированной датой погашения;**

    (b) **размещение и изъятие депозитов в других финансовых институтах; и**

    (c) **авансовые платежи и кредиты денежными средствами клиентам, а также погашение этих авансов и кредитов.**

Денежные потоки в иностранной валюте

36. **Денежные потоки, возникающие в результате операций в иностранной валюте, отражаются в функциональной валюте организации путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.**

37. **Денежные потоки иностранной контролируемой организации пересчитываются по обменному курсу между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.**

38. Денежные потоки, выраженные в иностранной валюте, отражаются в отчетности в соответствии с МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов». Это позволяет использовать обменный курс, примерно равный фактическому курсу. Например, средневзвешенный обменный курс за период может использоваться для отражения операций в иностранной валюте или для пересчета денежных потоков иностранной контролируемой организации. Однако МСФО ОС 4 не допускает использование обменного курса на отчетную дату при пересчете денежных потоков иностранной контролируемой организации.

39. Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются денежными потоками. Однако влияние изменений обменного курса на денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся или подлежащие получению в иностранной валюте, отражаются в Отчете о движении денежных средств с тем, чтобы обеспечить сверку денежных средств и их эквивалентов на начало и на конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой

деятельности и включает любые разницы, которые могут возникать в случаях, когда сведения о движении денежных средств представлены в отчетности по обменным курсам на конец периода.

Проценты и дивиденды

40. **Денежные потоки, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны раскрываться по отдельности. Каждый такой поток классифицируется последовательно из периода в период как денежные потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.**

41. Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода, раскрывается в Отчете о движении денежных средств независимо от того, признана ли она как расход в Отчете о финансовых результатах деятельности или капитализирована в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета и отражения в отчетности, предусмотренным МСФО ОС 5 «Затраты по займам».

42. Для государственных финансовых институтов проценты выплаченные и проценты и дивиденды полученные классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако в отношении других организаций единого мнения по вопросу о классификации таких денежных потоков не существует. Выплаченные проценты и проценты и дивиденды полученные могут классифицироваться как денежные потоки от операционной деятельности, так как они включаются в определение чистого профицита или дефицита. В то же время выплаченные проценты и проценты и дивиденды полученные могут классифицироваться как денежные потоки от финансовой и инвестиционной деятельности, соответственно, поскольку они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доход от инвестиций.

43. Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как денежные потоки от финансовой деятельности, поскольку они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В то же время выплаченные дивиденды могут классифицироваться как компонент денежных потоков от операционной деятельности с тем, чтобы помочь пользователям оценить способность организации выплачивать дивиденды из денежных потоков, поступивших от операционной деятельности.

Налоги на прибыль

44. **Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, раскрываются отдельно и классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности, за исключением случаев, когда они могут быть однозначно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.**

45. Организации общественного сектора, как правило, освобождены от уплаты налогов на прибыль. Тем не менее, некоторые организации общественного сектора могут функционировать в аналогичном налоговом режиме, при котором налоги взимаются с них точно так же, как и с организаций коммерческого сектора.

46. Налог на прибыль исчисляется по операциям, в результате которых возникают денежные потоки, классифицируемые в Отчете о движении денежных средств как потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В то время как расходы на уплату налогов можно легко соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, соответствующие денежные потоки по налогам часто оказывается невозможным классифицировать подобным образом, и такие потоки могут относиться к периоду, отличному от того, в котором имели место денежные потоки по операции, лежащей в их основе. Поэтому уплаченные налоги обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако в случае, когда денежный поток по налогам можно соотнести с конкретной операцией, поток по которой относится к инвестиционной или финансовой деятельности, то такой денежный поток по налогам классифицируется как денежный поток от инвестиционной или финансовой деятельности. Когда денежные потоки по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

Инвестиции в контролируемые организации, ассоциированные компании и совместную деятельность

47. При учете инвестиций в ассоциированную компанию или контролируемую организацию по методу долевого участия или по себестоимости в Отчете о движении денежных средств инвестор

ограничивается информацией о денежных потоках между ним и объектом инвестиций, например, дивидендами и авансовыми платежами.

48. Организация, представляющая отчет о своей доле участия в совместно контролируемой организации с использованием метода пропорциональной консолидации, включает в консолидированный Отчет о движении денежных средств сведения о своей пропорциональной доле в денежных потоках совместно контролируемой организации. Организация, представляющая отчет о своей доле по методу долевого участия, включает в Отчет о движении денежных средств информацию о денежных потоках, (a) связанных с ее инвестициями в совместно контролируемую организацию, (b) с распределениями и другими выплатами или поступлениями между ней и совместно контролируемой организацией.

Приобретения и продажи контролируемых организаций и других структурных единиц

49. **Агрегированные денежные потоки, возникающие в результате приобретения и продажи контролируемых организаций и других структурных единиц, представляются отдельно и классифицируются как денежные потоки от инвестиционной деятельности.**

50. **Организация раскрывает следующую агрегированную информацию, касающуюся как приобретения, так и продажи контролируемых организаций или других структурных единиц в течение периода:**

    (a) **общее выплаченное или полученное вознаграждение;**

    (b) **часть выплаченного или полученного вознаграждения, представленную в форме денежных средств или их эквивалентов;**

    (c) **сумму денежных средств и их эквивалентов по приобретенной или проданной контролируемой организации или структурной единице; и**

    (d) **сумму активов и обязательств, за исключением денежных средств и их эквивалентов, признанную приобретенной или проданной контролируемой организацией или структурной единицей, по основным видам активов и обязательств.**

51. Представление отдельными статьями информации о воздействии приобретения или продажи контролируемых организаций или структурных единиц на денежные потоки, а также отдельное раскрытие сумм приобретенных или проданных активов и обязательств помогает отделить такие денежные потоки от денежных потоков, возникающих в результате другой операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Результаты денежных потоков от продажи не вычитаются из результатов денежных потоков от приобретения.

52. Агрегированная сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения при приобретении или продаже, отражается в Отчете о движении денежных средств за вычетом полученных или выплаченных денежных средств и их эквивалентов.

53. Информацию об активах и обязательствах приобретенной или проданной контролируемой организации или другой структурной единицы, за исключением денежных средств или их эквивалентов, необходимо раскрывать только в том случае, если контролируемая организация или структурная единица ранее признали эти активы или обязательства. Например, если организация общественного сектора, которая готовит отчетность по кассовому методу, приобретена другой организацией общественного сектора, то организация-покупатель не обязана раскрывать активы и обязательства (кроме денежных средств и денежных эквивалентов) приобретенной организации, поскольку последняя могла не признать неденежные активы или обязательства.

Неденежные операции

54. **Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из Отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в других разделах финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.**

55. 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 этого отчета, поскольку эти статьи не связаны с денежными потоками в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

(a) приобретение активов путем обмена активами, принятия непосредственно на себя обязательств или посредством финансовой аренды; и

(b) конвертация долговых обязательств в долевые.

Компоненты денежных средств и их эквивалентов

56. **Организация должна раскрывать компоненты денежных средств и их эквивалентов и представлять сверку сумм, указанных в Отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в Отчете о финансовом положении.**

57. Учитывая разнообразие методов управления денежными средствами и банковских механизмов в мире, а также в целях соблюдения МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», организация раскрывает политику, принятую ею для определения структуры денежных средств и их эквивалентов.

58. Влияние любого изменения политики определения компонентов денежных средств и их эквивалентов, например, изменение классификации финансовых инструментов, ранее считавшихся частью инвестиционного портфеля организации, отражается в отчетности в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Раскрытие прочей информации

59. **Организация должна раскрывать вместе с комментариями руководства в примечаниях к финансовой отчетности суммы значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющихся у организации, но недоступных для использования группой организаций.**

60. Существуют различные обстоятельства, при которых остатки денежных средств организации и их эквивалентов оказываются недоступными для использования группой организаций. Примером тому могут служить остатки денежных средств и их эквивалентов, имеющиеся у контролируемой организации, работающей в стране, где применяются меры валютного регулирования или иные правовые ограничения, не допускающие использования этих средств контролирующей организацией или другими контролируемыми организациями в общем порядке.

61. Дополнительная информация может оказаться уместной для понимания пользователями финансового положения и уровня ликвидности организации. Рекомендуется раскрытие такой информации наряду с описанием в примечаниях к финансовой отчетности, и данная информация может включать:

(a) суммы неиспользованных кредитных средств, которые могут быть направлены на финансирование операционной деятельности в будущем и на погашение инвестиционных обязательств, с указанием всех имеющихся ограничений на использование этих средств;

(b) агрегированные суммы денежных потоков в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, относящиеся к долям участия в совместной деятельности, данные о которых представляются по методу пропорциональной консолидации;

(c) величину и характер остатков денежных средств с ограниченным правом использования.

62. Если ассигнования или бюджетные средства учитываются по кассовому методу, Отчет о движении денежных средств поможет пользователям понять связь между деятельностью организации или ее программами и информацией о бюджете, предоставляемой правительством. См. в МСФО ОС 1 краткое обсуждение сопоставления фактических и запланированных в бюджете цифр.

Дата вступления в силу

63. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2001 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2001 года**.

63А. **Параграф 22 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 83А МСФО ОС 17.**

64. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 2.

Отчет о движении денежных средств (для организаций, за исключением финансовых институтов)

Отчет о движении денежных средств, составленный по прямому методу (параграф 27(а))

Организация общественного сектора—Консолидированный Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года (в тысячах денежных единиц)

(в тысячах денежных единиц)	**20X2**	**20X1**
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Поступления		
Налогообложение	X	X
Продажа товаров и услуг	X	X
Гранты	X	X
Полученные проценты	X	X
Прочие поступления	X	X
Выплаты		
Оплата труда	(X)	(X)
Пенсии	(X)	(X)
Поставщики	(X)	(X)
Уплаченные проценты	(X)	(X)
Другие платежи	(X)	(X)
Чистые денежные потоки от операционной деятельности	X	X
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Приобретение основных средств	(X)	(X)
Поступления от продажи основных средств	X	X
Поступления от продажи инвестиций	X	X
Приобретение ценных бумаг в иностранной валюте	(X)	(X)
Чистые денежные потоки от инвестиционной деятельности	(X)	(X)
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Привлеченные заемные средства	X	X
Денежные выплаты по заемным средствам	(X)	(X)
Распределение/дивиденды государству	(X)	(X)
Чистые денежные потоки от финансовой деятельности	X	X
Чистое увеличение /сокращение денежных средств и их эквивалентов	X	X
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	X	X
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	X	X

Примечания к Отчету о движении денежных средств

(a) Денежные средства и их эквиваленты

Денежные средства и их эквиваленты состоят из денежных средств в кассе, остатков на банковских счетах и инвестиций в инструменты денежного рынка. Денежные средства и их эквиваленты, включенные в Отчет о движении денежных средств, охватывают следующие суммы из Отчета о финансовом положении:

	20X2	**20X1**
Денежные средства в кассе и остатки на банковских счетах	X	X
Краткосрочные инвестиции	X	X
	X	X

У организации имеются неиспользованные кредитные средства в сумме X, из которых X должно быть направлено на инфраструктурные проекты.

(b) Основные средства

В течение периода группа организаций приобретала основные средства на общую сумму X, из которых сумма X была получена в форме государственных грантов на капитальные вложения. Выплаты денежных средств в размере X были произведены для приобретения основных средств.

(c) Сверка чистого денежного потока от операционной деятельности с профицитом/ (дефицитом) от обычной деятельности (в тысячах денежных единиц)

(d) Сверка чистого денежного потока от операционной деятельности с профицитом/ (дефицитом)

(в тысячах денежных единиц)	**20X2**	**20X1**
Профицит/ дефицит от обычной деятельности	X	X
Движение неденежных средств		
Амортизация основных средств	X	X
Амортизация нематериальных активов	X	X
Увеличение резерва по сомнительным долгам	X	X
Увеличение кредиторской задолженности	X	X
Увеличение полученных заемных средств	X	X
Увеличение резерва на оплату труда	X	X
(Прибыли)/ убытки от продажи основных средств	(X)	(X)
(Прибыли)/ убытки от продажи инвестиций	(X)	(X)
Увеличение других текущих активов	(X)	(X)
Увеличение инвестиций в результате переоценки	(X)	(X)
Увеличение дебиторской задолженности	(X)	(X)
Чистый денежный поток от операционной деятельности	**X**	**X**

Отчет о движении денежных средств, составленный по косвенному методу (параграф 27(b))

Организация общественного сектора—Консолидированный Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года (в тысячах денежных единиц)

(в тысячах денежных единиц)	**20X2**	**20X1**
ДЕНЕЖНЫЙ ПОТОК ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Профицит/ (дефицит)	X	X
Движение неденежных средств		
Амортизация основных средств	X	X
Амортизация нематериальных активов	X	X
Увеличение резерва по сомнительным долгам	X	X
Увеличение кредиторской задолженности	X	X
Увеличение полученных заемных средств	X	X
Увеличение резерва на оплату труда	X	X
(Прибыли)/убытки от продажи основных средств	(X)	(X)
(Прибыли)/убытки от продажи инвестиций	(X)	(X)
Увеличение других текущих активов	(X)	(X)
Увеличение инвестиций в результате переоценки	(X)	(X)
Увеличение дебиторской задолженности	(X)	(X)
Чистый денежный поток от операционной деятельности	**X**	**X**

Примечания к Отчету о движении денежных средств

(a) Денежные средства и их эквиваленты

Денежные средства и их эквиваленты состоят из денежных средств в кассе, остатков на банковских счетах и инвестиций в инструменты денежного рынка. Денежные средства и их эквиваленты, включенные в Отчет о движении денежных средств, охватывают следующие суммы из Отчета о финансовом положении:

	20X2	**20X1**
Денежные средства в кассе и остатки на банковских счетах	X	X
Краткосрочные инвестиции	X	X
	X	X

У организации имеются неиспользованные кредитные средства в сумме X, из которых X должно быть направлено на инфраструктурные проекты.

(b) Основные средства

В течение периода группа организаций приобретала основные средства на общую сумму X, из которых сумма X была получена в форме государственных грантов на капитальные вложения. Выплаты денежных средств в размере X были произведены в целях приобретения основных средств.

Сравнение с МСФО 7

В основе МСФО ОС 2 лежит МСФО 7. Основные различия между МСФО ОС 2 и МСФО 7 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 2 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 7, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 2 используется терминология, отличная от МСФО 7. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 7 являются «доход», «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».
- В МСФО ОС 2 содержится отличный от МСФО 7 набор определений технических терминов (параграф 8).
- Аналогично МСФО 7, МСФО ОС 2 допускает использование как прямого, так и косвенного метода для представления данных о движении денежных средств от операционной деятельности. При использовании прямого метода представления данных о движении денежных средств от операционной деятельности МСФО ОС 2 рекомендует раскрывать информацию о сверке профицита или дефицита и денежных потоков от операционной деятельности в примечаниях к финансовой отчетности (параграф 29).
- Иллюстративные примеры, прилагающиеся к МСФО ОС 2, не содержат примеров Отчета о движении денежных средств для финансовых институтов.

МСФО ОС 3 – УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности для общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» (в редакции от декабря 2003 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 8 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 3 – УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение ..... IN1 – IN20

Цель 1–2

Сфера применения 3–6

Определения 7–8

Существенность 8

Учетная политика 9–36

- Выбор и применение учетной политики 9–15
- Последовательное применение учетной политики 16
- Изменения в учетной политике 17–23
- Применение изменений в учетной политике 24–33
- Ретроспективное применение. 27
- Ограничения ретроспективного применения 28–32
- Раскрытие информации 33–36

Изменения оценочных значений 37–45

- Раскрытие информации 44–45

Ошибки 46–54

- Ограничения ретроспективного пересмотра отчетности 48–53
- Раскрытие информации по ошибкам предыдущих периодов 54

Практическая неосуществимость ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности 55–58

Дата вступления в силу 59–60

Отмена МСФО ОС 3 (2000 г.). 61

Приложение: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Сравнение с МСФО 8

Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» изложен в параграфах 1–61. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 3 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. Международный Стандарт Финансовой Отчетности для Общественного Сектора (МСФО ОС) 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» заменяет собой МСФО ОС 3 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» (издан в мае 2000 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начиная с или после 1 января 2008 года. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 3

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 3 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 3 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 8 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 3 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 8». Все изменения в МСФО 8, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 3.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 3 приведены ниже.

Название стандарта

IN5. Название стандарта – «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Сфера применения

IN6. В стандарте приведены критерии выбора учетной политики, ранее содержавшиеся в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

IN7. Стандарт не содержит требований к представлению статей Отчета о финансовых результатах деятельности, которые теперь включены в МСФО ОС 1.

Определения

IN8. В Стандарте даются определения новых терминов: «изменения оценочных значений», «ошибки предыдущих периодов», «перспективное применение», «ретроспективное применение», «ретроспективный пересмотр отчетности», «практически неосуществимо», «существенный» и «примечания к финансовой отчетности».

IN9. Стандарт не содержит определений терминов «чрезвычайные статьи», «обычная деятельность», «чистый профицит/ дефицит» и «профицит/ дефицит от обычной деятельности», которые более не требуются.

Существенность

IN10. Стандартом устанавливается, что:

- учетная политика МСФО ОС не обязательна к применению, если эффект ее применения несущественен; и
- финансовая отчетность не соответствует МСФО ОС, если она содержит существенные ошибки.

Профицит или дефицит за период

IN11. Стандарт не содержит требований о представлении информации о чистом профиците или дефиците за период, которые были включены в старую версию МСФО ОС 3; эти требования отныне содержатся в МСФО ОС 1.

Учетная политика

IN12. Стандарт определяет иерархию документов Совета МСФО ОС, его официальных, а также необязательных инструкций, которые будут приниматься во внимание при выборе учетной политики, применяемых при подготовке финансовой отчетности. Новая иерархия теперь устанавливается в качестве принципа и печатается жирным шрифтом.

IN13. Стандарт не содержит допустимых альтернативных методов учета для осуществления изменений в учетной политике (включая добровольные изменения), включенных в старую версию МСФО ОС 3. Организация теперь должна ретроспективно отражать изменения в учетной политике (там, где это практически осуществимо).

Ошибки

IN14. В Стандарте нет разграничения между фундаментальными и другими существенными ошибками.

IN15. Стандарт не содержит разрешенных альтернативных методов исправления ошибок, которые содержатся в старой версии МСФО ОС 3. Организация теперь должна (там, где это практически осуществимо) ретроспективно исправлять существенные ошибки предыдущих периодов в первом же комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после обнаружения этих ошибок.

Критерии для освобождения от выполнения требований (практическая неосуществимость)

IN16. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случае практической неосуществимости в начале текущего периода определялся кумулятивный эффект:

- от применения ко всем предыдущим периодам новой учетной политики, либо
- от ошибки во всех предыдущих периодах.

Организация на основе перспективного подхода как можно с более ранней даты (насколько это практически осуществимо) вносит изменения в сравнительные данные, как если бы новая учетная политика применялась всегда, или ошибка была уже исправлена.

IN17. Стандарт содержит руководство по интерпретации выражения «практически неосуществимо».

Раскрытие информации

IN18. Стандарт требует более подробного и дополнительного раскрытия сумм корректировок, сделанных вследствие изменения учетной политики или исправления ошибок предыдущих периодов, что не требовалось старой версией МСФО ОС 3.

IN19. Стандарт не столько рекомендует, сколько требует раскрытия:

- предстоящих изменений в учетной политике в случаях, когда организация планирует начать применение уже опубликованной, но еще не вступившей в силу новой версии МСФО ОС;
- известной или поддающейся обоснованной оценке информации, имеющей отношение к оценке возможного эффекта, который новая версия МСФО ОС окажет на финансовую отчетность в период ее первоначального применения.

Внесение изменений в другие документы

IN20. **Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.**

Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить критерии выбора и изменения учетной политики вместе с (a) порядком отражения в учете и отчётности и раскрытия изменений в учетной политике, (b) изменениями оценочных значений и (c) исправлениями ошибок. Настоящий Стандарт направлен на то, чтобы повысить уместность и надежность финансовой отчетности и улучшить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций.

2. Требования к раскрытию учетной политики, за исключением требований к изменениям в учетной политике, приводятся в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Сфера применения

3. **Настоящий Стандарт будет применяться при выборе и применении учетной политики, учете изменений в учетной политике, изменений оценочных значений и исправления ошибок прошлых периодов.**

4. Налоговые последствия исправления ошибок прошлых периодов и ретроспективных корректировок, сделанных при применении изменений в учетной политике, в настоящем Стандарте не рассматриваются, поскольку для многих организаций общественного сектора они не являются важными. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета, касающиеся учета налога на прибыль, содержат рекомендации о порядке учета налоговых последствий.

5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

6. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Учетная политика</u> – конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

   <u>Изменение оценочных значений</u>[5] – корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, либо суммы, в которой выражается периодическое использование актива, осуществляемая в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, либо связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязательств. Изменения оценочных значений зависят от появления новой информации или новых обстоятельств, и, следовательно, не являются исправлением ошибок.

   <u>Практически неосуществимо</u> - применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению. Для предыдущих периодов практическая неосуществимость проявляется в невозможности ретроспективного применения изменений в учетной политике или пересмотра отчетности для ретроспективного исправления ошибки, если:

   (a) **эффект от ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности невозможно определить;**

   (b) **ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует допущений о том, каковы были намерения руководства в указанном периоде; или**

   (c) **ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно оценить информацию**

[5] В английском оригинале текста употребляется выражение «change in accounting estimates». Контекст данного словосочетания позволяет перевести его как «изменение оценочных значений», что наиболее точно передает смысл текста оригинала.

об этих оценках, которая:

(i) **свидетельствует об обстоятельствах, имевших место на дату(ы), в которую(ые) данные суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и**

(ii) **была бы в наличии, когда финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску на основе другой информации.**

<u>Ошибки предшествующих периодов</u> – пропуски и искажения в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периодов, возникшие в результате неиспользования или неправильного использования надежной информации, которая:

(a) **была доступна, когда финансовая отчетность за отчетные периоды была утверждена к выпуску;**

(b) **могла бы обоснованно быть получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности.**

К подобным ошибкам относятся последствия математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, необнаружения или неверной интерпретации фактов, а также мошеннических действий.

<u>Перспективное применение</u> изменений в учетной политике и признание результатов изменений оценочных значений – это, соответственно:

(a) **применение новой учетной политики к операциям, событиям и обстоятельствам, имеющим место после даты изменения политики; и**

(b) **признание результатов изменения оценочных значений в текущем и будущих периодах, на которые данные изменения оказывают влияние.**

<u>Ретроспективное применение</u> – применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда.

<u>Ретроспективный пересмотр отчетности</u> – исправление сумм в результате признания, оценки и раскрытия информации по статьям финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была бы допущена.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Существенность

8. Оценка того, может ли пропуск или искажение информации оказать влияние на решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенным, требует анализа характеристик этих пользователей. Предполагается, что пользователи имеют достаточные знания в области общественного сектора, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желание изучать информацию с должным вниманием. Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения этих пользователей. .

Учетная политика

Выбор и применение учетной политики

9. **Если МСФО ОС напрямую применим к операции, другому событию или условию, то учетная политика или правила, применяемые к данной статье должны определяться посредством применения данного стандарта.**

10. В МСФО ОС приводится учетная политика, результатом которых, согласно выводам Совета по МСФО ОС, является финансовая отчетность, содержащая уместную и надежную информацию об операциях, других событиях и условиях, к которым применяются эти политики. Учетная политика может не применяться, если эффект от их применения несущественен. Однако не следует допускать или оставлять неисправленными несущественные отклонения от МСФО ОС

для того, чтобы добиться определенного представления финансового положения организации, результата его финансовой деятельности или потоков денежных средств.

11. К МСФО ОС прилагается руководство по применению стандартов для помощи организациям в применении требований к ним. В любом таком руководстве указано, являются ли оно неотъемлемой частью МСФО ОС. Руководство, являющееся неотъемлемой частью МСФО ОС, обязательно к применению. Руководство по применению стандартов, которое не являются неотъемлемой частью указанных стандартов, не содержит требований к финансовой отчетности.

12. **При отсутствии конкретного МСФО ОС, напрямую применимого к операции, другому событию или условию, руководство должно использовать собственное профессиональное суждение для разработки и применения учетной политики, обеспечивающей представление информации, которая:**

    (a) **уместна при принятии решений необходимых пользователям; и**

    (b) **надежна в том, что финансовая отчетность:**

        (i) **достоверно представляет финансовое положение, результаты финансовой деятельности и денежные потоки организации;**

        (ii) **отражает экономическую сущность операций, других событий и условий, а не только их юридическую форму;**

        (iii) **является нейтральной, то есть, лишена предвзятости;**

        (iv) **соответствует правилу осмотрительности; и**

        (v) **является полной во всех существенных отношениях.**

13. **В соответствии с параграфом 11 требуется, чтобы при разработке учетной политики обеспечивалось представление в финансовой отчетности информации, отвечающей ряду качественных характеристик. В Приложении А к МСФО ОС 1 в сводном виде изложены качественные характеристики финансовой отчетности.**

14. **При формировании профессионального суждения таким образом, как это описано в параграфе 12, руководство организации обращается к следующим источникам и рассматривает их применимость (в порядке по мере убывания):**

    (a) **требования МСФО ОС, затрагивающие аналогичные или связанные вопросы;**

    (b) **определения, критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, описанных в других МСФО ОС.**

15. **При формировании профессионального суждения таким образом, как это описано в параграфе 11, руководство организации может также принять во внимание (a) новейшие документы других организаций, разрабатывающих стандарты, а также (b) принятую в коммерческом или общественном секторе практику, но лишь в той и только в той степени, в которой они не противоречат источникам, упомянутым в параграфе 14. К примерам можно отнести документы СМСФО, включая «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности», МСФО и Интерпретации, разработанные Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или бывшим Постоянным комитетом по интерпретации (ПКИ).**

Последовательное применение учетной политики

16. **Организация должна выбрать и последовательно применять свою учетную политику ко всем аналогичным операциям, другим событиям и условиям, кроме случаев, когда МСФО ОС специально требует или разрешает разбивку статей по категориям, для которых следует выбрать другую учетную политику. Если Стандарт требует или разрешает разбивку статей по таким категориям, то для каждой категории должна быть выбрана и последовательно применяться соответствующая учетная политика.**

Изменения в учетной политике

17. **Организация должна вносить изменения в учетную политику только в том случае, если:**

    (a) **это требуется согласно МСФО ОС, или**

(b) **это приведет к представлению более надежной и более уместной информации о влиянии операций, других событий и условий на финансовое положение, результаты финансовой деятельности или потоки денежных средств организации.**

18. Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность организации с течением времени с тем, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении, результатах деятельности и потоках денежных средств. Следовательно, в каждом периоде и при переходе от одного периода к следующему обычно применяется одна и та же учетная политика, если только не удовлетворяется один из критериев, указанных в параграфе 17, требующих изменений в учетной политике.

19. **Переход от одного метода учета к другому методу учета представляет собой изменение в учетной политике.**

20. **Изменение в порядке учета, признания или оценки, отражения в отчетности операции, события и условия в рамках одного метода учета рассматривается как изменение в учетной политике.**

21. **Следующие действия не являются изменениями учетной политики:**

(a) **применение учетной политики к операциям, другим событиям или условиям, отличающимся по существу от ранее происходивших операций, других событий или условий, и;**

(b) **применение новой учетной политики к операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее, или не были существенными.**

22. **Первоначальное применение политики переоценки активов в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы», является изменением учетной политики, которое будет рассматриваться как переоценка согласно МСФО ОС 17 или МСФО ОС 31, а не в соответствии с настоящим Стандартом.**

23. Параграфы 24–36 не применяются к изменениям в учетной политике, описанным в параграфе 22.

Применение изменений в учетной политике

24. **При условии соблюдения положений параграфа 28:**

(a) **организация должна учитывать изменения в учетной политике, являющиеся результатом первоначального применения МСФО ОС в соответствии со специальными переходными положениями, если таковые имеются в данном Стандарте; и**

(b) **если организация изменяет учетную политику при первоначальном применении Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора, который не содержит специальных переходных положений, применимых к данному изменению, либо изменяет учетную политику добровольно, она должна учитывать изменения в учетной политике ретроспективно.**

25. В контексте настоящего Стандарта раннее применение Стандарта не является добровольным изменением в учетной политике.

26. При отсутствии конкретного МСФО ОС, напрямую применимого к операции, другому событию и условию, руководство может в соответствии с параграфом 14 применять учетную политику, (a) предусмотренную наиболее поздними документами других организаций, устанавливающих стандарты, а также (b) принятую в коммерческом или общественном секторе практику, но лишь в той и только в той степени, в какой они соответствуют параграфу 14. К примерам можно отнести документы КРМСФО, включая «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности», МСФО и интерпретации, разработанные КИМСФО или ПКИ. Если после внесения изменений в такие документы организация принимает решение изменить учетную политику, это изменение учитывается и раскрывается как добровольное изменение в учетной политике.

Ретроспективное применение

27. **При условии соблюдения положений параграфа 28, если изменение в учетной политике учитывается ретроспективно в соответствии с параграфом 24 (a) или (b), организация должна скорректировать начальное сальдо по каждому затронутому компоненту чистых активов /капитала в самом раннем из представленных периодов, а также другие сравнительные суммы, раскрытые в каждом из предыдущих представленных периодов, таким образом, как если бы новая учетная политика использовалась всегда.**

Ограничения ретроспективного применения

28. **Если ретроспективное применение требуется в соответствии с параграфом 24 (a) или (b), изменение в учетной политике должно учитываться ретроспективно, за исключением случаев, когда становится практически неосуществимым определение влияния, которое изменение в учетной политике оказало бы в конкретный период, или же его кумулятивного эффекта.**

29. **Когда практически неосуществимо определить влияние, которое изменение в учетной политике оказало бы в конкретном периоде на сравнительную информацию за один или более представленных прошлых периодов, организация должна применить новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств на начало наиболее раннего из периодов, на которые практически осуществимо распространить ретроспективный подход, (а таким периодом может быть и текущий период), и должна соответствующим образом скорректировать начальное сальдо по каждому затронутому компоненту чистых активов /капитала в данном периоде.**

30. **В случае практической неосуществимости определения в начале текущего периода кумулятивного эффекта от применения новой учетной политики ко всем предшествующим периодам, организация должна скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно применить новую учетную политику как можно с более ранней даты, какую позволяет практическая осуществимость.**

31. Когда организация ретроспективно применяет новую учетную политику, она распространяет ее на сравнительную информацию за предыдущие периоды настолько, насколько это позволяет практическая осуществимость. Ретроспективное применение новой учетной политики к предыдущему периоду не является практически осуществимым, если только не существует практическая возможность определить кумулятивный эффект этого изменения на суммы, указанные в Отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец данного периода. Сумма итоговой корректировки, относящаяся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовую отчетность, переносится на начальное сальдо самого раннего из представленных предыдущих периодов по каждому затронутому компоненту чистых активов/ капитала. Обычно корректировка касается аккумулированного профицита или дефицита. Однако корректировка может быть сделана в отношении другого компонента чистых активов / капитала (например, для соответствия МСФО ОС). Любая другая информация о предыдущих периодах, в частности, историческая статистика финансовой информации, тоже пересчитывается, насколько это позволяет практическая осуществимость.

32. В случае практической неосуществимости ретроспективного применения новой учетной политики из-за невозможности определить кумулятивный эффект от ее применения ко всем предыдущим периодам, организация перспективно применяет новую политику в соответствии с параграфом 30, начиная с наиболее раннего прошлого периода, насколько это позволяет практическая осуществимость. Поэтому организация не принимает во внимание ту часть суммы кумулятивной корректировки активов, обязательств и чистых активов /капитала, которая возникает до этой даты. Изменение учетной политики допускается, даже если практически неосуществимо применять политику перспективно к какому-либо предыдущему периоду. В параграфах 55–58 приводятся руководства для случаев, когда практически неосуществимо применять новую учетную политику к одному или более предыдущим периодам.

Раскрытие информации

33. **Если первоначальное применение МСФО ОС (a) оказывает влияние на текущий или любой из предшествующих периодов, или (b) могло бы иметь такое воздействие, за исключением случаев, если бы было практически неосуществимо определить сумму**

корректировки, или (c) может оказать воздействие на последующие периоды, организация должна раскрывать следующую информацию:

(a) **название Стандарта;**

(b) **там, где применимо, указать, что изменение в учетной политике произведено в соответствии с переходными положениями данного Стандарта;**

(c) **характер изменения в учетной политике;**

(d) **там, где применимо, описание переходных положений;**

(e) **там, где применимо, переходные положения, которые могут иметь влияние на будущие периоды;**

(f) **насколько это практически осуществимо, сумму корректировки по каждой затронутой статье финансовой отчетности для текущего и для каждого из представленных прошлых периодов;**

(g) **насколько это практически осуществимо, сумму корректировки, относящуюся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены; и**

(h) **если ретроспективное применение, требуемое параграфом 24 (a) и (b), практически неосуществимо, применить к определенному предыдущему периоду и периодам, предшествующим тем, которые были представлены, – обстоятельства, вызвавшие такое положение, а также описание того, каким образом и с какого момента осуществлялось применение новой учетной политики.**

Нет необходимости повторно раскрывать данную информацию в финансовой отчетности последующих периодов.

34. **Если добровольное изменение учетной политики (a) оказывает воздействие на текущий или любой из прошлых периодов, или (b) оказывало бы воздействие на такой период, за исключением, если бы было практически неосуществимо определить сумму корректировки, или (c) может оказать воздействие на будущие периоды, организация должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **характер изменения в учетной политике;**

(b) **обоснование того, почему применение новой учетной политики обеспечивает представление надежной и более уместной информации;**

(c) **насколько это практически осуществимо, сумму корректировки по каждой затронутой статье финансовой отчетности для текущего и для каждого из представленных прошлых периодов;**

(d) **насколько это практически осуществимо, сумму корректировки, относящуюся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены; и**

(e) **если ретроспективное применение практически неосуществимо по отношению к определенному прошлому периоду или периодам, предшествующим тем, которые были представлены, – обстоятельства, вызвавшие такое положение, а также описание того, каким образом и с какого момента осуществлялось применение измененной учетной политики.**

Нет необходимости повторно раскрывать данную информацию в финансовой отчетности будущих периодов.

35. **Если организация еще не приняла новый МСФО ОС, который был опубликован, но еще не вступил в силу, она должна раскрыть следующую информацию:**

(a) **данный факт; и**

(b) **известную или поддающуюся обоснованной оценке информацию, имеющую отношение к оценке возможного воздействия принятия нового Стандарта к финансовой отчетности организации в период его первоначального применения.**

36. Следуя параграфу 35, организация рассматривает возможность раскрытия следующей информации:

(a) название нового МСФО ОС;

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

(c) дату, до которой требуется принять Стандарт;

(d) дату, на которую планируется первоначальное применение Стандарта; и

(e) либо:

(i) обсуждение влияния, которое первоначальное применение Стандарта, как ожидается, окажет на финансовую отчетность организации; либо

(ii) если данное влияние не поддается определению или обоснованной оценке, сообщение об этом.

Изменения оценочных значений

37. В результате неопределенности, свойственных сфере услуг, торговле или другим видам деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены. Процесс оценки включает подготовку профессиональных суждений, основывающихся на самой последней, доступной и надежной информации. Например, может потребоваться расчетная оценка:

(a) государственных доходов от сбора налогов;

(b) безнадежных долгов, возникающих вследствие несобранных налогов;

(c) устаревания запасов;

(d) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;

(e) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, или возможности полезного использования амортизируемых активов, или процента выполнения работ в дорожном строительстве;

(f) гарантийных обязательств.

38. Использование обоснованных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает ее надежности.

39. Может потребоваться пересмотр расчетной оценки, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась. Это также может происходить в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр оценок не относится к прошлым периодам и не является исправлением ошибки.

40. Изменение в применяемом методе оценки является изменением учетной политики, а не расчетной оценки. Когда трудно провести различие между изменением учетной политики и изменением оценочных значений, такое изменение трактуется как изменение в расчетной оценке.

41. **Результат изменения оценочных значений, кроме изменения, рассматриваемого в параграфе 42, должен перспективно включаться в расчет профицита или дефицита в:**

(a) **периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период; или**

(b) **периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет и на то, и на другое.**

42. **Изменение оценочных значений в той мере, в которой оно приводит к изменениям в активах и обязательствах, либо относится к статье чистых активов/ капитала, признается путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи чистых активов/ капитала в период, когда произошло такое изменение.**

43. Ожидаемый учет влияния изменения в расчетной оценке применяется в отношении операций, других событий и условий со дня изменения в оценке. Изменение оценочных значений может влиять только на профицит или дефицит текущего периода, либо на профицит или дефицит как текущего, так и будущего периодов. Например, изменение оценки суммы безнадежной к взысканию задолженности влияет только на размер профицита или дефицита текущего периода и поэтому признается немедленно. Однако изменение срока полезного использования или

предполагаемой схемы получения экономических выгод, или возможность полезного использования амортизируемого актива влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом последующем периоде оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях влияние изменения, относящееся к текущему периоду, признается как валовые доходы или расходы в текущем периоде. Воздействие на будущие периоды, если оно есть, признается, соответственно, в будущих периодах.

Раскрытие информации

44. **Организация должна раскрывать характер и величину изменений оценочных значений, которые имеют влияние в текущем периоде, или, как ожидается, будут иметь влияние в будущих периодах, должны раскрываться, за исключением раскрытия влияния на будущие периоды, оценка которого практически неосуществима.**

45. **Если количественная оценка влияния на будущие периоды практически неосуществима, организация должна раскрыть данную информацию.**

Ошибки

46. Ошибки могут быть допущены при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует МСФО ОС в случае, когда в ней содержатся существенные или несущественные ошибки, сделанные намеренно для достижения определенного представления финансового состояния организации, результатов его финансовой деятельности или потоков денежных средств. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, корректируются до того, как финансовая отчетность утверждается для выпуска. Однако, в некоторых случаях, существенные ошибки могут быть обнаружены только в будущем периоде, таким образом, корректировка таких ошибок прошлого периода проводится в сравнительной информации, представляемой в финансовой отчетности за будущий период (см. пункты 47–51).

47. **Согласно параграфу 48, организация должна проводить ретроспективное исправление существенной ошибки предыдущего периода в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения путем:**

    (a) **корректировки сравнительных сумм предыдущего представленного (ых) периода (ов), в котором (ых) была допущена ошибка; или**

    (b) **корректировки начального сальдо активов, обязательств и чистых активов/ капитала за самый ранний из представленных предыдущих периодов, если ошибка произошла до самого раннего из прошлых периодов, представленного в отчетности.**

Ограничения ретроспективного пересмотра отчетности

48. **Ошибка прошлого периода должна исправляться путем ретроспективного пересчета показателей отчетности, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки конкретного периода, либо ее кумулятивное воздействие.**

49. **В случае, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки конкретного периода на сравнительную информацию по одному или более прошлыми периодам, представленным в отчетности, проводится корректировка начального сальдо активов, обязательств и чистых активов/ капитала за самый ранний период, в котором практически осуществимо провести ретроспективный пересчет показателей отчетности (это может быть и текущий период).**

50. **В случае, когда практически неосуществимо определить в начале текущего периода кумулятивное воздействие ошибки всех предыдущих периодов, проводится пересмотр сравнительной информации для перспективного исправления ошибки с самой ранней даты, с которой практически осуществимо провести пересмотр.**

51. Исправление ошибки предыдущего периода исключается из суммы профицита или дефицита за период, в котором была обнаружена ошибка. Любая информация, представленная за предыдущие периоды, в т.ч. историческая статистика финансовой информации, также пересчитываются насколько это практически осуществимо.

52. В случаях, когда практически неосуществимо определить сумму ошибки за все предыдущие периоды (например, ошибка в применении учетной политики), в соответствии с параграфом 50 проводится перспективный пересмотр сравнительной информации с наиболее ранней даты с точки зрения практической осуществимости. При этом не учитывается часть совокупного пересмотра суммы активов, обязательств и чистых активов /капитала до этой даты. В параграфах 55–58 оговариваются случаи, когда практически неосуществимо провести корректировку ошибки за один или несколько предшествующих периодов.

53. Следует проводить различие между исправлением ошибок и изменениями оценочных значений. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, признанные прибыль или убыток по результатам наступления последствий условных фактов не представляют собой исправление ошибки.

Раскрытия информации по ошибкам предыдущих периодов

54. **Согласно параграфу 47, организация должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **характер ошибки предыдущего периода;**

(b) **для каждого представленного в отчетности прошлого периода, величину исправления по каждой статье финансовой отчетности, на которой отразилась ошибка, в той мере, в которой это практически осуществимо;**

(c) **величину исправления на начало самого раннего прошлого периода, представленного в отчетности;**

(d) **если практически неосуществимо провести ретроспективный пересчет показателей отчетности за конкретный прошлый период, обстоятельства, которые привели к такой неосуществимости проведения корректировки, а также описание, как и когда ошибка была исправлена.**

Данные раскрытия информации могут не включаться в финансовую отчетность последующих периодов.

Практическая неосуществимость ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности

55. В некоторых случаях практически неосуществимо провести пересмотр сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, сбор данных предыдущего периода (ов) может проводиться таким способом, который позволяет провести или ретроспективное применение новой учетной политики (в т.ч. ее перспективное применение для предыдущих периодов в соответствии с параграфами 56–58,), или ретроспективный пересмотр отчетности для исправления ошибки предыдущего периода, а восстановление данных может быть практически неосуществимым.

56. Часто бывает необходимым проведение оценки применения учетной политики к компонентам финансовой отчетности, признанным или раскрытым в отношении операций, других событий или условий. Эта оценка по существу является субъективной, поэтому ее можно проводить после отчетной даты. Проведение оценки гораздо сложнее ретроспективного применения учетной политики или проведения ретроспективного пересмотра отчетности для исправления ошибки предыдущего периода ввиду длительного периода времени, прошедшего с момента появления операции, иного события или условия, на которые данная ошибка повлияла. Однако, цель проведения расчетной оценки предыдущих периодов аналогична цели проведения расчетной оценки текущего периода, а именно, оценки для отражения условий, которые существовали на момент совершения операции, другого события или условия.

57. Поэтому, ретроспективное применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущего периода требует выделения информации, которая:

(a) подтверждает обстоятельства, существовавшие на дату (ы) совершения операции, другого события или условия, и

(b) была бы в наличии на момент утверждения к выпуску финансовой отчетности за рассматриваемый предыдущий период;

из других данных. Для некоторых видов оценки (например, расчетная оценка справедливой стоимости, не основанная на наблюдаемой цене или наблюдаемых данных) практически неосуществимо определить такие виды информации. В случае, когда ретроспективное применение, либо ретроспективный пересмотр отчетности требует проведения значительной расчетной оценки, для которой невозможно выделить эти два вида информации, ретроспективное применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода являются практически неосуществимыми.

58. При применении новой учетной политики или корректировке сумм прошлого периода обращение к обстоятельствам прошлого периода не должно использоваться путем допущений о возможных намерениях руководства в прошлом периоде, или путем проведения расчетной оценки сумм, которые были признаны, оценены и раскрыты в прошлом периоде. Например, когда организация исправляет ошибку предыдущего периода по классификации здания, находящегося в государственной собственности, как инвестиционной недвижимости (ранее это здание классифицировалось как основное средство), она не меняет классификацию за прошлый период, если руководство позднее решило использовать это здание в качестве офисной недвижимости, занимаемой владельцем. Кроме того, когда организация исправляет ошибку предыдущего периода по расчету резерва в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» на восстановление окружающей среды от загрязнений, возникших в результате деятельности государства, она не принимает во внимание информацию о чрезвычайно крупной утечке нефти с военно-морского судна в течение следующего периода, появившуюся после того, как финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску. Тот факт, что при корректировке сравнительной информации, представленной за предыдущие периоды, часто требуется проведение значительных расчетных оценок, не мешает проведению надежной корректировки или надежного исправления сравнительной информации.

Дата вступления в силу

59. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года**.

59A. **Параграфы 9, 11 и 14 были изменены в соответствии с «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 г. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**

60. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 3 (2000 г.)

61. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 3 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», изданный в 2000г.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств» внесены следующие поправки:

Параграфы 40 и 41 по чрезвычайным статьям исключены.

В Приложении в МСФО ОС 2, иллюстрирующем Отчет о движении денежных средств организации, исключена чрезвычайная статья. Обновленный вариант Приложения представлен ниже.

Отчет о движении денежных средств, составленный по прямому методу (параграф 27(а))

Примечания к Отчету о движении денежных средств

Сверка чистого денежного потока по операционной деятельности с профицитом (дефицитом)

(в тыс. денежных единиц)	**20X2**	**20X1**
Профицит (дефицит) по обычной деятельности	X	X
Движение неденежных средств	X	X
Амортизация основных средств	X	X
Амортизация нематериальных активов	X	X
Увеличение резерва по сомнительным долгам	X	X
Увеличение кредиторской задолженности	X	X
Увеличение полученных заемных средств	X	X
Увеличение резерва на оплату труда	X	X
(Прибыли) /убытки от продажи основных средств	(X)	(X)
(Прибыли) /убытки от продажи инвестиций	(X)	(X)
Увеличение других текущих активов	(X)	(X)
Увеличение инвестиций в результате переоценки	(X)	(X)
Увеличение дебиторской задолженности	(X)	(X)
Чистый денежный поток от операционной деятельности	**(X)**	**(X)**

Отчет о движении денежных средств, составленный по косвенному методу (параграф 27(b))

Организация общественного сектора—Консолидированный Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года (в тысячах денежных единиц)

(в тыс. денежных единиц)	**20X2**	**20X1**
ДЕНЕЖНЫЙ ПОТОК ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ		
Профицит (дефицит)	X	X
Движение неденежных средств		
Амортизация основных средств	X	X
Амортизация нематериальных активов	X	X
Увеличение резерва по сомнительным долгам	X	X
Увеличение кредиторской задолженности	X	X
Увеличение полученных заемных средств	X	X
Увеличение резерва на оплату труда	X	X
(Прибыли)/убытки от продажи основных средств	(X)	(X)
(Прибыли)/убытки от продажи инвестиций	(X)	(X)
Увеличение других текущих активов	(X)	(X)
Увеличение инвестиций в результате переоценки	(X)	(X)
Увеличение дебиторской задолженности	(X)	(X)
Чистый денежный поток от операционной деятельности	**X**	**X**

В МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» внесены следующие поправки.

Определение учетной политики в параграфе 8 читается в следующей редакции:

<u>Учетная политика</u> – конкретные методы, основания, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

В параграф 57 внесены следующие поправки:

57. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случае существенности статей доходов или расходов характер и величина таких статей раскрывались раздельно. МСФО ОС 1 предлагает ряд примеров, в частности, списание запасов, основных средств, создание резервов по реструктуризации, выбытие основных средств, приватизация и другие продажи долгосрочных инвестиций, прекращение операций, урегулирование судебных споров и восстановление резервов. Параграф 56 не предназначается для изменения классификации таких статей или изменения оценки таких статей. Однако раскрытие информации, которое рекомендуется данным параграфом, переводит оценку значимости таких статей для целей раскрытия с уровня организации на уровень сегмента.

В параграфы 69 и 70 внесены следующие поправки:

69. Изменения в учетной политике, применяемые организацией, рассматриваются в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 требует, чтобы изменения в учетной политике производились только в случаях, если (a) этого требуют МСФО ОС или (b) если изменения обеспечат достоверность и повысят значимость информации об операциях, других событиях и условиях в финансовой отчетности организации.

70. Изменения в учетной политике, применяемые на уровне организации, которые затрагивают сегментную информацию, учитываются в соответствии с МСФО ОС 3. Если новый Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора не предписывает иное, МСФО ОС 3 требует, чтобы:

(a) изменение в учетной политике применялось ретроспективно, и информация за предыдущий период пересчитывалась, если только не окажется практически неосуществимым либо определить кумулятивный эффект, либо отдельный эффект влияния изменений;

(b) если ретроспективное применение практически неосуществимо для всех представленных периодов, новая учетная политика должна применяться ретроспективно с самой ранней практически возможной даты, и

(c) если практически неосуществимо определить кумулятивный эффект применения новой учетной политики в начале текущего периода, политика должна применяться перспективно с самой ранней практически возможной даты.

Нижеследующие изменения вносятся с целью исключения ссылок на чрезвычайные статьи:

(a) в параграфе 27, в определении доходов сегмента, исключен пункт (a);

(b) в параграфе 27, в определении расходов сегмента, исключен пункт (a); и

(c) в приложении 1 исключен предпоследний параграф.

В МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» исключен параграф 111.

В Международных стандартах финансовой отчетности для общественного сектора, вступающих в силу с 1 января 2008г., существующая версия МСФО ОС 3 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» замещается измененной версией МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет МСФО ОС 3, но не является его частью.

Пересмотр МСФО ОС 3 по итогам реализации Проекта СМСФО по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС. Сравнение с МСФО 8 проводится только с версией МСФО 8 от декабря 2003г.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[6] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 3, выпущенный в январе 2000 года, основывался на МСФО 8 (в редакции от 1993 года) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», который был переиздан в декабре 2003 года как МСФО 8 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». В конце 2003 года предшественник СМСФО – Комитет по общественному сектору (КОС)[7] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это уместно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 8 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики *Комплексной службы подписки* СМСФО могут найти Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В случаях, когда МСФО ОС отходит от соответствующего МСФО, в основаниях для заключений поясняются причины расхождений для общественного сектора.

BC6. В МСФО ОС 3 были и в дальнейшем внесены изменения вследствие принятия после декабря 2003 года новой версии МСФО. Причиной тому является то, что СМСФО ОС еще не изучил и не сформировал собственного мнения относительно применимости требований данных МСФО к организациям общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 3 в результате совершенствований МСФО, предложенных Советом по МСФО в 2008 г.

BC7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 8, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

---

[6] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[7] КОС стал СМСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Совет по разработке стандартов.

Руководство по внедрению

Данное Руководство дополняет МСФО ОС 3, но не является его частью.

Ретроспективный пересмотр ошибок

IG.1 В течение 20X2 года организация обнаружила, что доходы от подоходных налогов были отражены неправильно. Подоходные налоги в сумме 6 500 ДЕ[8], которые должны были быть признаны в 20X1, ошибочно не были отражены в 20X1 году и засчитаны как доходы в 20X2.

IG.2 Бухгалтерские записи организации за 20X2 год показывают налоговые доходы в 60 000 ДЕ (включая налоги в сумме 6 500 ДЕ, которые должны быть учтены в начальном сальдо 20X1 года) и расходы в сумме 86 500 ДЕ.

IG.3 В 20X1 году организация представила следующий отчет:

Налоговые поступления	34 000
Сборы с потребителей	3 000
Прочие операционные доходы	30 000
Всего доходы	67 000
Расходы	(60 000)
Профицит за период	7 000

IG.4 В 20X1 г. накопленный профицит на начало периода составила 20 000 ДЕ, а накопленный профицит на конец периода – 27 000 ДЕ

IG.5 У организации не было прочих доходов или расходов.

IG.6 Авансированный капитал организации в течение всего периода составил 5 000 ДЕ, у организации не было прочих компонентов по статье чистых активов /капитала, за исключением накопленного профицита.

Организация общественного сектора – Отчет о финансовых результатах деятельности

	20X2	**20X1 (пересчитано)**
Налоговые поступления	53 500	40 500
Сборы с потребителей	4 000	3 000
Прочие операционные доходы	40 000	30 000
Всего доходы	97 500	73 500
Расходы	(86 500)	(60 000)
Профицит за период	11 000	13 500

[8] В данном примере денежные суммы номинированы в денежных единицах (ДЕ).

Организация общественного сектора X – Отчет об изменениях в капитале

	Авансированный капитал	Накопленный профицит	Итого
	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Остаток на 31 декабря 20X0г.	5 000	20 000	15 000
Профицит на конец года 31 декабря 20X1г.	-	13 500	13 500
Остаток на 31 декабря 20X1г.	5 000	33 500	38 500
Профицит на конец года 31 декабря 20X2г.	-	11 000	11 000
Остаток на 31 декабря 20X2г.	5 000	44 500	49 500

Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности

1. Валовые доходы от налогов в сумме 6 500 ДЕ ошибочно не были отражены в финансовой отчетности за 20X1. Финансовая отчетность за 20X1 год была пересмотрена с целью исправления этой ошибки. Влияние пересмотра на данные финансовые отчеты приведено ниже. На отчетность 20X2 г. данная корректировка влияния не оказала.

	Влияние на отчетность 20X1г.
	ДЕ
Увеличение доходов	6 500
Увеличение профицита	6 500
Увеличение дебиторской задолженности	6 500
Увеличение чистых активов /капитала	6 500

Изменения в учетной политике с ретроспективным применением

IG.7 В течение 20X2 года организация изменила свою учетную политику в отношении порядка учета затрат по займам, которые непосредственно связаны с приобретением гидроэлектростанции, которая находится на стадии строительства. В предыдущие периоды организация капитализировала подобные издержки. Теперь организация приняла решение признавать расходы, а не капитализировать эти средства. Руководство посчитало новую политику более предпочтительной, так как она способствует более прозрачному учету финансовых расходов и соответствует отраслевым особенностям, делая финансовые отчеты организации сопоставимыми.

IG.8 Организация капитализировала понесенные затраты по займам в сумме 2 600 ДЕ в течение 20X1 г. и 5 200 ДЕ в периоды до 20X1 года. Все понесенные затраты по займам, произведенные в предыдущие годы в связи с приобретением электростанции, были капитализированы.

IG.9 Бухгалтерские записи за 20X2 год показывают прибыль от операционной деятельности до выплаты процентов в сумме 30 000 ДЕ; и процентные доходы в сумме 3 000 ДЕ (которые относятся только к 20X2 году).

IG.10 Организация не начисляла амортизацию по электростанции, так как она еще не функционирует.

IG.11 В 20X1 году организация представила следующий отчет:

	ДЕ
Профицит до выплаты процентов	18 000
Финансовые расходы	-
Профицит за период	18 000

IG.12 В 20X1 году накопленный профицит на начало периода составил 20 000 ДЕ и накопленный профицит на отчетную дату – 38 000 ДЕ

IG.13 Авансированный капитал организации в течение всего периода составил 10 000 ДЕ, у организации не было прочих компонентов по статье чистых активов /капитала, за исключением накопленного профицита.

Организация общественного сектора - Отчет о финансовых результатах деятельности

		(пересчитано)
	20X2	20X1
	ДЕ	ДЕ
Профицит до выплаты процентов	30 000	18 000
Финансовые расходы	(3 000)	(2 600)
Профицит за период	27 000	15 400

Организация общественного сектора - Отчет об изменениях в чистых активах /капитале

	Авансированный капитал	Накопленный профицит	Итого
	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Остаток на 31 декабря 20X0г. согласно предыдущему отчету	10 000	20 000	30 000
Изменение в учетной политике в отношении капитализации процентов (пояснительная записка 1)		(5 200)	(5 200)
Пересчитанный остаток на 31 декабря 20X0 г.	10 000	14 800	24 800

Профицит на конец года 31 декабря 20Х1г. (пересчитано)	-	15 400	15 400
Остаток на 31 декабря 20Х1г.	10 000	30 200	40 200
Профицит на конец года 31 декабря 20Х2 г.	-	27 000	27 000
Остаток на отчетную дату 31 декабря 20Х2 г.	10 000	57 200	67 200

Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности

- В течение 20Х2 года организация изменила свою учётную политику в отношении порядка учета затрат по займам в связи со строительством гидроэлектростанции. До этого, организация проводила капитализацию данных затрат, а теперь относит их на расходы. Руководство посчитало, что новая политика обеспечивает более достоверную и соответствующую информацию, так как она способствует более прозрачному учету финансовых расходов и соответствует отраслевым особенностям, делая финансовые отчеты организации сопоставимыми. Это изменение в учетной политике применено ретроспективно. Сравнительная отчетность за 20Х1 год была пересчитана в соответствии с новой политикой. Результат изменения представлен в таблице ниже. Начальный накопленный дефицит за 20Х1 год был сокращен на 5 200 ДЕ, что и является суммой корректировки, относящейся к периодам, предшествовавшим 20Х1 году.

Влияние на 20-1	ДЕ
(Рост) финансовых расходов	(2 600)
(Снижение) профицита	(2 600)
Воздействие на периоды до 20-1	
(Снижение) профицита	(5 200)
(Уменьшение) активов в ходе строительства и в накопленном профиците	(7 800)

Перспективное применение изменения в учетной политике, когда невозможно ретроспективное применение

IG.14 В 20Х2 году организация изменила свою учетную политику в отношении начисления амортизации по основным средствам, для более полного применения компонентного метода и одновременного применения модели учета по переоцененной стоимости.

IG.15 В периоды до 20Х2 г., учет активов организации был не таким детальным, чтобы можно было полностью применить компонентный метод. В конце 20Х1г. руководство приняло решение о проведении обследования технического состояния для сбора информации по имеющемуся оборудованию, его справедливой стоимости, срокам полезной службы, оценочной ликвидационной стоимости и амортизационных начислений на начало 20Х2 г. При этом, обследование не обеспечило достаточной базы для достоверной оценки стоимости оборудования, учет которого в предыдущих периодах не проводился отдельно, а имеющиеся учетные данные до проведения обследования не позволили восстановить эту информацию.

IG.16 Руководство рассмотрело вопрос учета каждого из двух аспектов изменения в учетной политике, и определило, что на практике невозможно вести учет изменения по компонентному методу в ретроспективном отношении, или вести учет этого изменения в перспективном отношении с любой более ранней даты до начала 20Х2г. Кроме того, изменение в отношении перехода с модели учета по фактическим затратам на модель учета по переоцененной стоимости должно учитываться перспективно. Поэтому, руководство пришло к решению о перспективном применении новой учетной политики организации с начала 20Х2г.

IG.17 Дополнительная информация:

Основные средства:	ДЕ
Стоимость	25 000
Накопленная амортизация	(14 000)
Чистая балансовая стоимость	11 000
Перспективный начисленный износ за 20X2 г. (по старому методу учета)	1 500
Некоторые результаты обследования технического состояния	
Оценка	17 000
Оценочная ликвидационная стоимость	3 000
Средний остаточный срок амортизации (годы)	7
Начисленный износ по основным средствам за 20X2 г. (по новому методу учета)	2 000

Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности

1. С начала 20X2 г. организация изменила свою учетную политику в отношении начисления амортизации по основным средствам, с тем, чтобы сделать акцент на применении метода компонентов и, в то же время, применении модели учета по переоцененной стоимости. Руководство посчитало, что данная политика обеспечивает более достоверную и соответствующую информацию, так как она ведет более прозрачный учет основных средств и основывается на последней информации. Политика применялась перспективно с начала 20X2 г., так как невозможно было провести оценку влияния ретроспективного или перспективного применения политики с более ранней даты. В связи с этим, применение новой политики не оказывает влияния на предыдущие периоды. Результатом применения политики в текущем году является увеличение балансовой стоимости основных средств на начало года на 6 000 ДЕ; создание резерва переоценки на начало года в сумме 6 000 ДЕ и увеличение расходов на амортизацию на 500 ДЕ

СРАВНЕНИЕ С МСФО 8

В основе МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» лежит МСФО 8 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», включая поправки, внесенные в МСФО 8 в рамках документа «Совершенствования МСФО», опубликованного в мае 2008 г. Основные различия между МСФО ОС 3 и МСФО 8 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 3 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 8, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 3 используется терминология, отличная от МСФО 8. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 3 терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности», «накопленный профицит/ дефицит» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 8 являются «Отчет о прибылях и убытках», «нераспределенная прибыль» и «собственный капитал».
- В МСФО ОС 3 не используется термин «выручка», который в МСФО 8 имеет более широкий смысл, чем термин «доход».
- В МСФО ОС 3 содержится отличный от МСФО 8 набор определений технических терминов (параграф 7).
- МСФО ОС 3 имеет структуру, аналогичную МСФО 8 , за исключением того, что СМСФО ОС пока не разработал Концептуальных основ.
- МСФО ОС 3 не требует раскрытия корректировок в отношении базовой или разводненной прибыли на акцию. МСФО 8 требует раскрытия сумм корректировок или исправления по базовой или разводненной прибыли на акцию.

МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов» (в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 8 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Апрель 2008 г.

МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN6

Цель 1–2

Сфера применения 3–9

Определения 10–19

Функциональная валюта 11–16

Денежные статьи 17

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность 18–19

Краткое изложение подхода, требуемого настоящим стандартом 20–22

Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте 23–42

Первоначальное признание 23–26

Отражение в отчетности на очередную отчетную дату 27–30

Признание курсовых разниц 31–39

Изменение функциональной валюты 40–42

Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты 43–58

Пересчет в валюту представления 43–49

Пересчет финансовой отчетности по зарубежной деятельности 50–56

Выбытие зарубежной деятельности 57–58

Налоговые последствия курсовых разниц 59

Раскрытие информации 60–66

Переходные положения 67–70

Применение бухгалтерского учета по методу начисления впервые 67–68

Переходные положения для всех организаций 69–70

Дата вступления в силу 71–72

Отмена МСФО ОС 4 (2006 г.) 72

Основание для заключений

Таблица соответствия

Сравнение с МСФО 21

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 4 «Влияние изменений обменных курсов» изложен в параграфах 1–73. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 4 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов» заменяет МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов» (изданный в декабре 2006 года) и должен применяться к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2010 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины для пересмотра МСФО ОС 4

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 4 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО 21 (опубликованные под названием «Чистые инвестиции в зарубежную деятельность») в декабре 2005 г., а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 4 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов в декабре 2005 г., за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 21 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 4 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 21».

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 4 представлены ниже.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность

IN5. Стандарт поясняет, что организация, у которой есть денежная статья, которая, по сути, является частью чистых инвестиций организации в зарубежную деятельность, и, соответственно, учитывается в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, может являться любой контролируемой организацией группы организаций.

Признание курсовых разниц

IN6. Стандарт требует, чтобы курсовые разницы по денежной статье, которая является частью чистых инвестиций организации в зарубежную деятельность и номинирована в валюте, отличной от функциональной валюты отчитывающейся организации или по зарубежной деятельности, первоначально признавались как отдельный компонент чистых активов/ капитала в финансовой отчетности, которая включает зарубежную деятельность отчитывающейся организации. Ранее подобные курсовые разницы должны были признаваться в составе профицита или дефицита в финансовой отчетности, включая зарубежную деятельность и отчитывающуюся организацию.

Цель

1. Организация может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Она может осуществлять операции в иностранной валюте или вести зарубежную деятельность. Кроме того, организация может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта - установить порядок включения операций в иностранной валюте и по зарубежной деятельности в финансовую отчетность организации, а так же порядок пересчета финансовой отчетности в валюту представления.

2. Основные вопросы заключаются в определении того, (a) какой обменный курс использовать, и (b) как учитывать в финансовой отчетности влияние изменений обменных курсов.

Сфера применения

3. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт:**

   (a) **при учете операций и сумм остатков в иностранной валюте, за исключением операций с производными финансовыми инструментами и сумм остатков по ним, которые входят в сферу применения МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;**

   (b) **при пересчете показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности, включенных в финансовую отчетность организации путем консолидации, пропорциональной консолидации или с применением метода долевого участия; и**

   (c) **при пересчете показателей результатов финансовой деятельности и финансового положения организации в валюту представления отчетности.**

4. МСФО ОС 29 применяется ко многим производным инструментам по иностранной валюте, и, таким образом, они исключаются из области применения настоящего Стандарта. Однако, те производные инструменты по иностранной валюте, которые не включены в сферу действия МСФО ОС 29 (например, некоторые производные инструменты по иностранной валюте, встроенные в другие контракты), находятся в сфере действия настоящего Стандарта. Помимо этого, настоящий Стандарт применяется, когда организация пересчитывает производные инструменты из функциональной валюты в валюту представления.

5. Настоящий Стандарт не затрагивает учета хеджирования статей в иностранной валюте, включая хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность. При учете хеджирования применяется МСФО ОС 29.

6. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

7. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

8. Настоящий Стандарт применяется к представлению финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования к итоговой финансовой отчетности на соответствие МСФО ОС. Переведенная в иностранную валюту финансовая отчетность, не отвечающая настоящим требованиям, должна раскрываться в соответствии с настоящим Стандартом.

9. Настоящий Стандарт не применяется для установления порядка представления в Отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникающих по операциям в иностранной валюте, или при пересчете денежных потоков по зарубежной деятельности (см. Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств»).

Определения

10. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

Курс закрытия – спот-курс обмена валют на отчетную дату.

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

Обменный курс (курс обмена) – количественное соотношение двух валют при их обмене.

Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

Зарубежная деятельность (организация)[9] – деятельность, осуществляемая организацией, которая является контролируемой, либо ассоциированной, либо совместной, либо филиалом отчитывающейся организации, и ведущаяся в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

Функциональная валюта – валюта основной экономической среды, в которой организация осуществляет свою деятельность.

Денежные статьи – имеющиеся денежные средства, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или устанавливаемых суммах денежных средств.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность – доля отчитывающейся организации в чистых активах/ капитале зарубежной организации.

Валюта представления – валюта, в которой организация представляет финансовую отчетность.

Спот-курс обмена валют – обменный курс для немедленного осуществления операций.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Функциональная валюта

11. Основной экономической средой, в которой организация осуществляет свою деятельность, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. При определении функциональной валюты организация учитывает следующие факторы:

(a) валюту:

(i) в которой генерируется выручка, в том числе налоги, гранты и штрафы;

(ii) которая оказывает основное влияние на цены реализации товаров и услуг (таковой часто является валюта, в которой установлены продажные цены и осуществляются расчеты по товарам и услугам);

(iii) страны, конкурентная среда и нормативная база, по которой, в основном, определяют формирование цен на товары и услуги.

(b) валюту, которая оказывает основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг (таковой часто является валюта, в которой установлена стоимость и осуществляются расчеты по таким затратам).

12. Следующие факторы также могут служить основанием для выбора функциональной валюты организации:

---

[9] В английском оригинале текста употребляется выражение «foreign operation». Буквально данный термин может быть переведен как «иностранная операция». Также встречается перевод этого термина как «иностранное подразделение». Использование слова «подразделение» усложняет дальнейшее употребление этого выражения в тексте Стандарта. Смысловая нагрузка параграфов, в которых используется этот термин, позволяет перевести его как «зарубежная деятельность (организация)» с наиболее точной передачей смысла оригинала.

(a) валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов).

(b) валюта, в которой организация обычно оставляет у себя поступления от операционной деятельности.

13. Следующие дополнительные факторы принимаются во внимание при определении функциональной валюты по зарубежной деятельности и установлении совпадения ее функциональной валюты с функциональной валютой отчитывающейся организации (в данном контексте отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через контролируемую организацию, филиал, ассоциированную организацию или совместно контролируемую организацию):

(a) осуществляется ли такая зарубежная деятельность как продолжение деятельности отчитывающейся организации или как деятельность, обладающая значительной степенью автономности. Примером первого может служить быть министерство обороны, у которого за рубежом есть ряд военных баз, осуществляющих деятельность от имени правительства страны. Эти военные базы могут осуществлять деятельность преимущественно в функциональной валюте отчитывающейся организации. Например, оплата военнослужащим может производиться в функциональной валюте, а в местной валюте может выдаваться лишь небольшое денежное довольствие. Материально-техническое обеспечение может, в основном, производиться через отчитывающуюся организацию, при этом закупки в местной валюте сводятся к минимуму. Другим примером может быть зарубежный филиал государственного университета, который осуществляет деятельность под руководством национального университета. В то же время зарубежная деятельность, обладающая значительной степенью автономии, может накапливать денежные средства и прочие денежные статьи, нести расходы, получать выручку, и, возможно, даже производить заимствования преимущественно в своей местной валюте. Примерами такой государственной зарубежной деятельности, осуществляемой независимо от других государственных агентств, могут служить туристические, нефтепоисковые компании, комитеты по торговле, радиовещание и телевидение. Такие организации могут быть учреждены в виде коммерческих организаций с государственным участием;

(b) составляют ли операции с отчитывающейся организацией значительную или незначительную долю в деятельности организации, осуществляющей операции за рубежом;

(c) оказывают ли поступающие от зарубежной деятельности денежные потоки прямое влияние на денежные потоки отчитывающейся организации и могут ли они без задержки переводиться на ее счета;

(d) достаточны ли денежные потоки от зарубежной деятельности для обслуживания существующих и обычно ожидаемых долговых обязательств, без предоставления денежных средств со стороны отчитывающейся организации.

14. Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод, и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство на основе собственного профессионального суждения определяет функциональную валюту, которая максимально справедливо отражала бы экономические результаты от исходных операций, событий и обстоятельств. В рамках такого подхода руководство в первую очередь рассматривает основные показатели, указанные в параграфе 11, перед тем как перейти к показателям, указанным в параграфах 12 и 13, которые предназначены для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты организации.

15. Функциональная валюта организации отражает исходные операции, события и обстоятельства, относящие к организации. Соответственно, после определения функциональная валюта не меняется, если не происходит изменений в исходных операциях, событиях и обстоятельствах.

16. Если функциональной валютой выступает валюта гиперинфляционной экономики, то финансовая отчетность организации пересчитывается в соответствии с МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». Организация не может избежать предусмотренного МСФО ОС 10 пересчета, например, приняв в качестве своей функциональной валюты другую валюту, нежели та, которая должна была быть определена в соответствии с

настоящим Стандартом (например, функциональную валюту своей контролирующей организации).

Денежные статьи

17. Главной характеристикой денежной статьи является право на получение (или обязательство по поставке) фиксированного или определяемого количества валютных единиц. Примерами являются: обязательства по социальному обеспечению и другие пособия работникам, подлежащие выплате денежными средствами; статьи договора, расчет по которым производится в денежной форме; дивиденды или аналогичные выплаты, подлежащие перечислению денежными средствами и признанные в качестве обязательства. И, наоборот, основной отличительной чертой неденежной статьи является отсутствие права на получение (или обязательства по поставке) фиксированного или определяемого количества валютных единиц. Примерами являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, арендная плата, выплаченная авансом), деловая репутация, нематериальные активы, запасы, основные средства, а также статьи договора, расчет по которым осуществляется путем поставки неденежного актива.

Чистые инвестиции в зарубежную деятельность

18. Организация может иметь денежную статью, подлежащую получению или выплате по зарубежной деятельности. Статья, расчет по которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, частью чистых инвестиций организации в эту зарубежную деятельность, и учитывается в соответствии с параграфами 37 и 38. Такие денежные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или займы. Они не включают дебиторскую или кредиторскую задолженность по торговым операциям.

19. Организацией, имеющей денежную статью к получению или выплате по зарубежной деятельности, описанную в параграфе 18, может быть любая контролируемая организация группы организаций. Например, у организации есть две контролируемые организации А и В. Контролируемая организация В осуществляет деятельность за рубежом. Контролируемая организация А предоставляет заем контролируемой организации В. Задолженность по займу организации В организации А будет отражаться в составе чистых инвестиций организации А в контролируемую организацию В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в том случае, если контролируемая организация А сама осуществляет деятельность за рубежом.

Краткое изложение подхода, требуемого настоящим стандартом

20. Каждая организация, является ли она независимой организацией (не входящей в группу организаций), или организацией, имеющей зарубежную деятельность (например, контролирующая организация) или осуществляющей деятельность только за рубежом (контролируемая организация или филиал), при подготовке финансовой отчетности определяет свою функциональную валюту в соответствии с параграфами 11–16. Организация пересчитывает статьи в иностранной валюте в функциональную валюту и отражает в отчетности результаты такого пересчета в соответствии с параграфами 23–42 и 59.

21. В состав многих отчитывающихся организаций входят несколько отдельных организаций (например, группа организаций может состоять из одной контролирующей организации и одной или нескольких контролируемых организаций). Различные виды организаций, независимо от того, входят ли они в группу организаций или нет, могут инвестировать в ассоциированные организации или совместную деятельность. Они могут также иметь отделения/ филиалы. Необходимо, чтобы показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения каждой отдельной организации, входящей в отчитывающуюся организацию, пересчитывались в ту валюту, в которой отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. Настоящий Стандарт разрешает использование отчитывающейся организацией любой валюты (или валют) представления. Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения любой отдельной организации, входящей в отчитывающуюся организацию, чья функциональная валюта отличается от валюты представления, должна пересчитываться в соответствии с параграфами 43–59.

22. Настоящий Стандарт также разрешает независимым организациям (не входящим в группу организаций) при составлении финансовой отчетности, а также организациям, составляющим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и

отдельная финансовая отчетность» представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления организации отличается от ее функциональной валюты, то показатели результатов ее финансовой деятельности и финансового положения также пересчитываются в валюту представления в соответствии с параграфами 43–59.

Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте

Первоначальное признание

23. Операция в иностранной валюте – это операция, которая отражается или расчеты, по которой осуществляются в иностранной валюте, включая операции, возникающие, когда организация:

    (a) покупает или продает товары или услуги, стоимость которых выражена в иностранной валюте;

    (b) предоставляет займы или привлекает средства, суммы которых, подлежащие уплате или получению, выражены в иностранной валюте;

    (c) каким-либо другим образом приобретает или реализует активы, или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.

24. **Операция в иностранной валюте при первоначальном признании должна отражаться в функциональной валюте путем применения к сумме в иностранной валюте спот-курса обмена валют между функциональной валютой и иностранной валютой на дату совершения операции.**

25. Датой операции является дата, на которую операция впервые соответствует критериям признания, предусмотренным МСФО ОС. Часто, исходя из практических соображений, используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на день совершения операции, например средний курс за неделю или за месяц может использоваться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этот период. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.

26. Изменения обменного курса могут оказать влияние на величину имеющихся в распоряжении или подлежащих к уплате денежных средств или эквивалентов денежных средств в иностранной валюте. Порядок представления таких курсовых разниц определяется МСФО ОС 2. Хотя эти изменения и не представляют собой движения денежных средств, влияние изменений обменного курса на величину, имеющихся в распоряжении или подлежащих к уплате денежных средств или их эквивалентов в иностранной валюте, указывается в Отчете о движении денежных средств для того, чтобы сверить величину денежных средств и эквивалентов денежных средств на начало и конец отчетного периода. Эти суммы представляются отдельно от денежных потоков, возникших от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включают разницы, при их наличии, если Отчет о движении этих денежных потоков был составлен по курсу обмена валют на конец отчетного периода.

Отражение в отчетности на очередную отчетную дату

27. **На каждую отчетную дату:**

    (a) **денежные статьи в иностранной валюте должны пересчитываться с использованием курса закрытия;**

    (b) **неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, должны пересчитываться по обменному курсу на дату совершения операции; и**

    (c) **неденежные статьи в иностранной валюте, оцениваемые по справедливой стоимости, должны пересчитываться по обменному курсу, действовавшему на дату определения справедливой стоимости.**

28. Балансовая стоимость статьи определяется во взаимодействии с другими применимыми МСФО ОС. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой или по исторической стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства». Независимо от того, как определяется балансовая стоимость – на основе фактической или справедливой стоимости, если сумма выражена в иностранной валюте, она определяется в функциональной

валюте в соответствии с настоящим Стандартом.

29. Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сопоставления двух или нескольких величин. Например, балансовая стоимость запасов, предназначенных для продажи, представляет собой наименьшую из величин: себестоимости и чистой цены продажи, определенной в соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы». Аналогичным образом, согласно МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» балансовая стоимость актива, в отношении которого выявлены признаки обесценения, представляет собой наименьшую из величин: его балансовой стоимости до принятия в расчет возможных убытков от обесценения и его возмещаемой стоимости. Когда такой актив является неденежным активом и оценивается в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сопоставления:

(a) первоначальной стоимости либо балансовой стоимости, в зависимости от ситуации, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу на дату операции по статье, учтенной по исторической стоимости);

(b) чистой цены продажи или возмещаемой стоимости данного актива, в зависимости от ситуации, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (например, по курсу закрытия на отчетную дату).

Результат такого сопоставления может выразиться в том, что убыток от обесценения будет признан в функциональной валюте, но не будет признан в иностранной валюте, или наоборот.

30. При наличии нескольких обменных курсов используется тот из них, по которому могли бы производиться расчеты по будущим денежным потокам, возникающим по данной операции или по которому могла бы быть погашена сумма остатка по счету, если бы эти денежные потоки возникли на дату оценки. Если временно отсутствует возможность обмена между двумя валютами, в качестве обменного курса используется первый следующий курс, по которому можно совершить обмен.

Признание курсовых разниц

31. Как было отмечено в параграфе 5, настоящий Стандарт не затрагивает учет хеджирования статей в иностранной валюте. Указания относительно других аспектов учета хеджирования, включая критерии, позволяющие использовать учет хеджирования, можно найти в МСФО ОС 29.

32. **Курсовые разницы, возникающие (a) при расчетах по денежным статьям или (b) при пересчете денежных статей по курсу, отличающемуся от курса, по которому они пересчитывались при первоначальном признании в течение периода или в предшествующей финансовой отчетности, подлежат признанию в составе профицита или дефицита в том периоде, в котором они возникают, за исключением случаев, описанных в параграфе 37.**

33. Курсовая разница возникает в результате изменения обменного курса в период между датой совершения операции и датой погашения денежных статей по операции в иностранной валюте. Когда операция и расчет по ней осуществляются в течение одного и того же учетного периода, то вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако когда расчет по операции производится в учетном периоде, следующим за периодом ее совершения, курсовая разница, признаваемая в каждом промежуточном периоде вплоть до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в течение этого периода.

34. Порядок учета изменений обменного курса иностранной валюты в Отчете о движении денежных средств описан в параграфе 26.

35. **Когда прибыль или убыток по неденежной статье признаётся непосредственно в составе чистых активов/ капитала, то любой валютный компонент такой прибыли или убытка должен признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала. И наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признается в составе профицита или дефицита, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка должен признаваться в составе профицита или дефицита.**

36. Другие МСФО ОС требуют признания некоторых сумм прибыли или убытков непосредственно в составе чистых активов/ капитала. Например, МСФО ОС 17 требует, чтобы прибыли или

убытки, возникающие при переоценке основных средств, непосредственно отражались в составе чистых активов/ капитала. Если эти активы оцениваются в иностранной валюте, параграф 27(с) настоящего Стандарта требует пересчета стоимости по переоценке по курсу на дату определения переоцененной стоимости, что приводит к возникновению курсовых разниц, которые также признаются в составе чистых активов/ капитала.

37. **Курсовые разницы, возникающие по денежной статье, составляющих часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в зарубежную деятельность (см. параграф 18), должны признаваться в составе профицита или дефицита в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, или индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности в зависимости от конкретного случая. В финансовой отчетности, которая охватывает зарубежную деятельность и деятельность отчитывающейся организации (например, консолидированная финансовая отчетность, в которой представлена зарубежная деятельность, осуществляемая контролируемой организацией), такие курсовые разницы должны первоначально признаваться в отдельном компоненте чистых активов/ капитала, и признаваться в составе профицита или дефицита при выбытии чистых инвестиций в соответствии с параграфом 57.**

38. Когда денежная статья составляет часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в зарубежную деятельность и выражена в функциональной валюте отчитывающейся организации, курсовые разницы возникают в индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности согласно параграфу 32. Если такая статья выражена в функциональной валюте по зарубежной деятельности, курсовые разницы возникают в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации в соответствии с параграфом 32. Если такая статья выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты отчитывающейся организации или по зарубежной деятельности, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации и в индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности в соответствии с параграфом 32. Такие курсовые разницы реклассифицируются в отдельный компонент чистых активов/ капитала в финансовой отчетности, включающей зарубежную деятельность и деятельность отчитывающейся организации (например, финансовая отчетность, в которой зарубежная деятельность консолидируется в полном объеме или на пропорциональной основе, или учитывается с применением метода долевого участия).

39. Если организация ведет свой учет и бухгалтерские записи в валюте, отличающейся от функциональной, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы пересчитываются в функциональную валюту в соответствии с параграфами 23–30. Это позволяет получить те же суммы в функциональной валюте, которые бы получились, если бы такие статьи изначально учитывались в функциональной валюте. Например, денежные статьи пересчитываются в функциональную валюту по курсу закрытия, а неденежные статьи, которые оцениваются на основе исторической стоимости, пересчитываются по обменному курсу на дату осуществления операции, завершившейся их признанием.

Изменение функциональной валюты

40. **В случае изменения функциональной валюты организация должна применять процедуры пересчета, которые перспективно применяются к новой функциональной валюте с момента ее изменения.**

41. Как отмечено в параграфе 15, функциональная валюта организации отражает исходные операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Соответственно, однажды определенная функциональная валюта может быть изменена, только если произойдут изменения в указанных исходных операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, которое значительно влияет на продажные цены или условия поставки товаров и услуг, может привести к изменению функциональной валюты организации.

42. Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными словами, организация производит пересчет всех статей в новую функциональную валюту по курсу, существующему на дату изменения валюты. Полученные в результате пересчета неденежных статей суммы отражаются в учете по их исторической стоимости. Курсовые разницы, полученные в результате пересчета статей по зарубежной деятельности, ранее отнесенные в состав чистых активов/ капитала в соответствии с параграфами 37 и 44(с), не признаются в составе профицита или дефицита до выбытия этой деятельности.

Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты

Пересчет в валюту представления

43. Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она пересчитывает показатели результатов своей финансовой деятельности и финансового положения в валюту представления. Например, если группа организаций, такая как международная организация, включает отдельные организации с разными функциональными валютами, показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения каждой организации выражаются в единой валюте, чтобы можно было представить консолидированную финансовую отчетность. Для национальных или федеральных /региональных органов государственной власти валюта представления обычно определяется министерством финансов (или органом власти с аналогичными функциями), или закрепляется на законодательном уровне.

44. **Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения организации, чья функциональная валюта не является валютой экономики в условиях гиперинфляции, подлежат пересчету в отличающуюся от нее валюту представления с использованием следующих процедур:**

    (a) **активы и обязательства в каждом представленном Отчете о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу закрытия на дату этого Отчета о финансовом положении;**

    (b) **доходы и расходы в каждом Отчете о финансовых результатах деятельности (т. е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу на даты осуществления операций; и**

    (c) **все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала.**

45. При пересчете денежных потоков, представляющих собой денежные поступления и денежные выплаты по зарубежной деятельности, и для включения их в свой Отчет о движении денежных средств, отчитывающаяся организация должна придерживаться процедур, указанных в МСФО ОС 2. МСФО ОС 2 требует, чтобы денежные потоки контролируемой организации, которая удовлетворяет определению зарубежной деятельности, пересчитывались по обменному курсу валюты представления к иностранной валюте на даты движения денежных потоков. МСФО ОС 2 также определяет порядок представления нереализованных прибылей и убытков, возникших вследствие изменения обменного курса иностранной валюты по имеющимся в распоряжении или подлежащих уплате, денежным средствам и эквивалентам денежных средств в иностранной валюте.

46. На практике для пересчета статей доходов и расходов часто используется курс, приблизительно равный фактическому обменному курсу на дату операций, например, средний курс за период. Однако, если колебания обменного курса значительны, использование усредненного курса не представляется уместным.

47. Курсовые разницы, указанные в параграфе 44 (c), возникают вследствие:

    (a) пересчета доходов и расходов по обменным курсам на даты операций и пересчета активов и обязательств по курсу закрытия. Такие курсовые разницы возникают как по статьям доходов, так и по статьям расходов, признаваемых в составе профицита или дефицита, а также по статьям, признаваемых в чистых активах/ капитале;

    (b) пересчета начальных остатков чистых активов/ капитала по курсу закрытия, отличному от предыдущего курса закрытия.

    Эти курсовые разницы не признаются в составе профицита или дефицита, потому что изменения обменных курсов оказывают незначительное влияние или совсем не влияют на текущие и будущие денежные потоки. Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но не находится в полной собственности отчитывающейся организации, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относящиеся к доле меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном Отчете о финансовом положении.

48. **Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения организации, чья функциональная валюта является валютой экономики в условиях гиперинфляции, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:**

(a) **все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи чистых активов/ капитала, доходы и расходы, включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу закрытия на дату самого последнего Отчета о финансовом положении, за исключением следующих ситуаций:**

(b) **суммы пересчитываются в валюту не гиперинфляционной экономики, тогда в качестве сравнительных сумм надлежит в обязательном порядке использовать те суммы, которые в соответствующей финансовой отчетности за предыдущий год были представлены как относящиеся к текущему году (т. е., не скорректированы на последующие изменения в уровне цен или на последующие изменения обменных курсов).**

49. **Когда функциональной валютой организации является валюта страны, экономика которой находится в условиях гиперинфляции, организация должна пересматривать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» перед тем, как применить метод пересчета, указанный в параграфе 48, за исключением сравнительной информации, которая пересчитывается в валюту не гиперинфляционной экономики (см. параграф 48 (b). Когда экономика перестаёт быть гиперинфляционной и организация уже не пересматривает свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 10, ей следует использовать историческую стоимость для пересчета в валюту представления сумм, пересчитанных в соответствии с уровнем цен на дату, когда организация прекратила пересмотр своей финансовой отчетности.**

Пересчет финансовой отчетности по зарубежной деятельности

50. Применение параграфов 51–56 в дополнение к параграфам 43–49 происходит, когда показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности пересчитываются в валюту представления с тем, чтобы зарубежную деятельность можно было бы включить в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации, пропорциональной консолидации или метода учёта по долевому участию.

51. Включение показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности в соответствующие документы отчитывающейся организации производится в соответствии с принятыми процедурами по консолидации, такими как исключение сальдо по внутригрупповым расчетам и операций в пределах группы организаций (см. МСФО ОС 6 и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»).

52. Тем не менее, и краткосрочный, и долгосрочный денежный актив (или обязательство) внутри группы организаций, не может быть зачтен против соответствующего обязательства (или актива) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний обменных курсов. Это является следствием того, что (a) денежная статья представляет собой обязательство перевода одной валюты в другую, (b) за счет колебаний валютных курсов у отчитывающейся организации возникает прибыль или убыток. Соответственно, в финансовой отчетности отчитывающейся организации такая курсовая разница по-прежнему признается в составе профицита или дефицита, либо, если она возникает вследствие обстоятельств, описанных в параграфе 37, отражается в составе чистых активов/ капитала до момента выбытия зарубежной деятельности.

53. Когда дата составления финансовой отчетности по зарубежной деятельности отличается от даты составления отчетности отчитывающейся организации, по зарубежной деятельности часто составляется специальная отчетность по состоянию на отчетную дату отчитывающейся организации, предназначенная для включения в отчетность последней. Если подобная операция невозможна, МСФО ОС 6 допускает использование финансовой отчетности, составленной на разные отчетные даты, при условии, что (a) разница составляет не более трех месяцев и (b) делаются корректировки на последствия любых значительных сделок или событий, которые происходят между этими различными датами.

54. Если существует разница между отчетной датой отчитывающейся организации и отчетной датой по зарубежной деятельности, активы и обязательства по зарубежной деятельности переводятся по обменному курсу на отчетную дату организации, ведущей зарубежную деятельность.

55. В случае значительных изменений обменных курсов вплоть до отчетной даты отчитывающейся организации, корректировки производятся в соответствии с МСФО ОС 6. Тот же самый подход используется при применении метода долевого участия для ассоциированных организаций и совместной деятельности и при применении пропорциональной консолидации для совместной деятельности в соответствии с МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8.

56. **Любая деловая репутация, возникающая в результате приобретения зарубежной деятельности, и любые корректировки справедливой стоимости активов и обязательств, возникающие в результате приобретения такой деятельности, должны учитываться как активы и обязательства по зарубежной деятельности. Таким образом, они должны быть выражены в функциональной валюте по зарубежной деятельности и пересчитаны по курсу закрытия в соответствии с параграфами 44 и 48.**

Выбытие зарубежной деятельности

57. **При выбытии зарубежной деятельности совокупная сумма курсовых разниц, признанная в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала, относящегося к этой зарубежной деятельности, должна признаваться в составе профицита или дефицита в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия**.

58. Организация может реализовать свою долю в зарубежной деятельности путем продажи, ликвидации, возмещения внесенного капитала или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов или аналогичных выплат составляет часть выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденды выплачиваются из профицита, полученного до приобретения. В случае частичного выбытия в прибыль или убыток от выбытия включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости зарубежной деятельности не является частичным выбытием. Соответственно, никакая часть прибыли или убытка по отложенной курсовой разнице, признанной в капитале, не подлежит признанию в составе профицита или дефицита на момент списания.

Налоговые последствия курсовых разниц

59. Для отчитывающихся организаций, облагаемых налогом на прибыль, правила по действиям в связи с (a) налоговыми последствиями, связанными с прибылями или убытками по операциям в иностранной валюте и (b) курсовыми разницами, возникшими при пересчете показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения организации (включая зарубежную деятельность), можно найти в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности, касающихся налогообложения прибыли.

Раскрытие информации

60. **В параграфах 62 и 64-66 ссылки на «функциональную валюту» применяются в случае группы организаций к функциональной валюте контролирующей организации.**

61. **Организация должна раскрывать:**

    (a) **сумму курсовых разниц, признанных в составе профицита или дефицита, за исключением сумм, возникающих по финансовым инструментам, учитываемым по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, в соответствии с МСФО ОС 29; и**

    (b) **чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте чистых активов/ капитала, и сверку сумм таких курсовых разниц на начало и конец периода.**

62. **Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит раскрытию, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления.**

63. **При изменении функциональной валюты либо отчитывающейся организации, либо по значительному объему зарубежной деятельности данный факт и причина изменения функциональной валюты подлежат раскрытию.**

64. **Когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует МСФО ОС только в том случае, если она соответствует всем требованиям каждого применяемого стандарта, включая метод пересчета, установленный параграфами 44 и 48.**

65. Организация иногда представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, не соблюдая требования параграфа 64. Например, организация может конвертировать в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Или организация, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, может перевести финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по последнему обменному курсу. Такой пересчет не соответствует требованиям МСФО ОС, и информацию необходимо раскрыть согласно параграфу 66.

66. **Когда организация показывает свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, отличающейся от функциональной валюты или от валюты представления, и при этом не выполняются требования параграфа 64, то ей следует:**

    (a) **четко определить эту информацию как дополнительную, чтобы отделить её от информации, соответствующей требованиями МСФО ОС;**

    (b) **указать валюту, в которой представлена дополнительная информация;**

    (c) **указать функциональную валюту организации и метод пересчета, использованный для определения дополнительной информации.**

Переходные положения

Применение учета методом начисления впервые

67. **Отчитывающаяся организация может не придерживаться требований для совокупной суммы курсовых разниц, имеющихся на дату первоначального принятия метода начисления в соответствии с МСФО ОС. Если организация, применяющая международные стандарты впервые, использует данное исключение, то:**

    (a) **совокупная сумма курсовых разниц по всей зарубежной деятельности обнуляется на дату первоначального применения МСФО ОС; и**

    (b) **прибыль или убыток от последующей реализации любой зарубежной деятельности должны исключать курсовые разницы, возникшие при пересчете до первоначального принятия МСФО ОС, и должны включать курсовые разницы, возникшие при последующем пересчете.**

68. Настоящий Стандарт предписывает организациям:

    (a) отражать отдельные курсовые разницы, возникающие при пересчете, в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала; и

    (b) при выбытии зарубежной деятельности отражать совокупные курсовые разницы по данной зарубежной деятельности в Отчете о финансовых результатах деятельности как часть прибыли или убытка от выбытия.

    Переходные положения предоставляют организациям, впервые применяющим МСФО ОС освобождение от применения данного требования.

Переходные положения для всех организаций

69. **Организация должна применять параграф 56 перспективно для всех приобретений, произведенных после начала отчетного периода, в котором впервые применен настоящий Стандарт. Разрешается и ретроспективное применение параграфа 56 в отношении более ранних приобретений. Относительно приобретения зарубежной деятельности, которая отражается на перспективной основе, но которая произведена до даты первого применения**

настоящего Стандарта, организация не должна пересчитывать отчетность за предыдущие годы и, соответственно, может, где это уместно, отражать в учете корректировки сумм деловой репутации и справедливой стоимости, возникающие в результате приобретения активов и обязательств организации, а не активов и обязательств по зарубежной деятельности. Таким образом, такие корректировки сумм деловой репутации и справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте организации, либо представляют собой неденежные валютные статьи, отражаемые в отчетности, с использованием обменного курса на дату приобретения.

70. **Все прочие изменения, связанные с применением настоящего МСФО ОС, должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».**

Дата вступления в силу

71. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2010 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2010 года**.

72. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 4 (2006 г.)

73. Настоящий стандарт заменяет МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», изданный в 2006 году.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 4.

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС. Сравнение с МСФО 21 подразумевает сравнение только с редакцией МСФО 21 от декабря 2003 года с поправками 2005 года.

BC3. В мае 2000 года предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС)[10], выпустил первую версию МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», который была основана на МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» (1993 г.). В декабре 2006 года СМСФО ОС пересмотрел МСФО ОС 4, основанный на МСФО 21 (редакция 2003 г.) в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. В декабре 2005 года СМСФО выпустил поправки к МСФО 21 (опубликовано в «Чистых инвестициях в зарубежную деятельность»).

BC4. В начале 2007 года IPSASB инициировал долгосрочный проект по совершенствованию существующих МСФО ОС в целях сближения с последними МСФО, насколько это возможно для общественного сектора. В рамках проекта СМФООС рассмотрел поправки к МСФО 21, опубликованные в декабре 2005 года и, в целом, согласился с причинами, по которым СМСФО переработал МСФО и с внесенными поправками. (Основания для заключений МСФО здесь не приводятся. Подписчики *Комплексной службы подписки* СМСФО могут ознакомиться с ними в Интернете по адресу: www.iasb.org).

BC5. В МСФО 21 были внесены поправки в соответствии с МСФО или пересмотренными МСФО, изданными после декабря 2005 года. МСФО ОС 4 не включает эти поправки, в соответствии с МСФО или пересмотренными МСФО, изданными после декабря 2005 года, так как СМСФО ОС ещё не изучил их и не выработал мнения по применимости требований данных МСФО и пересмотренным МСФО к организациям общественного сектора.

[10] Комитет по общественному сектору (КОС) (*англ. PSC*) стал называться СМСФО ОС после того как Руководство МФБ (Международной федерации бухгалтеров) (*англ. IFAC*) в ноябре 2004 года изменило мандат КОС и сделало его независимым Советом, имеющим полномочия устанавливать стандарты.

Таблица соответствия

Данная таблица показывает, как соотносится содержание предыдущей и текущей версий МСФО ОС 4. Параграфы рассматриваются как соответствующие, если они в широком плане охватывают те же самые вопросы, даже если указания различаются.

№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4		№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4		№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4
1	*1*		28	29		*55*	*56*
2	*2*		29	30		*56*	*57*
3	*3*		30	31		*57*	*58*
4	*4*		31	32		*58*	*59*
5	*5*		32	33		*59*	*60*
6	*6*		33	34		*60*	*61*
7	*7*		34	35		*61*	*62*
8	*8*		35	36		*62*	*63*
9	9		36	37		*63*	*64*
10	10		37	38		*64*	*65*
11	11		38	39		*65*	*66*
12	12		39	40		66	67
13	13		40	41		67	68
14	14		41	42		68	69
15	15		42	43		69	70
16	16		43	44		70	71
17	17		44	45		71	72
18	18		45	46		72	73
19	20		46	47		Нет	19
20	21		47	48			
21	22		48	49			
22	23		49	50			
23	24		50	51			
24	25		51	52			
25	26		52	*53*			
26	27		*53*	*54*			
27	28		*54*	*55*			

СРАВНЕНИЕ С МСФО 21

В основе МСФО ОС 4 лежит МСФО 21 (в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.). Основные различия между МСФО ОС 4 и МСФО 21 состоят в следующем:

- Дополнительный комментарий к комментарию в МСФО 21, который был включен в параграфы 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68, и 72 МСФО ОС 4 для разъяснения применимости стандартов отчетности к организациям общественного сектора.
- МСФО ОС 4 содержит дополнительное переходное положение, позволяющее организации, впервые применяющей МСФО ОС, принимать за ноль совокупные разницы от пересчета, существующие на дату принятия МСФО ОС по методу начисления (параграф 67). Данное переходное положение основано на МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».
- В некоторых случаях в МСФО ОС 4 используется терминология, отличная от МСФО 21. Наиболее показательными примерами являются такие термины, как «доход», «организация», «Отчет о финансовых результатах деятельности», и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 21 являются «доход», «группа», «Отчет о совокупном доходе» и «собственный капитал».

МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 23 «Затраты по займам» (в редакции 1993 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 23 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

««IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Май 2000 г.

МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–4

Определения 5–13

Затраты по займам 6

Группа организаций 7–9

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования 10

Коммерческие организации с государственным участием 11

Чистые активы/ капитал 12

Квалифицируемые активы 13

Затраты по займам: основной порядок учета 14–16

Признание 14–15

Раскрытие информации 16

Затраты по займам: допустимый альтернативный порядок учета 17–39

Признание 17–20

Затраты по займам, отвечающие критериям капитализации 21–29

Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой стоимостью 30

Начало капитализации 31–33

Приостановление капитализации 34–35

Прекращение капитализации 36–39

Раскрытие информации 40

Переходные положения 41

Дата вступления в силу 42–43

Сравнение с МСФО 23

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 5 «Затраты по займам» изложен в разделе «Цель» и в параграфах 1–43. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 5 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

В настоящем Стандарте установлен порядок отражения в учете и отчетности информации о затратах по займам. Согласно требованиям Стандарта затраты по займам, как правило, должны сразу же списываться на расходы текущего периода. Однако, в Стандарте разрешено в качестве допустимого альтернативного порядка учета и отражения в отчетности капитализировать затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

Сфера применения

1. **Настоящий Стандарт должен применяться для учета затрат по займам.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. Настоящий Стандарт не распространяется на фактическую или вмененную стоимость чистых активов/ капитала. Если в стране предусмотрены выплаты за используемый капитал отдельными организациями, на основе выработанного профессионального суждения необходимо установить, соответствуют ли такие выплаты определению затрат по займам или их следует учитывать в качестве фактической или вменённой стоимости чистых активов/ капитала.

Определения

5. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Затраты по займам</u> – это проценты и прочие расходы, понесенные организацией в связи с получением заемных средств.

   <u>Квалифицируемый актив</u> – это актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи в обязательном порядке требует значительного периода времени.

   Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Затраты по займам

6. Затраты по займам могут включать:

   (a) проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным заимствованиям;

   (b) амортизацию скидок или премий по полученным заемным средствам;

   (c) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с получением заемных средств;

   (d) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой; и

   (e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в части корректировки затрат на проценты.

Группа организаций

7. В настоящем Стандарте для целей составления финансовой отчетности термин «группа организаций» используется для обозначения группы организаций, состоящей из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

8. Иногда для обозначения группы организаций используются другие термины: «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».

9. В состав группы организаций могут входить организации, преследующие цели, связанные как с социальной политикой, так и с извлечением прибыли. Например, правительственный департамент жилищного фонда может быть административной организацией, в состав которой входят как

организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, предоставляющие помещения на коммерческой основе.

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования

10. Активы служат для организаций средством достижения их целей. Активы, используемые для производства товаров и оказания услуг в соответствии с целями организации, но напрямую не генерирующие чистые денежные поступления, часто определяются как активы, заключающие в себе «возможность полезного использования». Активы, используемые для того, чтобы генерировать чистые денежные поступления, часто характеризуются как активы, несущие «будущие экономические выгоды». Для охвата всех целей, на которые могут быть направлены активы, в настоящем Стандарте используется термин «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования» для выражения основополагающей характеристики активов.

Коммерческие организации с государственным участием

11. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные службы, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, ведущих аналогичную деятельность в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают с целью извлечения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению общественных работ, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги бесплатно или по значительно сниженной цене. В МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» содержатся указания, позволяющие установить, имеет ли место контроль для целей составления финансовой отчетности. К указанному стандарту нужно обращаться для того, чтобы определить, контролируется ли коммерческая организация с государственным участием другой организацией общественного сектора.

Чистые активы/ капитал

12. Термин «чистые активы/ капитал» используется в настоящем Стандарте для обозначения остаточной величины в Отчете о финансовом положении (активы минус обязательства). Чистые активы/ капитал могут быть положительными или отрицательными. Вместо термина чистые активы/ капитал могут использоваться другие термины, при условии, что их смысл понятен.

Квалифицируемые активы

13. Примерами квалифицируемых активов являются офисные здания, больницы, такие объекты инфраструктуры, как дороги, мосты и объекты электроэнергетики, а также материально-производственные запасы, подготовка которых к использованию или продаже занимает значительный период времени. Прочие инвестиции и те активы, производство которых обычно осуществляется в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами. Активы, которые в момент приобретения уже готовы к использованию по назначению или продаже, также не являются квалифицируемыми активами.

Затраты по займам: основной порядок учета

Признание

14. **Затраты по займам должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они понесены**.

15. Согласно основному порядку учета затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они понесены, независимо от того, как эти займы используются.

Раскрытие информации

16. **В финансовой отчетности должна раскрываться учетная политика, принятая для учета затрат по займам**.

Затраты по займам: допустимый альтернативный порядок учёта

Признание

17. **Затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они понесены, за исключением случаев, когда они капитализируются в соответствии с параграфом 18**.

18. **Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путем включения в стоимость этого актива. Величина затрат по займам, отвечающая критериям капитализации, должна определяться в соответствии с настоящим Стандартом**.

19. В соответствии с допустимым альтернативным порядком учета затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством актива, включаются в стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются путем включения в стоимость актива, когда (a) существует вероятность, что они приведут к будущим экономическим выгодам или возможности полезного использования и (b) эти затраты могут быть надежно оценены. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.

20. **В случае если организация принимает допустимый альтернативный порядок учета, данный порядок учета должен применяться последовательно ко всем затратам по займам, которые непосредственно относятся к приобретению, строительству или производству всех квалифицируемых активов организации**.

Затраты по займам, отвечающие критериям капитализации

21. Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива – это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были понесены затраты на квалифицируемый актив. В случае, когда организация занимает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, несложно определить затраты по займам, непосредственно связанные с данным активом.

22. Затруднение может представлять выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, и определение займов, которых в ином случае можно было бы избежать. Например, такие затруднения возникают, когда координация финансовой деятельности организации централизована. Кроме того, трудности возникают, когда административная организация использует целый ряд долговых инструментов для заимствования средств по переменным процентным ставкам и перечисляет эти средства на различных основаниях другим организациям в рамках группы. Средства, заимствованные централизованно, могут перечисляться другим организациям в рамках группы в виде займов, грантов или направляться на увеличение капитала. Такие переводы могут быть беспроцентными или на условиях частичного возмещения реальных затрат на проценты. Сложности возникают также при (a) использовании займов в иностранной валюте или привязанных к курсу иностранной валюты, (b) осуществлении хозяйственной деятельности в условиях высокой инфляции, и (c) колебаниях курсов валют. Таким образом, усложняется определение величины затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению квалифицируемого актива, что приводит к необходимости применения профессионального суждения.

23. **В том случае, если займы привлекаются с целью приобретения квалифицируемого актива, величина затрат по займам по данному активу, отвечающая критериям капитализации, должна определяться в сумме фактических затрат, понесенных по этим займам в течение периода, уменьшенных на сумму любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих средств займа**.

24. В соответствии с соглашениями финансирования квалифицируемого актива может быть предусмотрено получение заемных средств и появление у организации, связанных с этим затрат по займам до направления всех средств займа или его части на приобретение квалифицируемого актива. В таком случае средства часто временно инвестируются до момента их расходования на квалифицируемый актив. При расчете суммы затрат по займам, отвечающим критериям капитализации в течение периода, любой инвестиционный доход, полученный по таким средствам, вычитается из понесенных затрат по займам.

25. **В том случае, если эти средства заимствованы без целевого назначения и использованы для приобретения квалифицируемого актива, величину затрат по займам, отвечающую критериям капитализации, следует рассчитывать путем применения нормы капитализации к расходам на данный актив. Нормой капитализации является средневзвешенная стоимость займов организации, остающихся непогашенными в течение периода, за исключением займов, привлеченных специально для приобретения квалифицируемого актива. Величина**

затрат по займам, капитализированная в течение периода, не должна превышать величину затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

26. Капитализироваться могут только те затраты, которые относятся к займам данной организации. Когда контролирующая организация привлекает заемные средства для последующего перечисления контролируемой организации на безвозмездной основе или на условиях частичного возмещения затрат по займам, контролируемая организация может капитализировать только те затраты по займу, которые понесла сама. Когда контролируемая организация получает беспроцентный вклад в капитал или инвестиционную субсидию, она не несет никаких затрат по займам, и, следовательно, не должна их капитализировать.

27. Когда контролирующая организация при перечислении средств контролируемой организации взимает не все затраты по займу, контролируемая организация может капитализировать только ту часть затрат по займу, которая возмещается непосредственно за ее счет. В финансовой отчетности группы организаций затраты по займу могут капитализироваться в полном объеме в составе стоимости квалифицируемого актива при условии, что в сводной отчетности были произведены соответствующие корректировки в целях исключения затрат, капитализируемых контролируемой организацией.

28. Если контролирующая организация перечисляет средства контролируемой организации на безвозмездной основе, ни контролирующая, ни контролируемая организация не будут отвечать критериям капитализации затрат по займам. Однако, если группа организаций соответствует критериям капитализации затрат по займам, она может капитализировать затраты по займам в составе стоимости квалифицируемого актива в своей финансовой отчётности.

29. В одних случаях целесообразно включать все займы контролирующей организации и контролируемых ею организаций в расчет средневзвешенных затрат по займам. В других случаях целесообразно рассчитывать средневзвешенные затраты по займам, привлеченным каждой контролируемой организацией в отдельности.

Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой стоимостью

30. В случае если балансовая стоимость или предполагаемая конечная стоимость квалифицируемого актива превышает его возмещаемую стоимость или чистую цену продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». При определенных условиях величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

Начало капитализации

31. **Капитализация затрат по займам в составе стоимости квалифицируемого актива должна начинаться в момент, когда**:

    (a) **понесены затраты по данному активу;**

    (b) **понесены затраты по займам; и**

    (c) **ведется деятельность по подготовке актива к использованию по назначению или продаже.**

32. В затраты на квалифицируемый актив включаются только те затраты, которые приводят к выплате денежных средств, передаче других активов или признанию процентных обязательств. Средняя балансовая стоимость актива за период, включая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна сумме затрат, к которым применяется норма капитализации в этом периоде.

33. Подготовка актива к его использованию по назначению или продаже включает не только этап строительства самого актива, но и всю техническую и административную работу, предшествующую началу строительства актива, как, например, деятельность, связанную с получением соответствующих разрешений. Однако к такой деятельности не относится этап владения активом, в течение которого не ведется производство или не осуществляются работы, направленные на изменение состояния актива. Например, затраты по займам, возникшие в процессе подготовки земельного участка под строительство, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако, не подлежат капитализации затраты по займам,

возникшие в то время, в течение которого на земельном участке, приобретенном под строительство, не велась соответствующая девелоперская деятельность.

Приостановление капитализации

34. **Капитализацию затрат по займам необходимо приостановить, а затраты по займам списать на расходы, если этап активного формирования объекта приостанавливается на продолжительный период**.

35. Затраты по займам могут появляться в течение продолжительного периода, когда прерывается деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи. Такие затраты являются затратами по содержанию незавершенных объектов и не подлежат капитализации. Однако капитализация затрат по займам обычно не приостанавливается в период проведения значительной технической и административной работы. Кроме того, капитализация затрат по займам не приостанавливается, когда временная задержка является необходимой частью процесса подготовки актива для использования по назначению или продажи. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для выдержки запасов, или продолжительного периода, в течение которого высокий уровень воды препятствует строительству моста, если такой высокий уровень воды является обычным в течение указанного периода строительства для данного географического региона.

Прекращение капитализации

36. **Капитализация затрат по займам прекращается в момент, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже**.

37. Как правило, актив считается готовым к использованию по назначению или к продаже в момент завершения стадии его строительства, несмотря на то, что все еще может продолжаться текущая административная работа. Если остались лишь незначительные доработки, такие как отделка объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о том, что практически все работы завершены.

38. **Когда сооружение квалифицируемого актива осуществляется по частям, и каждую часть можно использовать в то время, как продолжается сооружение других частей, следует прекратить капитализировать затраты по займам в момент, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки части актива к использованию по назначению или продаже**.

39. Примером квалифицируемого актива, в котором можно использовать каждую его часть, в то время как продолжается строительство остальных частей, является бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых может быть использовано отдельно. Примерами квалифицируемых активов, сооружение которых должно быть завершено полностью, прежде чем любая из их частей может быть использована, являются: (a) операционная больницы, использование которой возможно лишь после завершения строительства всей больницы; (b) завод по очистке сточных вод, где на различных участках осуществляется последовательный ряд технологических процессов; (c) мост, являющийся составной частью шоссе.

Раскрытие информации

40. **Финансовая отчетность должна раскрывать**:

    (a) **учетную политику, принятую для отражения затрат по займам;**

    (b) **величину затрат по займам, капитализированную в течение периода; и**

    (c) **норму капитализации, использованную для определения величины затрат по займам, отвечающих критериям капитализации (если было необходимо применить норму капитализации к займам, полученным без привязки к конкретной цели).**

Переходные положения

41. **Если переход на настоящий Стандарт приводит к изменению в учетной политике, организации рекомендуется скорректировать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». В ином случае организации, придерживающиеся допустимого альтернативного порядка учета, должны**

капитализировать только затраты по займам, понесенные после даты вступления в действие настоящего Стандарта и соответствующие критериям капитализации.

Дата вступления в силу

42. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2001 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2001 года**.

43. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Сравнение с МСФО (IAS) 23

В основе МСФО ОС 5 «Затраты по займам» лежит МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». Основные различия между МСФО ОС 5 и МСФО (IAS) 23 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 5 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 23, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 5 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 23. Наиболее показательными примерами являются такие термины, как «выручка» (revenue), «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) и «чистые активы /капитал» (net assets /equity). Эквивалентными терминами в МСФО (IAS) 23 являются «доход» (income), «Отчет о прибылях и убытках» (income statement) и «собственный капитал» (equity).
- В МСФО ОС 5 содержится отличный от МСФО 23 набор определений технических терминов (параграф 5).

МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 27 (в редакции 2003 года) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 27 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN19

Сфера применения 1–6

Определения 7–14

Консолидированная финансовая отчетность и отдельная финансовая отчетность 8–11

Группа организаций 12–14

Представление консолидированной финансовой отчетности 15–19

Сфера применения консолидированной финансовой отчетности 20–42

Установление контроля над другой организацией для целей финансовой отчетности 28–29

Контроль в целях составления финансовой отчетности 30–36

Полномочия на регулирование и покупки 37

Выявление наличия контроля для целей финансовой отчетности 38–42

Консолидационные процедуры 43–57

Учет инвестиций в контролируемые организации, в совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности 58–61

Раскрытие информации 62–64

Переходные положения 65–68

Дата вступления в силу 69–70

Отмена МСФО ОС 6 (2000 г.) 71

Приложение: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 27

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» изложен в параграфах 1–71. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 6 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3, «Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» заменяет собой МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации» (опубликованный в мае 2000 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины для пересмотра МСФО ОС 6

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 6 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 6 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 27 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 6 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 27». Все изменения в МСФО 27, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 1.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 6 приводятся ниже.

Сфера применения

IN5. Стандарт уточняет в параграфе 3, что он применяется к учету инвестиций в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, предпринимателя или инвестора.

Определения

IN 6. Стандарт:

- Определяет два новых термина: «метод учета по себестоимости» и «отдельная финансовая отчетность».
- Более не включает не актуальные определения: «учетная политика», «метод начисления», «активы», «ассоциированные организации», «денежные средства», «взносы собственников», «выплаты в пользу собственников», «метод долевого участия», «расходы», «коммерческие организации с государственным участием», «инвестор совместной деятельности», «совместный контроль», «совместная деятельность», «обязательства», «чистые активы/ капитал», «отчетная дата», «доходы» и «значительное влияние».
- Более не включает понятие «чистый профицит/ дефицит», которое уже не используется. Настоящее определение также было исключено из МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО ОС 3 «Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

IN7. Включает в параграфах 8–11 дальнейшие разъяснения термина «отдельная финансовая отчетность». Ранее МСФО ОС 6 не содержал данные разъяснения.

Исключения из подготовки консолидированной финансовой отчетности

IN8. Стандарт уточняет и закрепляет в параграфе 16 обстоятельства, при которых контролирующая организация освобождается от подготовки консолидированной финансовой отчетности. Контролирующая организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность лишь тогда, когда:

- Контролирующая организация сама является полностью контролируемой организацией, а наличие пользователей такой финансовой отчетности маловероятно или информационные

потребности пользователей удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или контролирующая организация является организацией, частично контролируемой другой организацией, и ее владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что контролирующая организация не будет подготавливать консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

- Долговые или долевые инструменты контролирующей организации не обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
- Контролирующая организация не предоставила и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
- Конечная или любая промежуточная контролирующая организация контролирующей организации публикует консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора.

Ранее МСФО ОС 3 устанавливал, что контролирующая организация, которая, в свою очередь, находится в полной собственности или практически в полной собственности организации, не должна представлять консолидированную финансовую отчетность при условии, что наличие пользователей такой финансовой отчетности маловероятно или информационные потребности пользователей удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации, или, в случае контролирующей организации, находящейся практически в полной собственности, контролирующая организация получает на это согласие владельцев доли меньшинства.

Исключения из консолидации

IN9. Стандарт уточняет в параграфе 21, что контролируемая организация должна быть исключена из консолидации в случаях, когда есть доказательства, что: (a) контроль предположительно будет временным, потому что контролируемая организация приобретается и удерживается исключительно с целью ее реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения, и (b) руководство активно ищет покупателей. Далее Стандарт уточняет, что в случаях, когда контролируемая организация, ранее исключенная из консолидации, не выбывает в течение двенадцати месяцев, она должна быть консолидирована с даты приобретения, если только не применяются точно определенные обстоятельства.

Слова в «ближайшем будущем» используемые в предыдущем МСФО ОС 6 были заменены словами «в течение двенадцати месяцев». Также не было схожего требования к (b) в предыдущем МСФО ОС 6 для исключения из консолидации.

IN10. Стандарт уточняет в параграфе 26, что требование о консолидации инвестиций в контролируемые организации применяется к организациям с венчурным капиталом, фондам совместных инвестиций, паевым инвестиционным фондам и схожим организациям. Ранее МСФО ОС 6 не содержал данное уточнение.

IN11. Стандарт больше не содержит имевшееся в предыдущей публикации Стандарта освобождение от консолидации для организаций, которые осуществляют свою деятельность при внешних долгосрочных жестких ограничениях, которые не позволяют контролирующей организации извлекать выгоду из своей деятельности (см. предыдущие параграфы 22 (b) и 25).

Процедуры консолидации

IN12. Стандарт требует, чтобы организация рассматривала существование и влияние потенциальных голосующих прав, которые в настоящее время могут быть осуществлены или конвертированы при оценке наличия права управления финансовой и операционной политикой другой организации (см. параграфы 33 и 34). Ранее МСФО ОС 6 не содержал данные требования.

IN13. Стандарт уточняет в параграфе 49, что организация должна использовать единую учетную политику для предоставления отчетности по подобным операциям и другим событиям, происходящим в аналогичных обстоятельствах. Ранее МСФО ОС 6 исключал данное требование, когда было «практически неосуществимо использовать единую учетную политику».

IN14. Стандарт требует в параграфе 54, чтобы доля меньшинства представлялась в консолидированном Отчете о финансовом положении в составе чистых активов /капитала отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Ранее, несмотря на то, что МСФО ОС 6 исключал представление доли меньшинства в обязательствах, он не требовал ее представления в составе чистых активов/ капитала.

Отдельная финансовая отчетность

IN15. Стандарт требует в параграфе 58, чтобы инвестиции в контролируемые организации и совместно контролируемые организации учитывались либо с использованием метода долевого участия, либо по себестоимости или в качестве финансового инструмента. Ранее МСФО ОС 6 требовал от организаций осуществлять учет с использованием метода долевого участия или в качестве инвестиции.

IN16. Стандарт требует в параграфе 60, чтобы контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, которые учитываются в качестве финансовых инструментов в консолидированной финансовой отчетности, учитывались таким же образом в отдельной финансовой отчетности инвестора. Ранее МСФО ОС 6 не содержал данное требование.

Раскрытие информации

IN17. Стандарт требует дополнительного раскрытия информации в отношении отдельной финансовой отчетности (см. параграфы 63 и 64).

Поправки к другим МСФО ОС

IN18. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.

Руководство по внедрению

IN19. Стандарт содержит Руководство по внедрению и Иллюстративные примеры, которые показывают, как рассматривать влияние потенциальных голосующих прав на право организации управлять финансовой и операционной политикой другой организации при внедрении МСФО ОС 6, МСФО ОС 7, «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности».

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций.**

2. Настоящий Стандарт не касается методов учета при объединении организаций и их влияния на консолидацию, включая учет деловой репутации, возникающей при объединении организаций (руководство по учету операций по объединению организаций можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматривается объединение бизнеса);

3. **Настоящий Стандарт также должен применяться при учете контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций в случаях, когда организация сама принимает решение, или от нее требуется в соответствии с местными положениями, представлять отдельную финансовую отчетность.**

4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

5. «В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

6. Настоящий Стандарт устанавливает требования к подготовке и представлению консолидированной финансовой отчетности и к учету контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора. Несмотря на то, что КОГУ не обязаны придерживаться настоящего Стандарта в своей собственной финансовой отчетности, положения настоящего Стандарта применимы в том случае, если организация общественного сектора, не являющаяся КОГУ, имеет одну или более контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, которые являются КОГУ. В данной ситуации настоящий Стандарт должен применяться для включения КОГУ в консолидированную финансовую отчетность группы организаций и для учета инвестиций в КОГУ в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора.

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях**:

   <u>Консолидированная финансовая отчетность</u> – финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.

   <u>Контролируемая организация</u> – организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

   <u>Контролирующая организация</u> – организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

   <u>Метод учета по себестоимости</u> – метод учета инвестиций, при котором инвестиции признаются по себестоимости. Инвестор признает инвестиционный доход только в той степени, в какой у него возникает право на получение выплат при распределении накопленного прироста стоимости объекта инвестиций после даты приобретения. Суммы, подлежащие выплате или полученные сверх инвестиционного дохода, рассматриваются в качестве возмещения стоимости инвестиций, и признаются как уменьшение их стоимости.

   <u>Доля меньшинства</u> – часть профицита или дефицита и чистых активов/ капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах /капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.

   <u>Отдельная финансовая отчетность</u> – финансовая отчетность, представляемая контролирующей организацией, инвестором в ассоциированные организации или

участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия в чистых активах/ капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объектов инвестиций.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Консолидированная финансовая отчетность и отдельная финансовая отчетность

8. Контролирующая организация или контролируемая ею организация может быть инвестором в ассоциированной организации или участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготовленная и представленная в соответствии с настоящим Стандартом, также готовится так, чтобы соблюдать МСФО ОС 7, «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности».

9. Для организации, описанной в параграфе 8, отдельной финансовой отчетностью является та отчетность, которая готовится и представляется в дополнение к финансовой отчетности, которая указывается в параграфе 8. Нет необходимости в том, чтобы отдельная финансовая отчетность сопровождала данную отчетность или прилагалась к ней.

10. Финансовая отчетность организации, которая не имеет долей в контролируемой организации, ассоциированной организации или долей участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не является отдельной финансовой отчетностью.

11. Контролирующая организация, освобожденная в соответствии с параграфом 16 от представления консолидированной финансовой отчетности, может представлять только отдельную финансовую отчетность.

Группа организаций

12. Термин «группа организаций» используется в настоящем Стандарте для целей финансовой отчетности для обозначения группы организаций, состоящей из контролирующей и одной или более контролируемых организаций.

13. Иногда для обозначения группы организаций используются другие термины, такие как «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».

14. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, министерство жилищно-коммунального хозяйства в правительстве может быть группой организаций, которая включает как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, которые предоставляют жилые помещения на коммерческой основе.

Представление консолидированной финансовой отчетности

15. **Контролирующая организация, отличная от описанной в параграфе 16, должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидирует свои контролируемые организации в соответствии с настоящим Стандартом.**

16. **Контролирующая организация освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности лишь тогда, когда:**

    (a) **контролирующая организация:**

        (i) **сама является полностью контролируемой организацией, а наличие пользователей такой финансовой информации маловероятно или их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или**

        (ii) **организацией, частично контролируемой другой организацией, и ее владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что контролирующая организация не будет готовить консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;**

    (b) **долговые или долевые инструменты контролирующей организации не обращаются на**

открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

(c) **контролирующая организация не предоставила и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и**

(d) **конечная или любая промежуточная контролирующая организация контролирующей организации представляет для публичного использования консолидированную финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО ОС.**

17. В общественном секторе многие контролирующие организации, которые либо полностью, либо частично находятся в собственности других организаций, представляют ключевые сектора или направления деятельности государства, и цель настоящего Стандарта - не освобождать такие организации от обязанности составлять консолидированную финансовую отчетность. В данной ситуации, информационные потребности определенных пользователей могут не удовлетворяться консолидированной финансовой отчетностью только на государственном уровне. Во многих странах государства признают это, и требования к финансовой отчетности таких организаций определяются законодательно.

18. В некоторых случаях группа организаций может включать ряд промежуточных контролирующих организаций. Например, в то время как министерство здравоохранения может быть конечной контролирующей организацией, возможно существование промежуточных контролирующих организаций на местном или региональном уровне власти. Требования к учету и отчетности в каждой стране могут уточнять, какие организации обязаны (или освобождены от обязанности) готовить консолидированную финансовую отчетность. В том случае, если специальные требования к отчетности для промежуточной контролирующей организации не предусматривают подготовку консолидированной отчетности, у которой могут быть пользователи, промежуточные контролирующие организации обязаны готовить и публиковать консолидированную финансовую отчетность.

19. Контролирующая организация, которая, в соответствии с параграфом 16 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, и представляет только отдельную финансовую отчетность, руководствуется требованиями параграфов 58–64.

Сфера применения консолидированной финансовой отчетности

20. **Консолидированная финансовая отчетность контролирующей организации должна включать все контролируемые организации, за исключением тех, на которые ссылается параграф 21.**

21. **Контролируемая организация должна быть исключена из консолидации, если имеются свидетельства того, что (a) контроль над ней носит временный характер, потому что контролируемая организация приобретается и удерживается исключительно с целью реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и (b) руководство активно ищет покупателя.**

22. Такие контролируемые организации классифицируются и учитываются в качестве финансовых инструментов. Рекомендации по классификации и учету финансовых инструментов содержатся в МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации» МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

23. Примером временного контроля является приобретение контролируемой организации с твердым намерением реализовать ее в течение двенадцати месяцев. Это может иметь место в том случае, когда приобретается группа организаций, и организация, в нее входящая, покинет группу, так как ее деятельность отличается от деятельности покупателя. Временный контроль имеет место также в том случае, если контролирующая организация намеревается передать контроль над контролируемой организацией другой организации – например, национальное правительство может передать свою долю в контролируемой организации региональному правительству. Для того чтобы иметь право на такое исключение, контролирующая организация должна продемонстрировать намерение осуществить свой официальный план реализации организации, находящейся под временным контролем, или отказа от дальнейшего контроля над ней. Организация считается имеющей явные намерения реализовать или вывести из-под своего

контроля другую организацию, в том случае, если она имеет соответствующий официально утвержденный план и отсутствует какая-либо возможность отказаться от этого плана.

24. Когда контролируемая организация, ранее исключенная из консолидации в соответствии с параграфом 21, не была реализована в течение двенадцати месяцев, она должна быть консолидирована с момента приобретения (руководство по дате приобретения может быть найдено в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматриваются объединения организаций). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения подлежит пересмотру.

25. В исключительных случаях организация может найти покупателя для контролируемой организации, исключенной из консолидации в соответствии с параграфом 21, но может не завершить процесс продажи в течение 12 месяцев с момента приобретения из-за необходимости получения согласия со стороны регулирующих органов или других лиц. От организации не требуется консолидировать такую контролируемую организацию, если процесс продажи еще не завершен на отчетную дату и нет причин считать, что он не будет завершен вскоре после отчетной даты.

26. Контролируемая организация не исключается из консолидации только потому, что инвестор является организацией венчурного капитала, фондом взаимных инвестиций, паевым инвестиционным фондом или аналогичной организацией.

27. Контролируемая организация не исключается из консолидации по той причине, что ее деятельность отличается от деятельности других организаций внутри группы организаций, например, при консолидации коммерческих организаций с государственным участием вместе с организациями бюджетного сектора. Соответствующая информация предоставляется путем консолидации таких контролируемых организаций и раскрытия дополнительной информации в консолидированной финансовой отчетности о различных видах деятельности контролируемых организаций. К примеру, раскрытие информации, предусмотренное МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность», помогает разъяснить значимость различных видов деятельности внутри группы организаций.

Установление контроля над другой организацией в целях финансовой отчетности

28. Вопрос о том, осуществляет ли одна организация контроль над другой в целях финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения, основанного на определении контроля в настоящем Стандарте и конкретных условий в каждом отдельном случае. То есть, следует рассмотреть сущность взаимоотношений между двумя организациями. В частности, необходимо рассмотреть две составляющие определения контроля, данного в настоящем Стандарте. Этими составляющими являются правовые полномочия (право определять финансовую и операционную политику организации) и право получения выгоды (которая представлена возможностью контролирующей организации получать выгоду от деятельности другой организации).

29. Целью установления контроля является получение контролирующей организацией выгоды от деятельности другой организации. Например, организация (a) может получить выгоду от деятельности другой организации в виде распределения ее профицита (например, в качестве дивидендов) и (b) может подвергаться риску возможных убытков. В других случаях организация может не получать никакой финансовой выгоды от другой организации, но может получать выгоду от своей способности направить работу другой организации на достижение своих целей. Организация также может получать как финансовую, так и нефинансовую выгоду от деятельности другой организации. Например, КОГУ может выплачивать контролирующей организации дивиденды и одновременно позволить ей достигнуть некоторых ее целей в области социальной политики.

Контроль в целях составления финансовой отчетности

30. Контроль в целях составления финансовой отчетности возникает вследствие полномочий организации управлять финансовой и операционной политикой другой организации, и для его осуществления не обязательно, чтобы организация имела контрольный пакет акций или иных активов в другой организации. Способность контролировать должна быть реализуема в текущий момент времени. То есть, организация должна обладать этими полномочиями, подтвержденными законом или каким-либо официальным соглашением. Способность контролировать не является реализуемой в текущий момент времени, если для этого требуется изменение законодательства или пересмотр соглашений. Следует отличать эту ситуацию от факта наличия способности

контролировать другую организацию, который не зависит от вероятности или возможности исполнения этих полномочий.

31. Аналогичным образом, наличие контроля не обязывает организацию отвечать за управление повседневной операционной деятельностью другой организации (или за вовлеченность в нее). Во многих случаях организация имеет право осуществлять контроль над другой организацией, когда произошло нарушение или аннулирование соглашения между контролируемой организацией и контролирующей ее организацией.

32. Например, организация государственного сектора может иметь собственную долю в железнодорожной компании, которая функционирует как КОГУ. Железнодорожной компании разрешено действовать автономно, при этом она не опирается на государственную финансовую поддержку, но привлекла капитал путем значительных заимствований, полученных под государственную гарантию. Железнодорожная компания в течение нескольких лет не выплачивала дивиденды правительству. Государство имеет полномочия назначать и снимать с должности большую часть руководства железной дороги. Государство никогда не пользовалось своими полномочиями снимать членов руководства компании, и будет воздерживаться от этого в силу болезненной реакции избирателей на предыдущие случаи вмешательства государства в работу железнодорожной сети. В этом случае право осуществлять контроль является действующим в текущий момент времени, но при существующих отношениях между контролируемой и контролирующей организациями данное событие не оправдывает реализацию контролирующей организацией своих властных полномочий над контролируемой организацией. Соответственно, контроль существует, поскольку права для осуществления контроля достаточно, даже если контролирующая организация предпочитает их не реализовывать.

33. Организация может владеть (a) варрантами на покупку акций, (b) опционами на покупку акций, (c) долговыми и долевыми инструментами, конвертируемыми в обыкновенные акции, или (d) аналогичными инструментами, способными потенциально, при исполнении или конвертировании, предоставить организации право голоса или уменьшить голосующие права третьей стороны для контроля над финансовой и операционной политикой другой организации (потенциальные голосующие права). Наличие и эффект потенциальных прав голоса, являющихся действующими в текущий момент времени или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса другой организации, учитываются при оценке наличия у организации права определять финансовую и операционную политику другой организации. Потенциальные права голоса не являются действующими в текущий момент времени или конвертируемыми, если, к примеру, они не могут быть реализованы или конвертированы до наступления некоторой даты или события в будущем.

34. При оценке того, способствуют ли потенциальные права голоса контролю, организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия исполнения потенциальных прав голоса и любые другие договорные обязательства, рассматриваемые по отдельности или вместе), влияющие на потенциальные права голоса, за исключением намерений руководства и финансовой возможности исполнить или конвертировать право.

35. Существование отдельных законных полномочий само по себе не означает освобождение организации от контроля со стороны другой организации. Например, государственная служба статистики обычно имеет установленное законом право действовать независимо от правительства. Это означает, что государственное служба статистики имеет полномочия получать информацию и докладывать о результатах своих расследований без разрешения со стороны государственного или иного органа. Наличие контроля не обязывает организацию нести ответственность за повседневную деятельность другой организации или за то, каким образом данная организация выполняет свои профессиональные функции.

36. Полномочия организации управлять процессом принятия решения в отношении финансовой и операционной политики другой организации само по себе является недостаточным для обеспечения контроля в том виде, как он определен в настоящем Стандарте. Контролирующая организация должна быть способна управлять процессом принятия решения таким образом, чтобы получать выгоду от ее деятельности, например, предоставив другой организации возможность взаимодействовать с контролирующей организацией как с частью группы организаций для достижения ее целей. Таким образом, под определения «контролирующая организация» и «контролируемая организация» не подпадают организации, отношения между которыми не выходят за рамки, например, отношения ликвидатора и ликвидируемой

организации, а также организации, находящиеся в отношениях заимодавца и заемщика. Аналогично, доверительный управляющий, чьи отношения с фондом доверительного управления не выходят за рамки обычной ответственности доверительного управляющего, не рассматривается настоящим Стандартом как лицо, осуществляющее контроль над фондом доверительного управления.

Полномочия на регулирование и осуществление покупок

37. Правительства и их ведомства имеют право регулировать работу многих организаций, используя свою верховную власть или установленные законом полномочия. Полномочия на регулирование и осуществление покупок не означают существование контроля для целей финансовой отчетности. Для того чтобы финансовая отчетность организаций общественного сектора включала только те ресурсы, которые они контролируют и от которых они могут получить выгоду, понятие контроля, используемое в настоящем Стандарте, не распространяется на:

(a) полномочия законодательных органов устанавливать как нормативно-правовую базу, в пределах которой осуществляют свою деятельность организации, так и условия или санкции по их операциям. Такие полномочия не означают контроля со стороны государственного организации над активами, используемыми этими организациями. Например, государственный орган по контролю за загрязнением окружающей среды может иметь полномочия приостановить деятельность организаций, которые не соблюдают предписания по охране окружающей среды. Однако эти полномочия не означают существование контроля, поскольку государственный орган по контролю за загрязнением окружающей среды имеет только полномочия на регулирование; или

(b) организации, экономически зависимые от организации общественного сектора. То есть, если организация сохраняет свободу действий в отношении того, привлекать ли средства у организации общественного сектора или иметь с ней деловые отношения, то данная организация располагает решающим правом в проведении своей собственной финансовой или операционной политики и, соответственно, не находится под контролем организации общественного сектора. Например, государственный орган может иметь возможность оказывать влияние на финансовую и операционную политику организации, зависящей от него в отношении финансирования (например, благотворительной организации), или организации, ориентированной на получение прибыли и экономически зависимой от ведения бизнеса с государственным органом. Соответственно, государственный орган имеет некоторые права закупщика, но не имеет права управлять финансовой и операционной политикой этого организации.

Выявление наличия контроля для целей финансовой отчетности

38. Организации общественного сектора могут создавать другие организации для достижения некоторых своих целей. В некоторых случаях представляется очевидным, что организация находится под контролем, и, следовательно, будет консолидироваться. В других случаях это может быть неочевидным. В параграфах 39 и 40 содержатся указания, помогающие определить, существует ли контроль, подлежащий отражению в финансовой отчетности или нет.

39. При рассмотрении отношений между двумя организациями, если отсутствуют доказательства осуществления контроля одной организации над другой, следует предположить существование контроля в том случае, если выполняется, по крайней мере, одно из следующих условий наличия полномочий и одно из следующих условий получения выгоды.

Условия наличия полномочий

(a) Организация прямо или косвенно через контролируемые организации владеет большинством голосующих акций в другой организации.

(b) Организация имеет полномочия, предоставленные законом или осуществляемые в рамках существующего законодательства, назначать или снимать большинство членов совета директоров или равноправного органа управления, а контроль за другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа.

(c) Организация имеет большинство голосов или возможность определять голосование большинства на общем собрании другой организации.

(d) Организация имеет большинство голосов на собраниях совета директоров или

равноправного органа управления, а контроль над другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа.

Условия получения выгоды

(a) Организация имеет полномочия прекратить деятельность другой организации и получить значительную долю ликвидационной экономической выгоды или взять на себя значительные суммы долговых обязательств. Например, условие получения выгоды выполняется в том случае, если организация несет ответственность за ликвидационные обязательства другой организации.

(b) Организация имеет право на распределение активов из другой организации и /или может нести ответственность по некоторым долговым обязательствам другой организации.

40. Если одно или более из условий, перечисленных в параграфе 39, не соблюдается, то следующие факторы могут, по отдельности или в совокупности, быть признаками существования контроля.

Признаки существования полномочий

(a) Организация имеет возможность накладывать вето на операционные и инвестиционные бюджеты другой организации.

(b) Организация имеет возможность накладывать вето на решения органа управления другой организации, отклонять или изменять их.

(c) Организация имеет возможность одобрять наём, переназначение и увольнение ключевых работников другой организации.

(d) Права другой организации установлены и ограничены законом.

(e) Организация является держателем «золотой акции»[11] (или эквивалента) в другой организации, которая предоставляет право управлять финансовой и операционной политикой данной организации.

Признаки существования выгоды

(a) Организация имеет прямое или косвенное право на чистые активы/ капитал другой организации с постоянно действующим правом доступа к ним.

(b) Организация имеет право на значительную часть чистых активов/ капитала другой организации в случае ликвидации или при ином распределении.

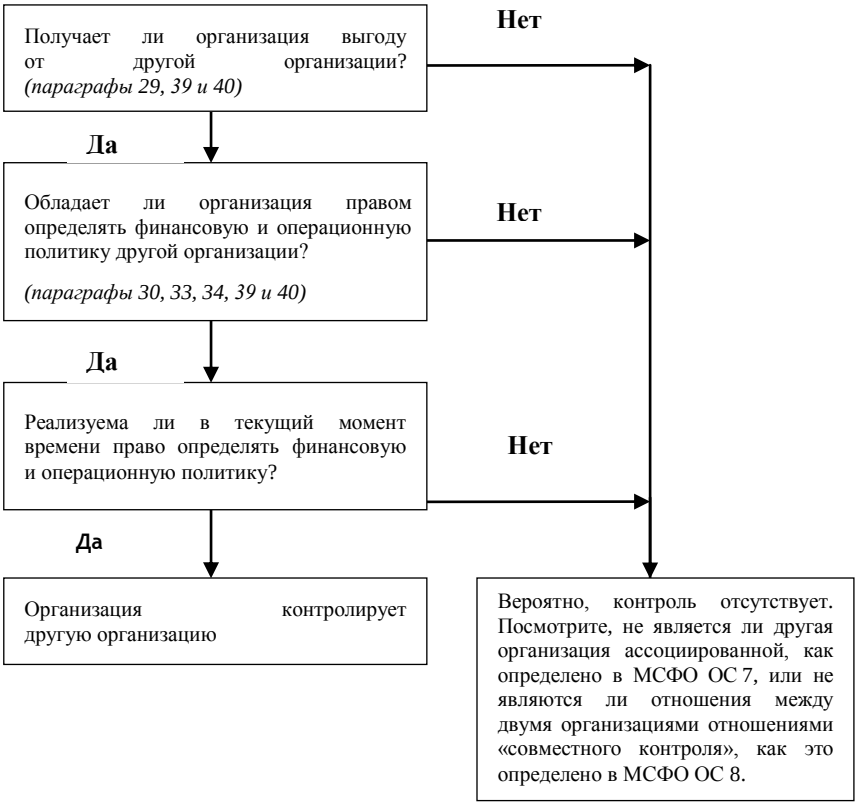
(c) Организация имеет возможность направлять деятельность другой организации на сотрудничество с ней для достижения своих целей.

(d) Организация несет ответственность по ликвидационным обязательствам другой организации.

41. На нижеприведенной схеме показаны основные шаги для установления существования контроля над другой организацией. Она является дополнением к параграфам 28–40.

[11] «Золотая акция» относится тому классу акций, которые наделяют владельцев особыми полномочиями или правами, как правило, выходящими за рамки полномочий или прав, обычно присущих собственнику доли владения, или дают право на представительство в управляющем органе.

Установление существования контроля над другой организацией в целях подготовки финансовой отчетности



42. Контролирующая организация теряет контроль, когда она теряет право определять финансовую и операционную политику контролируемой организации, с целью извлечения выгод от ее деятельности. Утрата контроля может происходить как при изменении, так и при сохранении уровней абсолютного или относительного владения. Это может происходить, например, когда контролируемая организация контролируется со стороны другого государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти вследствие договорного соглашения, или, например, иностранное государство может конфисковать операционные активы иностранной контролируемой организации таким образом, что контролирующая организация теряет полномочие управлять операционной политикой контролируемой организации. В данном случае наличие контроля маловероятно.

Консолидационные процедуры

43. При составлении консолидированной финансовой отчетности, финансовые отчеты контролирующей и контролируемой организаций объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, чистых активов/ капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе организаций как о единой организации, необходимо предпринять следующие шаги:

(a) исключается балансовая стоимость инвестиций контролирующей организации в каждую контролируемую организацию и доля контролирующей организации в чистых активах/ капитале каждой контролируемой организации (соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, касающийся объединения компаний, содержит рекомендации о порядке учета любой возникающей в результате этого деловой репутации);

(b) определяются доли меньшинства в составе профицита или дефицита консолидируемых контролируемых организаций за отчетный период; и

(c) определяются доли меньшинства в составе чистых активов/ капитала консолидируемых контролируемых организаций отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Доли меньшинства в составе чистых активов/ капитала состоят из:

1. суммы доли меньшинства на дату первоначального объединения, (соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются объединения компаний, содержит указания о порядке расчета этой суммы); и

2. миноритарной доли изменений в чистых активах/ капитале организации, произошедших с даты объединения.

44. При наличии потенциальных прав голоса, пропорциональные доли профицита/ дефицита и изменения чистых активов/ капитала, распределяемые между контролирующей организацией и долями меньшинства, определяются исходя из существующих долей участия, не отражая возможного исполнения или конвертации потенциальных прав голоса.

45. **Внутригрупповые остатки по счетам, операции, доходы и расходы в рамках группы организаций должны быть полностью исключены.**

46. Внутригрупповые остатки по счетам и операции между организациями, входящими в группу организаций, включая (a) доходы от продаж и трансферты, (b) доходы, признанные в период после приобретения или получения других бюджетных полномочий, а также (c) расходы и (d) дивиденды или аналогичные выплаты, полностью исключаются. Профицит и дефицит, возникшие в результате операций внутри группы организаций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью. Дефицит внутри группы организаций может указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной отчетности. Указания по учету временных разниц, образовавшихся вследствие исключения профицита и дефицита, возникших в результате операций в рамках группы организаций, можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматриваются налоги на прибыль.

47. **Финансовая отчетность контролирующей организации и контролируемых ею организаций, используемая при составлении консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться на одну и ту же отчетную дату. Если отчетные даты контролирующей и контролируемой организации различаются, контролируемая организация в целях консолидации готовит дополнительную отчетность по состоянию на ту же дату, что и финансовая отчетность контролирующей организации, при условии, что указанная подготовка не представляется практически неосуществимой.**

48. **Когда, в соответствии с параграфом 47, финансовая отчетность, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, составлена на отчетную дату, отличающуюся от отчетной даты контролирующей организации, необходимо произвести корректировки для учета воздействия значительных операций или событий, произошедших между этой датой и датой составления финансовой отчетности контролирующей организации. В любом случае, период между отчетной датой контролируемой организации и отчетной датой контролирующей организации не должен превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и интервал между отчетными датами должны сохраняться неизменными от периода к периоду.**

49. **Консолидированная финансовая отчетность для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.**

50. Если член группы организаций использует учетную политику, отличную от принятой для составления консолидированной финансовой отчетности в отношении подобных операций и событий в аналогичных условиях, такая консолидированная финансовая отчетность соответствующим образом корректируется в процессе ее подготовки.

51. Доходы и расходы контролируемой организации включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с момента приобретения (соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются объединения компаний, содержит определение даты приобретения). Доходы и расходы контролируемой организации включаются в консолидированную финансовую отчетность вплоть до даты, когда контролирующая организация прекращает осуществлять контроль над контролируемой

организацией. Разница между поступлениями от выбытия контролируемой организации и ее балансовой стоимостью на дату выбытия, включая всю курсовую разницу, накопленную по контролируемой организации и отраженную в чистых активах/ капитале в соответствии с МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», признается в составе консолидированного Отчета о финансовых результатах деятельности в качестве прибыли или убытка от выбытия контролируемой организации.

52. Начиная с даты, когда организация перестает быть контролируемой организацией и не становится (a) ассоциированной организацией в том виде, как это определено в МСФО ОС 7, или (b) совместно контролируемой организацией, как это определено в МСФО ОС 8, она должна учитываться как финансовый инструмент. Указания по учету финансовых инструментов содержатся в МСФО ОС 29.

53. Балансовая стоимость инвестиции на дату, когда организация перестает быть контролируемой организацией, должна приниматься за себестоимость при первоначальной оценке финансового инструмента.

54. **Доля меньшинства должна представляться в консолидированном Отчете о финансовом положении в составе чистых активов/ капитала отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Доля меньшинства в профиците или дефиците группы организаций также должна раскрываться отдельно.**

55. Профицит или дефицит относят на капитал контролирующей организации и на доли меньшинства. Поскольку и то, и другое представляет собой чистые активы/ капитал, сумма, относимая на доли меньшинства, не является доходом или расходом.

56. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидируемой контролируемой организации, могут превышать долю меньшинства в его чистых активах/ капитале. Такое превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, распределяются на долю мажоритарных акционеров, за исключением ситуации, когда у доли меньшинства есть обязанность и возможность производить дополнительные инвестиции для покрытия убытков. Если впоследствии контролируемая организация раскрывает профицит, то такой профицит относится на долю мажоритарных акционеров до тех пор, пока вся ранее признанная сумма убытков, приходящаяся на долю меньшинства и поглощенная долей мажоритарных акционеров, не будет компенсирована.

57. Если контролируемая организация имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеет меньшинство, и которые классифицируются как чистые активы/ капитал, то контролирующая организация рассчитывает свою долю профицита или дефицита после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям, независимо от того, были объявлены дивиденды или нет.

Учет инвестиций в контролируемые организации, в совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности

58. **При подготовке отдельной финансовой отчетности инвестиции в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации должны учитываться:**

    (a) **по методу долевого участия так, как это описано в МСФО ОС 7 или**

    (b) **по себестоимости, или**

    (c) **в качестве финансового инструмента в соответствии с МСФО ОС 29.**

    К каждой категории инвестиций должен применяться одинаковый метод учета.

59. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации предоставляют отдельную финансовую отчетность для публичного использования. Параграфы 58 и 60–64 применяются, когда организация составляет отдельную финансовую отчетность, соответствующую МСФО ОС. Организация также предоставляет консолидированную отчетность для публичного использования, требуемую в соответствии с параграфом 15, если только не применяется предусмотренное параграфом 16 освобождение от такого предоставления.

60. **Инвестиции в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, подлежащие учету как финансовые инструменты в**

консолидированной финансовой отчетности, должны учитываться таким же образом в отдельной финансовой отчетности инвестора.

61. Рекомендации по учету финансовых инвестиций содержатся в МСФО ОС 29.

Раскрытие информации

62. **В консолидированной финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:**

(a) **перечень основных контролируемых организаций;**

(b) **тот факт, что контролируемая организация не консолидируется в соответствии с параграфом 21;**

(c) **обобщенная финансовая информация о неконсолидированных контролируемых организациях по отдельности или по группам, включая данные о совокупных активах, обязательствах, доходах, профиците или дефиците;**

(d) **название любой контролируемой организации, в которой контролирующая организация имеет долю участия и /или голосующие акции в размере 50 % или менее, вместе с комментариями о существовании контроля;**

(e) **причины того, почему владение более чем 50 % голосующих акций или потенциального права инвестора голосовать не приводит к существованию контроля;**

(f) **отчетная дата финансовой отчетности контролируемой организации, когда такая финансовая отчетность используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности и готовится на отчетную дату или период, отличные от отчетной даты или периода контролирующей организации, а также причина использования другой отчетной даты или периода; и**

(g) **характер и степень любых значительных ограничений (например, являющихся следствием соглашений о заимствованиях или требований регулирующих органов) в отношении возможности контролируемых организаций передавать средства контролирующей организации в форме денежных дивидендов или аналогичных выплат, либо погашать займы или авансы.**

63. **В случаях, когда готовится отдельная финансовая отчетность для контролирующей организации, которая в соответствии с параграфом 16 приняла решение не готовить консолидированную финансовую отчетность, данная отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **тот факт, что финансовая отчетность является отдельной отчетностью; что использовалось освобождение от консолидации; название организации, консолидированная финансовая отчетность которой, в соответствии с МСФО ОС, была представлена для публичного использования, а также страна, в которой осуществляет свою деятельность организация (в случае, когда она отлична от страны контролирующей организации); адрес, по которому можно получить эту консолидированную финансовую отчетность;**

(b) **перечень основных контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, включая название, страну, в которой организации осуществляют свою деятельность (в случае, если она отлична от юрисдикции контролирующей организации), пропорциональная доля владения, и, в случаях, когда эта доля выражена в форме акций, доля голосующих акций (только если она отличается от пропорциональной доли владения); и**

(c) **описание метода, используемого для учета организаций, приведенных в пункте (b).**

64. **В случаях, когда контролирующая организация (отличная от организации, рассматриваемой в параграфе 63), участник совместной деятельности с долей участия в совместно контролируемой организации или инвестор в ассоциированную организацию составляет отдельную финансовую отчетность, данная отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **тот факт, что финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью,**

причины ее подготовки, если только это не требовалось законодательством или иным уполномоченным органом;

(b) **перечень основных контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, включая названия, страну, в которой организации осуществляют свою деятельность (в случае, если она отлична от страны контролирующей организации), пропорциональная доля владения и, в случаях, когда эта доля выражена в форме акций, доля голосующих акций (только если она отличается от пропорциональной доли владения); и**

(c) **описание метода, используемого для учета организаций, приведенных в пункте (b);**

а также должна указывать финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с параграфами 15 настоящего Стандарта, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, которых она касается.

Переходные положения

65. **Организации не обязаны соблюдать требования параграфа 45, касающиеся исключения внутригрупповых остатков по счетам и операций в рамках группы организаций за отчетные периоды, начинающиеся в течение трех лет с даты перехода к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.**

66. Контролирующие организации, которые переходят к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС впервые, могут иметь много контролируемых организаций со значительным числом операций между этими организациями. Соответственно, могут возникнуть трудности с идентификацией некоторых операций и внутригрупповых остатков по счетам, которые следует исключить при подготовке группой организаций консолидированной финансовой отчетности. По этой причине параграф 65 отменяет требование о полном исключении внутригрупповых остатков по счетам и операций в рамках группы организаций.

67. **В том случае, если организации применяют переходное положение параграфа 65, они обязаны раскрывать тот факт, что не все внутригрупповые остатки по счетам и операции, осуществляемые в рамках группы организаций, были исключены.**

68. Переходные положения МСФО ОС 6 (2000 г.) предоставляют организациям период до 3 лет с даты его первого применения для полного устранения внутригрупповых остатков по счетам и операций, осуществляемых в рамках группы организаций. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 6 (2000 г.), могут продолжать пользоваться этим трехлетним переходным периодом, начиная с даты первого применения МСФО ОС 6 (2006 г.).

Дата вступления в силу

69. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

70. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 6 (2000 г.)

71. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», изданный в 2000 году.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора, применяемых с 1 января 2008 года, ссылки на действующую версию МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации» изменены на МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Пункт (f) параграфа 4 МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» дополнен следующим:

Тем не менее, настоящий Стандарт применяется организациями к долям участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях или совместной деятельности, которые в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8 учитываются в качестве финансового инструмента. В этих случаях, организации применят требования по раскрытию информации, содержащиеся в МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, в дополнение к тем, которые имеются в настоящем Стандарте.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 6.

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[12] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 6, выпущенный в мае 2000 года, основывался на МСФО 27 (пересмотренном в 1994 году) «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[2] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это уместно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 27 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. Совет по МСФО ОС отступил от положений МСФО 27 и решил сохранить метод долевого участия в качестве метода учета контролируемых организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующих организаций. Совет по МСФО ОС осведомлен, что мнения по такому пересмотру меняются, и что в данный момент нет необходимости убирать метод долевого участия как альтернативный вариант.

BC7. В МСФО 27 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 6 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

---

[12] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Совет по разработке стандартов.

Руководство по внедрению

Настоящее руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 6, 7 и 8.

Рассмотрение потенциальных прав голоса

Введение

IG1. Многие организации общественного сектора не выпускают финансовые инструменты с потенциальным правом голоса. Тем не менее, такие инструменты могут выпускаться КОГУ. Поэтому правительство или другая организация общественного сектора может обладать потенциальными правами голоса КОГУ.

IG2. Параграфы 33, 34 и 44 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», а также параграфы 14 и 15 МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» требуют от организации рассмотреть наличие и влияние всех потенциальных прав голоса, исполняемых или конвертируемых в настоящее время. Они также требуют изучения всех фактов и обстоятельств, влияющих на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности осуществления или конвертирования потенциальных прав голоса. Поскольку определение термина «совместный контроль» в параграфе 6 МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» зависит от определения термина «контроль», а также поскольку настоящий Стандарт связан с МСФО ОС 7 в отношении применения метода долевого участия, данное Руководство также относится к МСФО ОС 8.

Руководство

IG3. Параграф 7 МСФО ОС 6 определяет термин «контроль» как «право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгод от ее деятельности». Параграф 7 МСФО ОС 7 определяет понятие «значительное влияние» как «право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой». Параграф 6 МСФО ОС 8 определяет понятие «совместный контроль» как «согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу». В данном контексте, право означает способность что-либо предпринимать или влиять на что-либо. Следовательно, организация обладает возможностью контроля, совместного контроля или значительным влиянием, в случае, когда она имеет возможность реализовать такое право, независимо от того, осуществляется ли контроль, совместный контроль или значительное влияние активно или пассивно. Потенциальное право голоса, держателем которого является организация, исполняемое или конвертируемое в настоящее время, обеспечивает такую возможность. Возможность реализации права отсутствует, когда потенциальное право голоса не имеет экономической сущности (например, цена исполнения устанавливается способом, исключающим исполнение или конвертацию при любом возможном сценарии). Следовательно, потенциальное право голоса рассматривается в случае, когда оно обеспечивает возможность реализации права.

IG4. Контроль и значительное влияние также возникают в случаях, приведенных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, а также в параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7 соответственно, которые также рассматривают относительное владение правом голоса. МСФО ОС 8 зависит от МСФО ОС 6 и МСФО ОС 7, а ссылки на МСФО ОС 6 и 7 с этого момента следует считать действительными для МСФО ОС 8. Тем не менее, необходимо помнить, что совместный контроль включает разделение контроля соглашением, имеющим обязательную силу, а это является важнейшим определяющим фактором. Потенциальные права голоса, такие как опционы на покупку акций и конвертируемое долговое обязательство, способны изменять голосующие права организации в другой организации, если потенциальное право голоса осуществляется или конвертируется, тогда соответствующее владение обыкновенными акциями, имеющими право голоса, изменяется. Следовательно, наличие контроля (определение которого разрешает только одной организации контролировать другую) и значительного влияния определяется только после (a) оценки всех факторов, описанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и в параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7 соответственно, (b) учета наличия и действия потенциальных прав голоса. Кроме того, организация изучает все факты и обстоятельства, оказывающие влияние на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности исполнения или конвертации права. Намерение руководства не влияет на наличие права, а финансовую возможность организации осуществлять или конвертировать право трудно оценить.

IG5. Организация может изначально решить вопрос контроля или значительного влияния на другую организацию после рассмотрения потенциальных прав голоса, которые она может в настоящее время осуществлять или конвертировать. Однако организация не может контролировать или значительно влиять на другую организацию, когда потенциальные права голоса, держателями которых являются другие стороны, также осуществляются или конвертируются в настоящий момент. Следовательно, организация учитывает все потенциальные права голоса, держателем которых является она и другие стороны, осуществляемые или конвертируемые в настоящее время, при определении контроля или значительного влияния на другую организацию с ее стороны. К примеру, учитываются все опционы на покупку акций, держателем которых является либо сама организация, либо другая сторона. Более того, определение понятия «контроль» в параграфе 7 МСФО ОС 6 разрешает контроль над другой организацией только одной организации. Поэтому, когда каждая из двух или более организаций является держателем значительного количества прав голоса, как действительных, так и потенциальных, проводится переоценка факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, с целью определения организации, имеющей контроль.

IG6. Доля, выделенная контролирующей организации, и доля меньшинства при подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 6, а также доля, выделенная инвестору, который ведет учет инвестиций по методу долевого участия в соответствии с МСФО ОС 7, определяются исключительно на основе существующих долей участия. Выделенная доля определяется с учетом окончательного осуществления потенциального права голоса и других производных инструментов, которые, по сути, в настоящий момент дают доступ к экономическим выгодам, связанным с долей участия.

IG7. В некоторых случаях, организация, по сути, имеет долю участия как результат сделки, которая обеспечивает ее доступом к экономическим выгодам или возможности полезного использования, связанным с долей участия. В таких случаях, выделяемая доля определяется с учетом окончательного осуществления таких потенциальных прав голоса и других производных инструментов, которые обеспечивают организацию доступом к экономическим выгодам в настоящее время.

IG8. МСФО ОС 29 содержит рекомендации по признанию и оценке финансовых инструментов. Однако они не распространяются на доли участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях и совместно контролируемых организациях, которые (a) консолидируются, (b) учитываются с использованием метода долевого участия или (c) консолидируются пропорционально в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, соответственно. Когда инструменты, содержащие потенциальное право голоса, по сути, в настоящее время предоставляют доступ к экономическим выгодам или возможности полезного использования, связанным с долей участия, а инвестиции учитываются одним из вышеуказанных способов, такие инструменты не подпадают под требования МСФО ОС 29. Во всех прочих случаях рекомендации по учету инструментов, содержащих потенциальные права голоса, содержатся в МСФО ОС 29.

Иллюстративные примеры

Настоящие примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 6, 7 и 8.

IE1. Каждый из десяти нижеприведенных примеров иллюстрирует один аспект потенциального права голоса. Применяя МСФО ОС 6, 7 или МСФО ОС 8, организация учитывает все аспекты. Наличие контроля, значительного влияния и совместного контроля можно определить только после проведения оценки других факторов, описанных в МСФО ОС 6, 7 и 8. Для целей данных примеров, однако, считается, что такие другие факторы не влияют на определение контроля, даже если они могут оказать влияние после оценки.

Опционы с убытком

IE2. Организации A и B владеют 80% и 20% обыкновенных акций, обеспечивающих право голоса на общем собрании акционеров организации C. Организация A продает ½ своей доли организации D и покупает у организации D опционы на покупку акций, которые могут быть реализованы в любое время по цене выше рыночной на момент их выпуска, а в случае исполнения вернут организации A его первоначальную 80 % долю участия и права голоса.

IE3. Несмотря на то, что эти опционы убыточны, они в настоящее время являются исполняемыми и наделяют организацию A правом продолжать устанавливать операционную и финансовую политику организации C, так как организация A может исполнить свои опционы сейчас. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что организация A контролирует организацию C.

Право на покупку по цене выше справедливой стоимости

IE4. Администрации городов Дунелм и Эборакум владеют 80 % и 20 % главной больницы Дунелм-Эборакум, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом. Больницей управляет Совет, состоящий из десяти советников, назначаемых муниципалитетами пропорционально их долям участия в больнице. Устав разрешает любому муниципалитету продать часть или всю долю участия в больнице другому муниципалитету данного региона. Г. Дунелм продает ½ часть своей доли муниципалитету г. Формио, при этом, договор продажи дает муниципалитету г. Дунелм право на выкуп доли г. Формио в больнице на сумму, равную 115 % от справедливой стоимости доли, определенной независимым оценщиком. Данное право осуществляется в любое время, и, при исполнении, обеспечивает муниципалитет г. Дунелм первоначальными 80 % долей участия, и, соответственно, правом назначать членов Совета.

IE5. Хотя право на выкуп доли участия, проданной г. Формио, включает уплату цены выше справедливой стоимости, данное право является осуществимым в настоящий момент и дает муниципалитету г. Дунелм полномочие продолжать устанавливать операционную и финансовую политику главной больницы Дунелм-Эборакум, так как г. Дунелм уже может осуществить свое право на выкуп доли г. Формио. Принимается во внимание существование потенциального права назначать членов Совета, а также наличие других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что муниципалитет г. Дунелма контролирует главную больницу Дунелм-Эборакум.

Возможность исполнения или конвертации

IE6. Организации A, B и C владеют 40 %, 30 % и 30 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D соответственно. Организация A также владеет опционами на покупку акций, исполняемыми в любое время по справедливой цене базовых акций, и, при исполнении, они дают организации A дополнительно 20 % права голоса в организации D, и, следовательно, сокращают каждую долю участия организации B и организации C до 20 %. При исполнении опционов организация A будет контролировать более половины прав голоса. Принимается во внимание существование права голоса, а также наличие других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация A контролирует организацию D.

Возможность исполнения прав

IE7. Федеральное правительство Арандиса, по соглашению с властями штатов Бриксия и Мутина, основывает Университет Пола-Илуро. Университет Пола-Илуро находится рядом с городами Пола, штат Бриксия, и Илуро, штат Мутина, расположенными друг за другом на границе двух штатов. Федеральное законодательство, в соответствии с которым основан Университет Пола-Илуро, предусматривает, что федеральный министр образования имеет право назначать четырех из десяти членов Правления Университета. Министрам образования штатов Бриксия и Мутина дается право назначать по три члена Правления. Законодательством также предусмотрено, что федеральное правительство владеет 40 % чистых активов университета, а правительства штатов – по 30 % каждое. Федеральное законодательство дает федеральному министру образования право на приобретение дополнительной 20 % доли чистых активов университета, с правом назначения дополнительно двух членов Правления. Данное право исполняется в любое время, по усмотрению федерального министра. Оно требует от федерального правительства выплаты каждому правительству штата справедливой стоимости приобретаемых чистых активов университета. Если федеральное правительство исполняет свое право, оно становится владельцем 60 % чистых активов университета, и имеет право назначать шесть из десяти членов Правления. Соответственно, доля каждого правительства штата сокращается на 20 % с правом назначения только по два члена Правления.

IE8. Принимается во внимание существование потенциального права назначать большинство членов правления университета, а также другие факторы, перечисленные в Параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод, что федеральное правительство Арандис контролирует Университет Пола-Илуро.

Другие права, обеспечивающие возможность увеличивать голосующие права организации или сокращать голосующие права другой организации – Пример А

IE9. Организации А, В и С являются владельцами 25 %, 35 % и 40 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D. Организации В и С также имеют варранты на покупку акций, исполняемыми в любое время по фиксированной цене и предоставляющими потенциальные права голоса. Организация А имеет опцион на покупку этих варрантов в любое время по номинальной цене. При исполнении опциона на покупку акций, организация А будет иметь возможность увеличения своей доли участия, и, тем самым, прав голоса, в организации D до 51 % (и снизить долю организации В до 23 %, а долю организации С до 2 6%).

IE10. Хотя организация А не владеет варрантами на покупку акций, они учитываются при оценке контроля, так как в настоящее время они исполняются организациями В и С. Обычно, если требуется какое-либо действие (например, покупка или осуществление другого права) до момента владения организацией потенциальным правом голоса, потенциальное право голоса не считается собственностью организации. При этом, варранты на покупку акций, по сути, находятся в собственности организации А, так как условия опциона на покупку акций разработаны для обеспечения позиции организации А. Комбинация опциона на покупку акций и варрантов на покупку акций наделяет организацию А правом определять операционную и финансовую политику организации D, поскольку организация А может уже в настоящее время исполнить опцион и варранты на покупку акций. Принимаются во внимание и другие факторы, перечисленные в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация А, а не организации В или С, контролирует организацию D.

Другие права, обеспечивающие возможность увеличивать голосующие права организации или сокращать голосующие права другой организации – Пример В

IE11. Города Дэва, Оксония и Иска владеют 25 %, 35 % и 40 % в организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом. Устав наделяет данные города правом голоса в Правлении организации, а также правом получать электроэнергию, производимую данной организацией. Права голоса и доступ к электроэнергии разделены пропорционально долям участия этих городов в данной организации. Устав наделяет города Оксонию и Иска правом на увеличение своей доли участия (и следовательно права голоса) в данной организации на 10 % в любое время по коммерческой цене, согласованной тремя сторонами. Устав также наделяет город Дэва правом на приобретение 15 % доли участия в организации у г. Оксония и 20 % у г. Иска в любое время по номинальной

стоимости. При реализации своего права г. Дэва увеличивает свою долю участия, и, следовательно, право голоса в организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска до 60%, что снизит долю г. Оксония до 20 % и г. Иска до 20 %.

IE12. Несмотря на то, что Устав наделяет города Оксонию и Иска правом на увеличение своей доли участия, преимущественное право г. Дэва на приобретение большей доли в организации по номинальной стоимости, предусмотренное Уставом, по сути, разработано для обеспечения позиции г. Дэва. Право, держателем которого является г. Дэва, дает ему возможность устанавливать операционную и финансовую политику организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска, так как г. Дэва может в любое время реализовать право на увеличение своей доли и, следовательно, права голоса. Также учитываются и другие факторы, перечисленные в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и определяется, что г. Дэва, а не города Оксония или Иска, контролирует организацию по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска.

Намерение руководства – Пример A

IE13. Каждая из организаций A, B и C владеет по 33$^{1/3}$% обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D. Каждая из организаций A, B и C имеет право назначать двух директоров в совет директоров организации D. Организация A также владеет опционами на покупку акций, исполняемыми по фиксированной цене в любое время, и, при исполнении, наделяет организацию A всеми правами голоса в организации D. Руководство организации A не намеревается исполнять опционы на покупку акций, даже если организации B и C не голосуют таким же образом, как организация A. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация A контролирует организацию D. Намерение руководства организации A не влияет на оценку.

Намерение руководства – Пример B

IE14. Каждый из городов Толоса, Лютетия и Массилия владеют 33$^{1/3}$% Комиссии по водоснабжению ТЛМ, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом для снабжения питьевой водой городов Толоса, Лютетия и Массилия, а также ряда удаленных городов и сел. Устав дает каждому из данных городов одинаковый голос в руководстве Комиссии, а также право назначать двух членов Комиссии от каждого города. Члены комиссии управляют Комиссией от имени городов. Устав также дает городу Толоса право на покупку прав собственности г. Лютетия и Массилия по фиксированной цене, которое может быть исполнено в любое время мэром г. Толоса. При исполнении, г. Толоса получает исключительную власть в Комиссии с правом назначать всех ее членов. Мэр г. Толоса не намерен исполнять право на покупку полного владения Комиссии, даже если Члены Комиссии, назначенные г. Лютетия и Массилия, голосуют против членов, назначаемых г. Толоса. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что г. Толоса контролирует Комиссию по водоснабжению ТМЛ. Намерение мэра г. Толоса не влияет на оценку.

Финансовая возможность – Пример A

IE15. Организации A и B владеют 55 % и 45 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации C. Организация B также владеет долговыми инструментами, обращаемыми в обыкновенные акции организации C. Долг может быть конвертирован по существенной стоимости, по сравнению с чистыми активами организации B, в любое время, а при конвертации организации B необходимо будет заимствовать дополнительные средства для проведения оплаты. При необходимости конвертации долга, организация B будет владеть 70 % прав голоса, а доля участия организации A сократится до 30 %.

IE16. Несмотря на то, что долговые инструменты конвертируются по существенной цене, они конвертируются в настоящее время, и возможность конвертации дает организации B право на определение операционной и финансовой политики организации C. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что организацию C контролирует организация B, а не организация A. Финансовая возможность организации B оплатить стоимость конвертации не влияет на оценку.

Финансовая возможность – Пример B

IE17. Города Мелина и Ньютон владеют 55 % и 45 % долями участия с правом голоса в Телерадиовещательной организации МН, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом для предоставления теле- и радио-услуг в указанных регионах. Устав наделяет г. Ньютон опционом на покупку дополнительно 25 % доли в компании у города Мелина по значительной цене по сравнению с чистыми активами г. Ньютон, в любое время. При исполнении, г. Ньютон необходимо будет заимствовать дополнительные средства для проведения оплаты. При исполнении опциона, г. Ньютон будет владеть 70 % прав голоса, а доля г. Мелина сократится до 30 %.

IE18. Несмотря на то, что опцион исполняется по значительной цене, он исполняется в настоящее время, а возможность исполнения дает г. Ньютон право на определение операционной и финансовой политики для телерадиовещательной компании МН. Принимается во внимание существование прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что город Ньютон, а не город Мелина, контролирует телерадиовещательную компанию МН. Финансовая возможность города Ньютон оплатить стоимость исполнения не влияет на оценку.

Сравнение с МСФО 27

В основе МСФО ОС 6 лежит МСФО 27 (в редакции 2003 года). На момент издания настоящего Стандарта, Совет по МСФО ОС не рассматривал возможность применения МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» к организациям общественного сектора; поэтому, МСФО ОС 6 не включает поправки к МСФО 27, внесенные после издания МСФО 5. Основные отличия между МСФО ОС 6 и МСФО 27 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 6 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 27, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора, например, более подробно рассматривается применения понятия непрерывности деятельности.
- МСФО ОС 6 содержит конкретные рекомендации о наличии контроля в рамках общественного сектора (параграфы 28-41).
- В некоторых случаях в МСФО ОС 6 используется терминология, отличная от МСФО 27. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности», «чистые активы/ капитал», «группа организаций», «контролирующая организация» и «контролируемая организация» в МСФО ОС 6. Эквивалентными терминами в МСФО 27 являются «Отчет о прибылях и убытках», «акционерный капитал», «группа», «материнская компания» и «дочерняя компания».
- В МСФО ОС 6 не используется термин «доход», который в МСФО 27 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- МСФО ОС 6 разрешает организациям использовать метод долевого участия для ведения учета контролируемых организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующих организаций.
- МСФО ОС 6 требует от контролирующих организаций раскрытия списка основных контролируемых организаций в консолидированной финансовой отчетности (параграф 62(а)). МСФО 27 не требует раскрытия такой информации. МСФО ОС 6 включает Переходные положения, позволяющие организациям не исключать все внутригрупповые остатки по счетам и операции в рамках объединения организаций за отчетные периоды, начиная с даты в течение трех лет после первого принятия настоящего Стандарта (параграфы 65–68). МСФО не содержит переходных положений.
- МСФО ОС 6 содержит дополнительные иллюстративные примеры, характерные для общественного сектора.

МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 28 (в редакции 2003 года) «Инвестиции в ассоциированные организации», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 28 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN18

Сфера применения 1–6

Определения 7–10

Значительное влияние 11–16

Метод долевого участия 17–18

Применение метода долевого участия 19–40

Убытки от обесценения 37–40

Отдельная финансовая отчетность 41–42

Раскрытие информации 43–46

Дата вступления в силу 47–48

Отмена МСФО ОС 7 (2000 г.) 49

Приложение: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Сравнение с МСФО 28

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» (МСФО ОС 7) изложен в параграфах 1–49. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 7 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» заменяет МСФО ОС 7, «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (изданный в мае 2000 года), и должен применяться к годовой отчетности за период, который начинается 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины для пересмотра МСФО ОС 7

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 7 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 7 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 28 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 7 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 28». Все изменения в МСФО 28, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 7.МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» в предыдущей редакции, которые были сделаны в рамках проекта СМСФО по совершенствованию стандартов; исключение составили случаи, когда первоначальные МСФО ОС расходились с положениями МСФО 28 в силу особенностей общественного сектора. Эти различия сохранились в настоящем МСФО ОС 7 и представлены ниже в разделе сравнения с МСФО 28. Любые изменения в МСФО 28, внесенные после реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 7.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 7 приводятся ниже.

Наименование Стандарта

IN5. Наименование Стандарта было изменено на «Инвестиции в ассоциированные организации».

Сфера применения

IN6. В Настоящем Стандарте в соответствии с параграфом 1 исключены инвестиции, которые были бы иначе инвестициями в ассоциированные организации или совместную деятельность, произведенные организациями венчурного капитала, паевыми инвестиционными фондами, трастами или аналогичными организациями, которые оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности по признанию и оценке финансовых инструментов.

IN7. Настоящий Стандарт предусматривает исключения к применению метода долевого участия для определенных:

- контролирующих организаций, подобных тем, что предусмотрены для финансовой отчетности в МСФО ОС 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в параграфе 19 (b));
- инвесторов, которые отвечают тем же условиям, что и освобожденные контролирующие организации при подготовке консолидированной финансовой отчетности согласно параграфу 19 (c).

Определения

IN8. В настоящем Стандарте изменилось определение терминов «метод долевого участия» и «значительное влияние» с целью стандартизации определений в МСФО ОС в параграфе 7.

Значительное влияние

IN9. Настоящий Стандарт в параграфах 14–16 предписывает организациям рассматривать существование и влияние потенциальных прав голоса, которые могут быть реализованы в текущем периоде или конвертированы при оценке наличия права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации (ассоциированной организации).

Применение метода учёта по долевому участию

IN10. Согласно параграфу 19 настоящего Стандарта объекты инвестиций, удерживаемые исключительно с целью их продажи в течение двенадцати месяцев со дня приобретения, и для которых руководство активно ищет покупателя, должны классифицироваться как «предназначенные для продажи» и учитываться в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности в сфере признания и оценки финансовых инструментов.

IN11. Настоящий Стандарт поясняет в параграфе 24, что в случае когда инвестор прекращает оказывать значительное влияние на свои инвестиции, стоимость этих инвестиций должна учитываться в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности в сфере признания и оценки финансовых инструментов.

IN12. Настоящий Стандарт в параграфе 28 предписывает исключение профицита и дефицита, полученных от операций между инвестором и ассоциированной организацией, направленных сверху вниз (от инвестора в ассоциированную организацию) и снизу вверх (от ассоциированной организации к инвестору), в зависимости от доли участия инвестора в ассоциированной организации.

IN13. Настоящий Стандарт допускает разницу не более трех месяцев между датой окончания отчетного периода инвестора и датой окончания отчетного периода ассоциированной с ним организации при применении метода долевого участия (параграф 31).

IN14. Настоящий Стандарт отменяет понятие «практической неосуществимости» в параграфе 33, где инвестору предписывается осуществление соответствующих корректировок операций и других событий в финансовой отчетности ассоциированной организации, если учетная политика в обеих организациях отличается.

IN15. Настоящий Стандарт требует в параграфах 35 и 36, чтобы ассоциированная организация принимала во внимание балансовую стоимость своих инвестиций в капитал ассоциированной организации и свои другие долгосрочные доли в ассоциированной организации при признании своей доли убытков в ассоциированной организации.

Убытки от обесценения

IN16. Настоящий Стандарт в параграфах 37–40 содержит указания, когда и как организация тестирует на обесценение ее ассоциированные организации.

Отдельная финансовая отчетность

IN17. Требования и указания по отдельной финансовой отчетности были перемещены в МСФО ОС 6 в параграфы 41 и 42. Теперь организации должны обращаться к МСФО ОС 6 за указаниями по тому, как составлять отдельную финансовую отчетность инвестора.

Раскрытие информации

IN18. Параграф 43 настоящего Стандарта предписывает подробное раскрытие информации об инвестициях в ассоциированные организации, включая:

- Характер и степень любых значительных ограничений (например, в результате соглашений о заимствованиях) на способность ассоциированных организаций осуществлять перевод денежных средств инвестору;
- Непризнанную долю убытков ассоциированной организации, если какой-либо инвестор прекратил признание его доли убытков в ассоциированной организации;
- Причины почему:
  - Инвестиции считаются имеющими значительное влияние при наличии менее чем 20 %

голосов или потенциальных голосов в объекте инвестиций;

- Инвестиции не считаются имеющими значительное влияние при наличии более чем 20 % голосов или потенциальных голосов в объекте инвестиций;
- Отличаются даты подготовки финансовой отчетности ассоциированной организации и инвестора.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета вложений инвестора в ассоциированные организации в том случае, если инвестиции в ассоциированную организацию влекут владение долями участия в форме акций или в форме других официальных структурных элементов капитала. Однако это не применимо к инвестициям в ассоциированные организации, принадлежащим:**

   (a) **организациям венчурного капитала;**

   (b) **паевым инвестиционным фондам, трастам и подобным организациям, включая инвестиционные страховые фонды, которые оцениваются по справедливой стоимости с ее изменениями, отражаемыми в составе профицита или дефицита в периоде изменений, в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Организация, владеющая подобными инвестициями, раскрывает информацию в соответствии с параграфом 43(f).**

2. Руководство по признанию и оценке долей, определенных в параграфе 1, которые оцениваются по справедливой стоимости с ее изменениями, отражаемыми в составе профицита или дефицита в периоде изменений, могут быть найдены в МСФО ОС 29.

3. Настоящий Стандарт является основой для учета долей участия в ассоциированных организациях. То есть, инвестиции в другую организацию влекут за собой принятие на себя инвестором рисков и выгод, соответствующих его доле участия. Стандарт применяется только к инвестициям в официальные структурные элементы капитала (или их эквиваленты) объекта инвестиций. К официальным элементам капитала относятся акционерный капитал или эквивалентная форма паевого капитала, такая как паи фонда доверительного управления имуществом, а также другие структурные элементы капитала, в которых доля инвестора может быть надежно оценена. В том случае, если структурные элементы капитала плохо определены, надежная оценка доли владения вряд ли возможна.

4. Некоторые вложения, сделанные организациями общественного сектора, можно рассматривать как «инвестиции», но они не дают права на долю владения. Например, организация общественного сектора может инвестировать значительные средства в развитие больницы, которой владеет и управляет благотворительная организация. Поскольку такие вложения по существу не являются взаимовыгодными, они позволяют организации общественного сектора участвовать в операционном управлении больницей, и благотворительная организация является подотчетной организации общественного сектора в вопросе использования общественных средств. Однако вложения, осуществленные организацией общественного сектора, не представляют собой доли участия, поскольку благотворительная организация может найти альтернативный источник финансирования и, тем самым, воспрепятствовать участию организации общественного сектора в операционном управлении больницей. Следовательно, организация общественного сектора не подвержена рискам и не получает выгод, которые возможны при владении долей собственности.

5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

6. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Ассоциированная организация</u> – организация (в том числе, не имеющая статуса

юридического лица, например, инвестиционное товарищество[13]), на которую инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни контролируемой организацией, ни совместно контролируемой на основании доли участия инвестора.

<u>Метод долевого участия</u> – метод учета, по которому инвестиции при первоначальном признании учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах/ капитале объекта инвестиций. Профицит или дефицит инвестора включает долю инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций.

<u>Значительное влияние</u> (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

8. Финансовая отчетность организации, у которой нет контролируемой организации, ассоциированной организации или доли участия в совместной деятельности, не является отдельной финансовой отчетностью.

9. Отдельная финансовая отчетность представляется в дополнение к (a) консолидированной финансовой отчетности, (b) финансовой отчетности, в которой инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия, и (c) финансовой отчетности, в которой доли участия в совместной деятельности пропорционально консолидированы. Отдельная финансовая отчетность может или не может дополнять или сопровождать эту финансовую отчетность.

10. Организации, освобожденные в соответствии с (a) параграфом 16 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» от консолидации, (b) параграфом 3 МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности» от применения пропорциональной консолидации или (c) параграфом 19(c) настоящего Стандарта от применения метода долевого участия, могут представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

Значительное влияние

11. Наличие или отсутствие значительного влияния инвестора на объект инвестиций является предметом профессионального суждения, основанного на анализе характера отношений между инвестором и объектом инвестиций и на определении понятия «значительное влияние», приведенном в настоящем Стандарте. Настоящий Стандарт применим только к тем ассоциированным организациям, в которых организация имеет долю участия.

12. О наличии значительного влияния со стороны инвестора обычно свидетельствует один или несколько из перечисленных ниже признаков:

    (a) представительство в Совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;

    (b) участие в процессах выработки политики, включая участие в принятии решений по дивидендам или другим распределениям;

    (c) существенные операции между инвестором и объектом инвестиций;

    (d) обмен управленческим персоналом; или

    (e) предоставление важной технической информации.

13. Если инвестор имеет долю собственности в виде акций и владеет прямо или косвенно

[13] В английском оригинале текста употребляется термин «unincorporated entity». Данное выражение обычно переводится на русский язык двумя различными способами: как «неакционерное общество» и как «организация, не имеющая статуса юридического лица». В соответствии с западными юридическии нормами термин «unincorporated entity» предполагает отсутствие регистрации в качестве юридического лица. В качестве примера «unincorporated entity» приводится «partnership» (буквально - «партнерство»). В западной юридической практике термин «partnership» («партнерство») подразумевает отсутствие статуса юридического лица. В российском законодательстве примерами организаций, не имеющих статуса юридического лица могут быть простое товарищество и инвестиционное товарищество, одно из которых использовано в качестве примера при переводе на русский язык слова «partnership».

(например, через контролируемые организации) 20 % или более голосов в объекте инвестиций, то данное обстоятельство позволяет предположить, что инвестор имеет значительное влияние, если только нельзя четко продемонстрировать, что это не так. И напротив, если инвестор владеет прямо или косвенно через контролируемые организации менее чем 20 % голосов в объекте инвестиций, то данное обстоятельство позволяет предположить, что инвестор не имеет значительного влияния, если только такое влияние не будет ясно продемонстрировано. Значительная или большая доля собственности, принадлежащая другому инвестору, не обязательно является препятствием для обладания инвестором значительным влиянием.

14. Организация может владеть (a) варрантами на акции, (b) опционами на покупку акций, (c) долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или (d) прочими подобными инструментами, которые обладают потенциалом (при их исполнении или конвертации) предоставлять организации дополнительные права голоса или снижать права голоса другой стороны по финансовым и операционным политикам другой организации (то есть потенциальные права голоса). Существование и последствия потенциальных прав голоса, которые могут в настоящее время быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, которыми обладают другие организации, принимаются во внимание при оценке наличия у организации значительного влияния. Потенциальные права голоса не считаются осуществимыми или конвертируемыми, например, если они не могут быть осуществлены или конвертированы до какой-либо даты в будущем или до наступления какого-то события в будущем.

15. При оценке вклада потенциальных прав голоса в наличие значительного влияния организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия исполнения потенциальных прав голоса и любые другие обязательные условия, взятые по отдельности или вместе) которые влияют на потенциальные права, за исключением намерений руководства и финансовых возможностей по исполнению или конвертированию.

16. Организация утрачивает значительное влияние над объектом инвестиций, когда она утрачивает право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики данной организации. Утрата значительного влияния может произойти с изменением относительного или абсолютного уровня владения или без такого изменения. Это может произойти, например, когда ассоциированная организация становится предметом контроля другого правительства, или суда, администрации или регулирующего органа. Это также может произойти в результате соглашения, имеющего обязательную силу.

Метод долевого участия

17. Согласно методу долевого участия, инвестиции в ассоциированную организацию первоначально признаются по первоначальной стоимости, а их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается, отражая признание доли инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций признается в профиците или дефиците инвестора. Выплаты, полученные от объекта инвестиций, уменьшают ее балансовую стоимость. Корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для учета изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиции, которые не были признаны в профиците или дефиците объекта инвестиций. К ним относятся такие изменения, которые возникают в результате переоценки основных средств и в результате отражения курсовых разниц. Доля инвестора в этих изменениях отражается отдельно в чистых активах /капитале инвестора.

18. Когда существуют потенциальные права голоса, доля инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций и изменениях в чистых активах /капитале определяется на основе существующих долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса.

Применение метода долевого участия

19. **Инвестиции в ассоциированную организацию должны учитываться с применением метода долевого участия за исключением случаев, когда:**

    (a) **Есть доказательства, что инвестиции были приобретены и удерживаются исключительно лишь для их продажи в течение 12 месяцев после приобретения, и что руководство активно ищет покупателя;**

(b) **Применяется исключение в параграфе 16 МСФО ОС 6, позволяющее контролирующей организации, которая также имеет инвестиции в ассоциированную организацию, не представлять консолидированную финансовую отчетность, или**

(c) **Применяется все из нижеизложенного:**

(i) **Инвестор является:**

- **Полностью контролируемой организацией и пользователи финансовой отчетности, подготовленной с применением метода долевого участия, вряд ли существуют, или их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующих организаций, или**
- **Контролируемой организацией, находящейся в частичной собственности другой организации, и другие ее владельцы, включая тех, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы и не возражают, чтобы инвестор не применял метод долевого участия;**

(ii) **Долговые или долевые инструменты инвестора не обращаются на открытом рынке (местные или иностранные биржи или внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки);**

(iii) **Инвестор не подготовил и не находится в процессе подготовки финансовой отчетности для комиссии по ценным бумагам или другой регулирующей организации с целью выпуска какого-либо класса инструментов на открытом рынке;**

(iv) **Конечная или любая промежуточная контролирующая организация инвестора готовит консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, которая соответствует МСФО ОС.**

20. **Инвестиции, описанные в параграфе 19 (a), должны классифицироваться как предназначенные для торговли и учитываться в соответствии с МСФО ОС 29.**

21. Если инвестиции в ассоциированную организацию были ранее отражены в соответствии с МСФО ОС 29 и не были проданы в течение 12 месяцев, они должны быть отражены с использованием метода долевого участия с момента приобретения. Финансовая отчетность за периоды после приобретения должна быть перевыпущена.

22. Исключением может быть случай, когда организация уже нашла покупателя для ассоциированной организации, описанной в параграфе 19 (a), но не завершила продажу в течение 12 месяцев из-за необходимости согласования с регулирующими или другими органами. Тогда эта организация может не применять метод долевого участия для инвестиций в такую ассоциированную организацию, если (a) на отчетную дату ведется процесс продажи, и (b) нет никаких оснований полагать, что он не будет завершен вскоре после отчетной даты.

23. Признание дохода на основе полученных распределений может не соответствовать размерам дохода, полученного инвестором по инвестициям в ассоциированную организацию, потому что выплаты могут быть мало связаны с результатами деятельности ассоциированной организации. В частности, в том случае, если ассоциированная организация не имеет целью получение прибыли, инвестиционная деятельность определяется такими показателями, как стоимость выпущенной продукции и общий объем оказанных услуг. Поскольку инвестор оказывает значительное влияние на ассоциированную организацию, он заинтересован в результатах ее деятельности, и, следовательно, в доходности своих инвестиций. Инвестор отражает данную заинтересованность, расширяя рамки своей финансовой отчетности с тем, чтобы включить в нее свою долю профицита или дефицита такой ассоциированной организации. В результате этого, применение метода долевого участия предоставляет более подробную информацию о чистых активах /капитале и профиците или дефиците инвестора.

24. **Инвестор должен прекратить использование метода долевого участия с даты, когда он перестает оказывать значительное влияние на ассоциированную организацию, и должен отражать инвестиции в соответствии с МСФО ОС 29 с этой даты, при условии, что ассоциированная организация не становится контролируемой организацией или совместно контролируемой организацией, как определено в МСФО ОС 8.**

25. **Балансовая стоимость инвестиций на дату, когда они прекращают быть инвестициями в ассоциированную организацию, должна в дальнейшем рассматриваться как ее первоначальная стоимость, определенная при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО ОС 29.**

26. Многие процедуры, пригодные для применения метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, установленным в МСФО ОС 6. Более того, концепции, лежащие в основе процедур, используемых при учете приобретения контролируемой организации, применяются при учете приобретения инвестиции в ассоциированную организацию.

27. Долей группы организаций в ассоциированной организации является совокупность долей владений в данной ассоциированной организации со стороны контролирующей организации и ее контролируемых организаций. Доли владения других ассоциированных организаций этой группы организаций или совместно контролируемых организаций для этой цели игнорируются. Когда у ассоциированной организации есть контролируемые, ассоциированные или совместно контролируемые организации, профицит или дефицит и чистые активы, учитываемые в соответствии с методом долевого участия, признаются в финансовой отчетности этой ассоциированной организации (включая долю ассоциированной организации в профиците или дефиците и чистых активах его ассоциированных организаций и совместно контролируемых организаций), после любых корректировок, необходимых для приведения к единой учетной политике (параграфы 32 и 33).

28. Профицит и дефицит, полученные в результате операций между инвестором (включая консолидированные контролируемые организации) и ассоциированной организацией, направленных сверху вниз и снизу вверх, признаются в финансовой отчетности инвестора только в степени, не относящейся к доле участия инвестора в ассоциированной организации. Операции, направленные снизу вверх, включают, например, продажу активов ассоциированной организации инвестору. Операции, направленные сверху вниз, включают, например, продажу инвестором активов ассоциированной организации. Доля инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации, полученная в результате таких сделок, исключается.

29. Инвестиции в ассоциированную организацию учитываются методом долевого участия, начиная с даты, на которую организация была признана ассоциированной. Руководство по учету любой разницы (положительной или отрицательной) между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов ассоциированной организации трактует ее как деловую репутацию (руководство может быть найдено в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности в отношении объединения бизнеса). Деловая репутация, имеющая отношение к ассоциированной организации, включается в балансовую стоимость инвестиций. После приобретения производятся соответствующие корректировки доли инвестора в профиците или дефиците для учета, например, амортизации активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения.

30. **Для применения метода долевого участия инвестор использует самую последнюю имеющуюся в наличии финансовую отчетность ассоциированной организации. Если отчетные даты инвестора и ассоциированной организации различаются, последняя часто готовит отчетность специально для инвестора на его дату отчетности, если только это не представляется практически неосуществимым.**

31. **Если в соответствии с параграфом 30 финансовая отчетность ассоциированной организации, используемая при применении метода долевого участия, составляется на отчетную дату, отличающуюся от даты отчетности инвестора, должны быть сделаны корректировки для учета влияния любых значительных операций или событий между инвестором и ассоциированной организацией, которые произошли в период между датой финансовой отчетности ассоциированной организации и датой финансовой отчетности инвестора. В любом случае разница во времени между датой отчетности инвестора и датой отчетности ассоциированной организации не должна превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и любые расхождения в отчетных датах должны оставаться неизменными из периода в период.**

32. **Финансовая отчетность инвестора должна готовиться с использованием единой учетной политики для аналогичных операций и событий, происходящих в схожих обстоятельствах.**

33. Если ассоциированная организация использует учетную политику, отличную от принятой

инвестором для аналогичных операций и событий, произошедших в схожих обстоятельствах, то должны быть сделаны корректировки для обеспечения соответствия учетной политики ассоциированной организации учетной политике инвестора в случаях, когда инвестор использует финансовую отчетность ассоциированной организации при применении метода долевого участия.

34. Если ассоциированная организация имеет выпущенные в обращение кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от инвестора, и классифицируемые как чистые активы /капитал, то инвестор рассчитывает свою долю профицита или дефицита после корректировок на дивиденды по таким акциям независимо от того, были ли они объявлены или нет.

35. Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации равна или превышает его долю участия в нем, то инвестор должен прекратить признавать свою долю последующих убытков. Доля участия в ассоциированной организации - это балансовая стоимостью инвестиций в эту организацию, определенная в соответствии с методом долевого участия вместе с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, формируют часть чистых инвестиций инвестора в ассоциированную организацию. Например, статья, погашение которой не планируется или маловероятно в обозримом будущем, по существу, является частью инвестиций организации в данную ассоциированную организацию. Такие статьи могут включать привилегированные акции и долгосрочную дебиторскую задолженность или займы, но не включают торговую дебиторскую заложенность, торговую кредиторскую задолженность или любую другую долгосрочную дебиторскую заложенность, в отношении которой имеется достаточное залоговое обеспечение, например, обеспеченные кредиты. Убытки, признанные в соответствии с методом долевого участия сверх суммы инвестиций инвестора в обыкновенные акции относятся на другие компоненты доли участия инвестора в ассоциированной организации в обратном порядке их значимости (то есть приоритетности их погашения).

36. После того, как долевое участие инвестора сократится до нуля и продолжится признание дополнительных убытков, обязательство будет признаваться только в той степени, в какой инвестор принял на себя юридические или традиционные обязательства или осуществил платежи от имени ассоциированной организации. Если впоследствии ассоциированная организация отражает профицит, то инвестор возобновляет признание своей доли этого профицита только после того, как его доля в профиците будет равна доле непризнанного дефицита.

Убытки от обесценения

37. После применения метода долевого участия, включая признание убытков ассоциированной организации в соответствии с параграфом 35, инвестор применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимости признания каких-либо дополнительных убытков от обесценения в отношении чистых инвестиций инвестора в ассоциированную организацию.

38. Инвестор также применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимости признания каких-либо дополнительных убытков от обесценения в отношении долевого участия инвестора в ассоциированной организации, которые не являются частью чистых инвестиций, а также суммы убытков от обесценения.

39. Если применение требований МСФО ОС 29 указывает, что инвестиции могут обесцениться, организация применяет МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». МСФО ОС 26 предписывает организациям определять ценность использования инвестиций, генерирующих денежные средства. На основе МСФО ОС 26 организация определяет:

(a) Свою долю в дисконтированной стоимости прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от объекта инвестиций, включая операционные прогнозируемые будущие денежные потоки объекта инвестиций и поступления от конечной продажи объекта инвестиций; или

(b) Дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от дивидендов или аналогичных выплат, полученных от объекта инвестиций или от его окончательной продажи.

При соответствующих допущениях оба метода дают одинаковые результаты. Любые

получаемые в результате убытки от обесценения по инвестициям распределяются в соответствии с МСФО ОС 26.

40. Возмещаемая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию оценивается для каждой ассоциированной организации, если только ассоциированная организация не генерирует прогнозируемые будущие денежные потоки от продолжающегося использования, которые в значительной степени независимы от прочих активов организации.

Отдельная финансовая отчетность

41. **Инвестиции в ассоциированную организацию должны отражаться в отдельной финансовой отчетности инвестора в соответствии с параграфами 58–66 МСФО ОС 6.**

42. Настоящий Стандарт не предписывает, какие организации должны составлять отдельную финансовую отчетность для публичного использования.

Раскрытие информации

43. **Раскрытию подлежит следующая информация:**

(a) **Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации, по которым имеются публичные котировки цен;**

(b) **Обобщенная финансовая информация об ассоциированных организациях, включая агрегированную сумму активов, обязательств, доходов, профицита или дефицита;**

(c) **Причины, согласно которым опровергается допущение об отсутствии у инвестора значительного влияния, если ему принадлежат прямо или косвенно, через контролируемые организации, менее 20 % голосов или потенциальных прав голоса по объекту инвестиций, однако при этом считается, что он обладает значительным влиянием;**

(d) **Причины, по которым допущение о том, что инвестор имеет значительное влияние, опровергается, если инвестору принадлежат прямо или косвенно через контролируемые организации, 20 % или более прав голоса объекта инвестиций, но считается, что он не обладает значительным влиянием;**

(e) **Дата финансовой отчетности ассоциированной организации, когда такая финансовая отчетность используется при применении метода долевого участия и подготовлена на отчетную дату или за период, отличающийся от отчетной даты и отчетного периода инвестора, а также причины использования другой отчетной даты или отчетного периода;**

(f) **Характер и степень любых значительных ограничений (например, в результате соглашений о заимствованиях или требований регулирующего органа) на способность ассоциированных организаций осуществлять перевод средств инвестору в форме денежных дивидендов, или аналогичных выплат или возврата кредитов или авансов;**

(g) **Непризнанная доля убытков ассоциированной организации, как за период, так и совокупно, если инвестор прекратил признание своей доли убытков в ассоциированной организации;**

(h) **Тот факт, что ассоциированная организация не ведет учет по методу долевого участия в соответствии с параграфом 19; и**

(i) **Обобщенная финансовая информация по ассоциированным организациям, либо отдельно, либо по группам, которые не отражаются в учете по методу долевого участия, включая суммарные активы, суммарные обязательства, доходы, профицит или дефицит.**

44. **Инвестиции в ассоциированные организации, учитываемые с использованием метода долевого участия, должны быть классифицированы как долгосрочные активы. Доля инвестора в профиците или дефиците таких ассоциированных организаций и балансовая стоимость этих инвестиций должна раскрываться отдельно. Доля инвестора в любой прекращенной деятельности таких ассоциированных организаций должна также раскрываться отдельно.**

45. **Доля инвестора в изменениях, признанных непосредственно в составе чистых**

активов/ капитала ассоциированной организации должна непосредственно признаваться в составе чистых активов/ капитала инвестора и должна раскрываться в Отчете об изменениях в чистых активах/ капитале в соответствии с требованиями МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

46. **В соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» инвестор должен раскрывать:**

(a) **Свою долю в условных обязательствах ассоциированной организации, принятых совместно с другими инвесторами; и**

(b) **Те условные обязательства, которые возникают из-за того, что инвестор несет солидарную ответственность за все или за часть обязательств ассоциированной организации.**

Дата вступления в силу

47. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

47A. **Параграф 1 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 3 МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», параграф 1 МСФО ОС 8 и параграф 3 МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Рекомендуется применять указанные поправки перспективно.**

48. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 7 (2000 г.)

49. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации», изданный в 2000 году.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС, применяемых на 1 января 2008 г., ссылки на текущую версию МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» изменены на МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации».

Основание для заключений

Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 7.

Пересмотр МСФО ОС 7 в результате реализации Проекта СМСФО по совершенствованию общего характера (2003 г.)

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[14] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 7, изданный в мае 2000 года основывался на МСФО 28 (пересмотренном в 1994 году), «Учет инвестиций в ассоциированные организации», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[15] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. Совет по МСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 28 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основание для заключений Совета по МСФО здесь не приведено. Основание для заключений доступно для подписчиков *Комплексной службы подписки* Совета по МСФО на сайте Совета по МСФО: www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 27 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 7 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 7 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 40, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

---

[14] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[15] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Комитет по разработке стандартов.

Сравнение с МСФО 28

В основе МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» лежит МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации», включая поправку к МСФО 28, принятую в рамках «Совершенствования МСФО», опубликованную в мае 2008 г. Основные различия между МСФО ОС 7 и МСФО 28 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 7 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 28, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- МСФО ОС 7 применим ко всем инвестициям в ассоциированные организации в том случае, если инвестор имеет долю собственности в ассоциированной организации в виде акционерного капитала или другого официально установленного структурного элемента капитала. МСФО 28 не содержит аналогичных требований относительно доли собственности. Однако учет по методу долевого участия вряд ли может применяться, если ассоциированная организация не имеет официально установленной или иным образом достоверно оцениваемой структуры капитала.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 7 используется терминология, отличная от МСФО 28. Наиболее показательными примерами являются такие использованные в МСФО ОС 7 термины, как « Отчет о финансовых результатах деятельности », и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 28 являются «Отчет о прибылях и убытках», и «капитал».
- В МСФО ОС 7 не используется термин «прибыль», который в МСФО 28 имеет более широкий смысл, чем термин «доход».

МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 31 (пересмотрен в 2003 году) «Участие в совместной деятельности», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 31 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение ... IN1–N17

Сфера применения ... 1–5

Определения ... 6–16

Соглашение, имеющее обязательную силу ... 7–10

Формы совместной деятельности ... 11–12

Совместный контроль ... 13

Отдельная финансовая отчетность ... 14–16

Совместно контролируемые операции ... 17–21

Совместно контролируемые активы ... 22–28

Совместно контролируемые организации ... 29–53

Финансовая отчетность участника совместной деятельности ... 35–51

Пропорциональная консолидация ... 35–42

Метод долевого участия ... 43–46

Исключения в отношении методов пропорциональной консолидации и метода долевого участия ... 47–51

Отдельная финансовая отчетность участника совместной деятельности ... 52–53

Операции между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией ... 54–56

Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора ... 57–58

Операторы совместной деятельности ... 59–60

Раскрытие информации ... 61–64

Переходные положения ... 65–68

Дата вступления в силу ... 69–70

Отмена МСФО ОС 8 (2001 г.) ... 71

Приложение: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Сравнение с МСФО

МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» изложен в параграфах 1–71. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 8 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» заменяет собой МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (издан в мае 2000 г.) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 8

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 8 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 8 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 31 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 8 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 31». Все изменения в МСФО 31, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 8.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 8 приводятся ниже.

Название Стандарта

IN5. Название стандарта поменялось и теперь звучит как «Участие в совместной деятельности».

Сфера применения

IN6. Стандарт исключает из сферы применения (параграф 1) доли участия в совместной деятельности применительно к совместно контролируемой организации, учитываемые по справедливой стоимости и находящиеся под управлением:

- организаций венчурного капитала, или
- паевых фондов, трастов и аналогичных организаций, включая страховые фонды, связанные с инвестиционной деятельностью.

Прежняя версия МСФО ОС не содержала данных исключений из сферы применения.

Определения

IN7. Параграф 6 Стандарта:

- не содержит следующие более неиспользуемые термины: «метод начисления», «активы», «ассоциированные организации», «денежные средства», «денежные потоки», «взносы собственников», «контролируемая организация», «контролирующая организация», «выплаты в пользу собственников», «группа организаций», «расходы», «коммерческая организация с государственным участием», «обязательства», «чистые активы /акционерный капитал» и «выручка». Определения к данным терминам приводятся в других МСФО ОС.
- не содержит термин «чистый профицит /дефицит», который больше не существует.

IN8. Параграфы 14–16 Стандарта содержат объяснение термина «отдельная финансовая отчетность». Прежняя версия МСФО ОС 8 не включала этих пояснений.

Исключения в отношении применения метода пропорциональной консолидации или метода учета по долевому участию

IN9. В параграфах 47 и 3 (a) Стандарта разъясняется, что применение метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия не требуется, если (a) доля участия в совместной деятельности приобретена и удерживается исключительно в целях ее продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и (b) руководство активно ищет покупателя.

IN10. В параграфе 49 МСФО ОС 8 далее указывается, что если совместно контролируемая

организация, к которой прежде не применялся метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия, не продана в течение двенадцати месяцев, она должна учитываться с использованием метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия с даты приобретения, за исключением случаев, когда применимы определенные условия.

IN11. Слова «в ближайшем будущем», использованные в предыдущей редакции МСФО ОС 8, были заменены словами «в течение двенадцати месяцев». В предыдущей редакции МСФО ОС 8 не было требования о том, что руководство должно активно искать покупателя, чтобы не применять метод пропорциональной консолидации или метод учета по долевому участию.

IN12. В параграфах 3 (b) и 3 (c) Стандарта разъясняются исключения в отношении применения метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия, включая случай, когда участник совместной деятельности:

- является также контролирующей организацией, освобожденной в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» от подготовки консолидированной финансовой отчетности; или
- хотя не является такой контролирующей организацией, но может удовлетворять тому же набору условий, который освобождает такие контролирующие организации от подготовки консолидированной финансовой отчетности.

IN13. В соответствии с требованиями МСФО ОС 6 контролирующая организация не обязана предоставлять консолидированную финансовую отчетность только при условии, если:

- контролирующая организация сама не является полностью контролируемой организацией, и пользователей такой финансовой отчетности, скорее всего, нет или их потребности в информации удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или если она является частично контролируемой организацией другой организации, и другие его владельцы, включая тех, кто не был иным образом наделен правом голоса, проинформированы и не возражают против того, что контролирующая организация не представляет консолидированную финансовую отчетность.
- долговые и долевые инструменты контролирующей организации не торгуются на открытом рынке (на отечественной или иностранной бирже, либо внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
- контролирующая организация не представляла и не представляет свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган в целях выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
- конечная или любая промежуточная контролирующая организация по отношению к контролирующей организации подготавливает консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора.

Прежняя версия МСФО ОС 8 не содержала данных исключений.

IN14. Стандарт не включает предыдущую версию параграфа 46 (b), разъясняющую, что жесткие долгосрочные ограничения, значительно снижающие возможность перевода средств участнику совместной деятельности, сами по себе не оправдывают неприменение метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия. Совместный контроль должен быть утрачен, прежде чем пропорциональная консолидация или метод долевого участия перестанут применяться.

Отдельная финансовая отчетность

IN15. В параграфе 52 Стандарта требуется, чтобы участник совместной деятельности отражал долю участия в совместно контролируемой организации в отдельной финансовой отчетности согласно МСФО ОС 6. МСФО ОС 6 требует, чтобы участник совместной деятельности отражал свою долю участия в совместно контролируемой организации в своей отдельной финансовой отчетности по цене приобретения или в качестве финансовых инструментов согласно соответствующему международному или национальному стандарту финансовой отчетности, относящемуся к сфере финансовых инструментов.

Раскрытие информации

IN16. В параграфе 64 Стандарта требуется, чтобы участник совместной деятельности раскрывал метод, который он применяет для признания своих долей участия в совместно контролируемых организациях (т.е. метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия).

Поправки к другим МСФО ОС

IN17. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, выручке и расходам совместной деятельности в финансовой отчетности участников совместной деятельности и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Тем не менее, это не распространяется на доли участия в совместной деятельности применительно к совместно контролируемым организациям, находящимся под управлением:**

   (a) **организаций венчурного капитала, или**

   (b) **паевых фондов, трастов и аналогичных организаций, включая страховые фонды, связанные с инвестиционной деятельностью, и оцениваемые по справедливой стоимости с признанием изменений в справедливой стоимости в составе профицита или дефицита за период, в течение которого произошло изменение, согласно МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Участник совместной деятельности, владеющий такой долей участия, осуществляет раскрытие информации в соответствии с требованиями параграфов 62 и 63.**

2. Указания к признанию и оценке долей участия, определенных в параграфе 1, оцениваемых по справедливой стоимости с признанием изменений в справедливой стоимости в составе профицита или дефицита за период, в течение которого произошло изменение, приводятся в МСФО ОС 29.

3. **На участника совместной деятельности с долей участия в совместно контролируемой организации не распространяются положения параграфов 35 (метод пропорциональной консолидации) и 43 (метод учета долевому участию), если он отвечает следующим условиям:**

   (a) **имеются свидетельства того, что доля участия приобретена и удерживается исключительно с целью ее реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и руководство активно ищет покупателя;**

   (b) **применимо исключение, предусмотренное параграфом 16 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которое позволяет контролирующей организации, также обладающей долей участия в совместно контролируемой организации, не представлять консолидированную финансовую отчетность; или**

   (c) **применяется все из нижеследующего:**

      (i) **участник совместной деятельности является:**

         - **контролируемой организацией, находящейся в полной собственности другой организации, и пользователи финансовой отчетности, формируемой с применением метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия, скорее всего, не существуют, либо (если они существуют) их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или**

         - **контролируемой организацией, находящейся в частичной собственности другой организации, и другие ее собственники, включая тех, кто не был иным образом наделен правом голоса, проинформированы и не возражают против того, что участник совместной деятельности не применяет метод пропорциональной консолидации или метод учета по долевому участию;**

      (ii) **долговые и долевые инструменты участника совместной деятельности не торгуются на открытом рынке (на отечественной или иностранной бирже, либо внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);**

(iii) **участник совместной деятельности не представлял и не представляет свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другую регулирующую организацию в целях выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и**

(iv) **конечная или любая промежуточная контролирующая организация по отношению к участнику совместной деятельности готовит консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую МСФО ОС.**

4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

5. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

6. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях**:

Метод долевого участия – метод учета, по которому доля участия в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли участника совместной деятельности в чистых активах/ капитале совместно контролируемой организации. Профицит или дефицит участника совместной деятельности включает его долю в профиците или дефиците совместно контролируемой организации.

Совместный контроль – согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу.

Совместная деятельность – совместная договоренность, имеющая обязательную силу, в соответствии с которой две или более стороны принимают на себя обязательства осуществлять деятельность, находящуюся под совместным контролем.

Пропорциональная консолидация – метод учета, согласно которому доля каждого участника в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации суммируется, и отражается по аналогичным статьям в финансовой отчетности участника или отражается отдельными статьями в его финансовой отчетности.

Значительное влияние (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.

Участник совместной деятельности – сторона в совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Соглашение, имеющее обязательную силу

7. Наличие соглашения, имеющего обязательную силу отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные организации, при которых инвестор имеет значительное влияние (см. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»). Согласно настоящему Стандарту, соглашение включает все договорные соглашения между участниками совместной деятельности. То есть, по сути, соглашение предоставляет сторонам такие же права и обязательства по нему, как если бы оно имело форму контракта. Например, два министерства могут официально договориться о начале совместной деятельности, однако соглашение может не быть законным договором, так как, в данной стране отдельные министерства в соответствии с законодательством могут не быть организациями, которые уполномочены заключать договора. Виды деятельности, которые не оформлены соглашением, имеющим обязательную силу об установлении совместного контроля,

не являются совместной деятельностью с точки зрения настоящего Стандарта.

8. Соглашение, имеющее обязательную силу, может быть зафиксировано рядом способов, например, заключением договора между участниками совместной деятельности или протоколами обсуждений с их участием. В некоторых случаях соглашение оформляется в виде уполномочивающих законодательных актов, уставов или других учредительных документов совместной деятельности. Какой бы ни была его форма, соглашение, имеющее обязательную силу, обычно оформляется в письменной форме и касается следующих вопросов:

- вид деятельности, ее продолжительность и обязательства по отчетности о совместной деятельности;
- назначение совета директоров или эквивалентного органа управления, управляющего совместной деятельностью и права голоса участников совместной деятельности;
- взносы участников совместной деятельности в капитал; и
- разделение между участниками совместной деятельности продукции, выручки, расходов, профицита или дефицита или денежных потоков совместной деятельности.

9. Соглашение, имеющее обязательную силу, устанавливает совместный контроль над совместной деятельностью. Данное требование обеспечивает такое положение, при котором ни один из участников не имеет возможности в одностороннем порядке контролировать эту деятельность. Соглашение определяет a) решения в областях, играющих важную роль в достижении целей совместной деятельности, которые требуют согласия всех участников, и b) те решения, принятие которых возможно определенным большинством участников.

10. Соглашение, имеющее обязательную силу, может определить одного из участников в качестве оператора или управляющего совместной деятельностью. Оператор не обладает контролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной участниками в соответствии с соглашением, имеющем обязательную силу и делегированной оператору. Если оператор обладает правом определять финансовую и операционную политику совместной деятельности, то он контролирует эту деятельность, и она является контролируемой организацией оператора, а не совместной деятельностью.

Формы совместной деятельности

11. Многие организации, входящие в общественный сектор, организуют совместную деятельность для осуществления различных видов деятельности. Характер этой деятельности простирается от коммерческой деятельности до предоставления бесплатных услуг. Порядок совместной деятельности устанавливается контрактом или другим соглашением, имеющим обязательную силу, и обычно определяет первоначальный взнос каждого участника совместной деятельности, и долю выручки или других выгод (если таковые имеются), и расходы каждого участника совместной деятельности.

12. Совместная деятельность может иметь различные формы и структуры. Настоящий Стандарт определяет три наиболее распространенных типа – совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации - которые обычно описываются и определяются термином «совместная деятельность». Следующие характеристики присущи всем видам совместной деятельности:

(a) два или более участника совместной деятельности связаны соглашением, имеющим обязательную силу; и

(b) соглашение, имеющее обязательную силу, устанавливает совместный контроль.

Совместный контроль

13. Совместный контроль может исключаться в тех случаях, когда совместно контролируемая организация находится в состоянии a) реорганизации или банкротства, b) подпадает под административную реорганизацию правительственных структур, либо c) функционирует при жестких долгосрочных ограничениях на возможность перевода средств участнику совместной организации. Если совместный контроль сохраняется, то эти события сами по себе не оправдывают отсутствие учета совместной деятельности в соответствии с настоящим Стандартом.

Отдельная финансовая отчетность

14. Ни a) финансовая отчетность, в которой применяются методы пропорциональной консолидации или учета по долевому участию, ни b) финансовая отчетность организации, у которой нет контролируемой организации, ассоциированной организации или доли участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не является отдельной финансовой отчетностью.

15. Отдельная финансовая отчетность является a) отчетностью, представленной помимо консолидированной финансовой отчетности, b) отчетностью, в которой инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия, и c) отчетностью, в которой доли участия в совместной деятельности консолидируются методом пропорциональной консолидации. Отдельная финансовая отчетность не обязательно должна прилагаться к консолидированной финансовой отчетности или сопровождать ее.

16. Организации, освобожденные от консолидации в соответствии с a) параграфом 16 МСФО ОС 6, от применения метода долевого участия b) параграфом 19 (c) МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации», либо от применения пропорциональной консолидации или метода долевого участия c) параграфом 3 настоящего Стандарта, могут представлять отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

Совместно контролируемые операции

17. Функционирование некоторых видов совместной деятельности предполагает использование активов и прочих ресурсов участников, нежели учреждение корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих участников. Каждый участник использует свои собственные основные средства и отражает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства, а также привлекает для себя собственное финансирование, которое представляют собой его собственные обязательства. Функционирование совместной деятельности может обеспечиваться наемными работниками участника параллельно прочей его деятельности. Соглашением об учреждении совместной деятельности обычно предусматривается механизм, с помощью которого выручка от продаж или совместных поставок продукта или совместного оказания услуг и любые расходы, понесенные совместно, делятся между участниками.

18. Примером совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более участников объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы совместно произвести, вывести на рынок и продать какой-либо конкретный продукт, например, самолет. Каждый участник совместной деятельности осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый участник совместной деятельности несет свои затраты и получает свою долю выручки от продажи самолета, эта доля определяется в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу. Другой пример. Две организации объединили свою деятельность, ресурсы и опыт для совместного оказания услуг, таких как уход за престарелыми, причем в соответствии с соглашением, местное правительство предлагает уход на дому, а местная больница – медицинское обслуживание. Каждый участник совместной деятельности несет свои собственные издержки и получает долю выручки, такую как плата пациентов и правительственные гранты. Эта доля определяется в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу.

19. **В отношении своей доли участия в совместно контролируемых операциях, участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности и впоследствии в консолидированной финансовой отчетности:**

    (a) **контролируемые им активы и отнесенные на его счет обязательства; и**

    (b) **понесенные расходы и свою долю в выручке, которую он получает в результате продаж товаров или предоставления услуг совместной деятельности.**

20. В силу того, что активы, обязательства, выручка (если таковая имеется) и расходы уже признаны в финансовой отчетности участника совместной деятельности, и впоследствии в его консолидированной финансовой отчетности, данные статьи не требуют корректировок или других процедур консолидации.

21. Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи могут не требоваться, также может и не составляться финансовая отчетность. Однако участники совместной деятельности

могут вести управленческий учет для оценки результатов совместной деятельности.

Совместно контролируемые активы

22. Некоторые виды совместной деятельности предполагают наличие совместного контроля и совместного владения участниками совместной деятельности одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения её целей. Активы используются для получения выгод участниками. Каждый участник совместной деятельности может получить долю продукции, произведенную активами, в то же время каждый участник несет согласованную долю понесенных расходов.

23. Такие виды совместной деятельности не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой организации, или иной финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности контролирует свою долю будущих экономических выгод или возможности полезного использования через свою долю в совместно контролируемом активе.

24. Некоторые виды деятельности в общественном секторе осуществляются с привлечением совместно контролируемых активов. Например, местное правительство может заключить соглашение с корпорацией, входящей в коммерческий сектор, о строительстве платной дороги. Дорога обеспечивает гражданам больше удобств при передвижении между принадлежащим местному правительству промышленным объектом и его портовыми сооружениями. Дорога также обеспечивает прямое сообщение между заводом, принадлежащим частной корпорации, и этим портом. Соглашение между местными властями и частной корпорацией устанавливает для каждой стороны долю выручки и расходов, связанных со строительством такой платной дороги. Соответственно, каждый участник совместной деятельности получает экономические выгоды или возможность полезного использования от совместно контролируемого актива и несет в оговоренной пропорции издержки по эксплуатации этой дороги. Аналогичным образом, многие организации в нефтегазодобывающей отрасли, а также организации, добывающие минеральное сырье, используют совместно контролируемые активы; например, ряд нефтяных компаний могут совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый участник совместной деятельности использует трубопровод для транспортировки своей нефти, за что несет согласованную часть расходов по эксплуатации нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда две организации совместно контролируют имущество, причем каждая получает часть получаемой арендной платы и несет часть расходов.

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

    (a) **свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером активов;**

    (b) **любые принятые обязательства;**

    (c) **свою долю любых обязательств, принятых совместно с другими участниками в отношении совместной деятельности;**

    (d) **любую выручку от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и**

    (e) **любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.**

26. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый участник совместной деятельности включает в свои учетные записи и признает в своей финансовой отчетности:

    (a) свою долю совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиции. Например, доля совместно контролируемой дороги классифицируется как основные средства;

    (b) любые обязательства, которые он принял, например, обязательства, принятые в отношении финансирования своей доли активов;

    (c) свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими участниками в отношении

совместной деятельности;

(d) любую выручку от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и

(e) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности, например, в связи с финансированием доли участника совместной деятельности в активах, и продажей своей доли произведенной продукции.

27. В силу того, что активы, обязательства, выручка и расходы признаются в финансовой отчетности участника совместной деятельности, данные статьи больше не требуют корректировок или других процедур консолидации, когда участник совместной деятельности представляет консолидированную финансовую отчетность.

28. Порядок учета совместно контролируемых активов отражает содержание, экономическую сущность, и, как правило, юридическую форму совместной деятельности. В отдельных учетных записях по самой совместной деятельности можно ограничиться учетом расходов, понесенных участниками совместной деятельности совместно, и в конце распределенных между ними в соответствии с согласованными долями. Финансовая отчетность о совместной деятельности может и не составляться, хотя участники совместной деятельности могут вести управленческий учет с тем, чтобы оценивать эффективность совместной деятельности.

Совместно контролируемые организации

29. Совместно контролируемая организация – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или какой-либо другой организации, в котором каждый участник совместной деятельности имеет свою долю участия. Такая организация функционирует точно так же, как и другие организации, за исключением того, что договор между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над его деятельностью.

30. Совместно контролируемая организация контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает выручку. Она может от своего имени заключать договоры и изыскивать финансовые средства в интересах совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности имеет право на часть результатов деятельности совместно контролируемой организации, хотя в некоторых контролируемых организациях предполагается также раздел продукции, полученной от совместной деятельности.

31. Обычным примером совместно контролируемой организации является случай, когда две организации объединяют свою деятельность в конкретной области оказания услуг путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемую организацию. Другим примером является ситуация, когда организация начинает бизнес в другой стране в сотрудничестве с правительством или какой-либо государственной организацией той страны путем учреждения отдельной организации, находящейся под совместным контролем организации и правительства или государственной организации в этой стране.

32. Многие совместно контролируемые организации, по существу, аналогичны тем видам совместной деятельности, которые называются совместно контролируемыми операциями или совместно контролируемыми активами. Например, участники совместной деятельности могут преобразовать совместно контролируемый актив, такой как дорога, в совместно контролируемую организацию по налоговым или другим причинам. Точно также участники совместной деятельности могут вносить в совместно контролируемую организацию активы, которые будут эксплуатироваться совместно. Некоторые совместно контролируемые операции также предполагают учреждение совместно контролируемой организации для осуществления конкретных аспектов деятельности, например, разработка, маркетинг, реализация или послепродажное обслуживание товара.

33. Совместно контролируемая организация ведет свой собственный бухгалтерский учет, составляет и представляет финансовую отчетность так же, как и другие организации, согласно МСФО ОС, или, если это более уместно, иными стандартами финансовой отчетности.

34. Каждый участник совместной деятельности обычно вкладывает в совместно контролируемую организацию денежные средства или другие ресурсы. Эти взносы включаются в учетные записи участника совместной деятельности и признаются в его финансовой отчетности в качестве

инвестиции в совместно контролируемую организацию.

Финансовая отчетность участника совместной деятельности

Пропорциональная консолидация

35. **Участник совместной деятельности должен признавать долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя при этом метод пропорциональной консолидации или альтернативный метод, описанный в параграфе 43. При использовании метода пропорциональной консолидации должен применяться один из двух форматов отчетности, приведенных ниже.**

36. Участник совместной деятельности признает долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя один из двух форматов отчетности для пропорциональной консолидации, независимо от того, a) имеются ли у него еще инвестиции в контролируемые организации или b) описывает ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

37. При признании в консолидированной финансовой отчетности доли своего участия в совместно контролируемой организации важно, чтобы участник совместной деятельности отразил в большей степени сущность и экономическую справедливость имеющегося соглашения, а не конкретную структуру или форму совместной деятельности. В совместно контролируемой организации участник совместной деятельности контролирует свою долю будущих экономических выгод или возможности полезного использования посредством своей доли участия в активах и обязательствах организации. Эта сущность и экономическая реальность отражаются в консолидированной финансовой отчетности участника совместной деятельности, когда он признает свою долю участия в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации с помощью одного из двух форматов отчетности для осуществления пропорциональной консолидации, описанных в параграфе 39.

38. Применение пропорциональной консолидации означает, что Отчет о финансовом положении участника совместной деятельности включает его долю активов, которые он контролирует совместно, и долю обязательств, за которые он несет совместную ответственность. Отчет о финансовых результатах деятельности участника совместной деятельности включает его долю выручки и расходов совместно контролируемой организации. Многие процедуры, пригодные для применения метода пропорциональной консолидации, аналогичны процедурам для консолидации инвестиций в контролируемые организации, установленные МСФО ОС 6.

39. Для осуществления пропорциональной консолидации могут использоваться различные форматы отчетности. Участник совместной деятельности может объединять свою долю активов, обязательств, выручки или расходов совместно контролируемой организации с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности построчно. Например, он может объединять свою долю в запасах совместно контролируемой организации с собственными запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемой организации с собственными основными средствами. Иначе говоря, участник совместной деятельности может включать в свою финансовую отчетность отдельные статьи, относящиеся к его доли активов, обязательств, выручки и расходов совместно контролируемой организации. Например, он может показывать свою долю оборотных активов в совместно контролируемой организации отдельно как часть своих оборотных активов; он может показывать свою долю основных средств в совместно контролируемой организации отдельно как часть своих основных средств. Оба эти формата отчетности обеспечивают представление одинаковых сумм профицита или дефицита и любой крупной категории активов, обязательств, выручки и расходов; оба формата приемлемы для целей настоящего Стандарта.

40. Какой бы формат не использовался для обеспечения пропорциональной консолидации, нецелесообразно проводить зачет a) любых активов или обязательств путем вычета других обязательств или активов, или b) любой выручки или расходов путем вычета других расходов или выручки, если только существует юридическое право на зачет, а зачет представляет собой ожидание реализации актива или погашения обязательства.

41. **Участник совместной деятельности должен прекратить использование метода пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией.**

42. Участник совместной деятельности прекращает использование метода пропорциональной консолидации с даты утраты доли контроля над совместно контролируемой организацией. Это может произойти, например, когда участник совместной деятельности продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемую организацию накладываются внешние ограничения, не позволяющие участнику осуществлять совместный контроль.

Метод долевого участия

43. **В качестве альтернативы методу пропорциональной консолидации, описанному в параграфе 35, участник совместной деятельности должен признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод долевого участия.**

44. Участник совместной деятельности признает долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя метод долевого участия, независимо от того, имеются ли у него еще инвестиции в контролируемые организации или описывает ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.

45. Некоторые участники совместной деятельности признают свои доли участия в совместно контролируемых организациях с помощью метода долевого участия в соответствии с МСФО ОС 7. Сторонниками использования метода долевого участия являются те, a) кто утверждает, что не следует объединять контролируемые статьи с совместно контролируемыми статьями, и те, b) кто считает, что участники совместной деятельности обладают скорее значительным влиянием, нежели совместным контролем над совместно контролируемой организацией. Настоящий Стандарт не рекомендует использовать метод долевого участия, потому что пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономическую справедливость участия участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, то есть контроль над долей участника совместной деятельности в будущих экономических выгодах или возможности полезного использования. Тем не менее, настоящий Стандарт разрешает использование метода учета по долевому участию в качестве допустимого альтернативного порядка отражения в учете и отчетности при признании долей участия в совместно контролируемых организациях.

46. **Участник совместной деятельности должен прекратить использование метода долевого участия с даты утраты совместного контроля или значительного влияния на совместно контролируемую организацию.**

Исключения в отношении методов пропорциональной консолидации и долевого участия

47. **Доли участия в совместно контролируемых организациях, в отношении которых имеются свидетельства того, что они приобретены и удерживаются исключительно с целью их продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и что руководство активно ищет покупателя, как предусмотрено параграфом 3 (a), должны классифицироваться как инструменты, предназначенные для продажи, и учитываться в соответствии с МСФО ОС 29.**

48. Рекомендации по признанию и оценке финансовых инструментов, которые приводятся в параграфе 47, можно найти в МСФО ОС 29.

49. В случае когда, в соответствии с параграфами 39 (a) и 47, доля участия в совместно контролируемой организации, прежде отражаемая как торговый финансовый инструмент, не продается в течение двенадцати месяцев, ее следует учитывать с использованием метода пропорциональной консолидации, либо метода долевого участия с даты приобретения. (Рекомендации по значению понятия «дата приобретения» приводятся в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, касающемся объединения компаний). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения должна быть пересмотрена.

50. В некоторых случаях участник находит покупателя доли участия, упомянутого в параграфе 3 (a) и 47, но не успевает завершить сделку по продаже в течение двенадцати месяцев со дня приобретения вследствие необходимости получить согласие регулирующих или иных органов. От участника не требуется применения метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия по отношению к доле участия в совместно контролируемой организации, если a) на отчетную дату процесс продажи уже идет, и b) нет оснований считать, что она не будет завершена в скорейшее время после отчетной даты.

51. **В момент когда совместно контролируемая организация становится контролируемой организацией какого-либо участника совместной деятельности, этот участник совместной деятельности учитывает свою долю участия в нем в соответствии с МСФО ОС 6. В момент когда совместно контролируемая организация становится ассоциированной компанией какого-либо участника совместной деятельности, этот участник совместной деятельности учитывает свою долю участия в нем в соответствии с МСФО ОС 7.**

Отдельная финансовая отчетность участника совместной деятельности

52. **Доля участия в совместно контролируемой организации должна отражаться в отдельной финансовой отчетности участника совместной деятельности согласно параграфам 58–64 МСФО ОС 6.**

53. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации составляют отдельную финансовую отчетность для публичного использования.

Операции между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией

54. **Когда участник совместной деятельности предоставляет или продает активы совместно контролируемой организации, признание любой доли прибыли или убытков от этой операции должно отражать содержание операции. Пока активы удерживаются совместно контролируемой организацией, при условии, что участник совместной деятельности передал значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, участник совместной деятельности должен признавать только ту часть прибыли или убытков, которая приходится на долю участия других участников совместной деятельности. Участник совместной деятельности должен признавать всю сумму любого убытка, когда вклад или продажа, очевидно, происходят с уменьшением чистой цены продажи оборотных активов или убытки от обесценения.**

55. **Когда участник совместной деятельности приобретает активы у совместно контролируемой организации, он не должен признавать свою долю прибыли в совместной деятельности от этой операции, если только он не перепродает активы независимой стороне. Участник должен признавать свою долю убытков от этих операций точно также как и долю прибылей, за исключением того, что убытки должны признаваться единовременно, когда они представляют собой уменьшение чистой цены продажи оборотных активов или убытки от обесценения.**

56. Для того чтобы оценить, ведет ли операция между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией к очевидному обесценению актива, участник совместной деятельности определяет возмещаемую стоимость или возмещаемую стоимость активов, не генерирующих денежные средства, согласно МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» в зависимости от обстоятельств. При определении ценности использования актива, генерирующего денежные средства, участник совместной деятельности оценивает будущие денежные потоки от актива на основе предположения о его непрерывном использовании и его конечной реализации совместно контролируемой организацией. При определении ценности от использования актива, не генерирующего неденежные средства, участник совместной деятельности оценивает дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, используя подходы, указанные в МСФО ОС 21.

Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора

57. **Инвестор, осуществляющий инвестиции в совместную деятельность, не имеющий совместного контроля, но имеющий значительное влияние, должен учитывать свою долю участия в совместной деятельности в соответствии с МСФО ОС 7.**

58. Указания по учету долей участия в совместной деятельности, над которой инвестор не имеет совместного контроля или значительного влияния, можно найти в МСФО ОС 29.

Операторы совместной деятельности

59. **Комиссии операторам или управляющим совместной деятельностью должны учитываться в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».**

60. Один или несколько участников совместной деятельности могут действовать в качестве оператора или управляющего совместной деятельностью. Операторам, выполняющим эти обязанности, обычно выплачивается комиссия за управление активами. Эти комиссии учитываются совместной деятельностью в качестве расхода.

Раскрытие информации

61. **Участник совместной деятельности должен раскрывать:**

(a) **агрегированную сумму следующих условных обязательств, если только возможность возникновения убытка не является маловероятной, отдельно от суммы других условных обязательств:**

(i) **любые условные обязательства, которые могут возникнуть у участника совместной деятельности в связи с его долями участия в совместной деятельности и его долю в каждом из условных обязательств, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности;**

(ii) **его долю в условных обязательствах самой совместной деятельности, по которой он несет условные обязательства; и**

(iii) **те условные обязательства, которые возникают в связи с условными обязательствами участника совместной деятельности по условным обязательствам других участников совместной деятельности; и**

(b) **краткое описание следующих условных активов и, там где это целесообразно, оценку их финансового результата, в том случае если вероятен приток экономических выгод или возможности полезного использования:**

(i) **любые условные активы участника совместной деятельности, возникающие в связи с его долей участия в совместной деятельности и его долей в условных активах, которые были привлечены совместно с другими участниками совместной деятельности; и**

(ii) **его долю в условных активах самой совместной деятельности.**

62. **Участник совместной деятельности должен показывать общую сумму следующих обязательств, соответствующих его доле участия в совместной деятельности, отдельно от других обязательств:**

(a) **любые инвестиционные обязательства участника совместной деятельности в отношении его доли участия в совместной деятельности и его доли в инвестиционных обязательствах, которые возникли у него совместно с другими участниками совместной деятельности; и**

(b) **его долю инвестиционных обязательств самой совместной деятельности.**

63. **Участник совместной деятельности должен раскрывать перечень и представлять описание долей участия в значительной совместной деятельности и соотношение долей владения, имеющихся в совместно контролируемых организациях. Участник совместной деятельности, который признает свои доли участия в совместно контролируемых организациях, используя построчный формат отчетности для пропорциональной консолидации или метода долевого участия, должен раскрывать агрегированные суммы каждого из оборотных активов, внеоборотных активов, краткосрочных обязательств, долгосрочных обязательств, выручки и расходов, связанных с его долями участия в совместной деятельности.**

64. **Участник совместной деятельности должен раскрывать метод, который он использует для признания своих долей в совместно контролируемых организациях.**

Переходные положения

65. **В том случае, если применяется метод пропорциональной консолидации, установленный настоящим Стандартом, участники совместной деятельности не обязаны исключать из отчетности операции и соответствующие остатки по расчетам между собой, контролируемыми ими организациями и организациями, которые они контролируют совместно, за отчетные периоды в течение трех лет, следующих за датой первоначального**

внедрения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.

66. Организации, которые впервые внедряют учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, могут иметь много контролируемых и совместно контролируемых организаций со значительным числом операций между этими организациями. В этой связи, на первых порах могут возникнуть трудности с идентификацией всех операций и остатков по расчетам, которые следует исключать при подготовке финансовой отчетности. По этой причине параграф 65 предоставляет временное освобождение от полного исключения остатков по расчетам по операциям между организациями и совместно контролируемыми организациями.

67. **В том случае, если организация применяет временные положения, содержащиеся в параграфе 65, она должна раскрывать факт того, что не все сделки между организациями и соответствующие сальдо счетов исключены из отчетности.**

68. Переходные положения МСФО ОС 8 (2000 г.) предоставляют организациям период до трех лет для полного устранения остатков по расчетам и операциям между организациями внутри объединения организаций со дня их первого применения. Организации, прежде применявшие МСФО ОС 8 (2000 г.), могут и дальше пользоваться этим трехлетним переходным периодом со дня первого применения МСФО ОС 8 (2000 г.).

Дата вступления в силу

69. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года**.

69A. Параграф 1 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 3 МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», параграф 1 МСФО ОС 7 и параграф 3 МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Рекомендуется применять указанные поправки перспективно.

70. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 8 (2001 г.)

71. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», изданный в 2001 году.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС, применяемых на 1 января 2008 г., ссылки на текущую версию МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» изменены на МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 8.

Пересмотр МСФО ОС 8 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[1] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 8, выпущенный в мае 2000 года, основывался на МСФО 31 (пересмотренном в 1994 году) «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[2] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 31 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 31 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 7 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

---

[1] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Комитет по разработке стандартов.

Пересмотр МСФО ОС 8 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC7. Совет по МСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 8, включенные в «Совершенствования МСФО», изданные Советом по МСФО в мае 2008 г. и в целом согласился с доводами Совета по МСФО в отношении пересмотра стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

Сравнение с МСФО 31

В основе МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» лежит МСФО 31 «Участие в совместной деятельности», включая дополнение, сделанное к МСФО 31 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованное в мае 2008 года. К моменту издания настоящего Стандарта Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел применимость МСФО 3 «Объединения компаний» и МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» к организациям общественного сектора. Поэтому МСФО ОС 8 не отражает изменений, внесенных в МСФО 31 после публикации МСФО 3 и МСФО 5. Основные различия между МСФО ОС 8 и МСФО 31 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 8 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 31, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 8 используется отличная от МСФО 31 терминология. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 8 таких терминов, как «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». В МСФО 31 эквивалентами этих терминов являются «Отчет о прибылях и убытках» и «капитал».
- В МСФО ОС 8 не используется термин «доход», который в МСФО 31 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка»
- В МСФО ОС 8 применяется отличное от МСФО 31 определение совместной деятельности. Термин «контрактное соглашение» заменен термином «соглашение, имеющее обязательную силу».
- МСФО ОС 8 содержит переходные положения, позволяющие организациям, принявшим метод пропорциональной консолидации, не исключать все остатки по расчетам по операциям между участниками совместной деятельности, их контролируемыми организациями и организациями, которые они совместно контролируют, в отчетные периоды, начало которых приходится на первые три года со дня первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. МСФО 31 не содержит временных положений.

МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 18 (пересмотрен в 1993 г.) «Выручка», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 18 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Июль 2001 г.

МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения	1–10
Определения	11–13
Выручка	12–13
Оценка выручки	14–17
Идентификация операции	18
Оказание услуг	19–27
Продажа товаров	28–32
Проценты, роялти и дивиденды	33–38
Раскрытие информации	39–40
Дата вступления в силу	41–42
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО ОС (IAS) 18	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 9 «Выручка от обменных операций» изложен в параграфе «Цель» и в параграфах 1–42. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 9 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

СМСФО в «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» определяет доход как «увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с вкладами капитала участниками». Определение дохода (income), данное СМСФО, включает и выручку (revenue), и прочие доходы (gains). Вместо термина «доход» (income), настоящий Стандарт использует термин «выручка» (revenue), который включает и различные формы выручки (revenues), и прочие доходы (gains). Признание выручки по отдельным конкретным операциям рассматривается в других стандартах, и они исключены из сферы применения настоящего Стандарта. Например, получение прибыли от продажи основных средств рассматривается в стандартах, касающихся основных средств, и не затрагивается настоящим Стандартом.

Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка отражения в учете и отчетности выручки от обменных операций и событий.

Основным вопросом в учете выручки является определение момента признания выручки. Выручка признается, когда существует вероятность того, что (a) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования поступят в организацию, и (b) эти выгоды могут быть надежно оценены. Настоящий Стандарт определяет условия, при которых данные критерии выполняются и, следовательно, выручка признается. Стандарт также содержит практическое руководство по применению этих критериев.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете выручки, возникающей при следующих обменных операциях и событиях:**

   (a) **оказания услуг;**

   (b) **продажи товаров; и**

   (c) **использование другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. Настоящий Стандарт не рассматривает выручку, полученную от необменных операций.

5. Организации общественного сектора могут получать выручку от обменных операций или необменных операций. Обменная операция – это такая операция, в которой одна организация получает активы или услуги или погашает обязательства, и передает в обмен примерно равную стоимость (в первую очередь в форме товаров, услуг или права использования активов) другой организации. Примерами обменных операций могут служить:

   (a) купля - продажа товаров или услуг; или

   (b) аренда основных средств по рыночным ставкам.

6. Для определения различий между выручкой от обменных операций и необменных операций нужно принимать во внимание сущность операции, а не ее форму. Примерами необменных операций может служить выручка от использования суверенных властных полномочий (например, прямые и косвенные налоги, пошлины и штрафы), гранты и пожертвования.

7. Оказание услуг, как правило, включает выполнение организацией согласованного задания в течение согласованного периода времени. Услуги могут быть оказаны в течение одного или нескольких периодов времени. Примерами оказания услуг организациями общественного сектора, выручка по которым получена на основе обмена, могут служить предоставление жилья, управление системами водоснабжения, управление платными дорогами и управление трансфертными платежами. Некоторые соглашения на оказание услуг непосредственно связаны с

договорами на строительство, например, договоры на услуги, оказываемые руководителями проектов и архитекторами. Выручка от этих договоров не рассматривается в настоящем Стандарте, а рассматривается в соответствии с требованиями к договорам на строительство, описанными в МСФО ОС 11 «Договоры на строительство».

8. Товары включают (a) товары, произведенные организацией с целью продажи, такие как печатные издания и (b) товары, приобретенные для перепродажи, такие как потребительские товары или земля и иная недвижимость, предназначенная для перепродажи.

9. Использование другими сторонами активов организации приводит к возникновению выручки в форме:

(a) процентов – платы за пользование денежными средствами или эквивалентами денежных средств, или платы с сумм задолженности перед организацией;

(b) роялти – платы за использование долгосрочных активов организации, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и

(c) дивидендов или их эквивалентов – распределения профицита между держателями долевых инструментов пропорционально их участию в капитале определенного типа.

10. Настоящий Стандарт не применяется в отношении выручки:

(a) рассматриваемой в других МСФО ОС, включая выручку по:

(i) договорам аренды (см. МСФО ОС 13 «Аренда»);

(ii) дивидендам от инвестиций, которые учитываются по методу долевого участия (см. МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации»); и

(iii) прочим доходам от продажи основных средств (рассматриваются в МСФО ОС 17 «Основные средства»);

(b) возникающей у страховых организаций по договорам страхования;

(c) возникающей вследствие изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (руководство по признанию и оценке финансовых инструментов можно найти в МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);

(d) возникающей вследствие изменений стоимости прочих оборотных активов;

(e) возникающей при первоначальном признании и изменении справедливой стоимости биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО ОС 27, «Сельское хозяйство»);

(eA) возникающей при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции (см. МСФО ОС 27); и

(f) возникающей в результате добычи полезных ископаемых.

Определения

11. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Обменные операции</u> – операции, в которых одна организация получает активы или услуги или погашает обязательства, и передает в обмен другой организации примерно равную стоимость (в первую очередь в форме денежных средств, товаров, услуг или права использования активов).

<u>Справедливая стоимость</u> – сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

<u>Необменные операции</u> – операции, не являющиеся обменными. В необменных операциях организация либо получает ценности от другой организации без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей, либо передает ценности другой организации без непосредственного получения в обмен примерно равных ценностей.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Выручка

12. Выручка включает только валовые поступления экономических выгод или возможности полезного использования, полученных или подлежащих получению организацией на ее счет. Суммы, полученные организацией в качестве представителя правительства или другой государственной организации, или от имени прочих третьих сторон, например, сбор платежей за телефон и электроэнергию почтовой службой от имени организаций, предоставляющих такие услуги, не являются экономическими выгодами или возможностью полезного использования, поступающими в организацию и не ведут к увеличению активов или уменьшению обязательств. Поэтому они не включаются в выручку. Аналогичным образом, в случае ответственного хранения или агентских отношений валовые поступления экономических выгод или возможности полезного использования включают суммы, которые собраны от имени принципала и которые не приводят к увеличению чистых активов/ капитала организации. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. В то же время выручкой является сумма любых комиссионных сборов, полученных или подлежащих получению за сбор или обработку валовых поступлений.

13. Финансовые поступления, особенно заемные средства, не отвечают определению выручки, потому что они (a) приводят к равному изменению активов и обязательств, и (b) не оказывают влияния на чистые активы/ капитал. Финансовые поступления включаются непосредственно в Отчет о финансовом положении и прибавляются к остатку активов и обязательств.

Оценка выручки

14. **Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению вознаграждения.**

15. Величина выручки, возникающей в результате операции, обычно определяется соглашением между организацией и покупателем, пользователем актива или потребителем услуги. Выручка оценивается по справедливой стоимости, полученного или ожидаемого к получению вознаграждения, с учетом суммы любых торговых скидок или оптовых скидок, предоставляемых организацией.

16. В большинстве случаев вознаграждение имеет форму денежных средств или их эквивалентов, и величина выручки – это сумма денежных средств или их эквивалентов, полученная или ожидаемая к получению. Однако в том случае, если поступление денежных средств или их эквивалентов отсрочено, справедливая стоимость вознаграждения может быть меньше суммы возмещения, полученной или ожидаемой к получению. Например, организация может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от покупателя вексель с процентной ставкой ниже рыночной в качестве вознаграждения за продажу товаров. Если соглашение в действительности представляет собой финансовую операцию, справедливая стоимость вознаграждения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененной ставкой процента является наиболее точно определяемая из следующих величин:

    (a) преобладающая ставка по аналогичному финансовому инструменту эмитента с аналогичным кредитным рейтингом; или

    (b) ставка процента, применяемая для дисконтирования номинальной стоимости финансового инструмента до текущих цен товаров и услуг при немедленном расчете денежными средствами.

    Разница между полученной суммой вознаграждения и справедливой стоимостью признается как процентный доход в соответствии с параграфами 33 и 34.

17. Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по свойству и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или услуг в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция,

создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или эквивалентов денежных средств. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или их эквивалентов.

Идентификация операции

18. Критерии признания, представленные в настоящем Стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять критерии признания к отдельно идентифицируемым элементам одной операции для того, чтобы показать содержание операции. Например, когда цена товара включает сумму за последующее обслуживание, и эта сумма может быть идентифицирована, эта сумма переносится на будущий период и признается как выручка в течение периода обслуживания. И наоборот, критерии признания применяются одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что смысл каждой из них не является понятным без рассмотрения серии операций в целом. Например, организация может продать товары и в то же время заключить отдельное соглашение на обратный выкуп товара в дальнейшем, тем самым аннулируя существенный эффект операции; в таком случае две операции рассматриваются вместе.

Оказание услуг

19. **Если результат от операции по оказанию услуг может быть надежно оценен, выручка, связанная с этой операцией, должна признаваться с учетом степени завершенности операции по состоянию на отчетную дату. Результат операции может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:**

    (a) **величина выручки может быть надежно оценена;**

    (b) **существует вероятность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с этой операцией, поступят в организацию;**

    (c) **степень завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно оценена; и**

    (d) **затраты, понесенные по операции и необходимые для завершения операции, могут быть надежно оценены.**

20. Признание выручки с учетом степени завершенности операции часто называется методом «по мере готовности». Согласно этому методу выручка признается в тех отчетных периодах, в которых оказываются услуги. Например, организация, оказывающая услуги по оценке недвижимости, должна признавать выручку по завершении каждой (отдельной) процедуры оценки. Признание выручки на основе данного метода позволяет получить полезную информацию о размере оказанных услуг и результатах деятельности за период. МСФО ОС 11 также требует признание выручки на основе этого метода. Требования МСФО ОС 11, в целом, применимы для признания выручки и связанных с ней расходов по операции, предполагающей оказание услуг.

21. Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с операцией, поступят в организацию. Однако в случае возникновения неопределенности по поводу получения суммы, уже включенной в выручку, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается как расход, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

22. В большинстве случаев организация способна сделать надежные оценки только после того, как она согласует с другими сторонами, участвующими в операции, следующие условия:

    (a) обеспечение исполнения прав каждой из сторон относительно услуги, которая должна быть оказана и получена сторонами;

    (b) встречное вознаграждение; и

    (c) порядок и условия расчетов.

Обычно организации необходимо также иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуги организация проверяет и, при необходимости, пересматривает оценку выручки. Потребность в таких пересмотрах заведомо не означает, что результат операции не может быть надежно оценен.

23. Степень завершенности операции может быть определена различными методами. Как правило, организация использует метод, который обеспечивает надежную оценку оказанных услуг. В зависимости от характера операции эти методы могут включать:

(a) отчеты о выполненной работе;

(b) услуги, предоставленные на текущую дату, в процентах к общему объему услуг; или

(c) отношение затрат, понесенных на текущую дату, к оценке общей величины затрат по операции. В состав затрат, понесенных на текущую дату, включаются только затраты по оказанным на текущую дату услугам. В состав оцененных общих затрат по операции включаются только затраты по оказанным услугам или услугам, которые будут оказаны.

Поэтапные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают объем оказанных услуг.

24. В целях практического применения, если услуги оказываются в виде неопределенного количества действий в течение определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода за определенный период времени, если только нет признаков того, что какой-либо другой метод лучше отражает степень завершенности операции. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем все остальные действия, признание выручки откладывается до выполнения этого значительного действия.

25. **Если результат операции, заключающейся в оказании услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размене признанных возмещаемых расходов.**

26. На начальных стадиях выполнения операции часто оказывается, что ее результат не может быть надежно оценен. Тем не менее, представляется вероятным, что организация возместит понесенные затраты по операции. Следовательно, выручка признается только в размере понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Поскольку результат операции не может быть надежно оценен, то прибыль не признается.

27. Если (a) результат операции не может быть надежно оценен и (b) отсутствует возможность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Если факторы неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата контракта, больше не существуют, выручка признается в соответствии с параграфом 19, а не в соответствии с параграфом 25.

Продажа товаров

28. **Выручка от продажи товаров должна признаваться, если выполняются все нижеперечисленные условия:**

(a) **организация передала покупателю значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности на товары;**

(b) **организация больше не сохраняет за собой ни право участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни в осуществлении оперативного контроля над проданными товарами;**

(c) **величина выручки может быть надежно оценена;**

(d) **существует возможность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с операцией, поступят в организацию; и**

(e) **затраты, понесенные или которые будут понесены по операции, могут быть надежно оценены.**

29. Определение момента передачи организацией покупателю значительных рисков и преимуществ, связанных с правом собственности, требует изучения обстоятельств операции. В большинстве случаев передача рисков и преимуществ, связанных с правом собственности, совпадает с

передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Это характерно для большинства сделок купли-продажи. Однако в некоторых других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, не совпадает по времени с передачей юридических прав собственности или владения.

30. Если организация сохраняет за собой значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является сделкой купли-продажи, и выручка не признается. Организация может сохранить за собой значительные риски, связанные с правом собственности, различными способами. Примерами ситуаций, в которых организация может сохранить за собой значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, являются ситуации, когда:

(a) организация продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными гарантийными условиями;

(b) получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров (например, когда государственное издательство распространяет в школах учебный материал на условиях дальнейшей продажи или возврата продукции);

(c) отгруженные товары подлежат установке, и установка составляет значительную часть предмета договора, который еще не выполнен организацией; и

(d) покупатель имеет право отменить свою покупку по причине, указанной в договоре купли-продажи, и у организации нет уверенности в получении выручки.

31. В том случае если организация сохраняет за собой лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является сделкой купли-продажи, и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности на товары исключительно для обеспечения собираемости сумм долга. В таком случае, если организация передала значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, операция является сделкой купли-продажи, и выручка признается. Другим примером ситуации, когда организация сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть продажа с условием возврата денег, если покупатель неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить количество будущих возвратов и признаёт обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.

32. Выручка признается только тогда, когда существует вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено вознаграждение или не устранена неопределенность. Например, выручка может зависеть от способности другой организации поставлять товары в рамках договора, и, если есть сомнение в том, что это произойдет, признание может быть отложено до наступления этого момента. Когда товары поставлены, неопределенность устраняется, и выручка признается. Однако если возникает неопределенность в связи с получением суммы, уже включенной в выручку, то сумма, безнадежная к получению, или сумма, погашение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

Проценты, роялти и дивиденды

33. **Выручка от использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться в соответствии с порядком учета, определенным в параграфе 34, если:**

(a) **существует вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией; и**

(b) **величина выручки может быть надежно оценена.**

34. **Выручка должна признаваться в соответствии со следующим порядком учета:**

(a) **проценты должны признаваться на пропорционально-временной основе, учитывающей эффективную доходность актива;**

(b) **роялти должны признаваться, если они получены в соответствии с содержанием соответствующего соглашения; и**

(c) **дивиденды или их эквиваленты должны признаваться, если установлены права собственников капитала или организации на получение выплаты.**

35. Эффективная доходность актива – это ставка дисконтирования, требуемая для достижения равенства между суммой дисконтированного потока будущих денежных поступлений, ожидаемых на протяжении срока службы актива и его первоначальной балансовой стоимостью. Процентный доход включает сумму равномерного списания любой скидки, премии или другой разницы между первоначальной балансовой стоимостью долговой ценной бумаги и ее стоимостью на момент погашения.

36. Если невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, приносящей проценты, то последующее получение процентов распределяется между периодами до приобретения и после приобретения; и только часть, получаемая после приобретения, признается в качестве выручки. Если дивиденды на долевые ценные бумаги объявлены до приобретения чистых активов, они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг. Если такое перерасчет трудно осуществить, кроме как произвольным способом, дивиденды признаются в качестве выручки, если только они явно не представляют собой возмещение части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг.

37. Роялти, например, за добычу нефти, начисляются в соответствии с условиями соответствующего соглашения и обычно признаются на такой основе, если только не окажется более подходящего способа, учитывающего содержание соглашения, для признания выручки на систематической и рациональной основе.

38. Выручка признается только тогда, когда появляется вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией. Однако если возникает неопределенность в связи с получением суммы, уже включенной в выручку, то сумма безнадежная к получению, или сумма, погашение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

Раскрытие информации

39. **Организация должна раскрывать:**

(a) **учетную политику, принятую для признания выручки, включая методы, принятые для определения степени завершенности операций по оказанию услуг;**

(b) **сумму каждой значительной статьи выручки, признаваемой в течение периода, в том числе выручки от:**

(i) **оказания услуг;**

(ii) **продажи товаров;**

(iii) **получения процентов;**

(iv) **получения роялти; и**

(v) **получения дивидендов или их эквивалентов; и**

(c) **сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенную в каждую значительную статью выручки.**

40. Рекомендации по раскрытию информации по всем условным активам и условным обязательствам содержатся в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Условные активы и условные обязательства могут возникать по таким статьям, как затраты на гарантийный ремонт, претензии, штрафы или вероятные потери.

Дата вступления в силу

41. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**

42. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 9.

IG1. Организации общественного сектора получают выручку от обменных операций или необменных операций. Настоящий Стандарт относится только к выручке от обменных операций. Источниками выручки от обменных операций являются операции:

(a) продажи товаров или оказания услуг третьим сторонам;

(b) продажи товаров или оказания услуг другим государственным организациям; и

(c) использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

IG2. На применение критериев признания к конкретным операциям могут повлиять:

(a) законодательство в разных странах, которое может определять момент времени, в который организация передает значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности. Таким образом, примеры в этом разделе руководства следует рассматривать в контексте законодательства страны, в которой операция имеет место; и

(b) характер взаимоотношений (договорной или иной) между организацией, которая платит, и организацией, которая получает выручку (то есть организации могут согласовать конкретный момент времени, на который организация, получающая выручку, может ее признать).

Оказание услуг

Жилье

IG3. Выручка в виде арендной платы за предоставление жилья признается полученной в соответствии с условиями соглашения об аренде помещения.

Школьный транспорт

IG4. Выручка в виде оплаты за проезд пассажирами за предоставление школьного транспорта признается, если был предоставлен транспорт.

Управление платными дорогами

IG5. Выручка от управления платными дорогами признается по мере получения после использования дорог.

Судопроизводство

IG6. Выручка от судебного производства признается либо с учетом степени завершения процесса, либо на основе времени, в течение которого суды заседали.

Управление коммунальными системами, активами или эксплуатация

IG7. Выручка от управления коммунальными системами, активами или от эксплуатации признается в соответствии с условиями договора после оказания услуг.

Научные и технологические исследования

IG8. Выручка, полученная от заказчиков по договорам на проведение научных и технологических исследований, признается по степени завершенности отдельных проектов.

Плата за установку

IG9. Плата за установку признается выручкой в соответствии со степенью завершенности услуг по установке, если только она не является несущественной при продаже товара, и в этом случае выручка признается сразу после продажи товаров.

Плата за обслуживание, включенная в цену товара

IG10. Если цена продажи товара включает поддающуюся учету сумму за последующее обслуживание (например, послепродажная поддержка и модернизация при продаже программного обеспечения), эта сумма переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки за период оказания

услуги. Сумма, перенесенная на будущий период, должна покрывать ожидаемые затраты на обслуживание в соответствие с соглашением вместе с приемлемой прибылью за эти услуги.

Комиссионное вознаграждение страхового агентства

IG11. Полученное или ожидаемое к получению комиссионное вознаграждение страхового агентства, которые не требуют от него дальнейшего оказания услуги, признаются агентством в качестве выручки на дату фактического начала или продления действия соответствующих страховых полисов. Однако если есть возможность того, что агентству придется оказывать дальнейшие услуги в течение срока действия полиса, сумма комиссии или ее часть переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки в течение срока действия полиса.

Вознаграждение за финансовые услуги

IG12. Признание вознаграждения за финансовые услуги в качестве выручки зависит от (a) целей, для которых вознаграждение определяется, и (b) принципов учета соответствующего финансового инструмента. Описание вознаграждения за оказание финансовых услуг может и не указывать на характер и содержание предоставленных услуг. Таким образом, необходимо различать вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью эффективной ставки процента финансового инструмента; вознаграждение, начисленное по мере оказания услуг; и вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия.

(a) **Вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью эффективной ставки процента финансового инструмента**

Такое вознаграждение обычно рассматривается как корректировка эффективной ставки процента. Однако если финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости, и изменение справедливой стоимости признается в составе профицита или дефицита, вознаграждение признается в качестве выручки при первоначальном признании финансового инструмента.

(i) Первоначальное вознаграждение, полученное организацией в связи с созданием или приобретением финансового актива, кроме активов, классифицируемых в соответствии с МСФО ОС 29 как «финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»

Такое вознаграждение может включать вознаграждение за деятельность по оценке финансового состояния заемщика, оценке и учету гарантий, залоговые и другие соглашения по обеспечению исполнения обязательств, согласованию условий по инструменту, подготовке и обработке документов и закрытию сделки. Эти соглашения являются неотъемлемой частью полученного финансового инструмента и вместе с соответствующими транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) переносятся на будущие периоды и признаются как корректировки эффективной ставки процента.

(ii) Комиссия за предоставление займа, полученная организацией, когда обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29

Если есть возможность заключения организацией специального соглашения о предоставлении займа и обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29, полученная за предоставление займа комиссия рассматривается как возмещение за участие в приобретении финансового инструмента и, вместе с транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29), переносится на будущие периоды, и признается как корректировка эффективной ставки процента. Если срок действия обязательства истек без предоставления займа, комиссия признается в качестве выручки по окончании срока исполнения обязательства. Обязательства по предоставлению займа, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) Первоначальное вознаграждение, полученное при выпуске финансовых обязательств, оцениваемое по амортизированной стоимости

Такое вознаграждение является неотъемлемой частью процесса приобретения финансового обязательства. Если финансовое обязательство не классифицируется как «оцениваемое по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита», полученное первоначальное вознаграждение включается вместе с соответствующими понесенными транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) в первоначальную балансовую стоимость финансового обязательства и признается как корректировка эффективной ставки процента. Организация должна отличать вознаграждения и затраты, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента по финансовому обязательству, от первоначальных вознаграждений и транзакционных издержек, относящихся к праву на предоставление услуг, таких как услуги по управлению инвестициями.

(b) **Вознаграждение, признаваемое по мере оказания услуг**

(i) Вознаграждение, начисляемое за обслуживание займа

Вознаграждение, начисляемое организацией за обслуживание займа, признается как выручка по мере оказания услуг по обслуживанию займа.

(ii) Вознаграждение по обязательству предоставить заем, когда данное обязательство находится вне сферы применения МСФО ОС 29

Если маловероятно, что будет заключено конкретное соглашение о займе, и обязательство предоставить заем находится вне сферы применения МСФО ОС 29, вознаграждение по данному обязательству признается в качестве выручки на пропорционально-временной основе в течение периода действия обязательства. Обязательства предоставить заем, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) Вознаграждение за управление инвестициями

Вознаграждение за управление инвестициями признается в качестве выручки по мере предоставления услуг управления.

Дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к обеспечению исполнения обязательств по договору на управление инвестициями, признаются в качестве актива, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены и если есть возможность того, что они будут возмещены. Как и в МСФО ОС 29, дополнительные затраты – это те затраты, которые не были бы понесены, если бы организация не гарантировала исполнение обязательств по договору на управление инвестициями. Актив представляет собой договорное право организации на получение выгод от предоставления услуг по управлению инвестициями и амортизируется по мере признания соответствующей выручки. Если организация имеет портфель договоров на управление инвестициями, она может оценить возмещаемость дополнительных затрат на портфельной основе.

Некоторые договоры на оказание финансовых услуг включают и создание одного или более финансовых инструментов, и предоставление услуг по управлению инвестициями. Например, долгосрочный договор с ежемесячными взносами, привязанный к управлению фондом долевых ценных бумаг. Продавец по договору должен различать транзакционные издержки, относящиеся к возникновению финансового инструмента, и затраты по обеспечению исполнения прав по предоставлению услуг по управлению инвестициями.

(c) **Вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия**

Вознаграждение признается в качестве выручки, когда завершено значимое действие. Примеры приведены ниже.

(i) Комиссия за распределение акций в пользу клиента

Комиссия признается в качестве выручки после распределения акций.

(ii) Вознаграждение за размещение займа между заемщиком и инвестором

Вознаграждение признается в качестве выручки после размещения займа.

(iii) Комиссия за синдицирование займа

Комиссия за синдицирование займа, полученная организацией, не являющейся займодавцем (или предоставляющей заем по той же самой эффективной ставке процента по сопоставимому риску, что и остальные участники), за организацию займа является возмещением за обслуживание синдиката. Такая комиссия признается в качестве выручки после завершения процесса синдицирования.

Плата за вход

IG13. Выручка от художественных представлений, банкетов и других специальных мероприятий признается после того, как событие произошло. При продаже абонемента на ряд мероприятий плата распределяется на каждое мероприятие на основе объема оказанных услуг на каждом мероприятии.

Плата за обучение

IG14. Выручка признается в течение периода обучения.

Первоначальные, вступительные и членские взносы

IG15. Признание выручки зависит от характера оказываемых услуг. Если взнос разрешает только членство, и все остальные услуги или товары оплачиваются отдельно, или, если существует отдельная годовая подписка, взнос признается в качестве выручки при отсутствии значительной неопределенности в его получении. Если взнос дает право члену организации на получение услуг или печатных изданий на протяжении периода членства или на приобретение товаров или услуг по ценам ниже установленных для лиц, не являющихся членами организации, выручка признается на основе, отражающей время, характер и ценность предоставленных привилегий.

Франшиза или концессионный сбор

IG16. Франшиза или концессионный сбор могут покрывать оказание первоначальных и последующих услуг, поставку оборудования и других материальных активов, производственных технологий (ноу-хау). Соответственно, франшиза или концессионный сбор признаются в качестве выручки на основе, отражающей цель начисления вознаграждения. Следующие методы применимы для признания франшизы или концессионного сбора:

(a) **Поставки оборудования и других материальных активов**

Величина, основанная на справедливой стоимости проданных активов, признается в качестве выручки после их доставки или передачи права собственности.

(b) **Оказание первоначальных и последующих услуг**

Плата за предоставление периодического обслуживания, как часть первоначальной платы или разовой платы, признается в качестве выручки по мере оказания услуг. Если разовая плата не покрывает стоимости последующего обслуживания вместе с приемлемой прибылью, часть первоначальной платы, достаточная для покрытия затрат на последующее обслуживание и обеспечение приемлемой прибыли за эти услуги, переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки по мере оказания услуг.

(c) **Периодическая франшиза или периодический концессионный сбор**

Плата за длительное пользование правами, предоставляемыми в соответствии с соглашением, или за другие услуги, предоставляемые в течение срока действия соглашения, признается в качестве выручки по мере предоставления услуг или использования прав.

(d) **Агентские операции**

Между франшизодателем и франшизополучателем, могут осуществляться операции, в которых франшизодатель по существу действует в качестве агента франшизополучателя. Например, франшизодатель может заказать товар и организовать его доставку франшизополучателю без прибыли для себя. Такие операции не ведут к образованию выручки.

Вознаграждение за разработку специального программного обеспечения

IG17. Вознаграждение за разработку специального программного обеспечения признается в качестве выручки в соответствии со степенью завершенности разработки, включая оказание услуг в связи с послепродажным обслуживанием.

Продажа товаров

Продажа по схеме «выписать и отложить», в соответствии с которой доставка откладывается по просьбе покупателя, но при этом покупатель приобретает право собственности и принимает счет к оплате

IG18. Выручка признается, когда покупатель получает право собственности, при условии, что:

(a) *существует возможность осуществления поставки;*

(b) *товар имеется в наличии, идентифицирован и готов к отправке покупателю в момент признания продажи;*

(c) *покупатель специально утверждает инструкцию по отложенной поставке; и*

(d) *применяются обычные условия платежа.*

Выручка не признается, когда просто существует намерение приобрести или произвести товары в срок для поставки.

IG19. *Отгрузка товаров с условиями*

(a) **Установка и проверка**

Выручка обычно признается, когда покупатель принимает поставку, а установка и проверка завершены. Однако выручка признается сразу после принятия покупателем поставки, если:

(i) процесс установки не сложен по своему характеру, или

(ii) проверка осуществляется только для окончательного определения цены договора.

(b) **После одобрения, когда покупатель договорился об ограниченном праве на возврат**

Если имеется неопределенность относительно вероятности возврата, выручка признается, когда отгрузка была формально принята покупателем или товары были доставлены, и истек период времени для отказа.

(c) **Продажи на условиях консигнации (комиссионные продажи), при которых комиссионер (покупатель) берет на себя обязательства продать товары от имени отправителя груза (продавца)**

Выручка признается отправителем груза после продажи комиссионером товаров третьей стороне.

(d) **Продажи с оплатой наличными при доставке**

Выручка признается, когда доставка осуществлена и деньги получены продавцом или его агентом.

Отложенные продажи, в соответствии с которыми товары отгружаются только тогда, когда покупатель произведет окончательный платеж из серии платежей

IG20. Выручка от таких продаж признается, когда товары отгружены. Однако если из опыта следует, что большинство таких продаж завершено, выручка может быть признана, когда получен значительный задаток при условии, что товары имеются в наличии, идентифицированы и готовы для доставки покупателю.

Заказы, по которым получена частичная или полная предоплата за отгрузку товаров, которых еще нет в наличии в запасах, например, когда товары еще должны быть произведены или должны быть отгружены непосредственно покупателю третьей стороной

IG21. Выручка признается, когда товары отгружены покупателю.

Соглашения о продаже с последующей обратной покупкой (кроме свопов), в соответствии с которыми продавец одновременно соглашается через некоторое время обратно выкупить те же

самые товары или когда у продавца имеется опцион покупателя на обратную покупку, или когда покупатель имеет опцион продавца с требованием обратной покупки продавцом товаров

IG22. Условия соглашения должны быть проанализированы, чтобы установить по существу, передал ли продавец риски и преимущества, связанные с правом собственности покупателю, и, следовательно, выручка признается. Если у продавца остаются риски и преимущества, связанные с правом собственности, даже если право собственности передано, операция является финансовым соглашением и не приводит к возникновению выручки.

Продажа посредникам, таким, как дистрибуторы, дилеры или прочие, для перепродажи

IG23. Выручка от таких продаж обычно признается, когда переданы риски и преимущества, связанные с правом собственности. Однако если покупатель действует, по существу, в качестве агента, продажа отражается как продажа по консигнации.

Подписка на печатные издания и аналогичные товары

IG24. Если в течение каждого периода товары, вовлеченные в операцию, имеют одинаковую стоимость, выручка признается линейно в течение периода распространения товаров. Если стоимость товаров меняется от периода к периоду, выручка признается на основе отношения объема проданного товара к оценке общей стоимости продаж всех товаров по подписке.

Продажа в рассрочку, при которой вознаграждение подлежит получению частями

IG25. Выручка, относящаяся к цене продажи, за исключением процентов, признается на дату продажи. Цена продажи равняется дисконтированной стоимости вознаграждения, определяемого путем дисконтирования частичных платежей по вмененной процентной ставке. Процентная составляющая признается выручкой по мере получения, на пропорционально-временной основе, с учетом вмененной ставки процента.

Продажа недвижимости

IG26. Выручка обычно признается, когда право собственности переходит к покупателю. Однако в некоторых странах право на удержание недвижимости может передаваться покупателю до перехода права собственности, и, таким образом, риски и преимущества, связанные с правом собственности, передаются в тот же момент. В таких случаях, при условии, что продавец не должен предпринимать больше никаких значимых действий для завершения договора, целесообразно признать выручку. В любом случае, если продавец имеет обязательства по выполнению каких-либо значимых действий, после передачи по «праву справедливости» и/или праву собственности, выручка признается по мере выполнения этих действий. В качестве примера можно привести здание или другой объект, сооружение которого не было завершено.

IG27. В некоторых случаях, недвижимое имущество может продаваться с сохранением некоторой степени участия продавца так, что риски и преимущества, связанные с правом собственности, не передаются. Примерами могут служить (a) соглашения по продаже с обратной покупкой, включающие опционы продавца и покупателя и (b) соглашения, в которых продавец гарантирует аренду имущества в течение определенного периода или гарантирует инвестиционный доход покупателю за определенный период. В таких случаях характер и степень участия продавца определяет порядок учета операции. Операция может учитываться как продажа, или как финансовое соглашение, соглашение об аренде, или какое-либо иное соглашение о разделении прибыли. Если операция учитывается как продажа, длительное участие продавца может отложить признание выручки.

IG28. Продавец также должен учитывать способ оплаты и доказательства готовности покупателя завершить оплату. Например, если сумма полученных платежей, включая первоначальный платеж покупателя, или периодические платежи покупателя, являются недостаточным доказательством готовности покупателя завершить оплату, выручка признается только в размере полученной суммы.

Проценты, роялти и дивиденды

Лицензионные платежи и роялти

IG29. Лицензионные платежи и роялти, уплачиваемые за использование активов организации (таких, как торговые марки, патенты, программное обеспечение, авторские права на музыкальные произведения, оригиналы записей и художественные фильмы), обычно признаются в соответствии

с содержанием соглашения. В практических целях признание может производиться линейно на протяжении срока действия соглашения, например, когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию на протяжении установленного периода времени.

IG30. Передача прав за фиксированное вознаграждение или невозмещаемая гарантия по неаннулируемому договору, которая (a) разрешает лицензиату свободно использовать эти права и (b) по которому лицензиар более не имеет обязательств, по существу, является продажей. Примером является лицензионное соглашение по использованию программного обеспечения, когда лицензиар не имеет обязательств после поставки. Другим примером является предоставление прав на прокат художественных фильмов на рыночных условиях, когда лицензиар не имеет контроля над дистрибутором и не предполагает получить дополнительную выручку от кассовых поступлений. В таких случаях выручка признается в момент продажи.

IG31. В некоторых случаях получение лицензионных вознаграждений или роялти зависит от наступления будущего события. В таких случаях выручка признается только тогда, когда есть возможность получения лицензионных платежей или роялти, что обычно связано с наступлением указанного события.

Сравнение с МСФО (IAS) 18

В основе МСФО ОС 9 лежит МСФО (IAS) 18. Основные различия между МСФО ОС 9 и МСФО (IAS) 18 состоят в следующем:

- Название МСФО ОС 9 отличается от названия МСФО (IAS) 18 и это отличие объясняет, что в МСФО ОС 9 не рассматривается выручка от необменных операций.
- Определение выручки (revenue), принятое в МСФО ОС 9, аналогично определению, принятому в МСФО 18. Главное отличие состоит в том, что определение в МСФО 18 относится к «обычной деятельности».
- Дополнительные комментарии, по сравнению с МСФО (IAS) 18, включены в МСФО ОС 9 для разъяснения применимости стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях, в МСФО ОС 9 используется терминология отличная от МСФО (IAS) 18. Наиболее показательным примером является использование термина «чистые активы/ капитал» (net assets/ equity) в МСФО ОС 9. Эквивалентный термин в МСФО (IAS) 18 «капитал» (equity).

МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 29 (формат изменен в 1994 г.) «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 29 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Июль 2001 г.

МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Сфера применения 1–6

Определения 7

Пересмотр финансовой отчетности 8–34

- Отчет о финансовом положении 14–26
- Отчет о финансовых результатах деятельности 27
- Профицит или дефицит по чистой денежной позиции 28–29
- Отчет о движении денежных средств 30
- Сравнительные показатели 31
- Консолидированная финансовая отчетность 32–33
- Выбор и использование общего индекса цен 34

Экономика, выходящая из периода гиперинфляции 35

Раскрытие информации 36–37

Дата вступления в силу ..... 38−39

Иллюстративный пример

Сравнение с МСФО (IAS) 29

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» изложен в параграфах 1–39. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 10 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт к финансовой отчетности общего назначения, включая консолидированную финансовую отчетность организации, функциональной валютой которой является валюта страны с гиперинфляционной экономикой.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. В гиперинфляционной экономике представление отчетности о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении в местной валюте без пересмотра не принесет пользы. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сравнение сумм операций и прочих событий, имевших место в разное время даже в пределах одного и того же отчетного периода, вводит в заблуждение.

5. Настоящий Стандарт не устанавливает абсолютного значения инфляции, при котором, как считается, возникает гиперинфляция. Решение о необходимости изменения финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом, принимается на основе профессионального суждения. О наличии гиперинфляции свидетельствуют, но не ограничиваются ими, нижеследующие характерные особенности экономической среды страны:

   (a) население, в целом, предпочитает держать свое состояние в неденежных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируется для поддержания покупательной способности;

   (b) население, в целом, рассматривает денежные суммы не в единицах местной валюты, а в единицах относительно стабильной иностранной валюты. Цены могут указываться в этой валюте;

   (c) продажи и покупки в кредит происходят по ценам, которые компенсируют ожидаемое снижение покупательной способности на период кредитования, даже если этот период короткий;

   (d) величина процента, заработная плата и цены привязаны к индексу цен;

   (e) совокупный уровень инфляции за три года приближается или превышает 100 %.

6. Желательно, чтобы все организации, сдающие отчетность в валюте одной страны с гиперинфляционной экономикой, 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 организация определяет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой она отчитывается.

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях**:

   <u>Балансовая стоимость актива</u> – это стоимость, по которой актив отражается в балансе (Отчете о финансовом положении) после вычета всей накопленной амортизации и убытков от обесценения.

   <u>Балансовая стоимость обязательства</u> – это стоимость, по которой обязательство отражается в балансе (Отчете о финансовом положении).

   <u>Неденежные статьи</u> – это статьи, не являющиеся денежными.

   Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Пересмотр финансовой отчетности

8. В результате действия различных специфических или общих политических, экономических или социальных факторов цены изменяются с течением времени. Специфические факторы, такие как изменения спроса и предложения, и изменения технологии могут вызвать значительное повышение или понижение некоторых цен, независимо друг от друга. К тому же, результатом действия сил общего характера может стать изменение в общем уровне цен и, таким образом, изменение общей покупательной способности денежной единицы.

9. В гиперинфляционной экономике финансовая отчетность полезна только в том случае, если она пересчитана с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Вследствие этого настоящий Стандарт применяется к первой финансовой отчетности организаций, отчитывающихся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Не допускается представление информации, требуемое настоящим Стандартом, в качестве дополнения к неизмененной финансовой отчетности. Более того, не допускается отдельное представление финансовой отчетности до ее изменения.

10. Многие организации общественного сектора для облегчения сравнения с бюджетом включают в свою финансовую отчетность, относящуюся к ним бюджетную информацию. В случаях, когда это осуществляется, бюджетная информация также должна быть пересмотрена в соответствии с настоящим Стандартом.

11. **Финансовая отчетность организации, функциональной валютой которой является валюта страны с гиперинфляционной экономикой, должна быть пересчитана с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Сравнительные показатели за предшествующий период, требуемые МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», и любая информация в отношении более ранних периодов также должны выражаться с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. В целях представления сравнительных величин в различных валютах представления отчетности применяются параграфы 47(b) и 48 МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов».**

12. **Профицит или дефицит по чистой денежной позиции должны отдельно раскрываться в Отчете о финансовых результатах деятельности.**

13. Пересмотр финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения. Последовательное, период за периодом, применение этих процедур и профессионального суждения более важно, чем точность итоговых сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

Отчет о финансовом положении

14. Значения показателей Отчета о финансовом положении, представленные без учета покупательной способности денежной единицы на отчетную дату, пересчитываются с применением общего индекса цен.

15. Денежные статьи не пересчитываются, потому что они уже выражены с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Денежные статьи – это имеющиеся денежные средства, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или устанавливаемых суммах денежных средств.

16. Активы и обязательства, связанные с изменением цен в соответствии с договором, например, индексируемые облигации или займы, корректируются в соответствии с договором для определения их суммы на отчетную дату. Эти статьи учитываются по данной скорректированной сумме в пересмотренном Отчете о финансовом положении.

17. Все остальные активы и обязательства являются неденежными. Некоторые неденежные статьи отражаются по текущим значениям на отчетную дату, как, например, чистая цена продажи и справедливая стоимость, поэтому они не изменяются. Все остальные неденежные активы и обязательства пересчитываются.

18. Большинство неденежных статей отражается по себестоимости (первоначальной стоимости) или по первоначальной стоимости за вычетом амортизации, следовательно, они отражены в суммах, действовавших на дату их приобретения. Пересчитанная себестоимость или себестоимость за вычетом амортизации определяется по каждой статье путем применения к ее исторической

стоимости и сумме накопленной амортизации изменения общего индекса цен от даты приобретения до отчетной даты. Например, основные средства, запасы сырья и товаров, деловая репутация, патенты, торговые марки и аналогичные активы пересчитываются с даты их покупки. Запасы частично готовой и готовой продукции пересчитываются с даты, на которую были понесены затраты на покупку и обработку.

19. Учетные данные о датах приобретения объектов основных средств могут быть недоступны или не могут быть точно установлены. В таких случаях в первом периоде применения настоящего Стандарта может потребоваться независимая профессиональная оценка стоимости объектов основных средств для использования в качестве основы для пересчета их стоимости.

20. Может быть недоступен общий индекс цен за периоды, за которые, согласно настоящему Стандарту, требуется пересчет стоимости основных средств. В этих случаях может потребоваться применение оценки, основанной, например, на динамике изменений обменного курса функциональной валюты к относительно стабильной иностранной валюте.

21. Некоторые неденежные статьи были учтены в суммах, действовавших на даты, отличные от дат приобретения или подготовки Отчета о финансовом положении, например, основные средства, которые были переоценены на какую-то более раннюю дату. В этих случаях, балансовая стоимость пересчитывается на дату переоценки.

22. Для того чтобы определить, обесценилась ли и должна ли быть уменьшена пересчитанная стоимость неденежной статьи, организация применяет соответствующие тесты на обесценение, приведенные в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» либо в международных и/или национальных стандартах бухгалтерского учета, в которых рассматривается обесценение стоимости деловой репутации. Например, пересчитанные стоимости основных средств, деловой репутации, патентов и торговых марок уменьшаются до возмещаемой стоимости или возмещаемой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, в зависимости от ситуации. Пересчитанная стоимость запасов уменьшается до чистой цены продажи или текущей стоимости замещения. Объект инвестиций, учитываемый по методу долевого участия, может отражаться в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. В соответствии с настоящим Стандартом, для того чтобы рассчитать долю инвестора в чистых активах/ капитале и результатах деятельности объекта инвестиций, Отчет о финансовом положении и Отчет о финансовых результатах деятельности объекта инвестиций пересматриваются. В том случае, когда пересмотренная финансовая отчетность объекта инвестиций выражается в иностранной валюте, она пересчитывается по курсу закрытия.

23. Влияние инфляции обычно признается в затратах по займам. Не допускается одновременно пересчитывать капитальные вложения, финансируемые за счет займов, и капитализировать ту часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в течение того же периода. Эта часть затрат по займам признается в качестве расходов за период, в котором они были понесены.

24. Организация может приобретать активы по договору, разрешающему отсрочить платеж без возникновения реально выплачиваемых процентов. При отсутствии практической возможности рассчитать вмененную сумму процентов, такие активы пересчитываются на дату их оплаты, а не на дату покупки.

25. В начале первого периода применения настоящего Стандарта элементы чистых активов/ капитала, за исключением нераспределенного профицита/ дефицита и любого резерва переоценки, пересчитываются с учетом общего индекса цен с дат, когда эти элементы были внесены или возникли иным образом. Любой резерв переоценки, возникший в предыдущие периоды, исключается. Пересчитанный нераспределенный профицит/ дефицит выводится на основе всех остальных сумм в пересчитанном Отчете о финансовом положении.

26. В конце первого периода и в последующие периоды все элементы чистых активов/ капитала пересчитываются с учетом общего индекса цен с начала периода или с даты их поступления, если она окажется более поздней. Движение чистых активов/ капитала за период раскрывается в соответствии с МСФО ОС 1.

Отчет о финансовых результатах деятельности

27. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности были отражены с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Таким образом, все суммы должны быть пересчитаны с учетом изменения в общем индексе цен, на даты, когда статьи выручки или расходов были первоначально учтены.

Профицит или дефицит по чистой неденежной позиции

28. В период инфляции организация, имеющая превышение денежных активов над денежными обязательствами, теряет покупательную способность, а организация, имеющая превышение денежных обязательств над денежными активами приобретает покупательную способность в той мере, в которой активы и обязательства не связаны с уровнем цен. Этот профицит или дефицит по чистой денежной позиции может быть определен как разница в результате пересчета неденежных активов, нераспределенного профицита и дефицита и статей в Отчете о финансовых результатах деятельности, и корректировки активов и обязательств, привязанных к индексу. Профицит или дефицит может быть оценен путем применения изменения общего индекса цен к средневзвешенному за период значению разницы между денежными активами и денежными обязательствами.

29. Профицит или дефицит по чистой денежной позиции включается в Отчет о финансовых результатах деятельности. Производимая согласно параграфу 16 корректировка активов и обязательств, связанных с изменением цен в соответствии с договором, засчитывается против профицита или дефицита по чистой денежной позиции. Другие статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности, такие как процентные доходы и расходы и курсовые разницы, относящиеся к инвестированным или заимствованным средствам, также связаны с чистой денежной позицией. Хотя, такие статьи раскрываются отдельно, целесообразно представлять их вместе с профицитом или дефицитом по чистой денежной позиции в Отчете о финансовых результатах деятельности.

Отчет о движении денежных средств

30. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в Отчете о движении денежных средств были отражены с учетом покупательной способности денежных единиц на отчетную дату.

Сравнительные показатели

31. Сравнительные показатели за предшествующий отчетный период, составленные либо на основе метода учета по себестоимости или метода учета по текущей стоимости, изменяются с помощью общего индекса цен таким образом, чтобы сравнительная финансовая отчетность была пересчитана с учетом покупательной способности денежных единиц на конец отчетного периода. Информация, раскрываемая в отношении более ранних периодов, также пересчитывается с учетом покупательной способности денежных единиц на конец отчетного периода. В целях представления сравнительных показателей в валюте, отличной от валюты представления отчетности, применяются параграфы 47(b) и 48 МСФО ОС 4.

Консолидированная финансовая отчетность

32. Контролирующая организация, отчитывающаяся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь контролируемые организации, также отчитывающиеся в валютах стран с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность любой такой контролируемой организации до ее включения в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую контролирующей ее организацией, должна быть пересчитана с учетом общего индекса цен той страны, в валюте которой отчитывается контролируемая организация. Когда такая контролируемая организация является иностранной контролируемой организацией, ее пересмотренная финансовая отчетность переводится в валюту консолидированной финансовой отчетности по курсу закрытия. Финансовая отчетность контролируемых организаций, не отчитывающихся в валютах стран с гиперинфляционной экономикой, составляется в соответствии с МСФО ОС 4.

33. Если консолидируются финансовые отчетности с различными отчетными датами, то все статьи, как неденежные, так и денежные, должны быть пересчитаны с учетом покупательной способности денежных единиц на дату консолидации финансовой отчетности.

Выбор и использование общего индекса цен

34. Изменение финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует использования общего индекса цен, который отражает изменение в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все организации, представляющие отчетность в валюте одной страны, использовали одинаковый индекс.

Экономика, выходящая из состояния гиперинфляции

35. **Если экономика выходит из состояния гиперинфляции, и организация прекращает подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с настоящим**

Стандартом, она должна использовать значения показателей отчетности, пересчитанных с учетом покупательной способности денежных единиц на конец предыдущего отчетного периода, как основу балансовой стоимости в своей последующей финансовой отчетности

Раскрытие информации

36. **Раскрытию подлежит следующая информация:**

    (a) **подтверждение того, что финансовая отчетность и сравнительные показатели за предыдущие периоды были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, в результате, отражены с учетом покупательной способности денежных единиц на отчетную дату; и**

    (b) **наименование и уровень индекса цен на отчетную дату и динамика индекса в течение текущего и предыдущего отчетных периодов.**

37. Раскрытие информации, требуемое настоящим Стандартом, необходимо для прояснения основ обращения с эффектом гиперинфляции в финансовой отчетности. Также предполагается раскрытие прочей информации, необходимой для понимания методов учета и итоговых показателей.

Дата вступления в силу

38. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**

38A. **Параграфы 17, 18 и 22 были изменены «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**

39. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 10.

Пересмотр МСФО ОС 10 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC1. СМСФО ОС рассмотрел изменения в МСФО (IAS) 29, включенные в «Совершенствования в МСФО», выпущенные СМСФО в мае 2008 года и, в целом, согласился с аргументами СМСФО по изменению Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

Иллюстративный пример

Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 10.

IE1. Настоящий Стандарт устанавливает требования по пересмотру финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, организаций, составляющих отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

IE2. Следующий пример поясняет процесс пересмотра финансовой отчетности.

При подготовке этого примера:

- профицит по чистой денежной позиции за период был получен косвенным путем как разница в результате пересчета неденежных активов и обязательств, нераспределенного профицита/ дефицита и статей в Отчете о финансовых результатах деятельности (см. параграф 30);
- запасы в наличии на конец отчетного периода были приобретены, предположительно, в конце отчетного периода, когда общий индекс инфляции был равен 170;
- общий индекс цен составлял 120 на начало периода, 180 – на конец периода и его среднее значение за период равняется 150;
- выручка и расходы, кроме амортизации, начислялись равномерно в течение всего отчетного периода;
- активы, чья историческая стоимость была 7 500, были полностью амортизированы и утилизированы; стоимость их утилизации составила 0.

Финансовый отчет в условиях гиперинфляции

Пример

Отчет о финансовом положении	**1.1.X0 (МСФО ОС 12)**	**31.12.X0 (До корректировок)**	**Коэффициент индексации**	**31.12.X0 (МСФО ОС 12)**		**Профицит/ дефицит по чистой денежной позиции**
Денежные средства и инвестиции	5,000	10,000	–	10,000		–
Запасы	–	2 000	180 /170	2 118	*Пересчитано*	118
Материальные активы:						
Историческая стоимость	47 500	40 000	180 /120	60 000		20 000
Накопленная амортизация	(22 500)	(20 000)	180 /120	(30 000)		(10 000)
Чистая балансовая стоимость	25 000	20 000	180 /120	30 000	*Пересчитано*	10 000
Итого активы	**30 000**	**32 000**		**42 118**		
Заемные средства	**26 000**	**26 000**	**–**	**26 000**		
Чистые активы						
На начало периода	**4 000**	**4 000**	180 /120	6 000	*Пересчитано*	(2 000)
Чистый профицит за период (см. ниже)		2 000	См. ниже	10 118		1 100
	4 000	**6 000**		**16 118**		**9 218**
Отчет о финансовых результатах деятельности						
Выручка		50 000	180 /150	60 000	*Пересчитано*	10 000
Амортизация		(5 000)	180 /120	(7 500)	*Пересчитано*	(2 500)
Прочие расходы		(43 000)	180 /150	(51 600)	*Пересчитано*	(8 600)
Профицит по чистой денежной позиции				9 218		
Профицит за год		**2 000**		**10 118**		**(1 100)**

Примечание: настоящий Стандарт (параграф 29) требует, чтобы статьи Отчета о финансовых результатах деятельности были пересчитаны с учетом динамики индекса, начиная с дат, когда операции были учтены. В данном примере, начисления по статьям доходов и расходов, кроме амортизации, произведены равномерно в течение отчетного периода, и был применен средний темп инфляции. Профицит по чистой денежной позиции получен косвенно (см. последнюю колонку) путем применения общего индекса цен к неденежным статьям в Отчете о финансовом положении и в Отчете о финансовых результатах деятельности (параграф 30).

Сравнение с МСФО (IAS) 29

В основе МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» лежит МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», включая изменения, сделанные в МСФО (IAS) 29 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО», выпущенные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 10 и МСФО (IAS) 29 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 10 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 29, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 10 используется терминология отличная от МСФО (IAS) 29. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка» (revenue), «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) и «чистые активы/ капитал» (net assets /equity) в МСФО ОС 10. Эквивалентные термины в МСФО (IAS) 29: «доход» (income), «Отчет о прибылях и убытках» (income statement), и капитал (equity).
- МСФО (IAS) 29 содержит указания по пересчету финансовой отчетности, составленной на основе метода учета по текущей стоимости. МСФО ОС 10 не содержит таких указаний.
- МСФО ОС 10 содержит пример, поясняющий процесс пересмотра финансовой отчетности организации, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, с использованием косвенного метода.

МСФО ОС 11 – ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 11 (пересмотрен в 1993 г.), «Договоры на строительство», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 11 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Июль 2001 г.

МСФО ОС 11 — ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–3

Определения 4–11

Договоры на строительство 5–10

Подрядчик 11

Объединение и дробление договоров на строительство 12–15

Выручка по договору 16–22

Расходы по договору 23–29

Признание выручки и расходов по договору 30–43

Признание ожидаемых убытков 44–48

Изменение оценок 49

Раскрытие информации 50–56

Дата вступления в силу 57–58

Руководство по внедрению

Сравнение с МСФО (IAS) 11

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 11 «Договоры на строительство» изложен в параграфе «Цель» и параграфах 1–58. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 11 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

Целью настоящего Стандарта является определение порядка учета выручки и расходов, связанных с договорами на строительство. Стандарт:

- определяет соглашения, которые должны классифицироваться как договоры на строительство;
- определяет типы договоров на строительство, которые могут заключаться в общественном секторе; и
- определяет порядок признания и раскрытия информации о расходах по договору, и, если необходимо, выручки по договору.

Вследствие особенностей деятельности по договорам на строительство, даты начала и окончания деятельности по договору обычно приходятся на различные отчетные периоды.

Во многих странах по договорам на строительство, заключаемым организациями общественного сектора, не будет определяться сумма выручки. Скорее, для поддержки строительной деятельности будет предоставляться финансирование в форме ассигнований или аналогичной форме распределения доходов федерального правительства, либо в виде помощи или грантов. В этих случаях основным вопросом учета договоров на строительство являются (a) отнесение расходов по строительству к тому отчетному периоду, в котором были выполнены строительные работы, и (b) признание соответствующих расходов.

В некоторых странах договоры на строительство, заключенные организациями общественного сектора, могут заключаться на коммерческой или некоммерческой основе, с полным или частичным возмещением расходов. В этих случаях основным вопросом учета договоров на строительство является отнесение выручки по договору и затрат по договору к тому отчетному периоду, в котором были выполнены строительные работы.

Сфера применения

1. **Подрядчик, который готовит и представляет финансовую отчетность по методу начисления, должен применять настоящий Стандарт при учете договоров на строительство.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

4. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Договор на строительство</u> – договор или аналогичное соглашение, имеющее обязательную силу, специально заключенное для строительства актива или группы активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически и функционально или по их конечному назначению или использованию.

   <u>Подрядчик</u> – организация, выполняющая строительные работы в соответствии с договором на строительство.

   <u>Договор «затраты плюс»</u> – договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются оговоренные или другим образом определенные затраты, и, в случае договора на коммерческих условиях, дополнительный процент от данных затрат или фиксированное вознаграждение, если это предусмотрено.

   <u>Договор с фиксированной ценой</u> – договор на строительство, в котором подрядчик согласовал фиксированную цену договора, или фиксированную ставку за единицу работ, увеличение которой в некоторых случаях оговаривается отдельно.

   Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Договоры на строительство

5. Договор на строительство (термин «договор на строительство» и термин «договор» взаимозаменяемы в оставшейся части настоящего Стандарта) может быть заключен на

строительство единичных активов, таких как мост, здание, дамба, трубопровод, дорога, корабль или тоннель. Договор на строительство может быть заключен на строительство нескольких активов тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически или функционально или по своему первоначальному предназначению или использованию. Примерами таких договоров являются строительство оборотной системы водоснабжения, очистительных сооружений и других сложных объектов инфраструктуры.

6. Для целей настоящего Стандарта договоры на строительство включают:

   (a) договоры на оказание услуг непосредственно относящихся к строительству активов, например услуги руководителя строительного проекта или услуги архитекторов; и

   (b) договоры на ликвидацию (снос) или восстановление активов, и восстановление окружающей среды после ликвидации активов.

7. В целях настоящего Стандарта, договоры на строительство также включают все соглашения, не имеющие документальной формы, но имеющие обязательную силу для сторон. Например, два государственных департамента могут заключить официальное соглашение на строительство актива, но соглашение может не иметь юридической формы договора, потому что в данной стране отдельные департаменты могут не быть отдельными юридическими лицами, имеющими право заключать договоры. Однако при условии, что соглашение устанавливает одинаковые права и обязанности для сторон, аналогично правам и обязанностям, устанавливаемым при заключении официального договора, такое соглашение, в целях настоящего Стандарта, является договором на строительство. Такая договоренность, имеющая обязательную силу, может включать постановления министерств, решения правительства, законодательные документы (такие как закон, принятый Парламентом), или меморандумы о взаимопонимании (но не ограничиваться ими).

8. Договоры на строительство, которые могут быть составлены различными способами, в целях настоящего Стандарта классифицируются как договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс». Некоторые коммерческие договоры на строительство могут одновременно содержать характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты плюс», например, в случае договора «затраты плюс» с согласованной максимальной ценой. В таких случаях подрядчик должен учитывать условия параграфов 31 и 32 для определения момента признания выручки и расходов по договору.

9. Договоры «затраты плюс» охватывают как коммерческие, так и некоммерческие договоры. Коммерческий договор должен устанавливать, что выручка должна покрывать согласованные в договоре расходы застройщика и приносить прибыль, получаемую от противоположной стороны по договору. Однако организации общественного сектора также могут заключать некоммерческие договоры на строительство активов для другой организации в обмен на полное или частичное возмещение затрат этой организацией или какой-либо другой организацией. В некоторых случаях возмещение затрат может включать платежи заказчика и грант на конкретные строительные цели или финансирование от других сторон.

10. Во многих странах, где одна организация общественного сектора сооружает активы для другой организации общественного сектора, затраты на строительство не возмещаются непосредственно заказчиком. Скорее, строительство финансируется косвенно (a) с помощью ассигнований или распределения средств федерального правительства на аналогичной основе в пользу подрядчика, или (b) за счет нецелевых грантов от государственных организаций, предоставляющих финансирование и являющихся третьей стороной, или других правительств. В целях настоящего Стандарта такое строительство классифицируется как договор с фиксированной ценой.

Подрядчик

11. Подрядчик – это организация, заключающая договор на возведение сооружений, строительство объектов, производство товаров, или оказание услуг согласно требованиям другой организации. Термин «подрядчик» включает генерального подрядчика, субподрядчика, или руководителя строительных работ.

Объединение и дробление договоров на строительство

12. Требования настоящего Стандарта обычно применяются к каждому договору на строительство в отдельности. Однако в некоторых случаях для отражения сущности договора или группы договоров необходимо применять настоящий Стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или одновременно к группе договоров.

13. **Если договор охватывает некоторое количество активов, строительство каждого актива должно учитываться как отдельный договор на строительство, когда:**

    (c) **отдельная оферта была представлена по каждому активу;**

    (d) **каждый актив являлся предметом отдельного согласования, и подрядчик, и заказчик имели возможность принять или отклонить ту часть договора, которая относится к каждому активу; и**

    (e) **расходы и выручка по каждому активу могут быть определены.**

14. **Группа договоров, имеющая одного или нескольких заказчиков, должна рассматриваться как один договор на строительство, когда:**

    (a) **группа договоров согласовывалась единым пакетом;**

    (b) **договоры настолько взаимосвязаны, что фактически они являются частью одного проекта с общей прибылью, при её наличии; и**

    (c) **договоры исполняются одновременно или в непрерывной последовательности.**

15. **Договор может предусматривать сооружение дополнительного актива по выбору заказчика или может быть изменен с тем, чтобы включить сооружение дополнительного актива. Сооружение дополнительного актива должно учитываться как отдельный договор на строительство, когда:**

    (a) **актив значительно отличается конструктивно, технологически или функционально от другого актива или активов, охватываемых первоначальным договором; или**

    (b) **цена актива согласована без учета первоначальной цены договора.**

Выручка по договору

16. **Выручка по договору должна включать:**

    (a) **первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и**

    (b) **изменения в работах по договору, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой:**

        (i) **вероятно, что они приведут к выручке; и**

        (ii) **они поддаются надежной оценке.**

17. Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Первоначальная и последующая оценка выручки по договору подвержена воздействию различных неопределенностей, которые зависят от результатов будущих событий. Часто оценки необходимо пересматривать после того как события произойдут, и неопределенности разрешатся. В договорах «затраты плюс» первоначальная сумма выручки может быть не установлена в договоре. Вместо этого потребуется оценить сумму выручки на основе, согласующейся с условиями и положениями договора, например, на основе ожидаемых расходов на протяжении срока договора.

18. Кроме того, величина выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от периода к периоду. Например:

    (a) подрядчик и заказчик могут согласовать изменения в работах или претензии, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору за период, следующий после первоначального согласования договора;

    (b) величина выручки, согласованная по договору с фиксированной ценой или по договору «затраты плюс», может увеличиваться в результате роста затрат или иных причин;

    (c) величина выручки по договору может уменьшаться в результате штрафов за задержки выполнения договора подрядчиком; или

    (d) когда договор с фиксированной ценой включает фиксированную цену за единицу продукции, выручка по договору увеличивается или уменьшается по мере того, как увеличивается или уменьшается количество единиц.

19. Изменение в работах – это указание заказчика на изменение объема работ, выполняемых в соответствии с договором. Изменение в работах может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примерами изменения в работах являются изменения в технических требованиях или конструкции актива, или изменение сроков договора. Изменения в работах включаются в выручку по договору, когда:

    (a) вероятно, что заказчик утвердит изменения в работах и величина выручки вырастет от такого изменения; и

    (b) величина выручки может быть надежно оценена.

20. Претензии – это та сумма, которую, подрядчик стремиться получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных в договор. Претензии могут возникать, например, когда по вине заказчика возникли задержки, ошибки в технических требованиях или конструкции, или возникли разногласия по изменению в работах по договору. Оценка величины выручки от претензий подвержена высокому уровню неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Поэтому претензии включаются в выручку по договору только когда:

    (a) переговоры достигли того этапа, когда вероятно, что заказчик признает претензию; и

    (b) сумма, которая, вероятно, будет признана заказчиком, может быть надежно оценена.

21. Поощрительные платежи – это дополнительные суммы, выплаченные подрядчику, если достигнуты или превышены определенные в договоре нормативы деятельности. Например, договором может быть установлен поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение договора. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, когда:

    (a) исполнение договора значительно продвинулось вперед и вероятно, что определенный норматив деятельности будет достигнут или превышен; и

    (b) сумма поощрительных платежей может быть надежно оценена.

22. Подрядчик должен проверять все суммы, относящиеся к договору на строительство, выплачиваемые сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, непосредственно субподрядчикам для определения удовлетворяют ли они определению выручки и критерию признания выручки в соответствии с условиями договора. Суммы, отвечающие определению выручки и критериям признания выручки, должны учитываться подрядчиком так же, как и остальная выручка по договору. Также эти суммы должны признаваться в качестве расходов по договору (см. параграф 25). Государственные организации, предоставляющие финансирование, могут включать национальные и международные благотворительные организации и многосторонние и двухсторонние банки развития.

Расходы по договору

23. **Расходы по договору должны включать:**

    (a) **расходы, непосредственно относящиеся к определенному договору;**

    (b) **расходы, в целом относящиеся к деятельности по договору и которые могут быть отнесены к договору на систематической и рациональной основе; и**

    (c) **другие затраты, которые непосредственно подлежат оплате заказчиком в соответствии с условиями договора.**

24. Затраты, относящиеся непосредственно к конкретному договору, включают:

    (a) расходы на оплату труда рабочих (строительной бригады), включая технический надзор;

    (b) стоимость материалов, используемых для строительства;

    (c) амортизацию основных средств, используемых по договору;

    (d) стоимость перемещения основных средств и материалов от и до строительной площадки по договору;

    (e) стоимость аренды производственного и прочего оборудования;

    (f) стоимость проектирования и технического сопровождения, непосредственно относящаяся к договору;

(g) оценка затрат на работы по исправлению ошибок и гарантийные работы, включая ожидаемые расходы на гарантийное обслуживание; и

(h) претензии третьей стороны.

Данные расходы могут быть уменьшены на дополнительные доходы, не включенные в выручку по договору, например доходы от продажи излишка материалов в конце договора.

25. Подрядчик должен проверять все суммы, уплачиваемые по договору на строительство непосредственно субподрядчикам, и которые возмещаются сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, чтобы определить, можно ли их квалифицировать как затраты по договору. Суммы, удовлетворяющие определению и критериям признаниям расходов по договору, должны учитываться подрядчиком таким же образом, как и остальные расходы по договору. Суммы, возмещаемые сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, которые соответствуют определению и критериям признания выручки, должны учитываться подрядчиком таким же образом, как и остальная выручка по договору (см. параграф 22).

26. Расходы, которые в принципе могут быть отнесены к деятельности по договору и могут быть распределены на конкретный договор, включают:

(a) страхование;

(b) расходы на проектирование, не относящиеся непосредственно к конкретному договору; и

(c) накладные расходы строительства.

Такие расходы распределяются на основе методов, которые (a) являются систематическими и рациональными и (b) применяются последовательно ко всем затратам, имеющим аналогичные характеристики. Распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности. Накладные расходы строительства включают затраты, такие как подготовка и обработка документов по заработной плате строительного персонала. Общие затраты, относящиеся к деятельности по договору и которые могут быть распределены на конкретный договор, также включают затраты по займам, когда подрядчик принимает допустимый альтернативный порядок учета и отражения в отчетности в соответствии с МСФО ОС 5 «Затраты по займам».

27. Затраты, специально относимые на заказчика в соответствии с условиями договора, могут включать: некоторые общие административные затраты и затраты на разработку, возмещение которых определено условиями договора.

28. Затраты, которые не относятся к деятельности по договору или не могут быть распределены на договор, исключаются из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:

(a) общие административные расходы, возмещение которых не определено в договоре;

(b) расходы на продажу;

(c) затраты на НИОКР, возмещение которых не определено в договоре; и

(d) амортизацию простаивающего производственного и прочего оборудования, не используемого при выполнении конкретного договора.

29. Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, за период с даты заключения договора до окончательного завершения договора. Однако затраты, непосредственно относящиеся к договору и понесенные при заключении договора, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены, и вероятно заключение договора. Если затраты, понесенные при заключении договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были осуществлены, то они не включаются в затраты по договору при его заключении в следующем периоде.

Признание выручки и расходов по договору

30. **Как только результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка по договору и затраты по договору, связанные с договором на строительство, должны признаваться в качестве выручки и расходов в соответствии со степенью завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство, к**

которому применяется параграф 44, должен единовременно признаваться в качестве расхода в соответствии с параграфом 44.

31. **В случае договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, как только выполняются все следующие условия:**

    (a) **общая выручка по договору, при ее наличии, может быть надежно оценена;**

    (b) **вероятно, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию;**

    (c) **расходы, необходимые для завершения договора, и степень выполнения договора на конец отчетного периода могут быть надежно оценены; и**

    (d) **расходы, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с предварительными оценками.**

32. **В случае договора «затраты плюс» результат договора на строительство может быть надежно оценен, как только выполняются все следующие условия:**

    (a) **вероятно, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию; и**

    (b) **расходы, относящиеся к договору, независимо от того, подлежат они возмещению или нет, могут быть точно определены и надежно оценены.**

33. При признании выручки и расходов по степени завершенности договора часто говорят как о методе «по мере готовности». В соответствии с этим методом выручка по договору соотносится с затратами по договору, понесенными для достижения степени завершенности. В результате в отчетности статьи выручки, расходов и профицита/ дефицита соответствуют доле выполненных работ. Данный метод обеспечивает полезную информацию об объеме деятельности по договору и производительности в течение периода.

34. В соответствии с методом «по мере готовности» выручка по договору признается в качестве выручки в Отчете о финансовых результатах деятельности в тех отчетных периодах, в которых выполнены работы. Затраты по договору обычно признаются как расходы в Отчете о финансовых результатах деятельности в тех отчетных периодах, в которых работы, к которым они относятся, были выполнены. Однако, если при заключении договора подразумевалось, что затраты по договору будут полностью возмещены сторонами по договору на строительство, любое ожидаемое превышение общих затрат по договору над общей выручкой по договору признается единовременно в качестве расхода в соответствии с параграфом 44.

35. Подрядчик может понести расходы по договору, которые относятся к будущим операциям по договору. Такие расходы признаются в качестве актива, при условии, что их возмещение вероятно. Они представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком, и часто классифицируются как незавершенное строительство.

36. Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если вероятно, что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию. Однако как только возникает неопределенность в отношении получения суммы, уже включенной в выручку по договору, и уже признанной в Отчете о финансовых результатах деятельности, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.

37. В большинстве случаев организация способна предоставить надежные оценки после заключения договора, который устанавливает:

    (a) законные права каждой стороны в отношении объекта, который будет построен;

    (b) встречное вознаграждение, при наличии; и

    (c) порядок и условия расчетов.

    Также обычно организации необходимо иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. В случае необходимости по мере выполнения договора организация

проверяет и пересматривает оценки выручки и расходов по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат договора не может быть надежно оценен.

38. Степень завершенности договора может быть определена различными способами. Организация обычно использует тот способ, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора такие способы могут включать:

(a) определение доли затрат по договору, понесенных для выполнения работ на определенную дату в общем объеме затрат по договору;

(b) экспертную оценку выполненных работ; или

(c) определение доли выполненных работ в общем объеме работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают объема уже выполненных работ.

39. Когда степень завершенности определяется по расходам, понесенным по договору на определенную дату, в данные расходы включаются только те затраты по договору, которые отражают уже выполненные работы. Примерами затрат, которые не включаются в понесенные затраты по договору, являются:

(a) расходы по договору, которые относятся к будущей деятельности по договору такие, как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования по договору, однако еще не установлены, не использованы или не применены для исполнения договора, за исключением материалов, произведенных специально для договора; и

(b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

40. **Когда результат договора на строительство не может быть оценен надежно:**

(a) **выручка по договору должна признаваться только в сумме понесенных расходов по договору, которые вероятно будут возмещены; и**

(b) **расходы по договору должны признаваться как расходы периода, в котором они понесены.**

Ожидаемый убыток по договору на строительство, к которому применяется параграф 44, должен признаваться как расход единовременно в соответствии с параграфом 44.

41. На ранних стадиях исполнения договора часто бывает, что результат исполнения договора не может быть надежно оценен. Тем не менее, существует вероятность, что организация возместит понесенные затраты по договору. Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Так как результат договора не может быть оценен надежно, не признается ни профицит, ни дефицит. Однако даже если результат договора не может быть оценен надежно, существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение общих затрат по договору над общей выручкой по договору признается в качестве расхода единовременно в соответствии с параграфом 44.

42. Когда маловероятно, что затраты по договору будут возмещены сторонами по договору, они признаются в качестве расходов единовременно. Примеры ситуаций, при которых возмещение затрат, понесенных по договору, маловероятно и при которых может быть необходимо признать затраты по договору единовременно, включают следующие договоры:

(a) которые не обладают исковой силой в полном объеме, т.е. их юридическая сила под вопросом;

(b) завершение которых зависит от результата судебного процесса или принятия законопроекта;

(c) имеющие отношение к имуществу, которое, возможно, будет признано негодным или конфисковано;

(d) по которым заказчик не может исполнить собственные обязательства; или

(e) по которым подрядчик не может выполнить договор или иным образом выполнить свои обязательства по договору.

43. **Если неопределенность, препятствующая надежной оценке результата договора, перестает существовать, выручка и расходы по договору на строительство должны признаваться в соответствии с параграфом 30, а не в соответствии с параграфом 40.**

Признание ожидаемых убытков

44. **Если по договорам на строительство, при заключении которых ожидалось, что расходы будут полностью возмещены сторонами, вероятно, что общие расходы превысят общую выручку, то ожидаемый убыток должен признаваться в качестве расхода единовременно.**

45. Организации общественного сектора могут заключать договоры на строительство, устанавливающие, что источником выручки, предназначенной для покрытия расходов на строительство, будут прочие, по отношению к договору, стороны. Это имеет место, когда, например:

(a) государственные организации и департаменты, сильно зависящие от распределения бюджета или аналогичного способа распределения государственных доходов для финансирования их операций, также уполномочены на заключение договоров с КОГУ или организациями коммерческого сектора на строительство активов на коммерческой основе или на основе полного возмещения затрат; или

(b) государственные организации и департаменты, проводящие операции друг с другом по рыночным ценам или на коммерческой основе, как это обычно происходит в соответствии с моделью «покупатель – продавец» или аналогичной моделью управления.

В этих случаях, ожидаемый убыток по договору на строительство признается единовременно в соответствии с параграфом 44.

46. Как указано в параграфе 9 в некоторых случаях организации общественного сектора могут заключать договоры на строительство с неполным покрытием их расходов противоположной стороной по договору. В этих случаях финансирование свыше определенного в договоре на строительство будет осуществлено за счет ассигнования или аналогичного распределения государственных средств подрядчику на схожей основе, или за счет нецелевых грантов от сторонних организаций, предоставляющих финансирование, или других правительств. Требования параграфа 44 не применяются к этим договорам на строительство.

47. При определении суммы убытка в соответствии с параграфом 44 общая выручка по договору и общие затраты по договору могут включать платежи, сделанные сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, непосредственно субподрядчикам в соответствии с параграфами 22 и 25.

48. Величина такого убытка определяется независимо от:

(a) того, были ли начаты или нет работы по договору;

(b) степени завершенности работ по договору; или

(c) ожидаемых сумм профицита по коммерческим договорам на строительство, которые не рассматриваются как один договор на строительство в соответствии с параграфом 14.

Изменение оценок

49. Метод «по мере готовности» применяется нарастающим итогом в каждом отчетном периоде к текущим оценкам выручки и расходов по договору. Поэтому влияние изменения в оценке выручки или расходов по договору или влияние изменения в оценке результата работ учитываются как изменение оценочных значений (см. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»). Измененные оценки используются при определении величины выручки и расходов, признаваемых в Отчете о финансовых результатах деятельности в периоде, в котором были сделаны изменения и в последующих периодах.

Раскрытие информации

50. **Организация должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;**

(b) **способы, использованные для определения выручки по договору, признанной в отчетном периоде; и**

(c) **способы, использованные для определения степени завершенности действующих договоров.**

51. **Организация должна раскрывать следующую информацию по действующим договорам на конец отчетного периода:**

(a) **итоговую сумму понесенных затрат и признанный профицит (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;**

(b) **сумму полученных авансов; и**

(c) **удержанные суммы.**

52. Удержанные суммы – это суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются: до выполнения условий в отношении оплаты таких сумм, предусмотренных договором, или до устранения дефектов. Промежуточные счета – это суммы по договору, выставленные за выполненные работы по договору, независимо от их оплаты заказчиком. Авансы – это суммы по договору, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.

53. **Организация должна представлять:**

(a) **как актив валовую сумму, причитающуюся от заказчика за работы по договору; и**

(b) **как обязательство валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору.**

54. Валовая сумма, причитающаяся от заказчика за работы по договору, является нетто-суммой:

(a) понесенных расходов и признанного профицита; за вычетом

(b) сумм признанных убытков и сумм промежуточных счетов по всем незавершенным договорам, по которым понесенные расходы и признанный профицит, покрываемые суммой выручки по договору (за вычетом признанных убытков), превышают сумму промежуточных счетов.

55. Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, является нетто-суммой:

(a) понесенных расходов и признанного профицита; за вычетом

(b) сумм признанных убытков и сумм промежуточных счетов по всем незавершенным договорам, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные расходы и признанный профицит, покрываемые суммой выручки по договору (за вычетом признанных убытков).

56. Руководство по раскрытию условных обязательств и условных активов можно найти в МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникнуть по таким статьям, как затраты на гарантийное обслуживание, претензии, штрафы или возможные убытки.

Дата вступления в силу

57. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**

58. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 11.

Раскрытие учетной информации

IG1. Далее приведены примеры раскрытия учетной политики департаментом, который имеет возможность заключать некоммерческие договоры на строительство с другими правительственными организациями на основе полного или частичного возмещения или без возмещения затрат противоположными сторонами по договору. Департаменту также предоставлены полномочия на заключение коммерческих договоров на строительство с организациями коммерческого сектора и КОГУ и на заключение договоров на строительство с полным возмещением затрат с некоторыми государственными больницами и государственными университетами.

Некоммерческие договоры

IG2. Затраты по договору признаются в качестве расхода по методу «по мере готовности», путем оценки доли отработанных рабочих часов на отчетную дату к расчетному значению совокупного количества рабочих часов по каждому договору. В некоторых случаях, определенные строительные работы и технический контроль могут передаваться частным субподрядчикам за фиксированное вознаграждение. Если это имеет место, расходы на субподряд признаются по каждому договору субподряда по методу «по мере готовности».

IG3. Выручка по договорам, заключенным департаментом с полным возмещением затрат и по договорам с частичным возмещением затрат, признается с учетом возмещаемых затрат, понесенных на протяжении периода, которые оцениваются как соотношение понесенных возмещаемых расходов на отчетную дату к расчетному значению общих возмещаемых расходов по договору.

Коммерческие договоры

IG4. Выручка по договорам на строительство с фиксированной ценой признается по методу «по мере готовности» и оценивается с учетом доли отработанных рабочих часов на отчетную дату к расчетному значению общего количества рабочих часов по каждому договору.

IG5. Выручка по договорам на строительство «затраты плюс» признается с учетом возмещаемых расходов, понесенных в течение периода плюс заработанное вознаграждение, и оценивается как соотношение понесенных расходов на отчетную дату к расчетному значению общих затрат по договору.

Определение выручки и расходов по договору

IG6. В следующих примерах рассматриваются некоммерческие и коммерческие договоры на строительство. Примеры иллюстрируют один способ определения степени завершенности договора и распределение во времени выручки и расходов (см. параграфы 30-43 Стандарта).

Некоммерческие договоры

IG7. Департамент строительных работ и услуг (подрядчик на строительные работы) заключил договор на строительство моста с Департаментом дорог и автомагистралей. Департамент строительных работ и услуг финансируется за счет ассигнований. Договор на строительство определяет требования к строительству, включая предполагаемые затраты, технические характеристики и сроки выполнения, но не предусматривает какого-либо возмещения затрат на строительство непосредственно со стороны Департамента дорог и автомагистралей. Договор на строительство – это основной документ управленческого планирования и отчетности, удостоверяющий требования к конструкции и качеству строительства моста. Он служит источником информации для оценки деятельности сторон по договору на оказание услуг в соответствии с согласованными техническими параметрами в пределах планируемых расходов. Он также служит источником информации для планирования будущих затрат.

IG8. Первоначальная смета затрат по договору составляет 8 000. Строительство моста займет три года. Благотворительная организация согласилась профинансировать 4 000, что составляет половину расходов на строительство и это закреплено в договоре на строительство.

IG9. К концу первого года смета затрат по договору увеличилась до 8 050. Благотворительная организация согласилась профинансировать половину от суммы увеличения затрат по смете.

IG10. На второй год Правительство по рекомендации Департамента дорог и автомагистралей утвердило изменения к смете затрат, в результате чего затраты по смете увеличились на 150. Благотворительная организация согласилась профинансировать 50 % этих изменений. В конце второго года понесенные расходы включали 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года для завершения проекта.

IG11. Департамент строительных работ и услуг определяет степень завершения договора путем расчета соотношения расходов, понесенных по договору на отчетную дату, к последней оценке сметной стоимости расходов по договору.

IG12. Итог финансовых расчетов за период строительства выглядит следующим образом:

	Год 1	**Год 2**	**Год 3**
Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре	4 000	4 000	4 000
Изменение выручки по договору	–	100	100
Общая выручка по договору	4 000	4 100	4 100
Затраты по договору, понесенные на отчетную дату	2 093	6 168	8 200
Затраты, необходимые для завершения договора	5 957	2 032	–
Смета общих затрат по договору	8 050	8 200	8 200
Степень завершенности	26 %	74 %	100 %

IG13. Степень завершенности к концу второго года составила 74 % и определяется путем исключения из понесенных затрат по договору на отчетную дату 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года.

IG14. Суммы выручки и расходов по договору признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в течение трех лет следующим образом:

	На отчетную дату	**Признанные в предыдущие годы**	**Признанные в текущем году**
Год 1			
Выручка (4 000 × 0,26)	1 040	-	1 040
Расходы (8 050 × 0,26)	2 093	-	2 093
Год 2			
Выручка (4 100 × 0,74)	3 034	1 040	1 994
Расходы (8 200 × 0,74)	6 068	2 093	3 975
Год 3			
Выручка (4 100 × 1,00)	4 100	3 034	1 066
Расходы (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132

Коммерческие договоры

IG15. Департамент строительных работ и услуг (подрядчик), финансируемый преимущественно за счет ассигнований, уполномочен вести ограниченный объем строительных работ на коммерческой основе для организаций коммерческого сектора. С разрешения руководителя Департамент заключил коммерческий договор на строительство с фиксированной ценой на строительство моста на сумму 9 000.

IG16. Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре составляет 9 000. Первоначальная оценка подрядчиком затрат по договору составляет 8 000. Срок строительства моста составит 3 года.

IG17. К концу первого года оценка департаментом расходов по договору возросла до 8 050.

IG18. В течение второго года заказчик одобрил изменения к смете, в соответствии с которыми выручка по договору увеличилась на 200 д.е. и дополнительные расходы – на 150 д.е. К концу второго года понесенные расходы включают 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года для завершения проекта.

IG19. Департамент определяет степень завершенности договора путем расчета соотношения затрат, понесенных по договору за выполненные работы на отчетную дату к самой последней оценке общих затрат по договору. Сводка финансовой информации в течение периода строительства приведена ниже:

	Год 1	**Год 2**	**Год 3**
Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре	9 000	9 000	9 000
Изменения	-	200	200
Общая выручка по договору	9 000	9200	9200
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату	2 093	6 168	8 200
Расходы, необходимые для завершения договора	5 957	2 032	–
Оценка общих затрат по договору	8 050	8 200	8 200
Ожидаемый профицит	950	1 000	1 000
Степень завершенности	26%	74%	100%

IG20. Степень завершенности к концу второго года составила 74 % и определялась путем исключения из понесенных затрат по договору на отчетную дату 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года.

IG21. Суммы выручки, расходов, и профицита признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в течение трех лет следующим образом:

	На отчетную дату	**Признанные в предыдущие годы**	**Признанные в текущем году**
Год 1			
Выручка (9 000 × 0,26)	2 340		2 340
Расходы (8 050 × 0,26)	2 093		2 093
Профицит	247		247
Год 2			
Выручка (9 200 × 0,74)	6 808	2 340	4 468
Расходы (8 200 × 0,74)	6 068	2 093	3 975
Профицит	740	247	493
Год 3			
Выручка (9 200 × 1,00)	9 200	6 808	2 392
Расходы (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132
Профицит	1 000	740	260

Раскрытие информации по договору

Договоры, финансируемые за счет ассигнований /выделения субсидий, и договоры с полным возмещением расходов

IG22. Департамент строительных работ и услуг был создан недавно для управления строительством основных зданий и ведения дорожных работ для государственных организаций. Департамент финансируется преимущественно за счет ассигнований, но с разрешения руководителя имеет полномочия брать на себя строительные проекты, финансируемые национальными или международными благотворительными организациями. Он имеет собственные строительные мощности и также может заключать договоры субподряда. С разрешения руководителя Департамент может брать на себя строительные работы на коммерческой основе для организаций коммерческого сектора и КОГУ и на основе полного возмещения затрат для государственных больниц и государственных университетов.

IG23. Департамент строительных работ и услуг завершил первый год работы. Все понесенные затраты были оплачены денежными средствами и все промежуточные счета (благотворительным организациям, выступавшим уполномоченными по проведению строительных работ) были получены в денежной форме. В течение периода Департаменту строительных работ и услуг не было выплачено никаких авансов. Расходы по договору, понесенные по контрактам Б и В, включали стоимость материалов, приобретенных в рамках договора, но не использованных при выполнении договора на отчетную дату. Коммерческие договоры в этом году не заключались (см. ниже примеры коммерческих договоров).

- договор А финансируется из общего бюджетного ассигнования (договор не имеет «выручки по договору», как она определена);
- договор Б заключен с департаментом образования и XX Благотворительной организацией, которая финансирует 50 % затрат на строительство (50 % расходов по договору будут возмещены сторонами по договору и, таким образом, может быть определена «выручка по договору»);
- договор В полностью финансируется Национальным университетом (условия соглашения определяют, что все затраты по договору будут возмещены Национальным университетом из основного университетского строительного фонда. Таким образом, «выручка по договору», как она определена, равна расходам по договору).

IG24. Состояние выполнения трех действующих договоров на конец первого года следующее:

	Договор			
	А	**Б**	**В**	**Сумма**
Выручка по договору, признанная в соответствии с параграфом 30	–	225	350	575
Расходы по договору, признанные в соответствии с параграфом 30	110	450	350	910
Расходы по договору, финансируемые из бюджета	110	225	–	335
Расходы по договору, понесенные за период	110	510	450	1 070
– признанные в качестве расходов (параграф 30)	110	450	350	910
– признанные в качестве активов (параграф 35)	–	60	100	160
Выручка по договору (см. выше)	–	225	350	575
Промежуточные счета (параграф 52)	–	225	330	555
Выручка по договору, по которой не выставлены счета	–	–	20	20
Авансы (параграф 52)	–	–	–	–

Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с настоящим Стандартом:	
Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50 (а))	575
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату (параграф 51 (а)) (не отражен признанный профицит за вычетом признанных убытков)	1 070
Валовая сумма к получению от заказчиков за работы по договору (определяется в соответствии с параграфом 54 и представлена как актив в соответствии с параграфом 53(а))	150
Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с настоящим Стандартом:	
Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50 (а))	575
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату (параграф 51 (а) (не отражен признанный профицит за вычетом признанных убытков)	1 070
Валовая сумма к получению от заказчиков за работы по договору (определяется в соответствии с параграфом 54 и представлена как актив в соответствии с параграфом 53(а))	150

Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с параграфами 51(а) и 53(а) (Примечание: выручка по договору Б составляет 50 % от расходов по договору):

	А	**В**	**С**	**Сумма**
Понесенные затраты по договору	110	510	450	1 070
Промежуточные счета	0	225	330	555
К получению от благотворительных организаций и заказчиков	–	30	120	150

IG25. Суммы, раскрываемые в соответствие с параграфом 51(а), совпадают с суммами за текущий период, потому что раскрытие относится к первому году.

Коммерческие договоры

IG26. Отдел национальных строительных работ был создан внутри Департамента строительных работ и услуг для проведения строительных работ на коммерческой основе для КОГУ и организаций коммерческого сектора под руководством и с разрешения руководителя. Отдел завершил первый год своей работы. Все затраты, понесенные по договору, были оплачены денежными средствами, и все промежуточные счета и все авансы были получены в денежной форме. Затраты, понесенные по договорам Б, В, и Д включают стоимость материалов, приобретенных в соответствии с договором, но не использованных для выполнения договора на отчетную дату. По договорам Б, В, и Д заказчики перечислили авансы подрядчику за еще не выполненные работы.

IG27. Состояние завершенности пяти действующих договоров на конец первого года приведено ниже:

	Договор					
	А	**Б**	**В**	**Г**	**Д**	**Сумма**
Выручка по договору, признанная в соответствии с параграфом 30	145	520	380	200	55	1 300
Расходы по договору, признанные в соответствии с параграфом 30	110	450	350	250	55	1 215
Ожидаемый убыток, признанный в соответствии с параграфом 44	–	–	–	40	30	70
Признанный профицит за вычетом признанных убытков	35	70	30	(90)	(30)	15
Расходы по договору, понесенные за период	110	510	450	250	100	1 420
Понесенные затраты по договору, признанные в качестве расходов по договору за период в соответствии параграфом 30	110	450	350	250	55	1 215
Затраты по договору, относящиеся к будущей деятельности и признанные как активы в соответствии с параграфом 35	–	60	100	–	45	205
Выручка по договору (см. выше)	145	520	380	200	55	1 300
Промежуточные счета (параграф 52)	100	520	380	180	55	1 235
Выручка по договору, по которому не выставлены счета	45	–	–	20	–	65
Авансы (параграф 52)	–	80	20	–	25	125

Суммы, которые должны раскрываться в соответствии с настоящим Стандартом:

Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50(a))	1 300
Понесенные затраты по договору и признанный профицит (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату (параграф 51(a))	1 435
Авансы полученные (параграф 51(b))	125
Валовая сумма, подлежащая оплате заказчиками работ по договору – представлена в качестве актива в соответствии с параграфом 53(a)	220
Валовая сумма, подлежащая оплате заказчиками работ по договору – представлена в качестве актива в соответствии с параграфом 53(b)	(20)

Суммы, раскрываемые в соответствии с параграфами 51(a), 53(a), и 53(b) рассчитаны ниже:

	А	**Б**	**В**	**Г**	**Д**	**Сумма**
Понесенные затраты по договору	110	510	450	250	100	1 420
Признанный профицит за вычетом признанных убытков	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Промежуточные счета	100	520	380	180	55	1 235
Суммы к получению от заказчиков	45	60	100	–	15	220
Задолженность перед заказчиками	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Сумма, раскрываемая в соответствии с параграфом 51(a) – та же сумма, что и сумма за текущий период, так как раскрытие информации относится к первому периоду деятельности.

Сравнение с МСФО 11

В основе МСФО ОС 11 лежит МСФО (IAS) 11. Основные различия между МСФО ОС 11 и МСФО (IAS) 11 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 11 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 11, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 11 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 11. Наиболее показательными примерами являются использование таких терминов, как «выручка» (revenue), и «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance). Эквивалентными терминами в МСФО (IAS) 11 являются «доход» (income), и «Отчет о прибылях и убытках» (income statement).
- В сферу действия МСФО ОС 11 включены соглашения, имеющие обязательную силу, но не имеющие юридической формы договора.
- В сферу действия МСФО ОС 11 включены договоры «затраты плюс» и некоммерческие договоры.
- МСФО ОС 11 уточняет, что в случаях когда становится вероятным, что затраты по договору будут превышать всю выручку по договору, требование о единовременном признании ожидаемого убытка по контракту применяется только к договорам, в которых при заключении существовало намерение, что затраты по договору будут полностью возмещены сторонами по договору.
- МСФО ОС 11 включает дополнительные примеры иллюстрирующие применение Стандарта к некоммерческим договорам на строительство.

МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 2 (пересмотрен в 2003 г.), «Запасы», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 2 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО (IASCF).

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN14

Цель 1

Сфера применения 2–8

Определения 9–14

Чистая цена продажи 10

Запасы 11–14

Оценка запасов 15–43

Себестоимость запасов 18–31

Затраты на приобретение 19

Затраты на переработку 20–23

Прочие затраты 24–27

Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги 28

Себестоимость сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов 29

Способы оценки себестоимости 30–31

Способы расчета себестоимости запасов 32–37

Чистая цена продажи 38–42

Распространение товаров безвозмездно или за символическую плату 43

Признание в качестве расходов 44–46

Раскрытие информации 47–50

Дата вступления в силу 51–52

Отмена МСФО ОС 12 (2001 г.) 53

Основание для заключений

Сравнение в МСФО (IAS) 2

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 12 «Запасы» изложен в параграфах 1–53. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 12 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 12 «Запасы», заменяет МСФО ОС 12 «Запасы» (опубликованный в июле 2001 года) и должен применяться для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины для пересмотра МСФО ОС 12

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 12 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 12 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 2 «Запасы», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 2 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 12 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 2». Все изменения в МСФО 2, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 12.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 12 приводятся ниже.

Цель и сфера применения

IN5. В параграфах 1 и 2 Стандарта разъясняется, что Стандарт применяется ко всем запасам, которые не исключены специально из сферы применения. Ранее МСФО ОС 12 применялся для «учета запасов на основе метода учета по исторической стоимости».

IN6. Стандарт устанавливает четкое различие между теми запасами, которые (a) исключены из сферы применения настоящего Стандарта; и (b) исключены из сферы применения требований к оценке, но входят в сферу применения прочих требований Стандарта (см. параграф 2 и 3).

IN7. Запасы, не соответствующие требованиям к оценке настоящего Стандарта, – это те запасы, которые имеются у (a) производителей сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов их переработки при условии, что они оцениваются по чистой цене продажи в соответствии с общепринятой практикой в этих отраслях, и (b) товарных брокеров (трейдеров), которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

IN8. Для соответствия этому исключению изменения в признанной сумме этих запасов должны включаться в состав профицита или дефицита в том периоде, в котором изменения произошли.

IN9. Ранее в МСФО ОС 12 не имелось таких различий, связанных с исключениями из сферы применения.

Себестоимость запасов

IN10. Стандарт запрещает включать в стоимость приобретения запасов курсовую разницу, возникшую непосредственно в связи с последними приобретениями запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте (см. предыдущий параграф 15).

IN11. Ранее это было разрешено в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета, который содержался в предыдущей версии МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов». Данный допустимый альтернативный порядок учета также был исключен из МСФО ОС 4.

IN12. Параграф 26 настоящего Стандарта требует в случае приобретения запасов на условиях отсрочки платежа признавать разницу между ценой приобретения на обычных условиях и уплаченной суммой в качестве процентных расходов в течение периода отсрочки платежа. Ранее МСФО ОС 12 не содержал такого требования.

Раскрытие информации

IN13. Стандарт требует дополнительного раскрытия информации по следующим статьям (см. параграф 45):

- балансовая стоимость запасов, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- стоимость любых списаний запасов, признанных в качестве расходов за период.

IN14. Ранее МСФО ОС 12 не содержал такого требования о раскрытии информации.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом учета запасов является определение величины их себестоимости, признаваемой в качестве актива и переносимой на следующие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий Стандарт содержит указания по определению себестоимости и последующему признанию расходов, включая списание до чистой цены продажи. Он также содержит указания по методам списания, которые используются для определения себестоимости списания запасов.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете всех запасов за исключением:**

   (a) **незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, включая непосредственно относящиеся к строительству договоры на оказание услуг (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);**

   (b) **финансовых инструментов (см. МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка»);**

   (c) **биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (см. МСФО ОС 27, «Сельское хозяйство»); и**

   (d) **незавершенных работ по услугам, оказываемым безвозмездно или за символическую плату, поступающую непосредственно от получателей.**

3. **Настоящий Стандарт не применяется для оценки запасов, которыми владеют:**

   (a) **производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов их переработки при условии, что они оцениваются по чистой цене продажи в соответствии с общепринятой практикой в этих отраслях. Когда такие запасы оцениваются по чистой цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе профицита или дефицита в том периоде, когда эти изменения произошли; и**

   (b) **товарные брокеры (трейдеры), которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу признаются в составе профицита или дефицита в том периоде, когда эти изменения произошли.**

4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

5. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

6. Запасы, упомянутые в параграфе 2(d) не охватываются МСФО (IAS) 2 «Запасы», и исключаются из сферы применения настоящего Стандарта, потому что они включают характерные для общественного сектора вопросы, которые требуют дальнейшего рассмотрения.

7. Запасы, упомянутые в параграфе 3(a) оцениваются по чистой цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда (a) сельскохозяйственные культуры собраны, или полезные ископаемые добыты, и их продажа обеспечивается форвардным договором или государственной гарантией, или (b) когда существует активный рынок, и риск неудачных продаж ничтожно мал. Такие запасы исключены только из требований к оценке настоящего Стандарта.

8. Товарные брокеры (трейдеры) — это те, кто покупает или продает сырьевые товары в качестве посредников или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3 (b), в основном,

приобретаются с целью продажи в ближайшем будущем и получения прибыли от изменений в цене, или наценки товарного брокера. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, они исключаются только из требований к оценке настоящего Стандарта.

Определения

9. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Текущая стоимость замещения</u> – это расходы, которые организация должна была бы понести на отчетную дату для приобретения актива.

<u>Запасы</u> – это активы:

(a) **в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства;**

(b) **в форме сырья или материалов, используемых или потребляемых при предоставлении услуг;**

(c) **предназначенные для продажи или распространения в процессе обычной деятельности; или**

(d) **в процессе производства для продажи или распространения.**

<u>Чистая цена продажи</u> – прогнозируемая продажная цена в ходе обычной операционной деятельности, за вычетом прогнозируемых расходов на завершение производства и ожидаемых расходов, которые необходимо понести для продажи, обмена или распространения.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Чистая цена продажи

10. Чистая цена продажи имеет отношение к нетто-сумме, которую организация ожидает получить от продажи запасов в ходе своей обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять те же запасы на рынке при совершении операции между хорошо осведомленными покупателями и продавцами, желающими совершить такую операцию. Чистая цена продажи является индивидуальной для каждой организации, а справедливая - нет. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Запасы

11. Запасы включают приобретенные товары и товары, предназначенные для перепродажи, включая, например, розничные товары, приобретенные организацией и предназначенные для перепродажи, или землю и другую собственность, предназначенную для продажи. Запасы включают готовую продукцию или незавершенное производство. Запасы также включают (a) сырье и материалы, ожидающие использования в процессе производства, и (b) товары приобретенные или товары, произведенные организацией, предназначенные для распространения другим сторонам безвозмездно или за символическую плату, например, учебники, выпускаемые органом здравоохранения за счет пожертвований, и передаваемые в школы. Во многих организациях общественного сектора, запасы будут скорее иметь отношение к оказанию услуг, чем к товарам, приобретенным и предназначенным для продажи или товарам, произведенным для продажи. В случае организации, оказывающей услуги, запасы включают стоимость услуги, как это описано в параграфе 28, для которой организация еще не признала соответствующую выручку (руководство по признанию выручки можно найти в МСФО ОС 9, «Выручка от обменных операций»)

12. Запасы в общественном секторе могут включать:

(a) военное снаряжение;

(b) товары первой необходимости;

(c) материалы для технического обслуживания;

(d) запасные части для производственного и прочего оборудования, не рассматриваемые в Стандарте «Основные средства»;

(e) стратегические запасы (например, запасы энергетических ресурсов);

(f) невыпущенные в обращение денежные знаки;

(g) почтовые принадлежности, предназначенные для продажи (например, почтовые марки);

(h) незавершенное производство (работы), включая:

(i) материалы для учебных курсов и курсов профессиональной подготовки; и

(ii) услуги для клиентов (например, услуги по аудиту), когда такие услуги предоставляются по конкурентным ценам; и

(i) земля/ недвижимость, предназначенная для продажи.

13. Когда правительство контролирует права на создание и выпуск различных активов, включая почтовые марки и деньги, эти виды признаются в соответствии с настоящим Стандартом в качестве запасов. Они включаются в отчет не по номинальной стоимости, а оцениваются в соответствии с параграфом 15, т.е. по затратам на печать или чеканку.

14. Когда правительство поддерживает различные резервные фонды стратегических резервов, таких как запасы энергетических ресурсов (например, нефть), для использования в чрезвычайных или других ситуациях (например, стихийные бедствия или другие чрезвычайные ситуации, связанные с гражданской обороной), эти стратегические резервы признаются и учитываются в соответствии с настоящим Стандартом в качестве запасов.

Оценка запасов

15. **Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи, за исключением случаев применения параграфа 16.**

16. **Когда запасы приобретаются путем необменных операций, их себестоимость должна оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения.**

17. **Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей стоимости замещения, когда они предназначены для:**

(a) **распространения товаров безвозмездно или за символическую плату; или**

(b) **потребления в процессе производства товаров для распространения безвозмездно или за символическую плату.**

Себестоимость запасов

18. **Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку, и другие понесенные затраты по доведению запасов до их текущего местонахождения и состояния.**

Затраты на приобретение

19. Затраты на приобретение запасов состоят из (a) цены покупки, (b) импортных пошлин и налогов (впоследствии не возмещаемых налоговыми органами), и (c) транспортных, погрузочно-разгрузочных и прочих затрат, непосредственно относящихся к приобретению готовых товаров, материалов и предметов снабжения. Торговые скидки, льготы и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

Затраты на переработку

20. Затраты на переработку незавершенного производства в готовую продукцию могут быть понесены преимущественно в сфере производства. Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно относящиеся на единицу продукции, такие, как прямые затраты на оплату труда. Они также включают систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые осуществляются при переработке материалов в конечную продукцию. Постоянные накладные производственные расходы – это косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными независимо от (a) объема производства, например, амортизация и затраты на обслуживание производственных

зданий и оборудования, и (b) расходы на производственное и административное управление. Переменные производственные накладные расходы – это такие косвенные производственные расходы, которые изменяются прямо пропорционально, или почти прямо пропорционально, объему производства, например, стоимость вспомогательных производственных материалов и косвенных расходов на оплату труда.

21. Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке производится на основе нормального уровня производительности производственного оборудования. Нормальный уровень производительности – это производительность, которая, как ожидается, будет достигнута в среднем за несколько периодов или сезонов при нормальных условиях, учитывая потери в производительности от планового технического обслуживания. Фактический уровень производительности может использоваться, если он приблизительно равен нормальному уровню производительности. Сумма постоянных накладных расходов, распределяемых на каждую единицу производства, не увеличивается вследствие низкой производительности или простоя производства. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они осуществлены. В периоды необычно высокой производительности, сумма постоянных накладных расходов, распределяемых на каждую единицу производства, уменьшается, так что запасы не оцениваются выше себестоимости. Переменные накладные производственные расходы распределяются на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственного оборудования.

22. Например, распределение постоянных и переменных затрат, понесенных при освоении незастроенных участков земли, предназначенных для продажи, в жилых или коммерческих землевладениях, может включать затраты, относящиеся к озеленению, осушению, прокладке труб к коммунальным сооружениям, и прочие.

23. Результатом процесса производства может быть одновременный выпуск более чем одного вида продукции. Например, в случае производства совместно производимой продукции или, когда производятся основной и побочный продукты. Когда затраты на переработку каждого вида продукции отдельно не могут быть определены, они распределяются на каждый вид продукции на рациональной и последовательной основе. Распределение может основываться, например, на относительном объеме продаж каждого вида продукции, определяемом либо на стадии процесса производства, когда виды продукции могут быть определены по отдельности, либо при завершении производства. Доля побочной продукции, по своей сути, несущественна. В этом случае она обычно оценивается по чистой цене продажи, и эта цена вычитается из себестоимости основного вида продукции. В результате, балансовая стоимость основной продукции существенно не отличается от её себестоимости.

Прочие затраты

24. В себестоимость запасов включаются только те прочие затраты, которые были понесены для доведения запасов до их текущего местоположения и состояния. Например, может быть целесообразным включать непроизводственные накладные расходы или затраты на разработку продукции для конкретного заказчика в себестоимость запасов.

25. Примерами затрат, которые не включаются в себестоимость запасов и признаются в качестве расходов того периода, в котором они были понесены, являются:

    (a) сверхнормативные потери сырья, затрат на оплату труда, или других производственных затрат;

    (b) затраты на хранение запасов, кроме тех, которые необходимы в процессе производства перед следующей стадией производства;

    (c) административные накладные расходы, не относящиеся к доведению запасов до их текущего местоположения и состояния; и

    (d) расходы на продажу.

26. В МСФО ОС 5 «Затраты по займам» перечислены конкретные обстоятельства, когда затраты по займам включаются в себестоимость запасов.

27. Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки платежа. Когда соглашение фактически содержит финансовый компонент, этот компонент, например, разница между ценой

приобретения на обычных условиях и выплаченной суммой, признается в качестве процентных расходов в течение периода отсрочки платежа.

Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги

28. Поскольку организации, оказывающие услуги, имеют запасы (за исключением упомянутых в параграфе 2 (d)), эти организации оценивают запасы по себестоимости их производства. Эта себестоимость преимущественно состоит из затрат на оплату труда и других расходов на персонал, непосредственно связанный с оказанием услуг, включая руководящий персонал, и соответствующие накладные расходы. Расходы на оплату труда персонала, не связанного с оказанием услуг, не включаются в себестоимость. Расходы на оплату труда и другие расходы, связанные с продажами, и расходы на общий управленческий персонал не включаются в себестоимость, а признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они были понесены. Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги, не включает наценку или не связанные с себестоимостью накладные расходы, которые часто закладываются в цены, устанавливаемые организацией, оказывающей услуги.

Себестоимость сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов

29. В соответствии с МСФО ОС 27, запасы, включающие сельскохозяйственную продукцию, которую организация собрала со своих биологических активов, должны оцениваться при первоначальном признании по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на момент сбора продукции. Эта оценка определяет себестоимость запасов на эту дату согласно МСФО ОС 27.

Методы оценки себестоимости

30. Для удобства могут использоваться методы оценки себестоимости запасов, такие как метод нормативной себестоимости или метод оценки товаров по продажным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют себестоимости запасов. Нормативная себестоимость учитывает нормативные объемы сырья и материалов, затрат на оплату труда, нормальный уровень производительности и использования производственных мощностей. Они регулярно анализируются и, в случае необходимости, пересматриваются с учетом текущих условий.

31. Запасы могут быть переданы организации посредством необменных операций. Например, международные гуманитарные организации могут пожертвовать медикаменты государственной больнице после стихийного бедствия. При таких обстоятельствах себестоимостью запасов является их справедливая стоимость по состоянию на день получения.

Методы списания запасов

32. **Себестоимость списания единиц запасов, которые обычно не взаимозаменяемы, и товаров или услуг, произведенных и предназначенных для определенных целей, должна устанавливаться на индивидуальной основе.**

33. Индивидуальная основа означает, что конкретные расходы связаны с определенной статьей запасов. Такой порядок учета подходит для статей запасов, предназначенных для конкретных целей, вне зависимости от того, были ли они приобретены или произведены. Однако индивидуальное определение себестоимости неприменимо в случае большого количества взаимозаменяемых единиц запасов. В таких случаях метод выбора единиц запасов, которые остаются в составе запасов, может быть использован для получения предварительно рассчитанного влияния на чистый профицит или дефицит за период.

34. **При применении параграфа 33 организация должна использовать одинаковый метод списания себестоимости для всех запасов, схожих по характеру и способу использования. Для запасов, отличающихся по характеру или способу использования (например, определенные товары, используемые в одном операционном сегменте и тот же вид товаров, используемый в другом операционном сегменте), могут быть признаны обоснованными различные методы списания себестоимости. Различия в географическом местонахождении запасов (и в соответствующих правилах налогообложения), сами по себе, недостаточны для обоснования использования различных методов списания себестоимости.**

35. **Себестоимость запасов, кроме рассматриваемых в параграфе 32, должна определяться по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) или по средней себестоимости. Организация должна использовать одинаковый метод списания для всех**

запасов, схожих по характеру и способу использования. Для запасов, отличающихся по характеру или способу использования, могут быть обоснованы различные методы списания себестоимости.

36. Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем тот же вид запасов, используемых в другом операционном сегменте. Однако, различие в географическом положении запасов, само по себе, недостаточно для обоснования использования различных способов списания себестоимости.

37. Метод ФИФО предполагает, что запасы, приобретенные первыми, будут первыми проданы, и, следовательно, оставшиеся запасы на конец периода – это последние приобретенные или произведенные запасы. В соответствии со способом средней себестоимости, себестоимость каждой единицы запасов определяется по средневзвешенной себестоимости аналогичных единиц запасов на начало периода, и себестоимости аналогичных единиц запасов, приобретенных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на регулярной основе или при получении следующих поставок, в зависимости от условий деятельности организации.

Чистая цена продажи

38. Себестоимость запасов не может быть возмещена, если запасы повреждены, или они полностью или частично устарели, или их продажные цены снизились. Себестоимость запасов также не может быть возмещена, если увеличилась расчетная оценка затрат на завершение работ или расчетная оценка затрат, которые будут понесены при продаже, обмене или распространении. Практика списания стоимости запасов ниже уровня себестоимости до чистой цены продажи, согласуется с мнением, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые будут получены от продажи, обмена, распространения или использования.

39. Запасы обычно списываются до чистой цены продажи по каждой номенклатурной единице запасов. Однако, в некоторых случаях, может быть уместно сгруппировать аналогичные или связанные номенклатурные единицы. Например, в случае, когда номенклатурные единицы имеют аналогичное назначение или конечное использование, и практически не могут быть оценены отдельно от других номенклатурных единиц данной линии товаров. Считается не соответствующим Стандарту списание запасов на основе классификации запасов, например, таких как готовая продукция, или все запасы, необходимые для конкретной операции или географического сегмента. Организации, оказывающие услуги, обычно накапливают затраты по каждой услуге, по которой назначается индивидуальная продажная цена. Таким образом, каждая услуга учитывается как отдельная единица запасов.

40. При оценке чистой цены продажи принимают во внимание предназначение запасов. Например, чистая цена продажи запасов, которые предназначены для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг, основывается на цене, указанной в договоре. Если объем продажи по договору меньше количества хранящихся запасов, чистая цена продажи остатка основывается на общих продажных ценах. Рекомендации по учету резервов или условных обязательств, возникающих, например, по договорам на продажу по фиксированной цене, сверх количества хранящихся запасов, и по договору на покупку по фиксированной цене, можно найти в МСФО ОС 19, «Резервы, условные обязательства и условные активы».

41. Стоимость сырья и прочих материалов, предназначенных для использования в производстве запасов, не списывается ниже уровня себестоимости, если ожидается, что готовая продукция, составной частью которой они являются, будет продана, обменена или распространена по себестоимости или по цене выше себестоимости. Однако когда уменьшение цены материалов указывает на то, что стоимость готовой продукции превышает чистую цену продажи, стоимость сырья списывается до чистой цены продажи. В таких случаях, наилучшей оценкой чистой цены продажи может быть стоимость замещения материалов.

42. В каждом последующем отчетном периоде проводится новая оценка чистой цены продажи. Если обстоятельства, приведшие к списанию запасов по цене ниже уровня себестоимости, более не существуют, или если имеются явные доказательства увеличения чистой цены продажи вследствие изменения экономических условий, ранее списанные суммы восстанавливаются (восстановление ограничивается ранее списанной суммой) так, что новая балансовая стоимость является наименьшей из двух величин – себестоимости и пересмотренной чистой цены продажи. Например, в случае, когда единица запасов, учтенная по чистой цене продажи в результате

уменьшения продажной цены, все еще остается в наличии в последующем периоде, и ее продажная цена возрастает.

Распространение товаров безвозмездно или за символическую плату

43. Организации общественного сектора могут владеть запасами, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования которых непосредственно не связаны с возможностью генерировать денежные потоки. Такие виды запасов могут возникать, когда правительство решает распространять определенные товары безвозмездно или за символическую плату. В таких случаях, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования запасов отражаются в финансовой отчетности в сумме, которую организация должна заплатить за приобретение экономических выгод или возможности полезного использования, если это было бы необходимо для достижения целей организации. Когда экономические выгоды или возможность полезного использования не могут быть приобретены на рыночных условиях, необходимо сделать оценку стоимости замещения. Если изменилась цель, для которой были предназначены запасы, тогда запасы оцениваются согласно положениям параграфа 15.

Признание в качестве расходов

44. **При продаже, обмене или распространении запасов, балансовая стоимость этих запасов должна признаваться в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Если нет соответствующей выручки, то расходы признаются, когда товары распространяются или соответствующие услуги оказываются. Суммы любой уценки запасов и любых потерь запасов должны быть признаны в качестве расходов в периоде, когда была произведена уценка или понесены потери. Все суммы восстановления уцененных ранее запасов должны быть отражены как уменьшение стоимости запасов, признанных в качестве расходов в том периоде, в котором было произведено восстановление.**

45. Для организации, оказывающей услуги, моментом признания запасов в качестве расходов обычно является момент оказания услуги или момент выставления счета за услуги.

46. Некоторые запасы могут относиться на счета других активов, например, запасы, используемые в качестве компонента основных средств, создаваемых собственными силами. Себестоимость запасов, отнесенная на другие активы, признается в качестве расходов в течение срока полезного использования этого актива.

Раскрытие информации

47. **Финансовая отчетность должна раскрывать:**

(a) **учетную политику, принятую для оценки запасов, включая применяемые методы расчета себестоимости;**

(b) **общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по видам запасов в соответствии с классификацией, принятой в организации;**

(c) **балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;**

(d) **сумму запасов, признанных в качестве расходов в отчетном периоде;**

(e) **сумму любой уценки запасов, признанную в качестве расходов в отчетном периоде, в соответствии с параграфом 42;**

(f) **сумму любого восстановления ранее произведенной уценки запасов, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности в отчетном периоде в соответствии с параграфом 42;**

(g) **обстоятельства или события, приведшие к восстановлению ранее уцененных запасов, в соответствии с параграфом 42; и**

(h) **балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.**

48. Информация о балансовой стоимости по видам запасов, в соответствии с классификацией, и величина изменений этих активов полезна пользователям финансовой отчетности. Общепринятая классификация запасов: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы организации, оказывающей услуги, могут отражаться как незавершенное производство (работы).

49. Себестоимость запасов, признанная в качестве расходов в течение периода, состоит из (a) себестоимости, ранее включенной в оценку запасов, которые, на настоящий момент, проданы, обменены или распространены, и (b) нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности организации может потребовать включение в себестоимость прочих затрат, таких как затраты на сбыт продукции.

50. Некоторые организации принимают такой формат представления профицита или дефицита, который предусматривает раскрытие величин, отличных от себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение периода. В соответствии с этим форматом, организация представляет анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере расходов. В этом случае организация раскрывает суммы затрат, признанные в качестве расходов по (a) сырью и расходным материалам, (b) расходам на оплату труда, и (c) прочим расходам, вместе с величиной чистых изменений запасов за период.

Дата вступления в силу

51. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

51A. **МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» внес поправку в параграф 29. Организация должна применять эту поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 года и после этой даты. Если организация применит МСФО ОС 27 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, то поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

52. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 12 (2001 г.)

53. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 12 «Запасы», изданный в 2001 году.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 12.

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2003 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[1] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 12, опубликованный в июле 2001 г., основан на МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотрен в 1993 году), который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС)[2], начал проект по совершенствованию МСФО ОС в целях сближения там, где это целесообразно, МСФО ОС с усовершенствованной версией МСФО, которая была издана в декабре 2003 г.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 2 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 2 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 12 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

---

[1] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС (PSC) стал именоваться СМСФО ОС (IPSASB) в ноябре 2004 года, когда Руководство МФБ (IFAC) изменило полномочия КОС, который стал независимым Советом по разработке Стандартов.

Сравнение с МСФО (IAS) 2

В основе МСФО ОС 12 лежит МСФО (IAS) 2 (пересмотренный в 2003 году). Основные различия между МСФО ОС 12 и МСФО (IAS) 2 состоят в следующем:

- МСФО ОС 12 использует определение, отличное от используемого в МСФО (IAS) 2. Это отличие связано с тем, что в общественном секторе некоторые запасы распространяются безвозмездно или за символическую плату.
- МСФО ОС 12 разъясняет, что незавершенные работы по услугам, которые распространяются безвозмездно или за символическую плату, поступающую непосредственно от получателя услуги, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.
- Дополнительно к определениям МСФО (IAS) 2, в МСФО ОС 12 было добавлено определение текущей стоимости замещения.
- МСФО ОС 12 требует, чтобы себестоимость запасов, приобретенных через необменные операции, приравнивалась к их справедливой стоимости на дату приобретения.
- МСФО ОС 12 требует, чтобы запасы, предоставляемые безвозмездно или за символическую плату, оценивались по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей стоимости замещения.
- В МСФО ОС 12 были добавлены комментарии, дополнительные относительно МСФО (IAS) 2, для разъяснения применимости Стандартов к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 12 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 2. Наиболее показательным примером является такой термин, как «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) в МСФО ОС 12. Эквивалентным термином в МСФО (IAS) 2 является «Отчет о прибылях и убытках» (income statement).
- МСФО ОС 12 не использует термин «доход» (income), который в МСФО (IAS) 2 имеет более широкое значение, чем термин «выручка» (revenue).

МСФО ОС 13 – АРЕНДА

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 17 (в редакции 2003 года) «Аренда», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 17 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 13—АРЕНДА

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение	IN1–IN11
Цель	1
Сфера применения	2–7
Определения	8–11
Изменение в арендных платежах между датами начала отношений аренды и началом срока аренды	9
Договор с правом выкупа	10
Вмененная процентная ставка арендатора	11
Классификация видов аренды	12–24
Компонент аренды в других договорах	25–27
Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов	28–44
Финансовая аренда	28–41
Операционная аренда	42–44
Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей	45–69
Финансовая аренда	45–61
Первоначальное признание	50–61
Операционная аренда	62–69
Операции продажи с обратной арендой	70–78
Переходные положения	79–84
Дата вступления в силу	85–86
Отмена МСФО ОС 13 (2001 г.)	87
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО (IAS) 17	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 13 «Аренда» изложен в параграфах 1–87. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 13 должен пониматься в контексте его целей, Основания для заключений, и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 13 «Аренда» заменяет собой МСФО ОС 13 «Аренда» (изданный в декабре 2001 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины для пересмотра МСФО ОС 13

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 13 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 13 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 17 «Аренда», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 17 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 13 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 17». Все изменения в МСФО 17, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 13.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 13 приводятся ниже.

Определения

IN5. В параграфе 8 Стандарта дано определение термина «первоначальные прямые затраты» как «дополнительные затраты, непосредственно связанные с ведением переговоров и подготовкой договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями в качестве производителей или продавцов». Ранее МСФО ОС 13 не содержал этого определения.

IN6. В параграфе 8 Стандарта дано определение термина «начало срока аренды» как «дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды». Данный термин следует отличать от термина «дата начала арендных отношений», определенный как «наиболее ранняя из двух дат: дата заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды». Стандарт разъясняет, что признание имеет место на дату начала срока аренды и основано на величинах, оцененных на дату начала арендных отношений. Если в соглашение об аренде учитывается изменение затрат арендодателя между датой начала арендных отношений и началом срока аренды, считается, что влияние таких изменений имело место на дату начала арендных отношений (см. параграф 9).

IN7. Ранее МСФО ОС 13 не давал определение термина «начало срока аренды» и неявно предполагалось, что начало срока аренды и дата начала арендных отношений совпадают.

Классификация видов аренды земли и зданий

IN8. Параграф 20 Стандарта требует, чтобы организация рассматривала отдельно компонент земли и компонент зданий при классификации аренды земли и зданий. Обычно компонент земли классифицируется как операционная аренда, если только право собственности на нее не переходит к арендатору в конце срока аренды. Компонент зданий классифицируются как операционная или финансовая аренда в соответствии с критериями классификации Стандарта. Минимальные арендные платежи распределяются между компонентами земли и зданий пропорционально соответствующей справедливой стоимости арендных прав на компоненты земли и зданий.

IN9. Ранее в МСФО ОС 13 не разъяснялось то, каким образом классифицировать аренду земли и зданий и как распределять арендные платежи между ними.

Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем

IN10. Стандарт требует от арендодателя включать первоначальные прямые затраты, понесенные при заключении договора финансовой аренды, в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде. При операционной аренде такие первоначальные прямые затраты включаются в балансовую стоимость сдаваемых в аренду активов и признаются в течение срока аренды таким же способом, как и выручка от сдачи в аренду. Такой порядок учета неприменим к арендодателям, являющимся производителями или продавцами. Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, признают этот вид затрат в качестве расходов тогда, когда признается прибыль или убыток (см. параграфы 50, 55 и 65).

IN11. Ранее МСФО ОС 13 содержал возможность выбора способа учета таких затрат – они могли, либо учитываться как понесенные расходы, либо распределяться в течение срока аренды, и такая возможность выбора способа учета применялась и к операционной, и к финансовой аренде.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является определение для арендаторов и арендодателей соответствующей учетной политики и порядка раскрытия информации, применяемых по отношению к финансовой и операционной аренде.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета всех видов аренды, за исключением:**

   (a) **договоров аренды, относящихся к геологоразведке 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.**

   Кроме того, настоящий Стандарт не должен применяться для оценки:

   (a) **недвижимости, находящейся у арендаторов, которая учитывается как инвестиционная недвижимость (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);**

   (b) **инвестиционной недвижимости, предоставляемой арендодателями на условиях операционной аренды (см. МСФО ОС 16);**

   (c) **биологических активов, находящихся у арендаторов на условиях финансовой аренды (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); или**

   (d) **биологических активов, предоставленных арендодателями на условиях операционной аренды (см. МСФО ОС 27).**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. Настоящий Стандарт применяется к соглашениям, предусматривающим передачу прав на использование активов, даже если это потребует значительных затрат для оказания услуг арендодателем в связи с эксплуатационным или техническим обслуживанием данных активов. Настоящий Стандарт не применяется к соглашениям, являющимся договорами на оказание услуг и не предусматривающими переход прав на использование активов от одной стороны договора к другой. Организации общественного сектора могут заключать комплексные соглашения на оказание услуг, которые могут включать или не включать договоры аренды активов. Эти соглашения рассмотрены в параграфах с 25 по 27.

6. Настоящий Стандарт не применяется к (a) договорам аренды на геологоразведку или использование природных ресурсов, таких как нефть, газ, лес, металлы и права на добычу других полезных ископаемых, и (b) лицензионным соглашениям, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права. Это связано с тем, что данные виды соглашений могут привести к возникновению сложных вопросов учета, которые должны рассматриваться отдельно.

7. Настоящий Стандарт не применяется к инвестиционной недвижимости. Инвестиционная недвижимость оценивается арендодателем и арендатором в соответствии с положениями МСФО ОС 16.

Определения

8. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Начало срока аренды</u> – 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, выручки или расходов, возникающих в связи с арендой).

<u>Условная арендная плата</u> – часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, объем будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

<u>Срок экономической службы</u> – это или:

(a) **период времени, в течение которого ожидается, что актив будет приносить экономические выгоды или возможность полезного использования одному или более пользователям; или**

(b) **количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые ожидается получить от использования актива одним или более пользователями.**

<u>Финансовая аренда</u> – аренда, при которой передаются практически все риски и преимущества, связанные с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.

<u>Валовые инвестиции в аренду</u> – это совокупность:

(a) **минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и**

(b) **всей негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.**

<u>Гарантированная ликвидационная стоимость</u> – это:

(a) **для арендатора – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом представляет максимальную сумму, которая может причитаться к выплате в любом случае); и**

(b) **для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.**

<u>Дата начала арендных отношений</u> – это 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.**

<u>Первоначальные прямые затраты</u> – это дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями в качестве производителей или продавцов.

<u>Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды</u> – это ставка дисконтирования, применение которой на дату начала арендных отношений обеспечивает равенство совокупной дисконтированной стоимости:

(a) **минимальных арендных платежей; и**

(b) **негарантированной ликвидационной стоимости**

с суммой (i) справедливой стоимости арендуемого актива и (ii) всех первоначальных прямых затрат арендодателя.

<u>Аренда (соглашение об аренде)</u> – это соглашение, по которому арендодатель предоставляет арендатору в обмен на платеж или серию платежей право на использование актива в течение согласованного периода времени.

<u>Срок аренды</u> – это не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил сделку по аренде актива, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на дату начала арендных отношений имеется обоснованная уверенность, что арендатор реализует такое право.

<u>Вмененная процентная ставка арендатора</u> – это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.

<u>Минимальные арендные платежи</u> – это платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и, в соответствующих случаях, налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами:

(a) **применительно к арендатору, любые суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором; или**

(b) **применительно к арендодателю, любая ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю:**

  (i) **арендатором;**

  (ii) **стороной, связанной с арендатором; или**

  (iii) **третьей стороной, не связанной с арендодателем, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.**

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации права на покупку, и платежа, необходимого для реализации этого права.

<u>Чистые инвестиции в аренду</u> – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

<u>Аренда без права досрочного прекращения</u> – это аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

(a) **при наступлении какого-либо маловероятного непредвиденного события;**

(b) **с согласия арендодателя;**

(c) **если арендатор заключает новый договор об аренде того же или эквивалентного актива, с тем же арендодателем; или**

(d) **в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой на дату начала арендных отношений гарантирует продолжение аренды.**

<u>Операционная аренда</u> – это аренда, отличная от финансовой аренды.

<u>Незаработанные финансовые поступления</u> – это разница между:

(a) **валовыми инвестициями в аренду; и**

(b) **чистыми инвестициями в аренду.**

<u>Негарантированная ликвидационная стоимость</u> – это та часть ликвидационной стоимости арендуемых активов, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

<u>Срок полезного использования (аренды)</u> – это расчетный период, оставшийся с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды или возможность полезного использования от использования актива.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Изменение в арендных платежах между датами начала отношений аренды и началом срока аренды

9. Соглашение или обязательства по аренде могут включать условия, предусматривающие корректировку арендных платежей (a) в соответствии с изменениями в стоимости строительства или приобретения арендованного имущества или (b) в соответствии с изменениями некоторых других показателей стоимости или ценности, таких как общий уровень цен или затрат арендодателя по финансированию аренды в течение периода между датой начала арендных отношений и началом срока аренды. В данном случае, в целях настоящего Стандарта, влияние всех таких изменений должно рассматриваться как имевшее место на дату начала арендных отношений.

Договор с правом выкупа

10. Определение аренды включает договоры на аренду актива, содержащие условия, дающее арендатору возможность приобрести право собственности на актив после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.

Вмененная процентная ставка арендатора

11. В том случае, если организация имеет займы, гарантированные правительством, то при установлении вмененной процентной ставки арендатора учитывается наличие всех правительственных гарантий и всех связанных с ними выплат. Обычно это приводит к использованию более низкой вмененной процентной ставки.

Классификация видов аренды

12. Классификация видов аренды, принятая в настоящем Стандарте, основывается на распределении между арендодателем и арендатором рисков и преимуществ, связанных с владением арендуемым активом. Риски включают возможность (a) возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или (b) изменения ценности в связи с изменением экономических условий. Преимущества могут быть представлены ожидаемой возможностью полезного использования или прибыльной операцией на протяжении срока экономической службы актива и доходом от удорожания стоимости или доходом от продажи по ликвидационной стоимости.

13. **Аренда классифицируется как финансовая аренда, если происходит передача практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не предусматривает передачу практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением активом.**

14. Поскольку хозяйственная операция между арендодателем и арендатором основана на договоре аренды между ними, целесообразно использовать согласованные определения. Применение этих определений к различным обстоятельствам арендодателя и арендатора может привести к различной классификации одного и того же вида аренды. Например, это может произойти, если арендодатель получает выгоду от гарантии ликвидационной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.

15. Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Нижеследующие примеры ситуаций, по отдельности или вместе, обычно приводят к тому, что аренда классифицируется как финансовая, но, несмотря на это, соответствие всем этим критериям не является обязательным для классификации аренды в качестве финансовой:

    (a) соглашение об аренде предусматривает передачу права собственности на активы арендатору в конце срока аренды;

    (b) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже, чем справедливая стоимость на дату реализации этого права, настолько, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;

(c) срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

(d) на дату начала арендных отношений дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей, по меньшей мере, приблизительно равна справедливой стоимости арендуемого актива;

(e) арендованные активы настолько специализированны, что только арендатор может использовать их без существенных изменений; и

(f) арендованные активы не могут быть легко заменены другим активом.

16. Другими факторами, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды в качестве финансовой, являются ситуации, когда:

(a) арендатор имеет право на досрочное расторжение соглашения об аренды, а убытки арендодателя, связанные с расторжением соглашения, покрываются арендатором;

(b) прибыли или убытки от изменений справедливой стоимости оставшейся суммы актива относятся на арендатора (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и

(c) арендатор имеет возможность продления аренды на дополнительный срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

17. Примеры и факторы, представленные в параграфах 15 и 16, не всегда являются исчерпывающими. Если по другим признакам становится ясно, что по арендному соглашению практически все риски и преимущества, связанные с владением, не передаются, такая аренда классифицируется как операционная. Например, это может быть в случае, (a) если право собственности на актив передается в конце срока аренды за нефиксированную плату, равную справедливой стоимости актива на тот момент времени, или (b) если предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору практически не передаются никакие риски и преимущества.

18. Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. В случае если арендатор и арендодатель в какой-то момент времени договариваются изменить положения договора аренды, но не путем продления срока действия договора аренды, а таким образом, который, при условии действия измененных положений на дату начала арендных отношений, привел бы к иной классификации вида аренды в соответствии с критериями, изложенными в параграфах с 12 по 17, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия. Однако изменения в оценках (например, изменения в оценке срока экономической службы или ликвидационной стоимости арендованного имущества) или изменений в обстоятельствах (например, невыполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.

19. Аренда земли и зданий классифицируется как операционная или финансовая таким же образом, как и аренда остальных активов. Однако характерной чертой земли является то, что она обычно имеет неограниченный срок экономической службы, и, если не ожидается, что право собственности перейдет к арендатору в конце срока аренды, арендатор обычно практически не получает никакие риски и преимущества, связанные с владением, в этом случае аренда земли классифицируется как операционная аренда. Платеж, сделанный при вступлении в отношения аренды или приобретении права аренды, отражаемые как операционная аренда, представляет собой авансовые арендные платежи, которые равномерно списываются на протяжении срока аренды в соответствии со схемой поступления выгод.

20. В целях классификации аренды земли и зданий, компонент земли и компонент зданий должны рассматриваться отдельно. Если ожидается, что право собственности на оба компонента будет передано арендатору в конце срока аренды, то оба компонента классифицируются как финансовая аренда, независимо от того, рассматриваются ли они как один арендный договор или как два, если только нет других очевидных признаков отсутствия передачи по договору аренды практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением одним или более компонентами. Когда земля имеет неопределенный срок экономической службы, компонент земли обычно классифицируется как операционная аренда, если только не ожидается, что право собственности перейдет к арендатору в конце срока аренды в соответствии с параграфом 19. Компонент зданий классифицируется как финансовая или как операционная аренда в соответствии с параграфами 12–18.

21. В случае необходимости, в целях классификации и учета аренды земли и зданий, минимальные арендные платежи (включая все единовременные авансовые платежи) распределяются между компонентом земли и компонентом зданий пропорционально соответствующей справедливой стоимости арендных прав компонента земли и компонента зданий на дату начала арендных отношений. Если арендные платежи не могут быть надежно распределены между этими двумя компонентами, аренда в целом классифицируется как финансовая аренда, до тех пор, пока не станет ясно, что оба компонента являются операционной арендой, в этом случае аренда в целом классифицируется как операционная аренда.

22. Для аренды земли и зданий, при которой величина, подлежащая первоначальному признанию в качестве компонента земли в соответствии с параграфом 28, является несущественной, земля и здания могут рассматриваться как один объект в целях классификации аренды и классифицироваться как финансовая или операционная аренда в соответствии с параграфами 12–18. В таком случае срок экономической службы зданий рассматривается как срок экономической службы всего арендованного актива.

23. Отдельная оценка компонентов земли и зданий не требуется, когда права арендатора и на землю, и на здания классифицируются как инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО ОС 16, и используется модель учета по справедливой стоимости. Для такой оценки потребуются подробные расчеты только в случае, если возникает неопределенность при классификации одного или обоих компонентов.

24. В соответствии с МСФО ОС 16 арендатор может классифицировать недвижимость, находящуюся у него в операционной аренде, как инвестиционную недвижимость. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то недвижимость учитывается как финансовая аренда, кроме того, для признанного актива используется модель учета по справедливой стоимости. Арендатор должен продолжать учитывать аренду как финансовую, даже если последующие события изменят статус недвижимости арендатора таким образом, что оно в дальнейшем не будет классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Это происходит, например, в том случае, если арендатор:

    (a) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, по предполагаемой стоимости, равной справедливой стоимости на дату изменения способа использования; или

    (b) заключает договор субаренды, предусматривающий передачу несвязанной третьей стороне практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением правом. Такая субаренда учитывается арендатором как финансовая аренда с третьей стороной, хотя она может учитываться у третьей стороны как операционная аренда.

Компонент аренды в других договорах

25. Договор может состоять исключительно из соглашения об аренде актива. Однако аренда может быть одним из элементов в более широком наборе соглашений с организациями коммерческого сектора на строительство, владение, управление и/ или передачу активов. Организации общественного сектора часто заключают такие договоры, в частности в отношении долговечных материальных активов и инфраструктурных активов. Например, организация общественного сектора может построить платную дорогу. Затем, она может сдать в аренду платную дорогу организации коммерческого сектора как часть соглашения, в соответствии с которым организация коммерческого сектора:

    (a) арендует платную дорогу на длительный период времени (с правом приобретения объекта или без такого права);

    (b) управляет платной дорогой; и

    (c) выполняет разнообразные требования по эксплуатации, включая регулярное обновление как дорожного покрытия, так и технологии контроля движения.

    Другие договора могут включать аренду инфраструктуры организацией общественного сектора у организации коммерческого сектора.

26. Если договор включает идентифицируемую операционную или финансовую аренду, как это указано в настоящем Стандарте, для учета компонента аренды договора применяются положения настоящего Стандарта.

27. Организации общественного сектора также могут заключать различные договоры на поставку товаров и/ или оказание услуг, которые обязательно включают использование специализированных активов. Из положений некоторых таких договоров может быть неясно, возникают ли арендные отношения или нет в соответствии с настоящим Стандартом. В таких случаях требуется формирование профессионального суждения, и, если арендные отношения возникают, применяется настоящий Стандарт. Если арендные отношения не подтверждаются, организация учитывает такие договоры, применяя положения соответствующих МСФО ОС, или, в их отсутствие, других соответствующих международных и/ или национальных стандартов учета.

Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов

Финансовая аренда

28. **В начале срока аренды арендаторы должны признать в своем Отчете о финансовом положении активы как активы, полученные по финансовой аренде, и обязательства как обязательства, связанные с арендой. Активы и обязательства должны признаваться по стоимости, равной справедливой стоимости арендуемого имущества, или по стоимости, равной дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, определенной на дату начала арендных отношений, если эта стоимость меньше. Ставка дисконтирования, применяемая при расчетах дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей – ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, если ее практически возможно определить. Если данную ставку определить нельзя, используется вмененная процентная ставка арендатора.**

29. Операции и другие события учитываются и представляются в соответствии с их содержанием и финансовой сущностью, а не просто исходя из их юридической формы. Несмотря на то, что юридическая форма соглашения об аренде может не предполагать передачу арендатору права собственности на арендуемый актив, в случае финансовой аренды содержание и ее финансовая сущность таковы, что арендатор получает экономические выгоды или возможность полезного использования арендуемого актива на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право стоимость аренды, примерно равную справедливой стоимости актива и сопутствующим финансовым расходам на дату начала арендных отношений.

30. Если такие операции по аренде не отражены в финансовой отчетности арендатора, активы и обязательства организации оказываются недооцененными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует признавать в финансовой отчетности арендатора как актив и как обязательство по уплате будущих арендных платежей. В начале срока аренды активы и обязательства по будущим арендным платежам признаются в финансовой отчетности одинаковыми суммами, за исключением первоначальных прямых затрат арендатора, которые добавляются к сумме, признанной как актив.

31. Не следует представлять в финансовой отчетности обязательства по арендуемым активам как вычет из стоимости арендуемых активов.

32. Если для представления обязательств в Отчете о финансовом положении выделяются краткосрочные и долгосрочные обязательства, то такое же разделение проводится и для обязательств по аренде.

33. Первоначальные прямые затраты часто осуществляются при подготовке арендных соглашений, например, расходы на проведение переговоров и заключение соглашений об аренде. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором по финансовой аренде, добавляются к сумме, признанной в качестве стоимости актива.

34. **Минимальные арендные платежи должны распределяться между финансовыми расходами и уменьшением непогашенного обязательства. Финансовые расходы должны распределяться на каждый период в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная величина периодической процентной ставки по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата должна начисляться в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.**

35. На практике, при распределении финансовых расходов по отчетным периодам в течение срока аренды, арендатор может использовать для упрощения расчетов какой-либо способ приближенного вычисления.

36. **Финансовая аренда приводит к возникновению амортизационных отчислений по амортизируемым активам, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная**

политика в отношении амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике в отношении амортизации собственных активов, и признаваемая амортизация должна рассчитываться, соответственно, согласно МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности в конце срока аренды, активы должны быть полностью амортизированы в течение более короткого из двух сроков: срока аренды или срока полезного использования.

37. Сумма амортизации арендуемого актива систематически распределяется на каждый отчетный период в течение ожидаемого срока использования в соответствии с методом, принятым в учетной политике арендатора для начисления амортизации собственных амортизируемых активов. Если имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности в конце срока аренды, то ожидаемый срок использования актива – это срок его полезного использования. В противном случае актив амортизируется на протяжении более короткого из двух сроков: срока аренды или срока его полезного использования.

38. Сумма амортизационных отчислений и финансовых расходов за период редко совпадает с арендными платежами, уплачиваемыми за период, и, следовательно, простое признание арендных платежей, подлежащих оплате, в качестве расходов будет неприемлемым. Соответственно, актив и связанное с ним обязательство вряд ли будут равны по величине после начала срока аренды.

39. Для определения, не обесценился ли арендуемый актив, организация применяет соответствующие тесты на обесценение из международных и/ или национальных стандартов учета.

40. **Арендатор должен раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:**

    (a) **для каждого класса активов чистую балансовую стоимость на отчетную дату;**

    (b) **сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью.**

    (c) **кроме того, организация должна раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимости для каждого из следующих периодов:**

        (i) **до одного года;**

        (ii) **от одного года до пяти лет; и**

        (iii) **свыше пяти лет;**

    (d) **условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;**

    (e) **общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по соглашениям о субаренде без права досрочного прекращения на отчетную дату; и**

    (f) **общее описание существенных соглашений об аренде, которое, помимо прочего, включает следующую информацию:**

        (i) **основные способы определения условной арендной платы;**

        (ii) **наличие и условия продления аренды или прав на покупку арендуемого актива и условий о повышении арендной платы; и**

        (iii) **ограничения, накладываемые соглашениями об аренде, такие как: ограничения в отношении возврата чистого профицита, вкладов в капитал, дивидендов, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.**

41. Кроме того, требования по раскрытию информации в соответствии с МСФО ОС 16, МСФО ОС 17, МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 31, принятые организацией, применяются для сумм активов, арендуемых на условиях финансовой аренды и учитываемых арендатором как приобретенные активы.

Операционная аренда

42. **Арендные платежи по операционной аренде должны признаваться в качестве расходов линейным способом в течение срока аренды, если нет другого метода, отражающего график получения выгод пользователем.**

43. При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов линейным способом, если нет другого метода, отражающего график получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не этим способом.

44. **Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:**

    (a) **общую сумму будущих минимальных арендных платежей по соглашениям об аренде без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:**

        (i) **до одного года;**

        (ii) **от одного года до пяти лет; и**

        (iii) **свыше пяти лет;**

    (b) **общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по соглашениям о субаренде без права досрочного прекращения на конец отчетного периода;**

    (c) **арендные и субарендные платежи, признаваемые в качестве расходов за период, с отдельным представлением сумм минимальных арендных платежей, условной арендной платы и платежей по субаренде; и**

    (d) **общее описание основных соглашений об аренде, которое, помимо прочего, включает следующую информацию:**

        (i) **основные способы определения платежей по условной аренде;**

        (ii) **наличие и условия продления аренды или прав на покупку арендуемого актива, и положений о повышении цены; и**

        (iii) **ограничения, накладываемые соглашениями об аренде, такие как: ограничения в отношении возврата чистого профицита, вкладов в капитал, дивидендов, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.**

Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

Финансовая аренда

45. Настоящий Стандарт определяет порядок учета финансовых поступлений от финансовой аренды. Термин «арендодатель, являющийся производителем или продавцом» используется в настоящем Стандарте для обозначения всех организаций общественного сектора, которые производят или продают активы, и также действуют как арендодатели этих активов, независимо от масштаба их арендной, торговой или производственной деятельности. Стандарт также описывает порядок учета прибылей и убытков, возникающих от передачи активов организацией, которая является производителем или продавцом.

46. Организации общественного сектора в качестве арендодателя могут заключать соглашения о финансовой аренде в различных обстоятельствах. Некоторые организации общественного сектора могут регулярно торговать активами. Например, правительство может создать специальные организации, отвечающие за централизованные закупки активов и поставляющие эти активы всем остальным организациям. Централизация функции закупок может обеспечить реальную возможность для получения торговых скидок или других выгодных условий. В некоторых странах организация, осуществляющая централизованные закупки, может приобретать товары от имени других организаций, при этом все операции проводятся от имени этих других организаций. В других странах организация, осуществляющая централизованные закупки, может приобретать товары от собственного имени, и в ее функции может входить:

    (a) приобретение активов и материалов;

    (b) передачу активов путем продажи или финансовой аренды; и/или

(c) управление портфелем активов, таким как парк транспортных средств, для использования другими организациями, и предоставление этих активов в краткосрочную или долгосрочную аренду, или их приобретение.

47. Другие организации общественного сектора могут заключать соглашения об аренде в более ограниченном масштабе и менее часто. В частности, в некоторых странах более не предполагается безусловное полное владение и ответственность за эксплуатацию активов организациями общественного сектора, которые традиционно владели и управляли инфраструктурными активами, например: дорогами, дамбами, предприятиями по очистке воды. Организации общественного сектора могут передавать существующие инфраструктурные активы организациям коммерческого сектора путем продажи или финансовой аренды. К тому же, организации общественного сектора могут создавать новые долговечные материальные и инфраструктурные активы совместно с организациями коммерческого сектора с намерением передачи ответственности за эти активы организациям коммерческого сектора после завершения их создания путем прямой покупки или путем финансовой аренды. В некоторых случаях в договоре предусматривается период контроля над активом со стороны коммерческого сектора перед возвратом права собственности и контроля над активом общественному сектору – например, местные власти могут построить больницу и сдать объект в аренду организации коммерческого сектора на двадцать лет, по истечении которых объект вернется под общественный контроль.

48. **Арендодатели должны признавать в Отчете о финансовом положении арендные платежи в качестве активов. Они должны отражать такие активы в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.**

49. В соответствии с договором финансовой аренды практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, передаются арендодателем, и, таким образом, арендные платежи, причитающиеся к получению, отражаются арендодателем как выплата основной суммы долга и финансовые поступления в качестве возмещения и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

Первоначальное признание

50. Первоначальные прямые затраты обычно осуществляются арендодателями и включают такие суммы, как комиссии, гонорары юридические услуги и внутренние расходы, являющиеся дополнительными и непосредственно относящимися к подготовке и заключению арендных соглашений. Из них исключаются общие накладные расходы, например, понесенные отделом продаж и маркетинга. Первоначальные прямые затраты по договорам финансовой аренды, за исключением договоров с арендодателями, являющимися производителями или продавцами, включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму выручки, признаваемой в течение срока аренды. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, определяется таким образом, что первоначальные прямые затраты включаются автоматически в дебиторскую задолженность по финансовой аренде и нет необходимости добавлять их отдельно. Затраты, понесенные арендодателями, которые являются производителями или продавцами, в связи с подготовкой и заключением арендных соглашений не включаются при определении первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов в момент признания прибыли или убытка по продажам, что в случае финансовой аренды обычно происходит на начало срока аренды.

51. **Признание финансовых поступлений должно основываться на модели, отражающей постоянную величину периодической нормы доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.**

52. Арендодатель стремится распределить финансовые поступления в течение срока аренды на систематической или рациональной основе. Это распределение дохода основывается на модели, отражающей постоянную величину периодической нормы доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы задолженности, так и незаработанных финансовых поступлений.

53. Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярному пересмотру. Если произошло уменьшение расчетной оценки негарантированной ликвидационной стоимости, распределение

дохода на протяжении срока аренды пересматривается, и любое уменьшение ранее начисленных сумм признается единовременно.

54. **Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, должны признавать прибыли или убытки от продажи активов за период в соответствии с учетной политикой, принятой организацией в отношении прямых продаж.**

55. **Если назначены искусственно заниженные процентные ставки, все прибыли или убытки от продажи активов должны быть ограничены суммами, которые были бы получены в случае назначения рыночной процентной ставки. Затраты, понесенные арендодателями, являющимися производителями или продавцами, в связи с подготовкой и заключением арендных соглашений, должны признаваться в качестве расхода при признании прибыли или убытка.**

56. Организации общественного сектора, производящие или торгующие активами, могут предложить потенциальным покупателям выбор между покупкой и арендой актива. Финансовая аренда актива, предоставляемая арендодателем, являющимся производителем или продавцом, ведет к возникновению двух видов выручки:

(a) прибыли или убытка, равнозначных прибыли или убытку в результате прямой продажи предоставляемого в аренду актива по обычным продажным ценам, отражающим любые применяемые оптовые или торговые скидки; и

(b) финансовые поступления на протяжении срока аренды.

57. Выручка от продаж, признаваемая на начало срока аренды производителем или продавцом, представляет собой наименьшее из двух величин: справедливую стоимость актива или дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей, причитающихся арендодателю, рассчитанную с использованием рыночной процентной ставки. Себестоимость продажи актива, признанная на начало срока аренды, представляет собой первоначальную стоимость или балансовую стоимость арендуемого имущества (если они отличаются) за вычетом дисконтированной величины негарантированной ликвидационной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж - это прибыль или убыток от продаж, признаваемые в соответствии с учетной политикой организации в отношении прямых продаж.

58. Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, иногда могут предоставлять покупателям более низкую процентную ставку, чем их обычная ставка по займам. Использование подобной ставки приводит к тому, что в момент продажи признается излишняя часть общей выручки от операции. Если назначены искусственно заниженные процентные ставки, выручка, признаваемая как прибыль или убыток от продажи, должна ограничиваться суммой, которая была бы получена при использовании организацией обычной ставки по заимствованиям для этого типа операций.

59. Первоначальные прямые затраты признаются в качестве расхода в начале срока аренды, потому что они, в основном, относятся к получению прибыли или убытка арендодателем, являющимся производителем или продавцом.

60. **Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по финансовой аренде:**

(a) **сверку между суммой валовых инвестиций в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью минимальных арендных платежей к получению на отчетную дату. Кроме того, организация должна раскрывать сумму валовых инвестиций в аренду и дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей к получению на отчетную дату для каждого из следующих периодов:**

(i) **до одного года;**

(ii) **от одного года до пяти лет; и**

(iii) **свыше пяти лет;**

(b) **незаработанные финансовые поступления;**

(c) **негарантированную ликвидационную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя;**

(d) **накопленные оценочные резервы по причитающейся к получению сомнительной дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам;**

(e) **условную арендную плату, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности; и**

(f) **общее описание существенных соглашений об аренде.**

61. В качестве показателя увеличения арендных операций также полезно раскрывать информацию о валовых инвестициях за вычетом незаработанных поступлений от новых операций, появившихся в течение отчетного периода, после исключения соответствующих сумм по расторгнутым договорам аренды.

Операционная аренда

62. **Арендодатели должны представлять в своем Отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в соответствии с характером активов.**

63. **Выручка от сдачи в операционную аренду должна признаваться в качестве выручки линейным способом на протяжении срока аренды, если нет другого метода, лучше отражающего график уменьшения поступления выгод, получаемых от переданного в аренду актива.**

64. Затраты, включая амортизацию, понесенные при получении выручки от сдачи в аренду, признаются в качестве расходов. Выручка от сдачи в аренду (за исключением поступлений от оказания услуг, таких как страхование и техническое обслуживание) признается в качестве выручки линейным способом на протяжении срока аренды, даже если платежи поступают иным способом, только если нет другого метода, лучше отражающего график, в соответствии с которым уменьшается получение выгоды от использования переданного в аренду актива.

65. **Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при ведении, подготовке и заключении соглашений по операционной аренде, должны включаться в балансовую стоимость актива, являющегося предметом аренды, и признаваться в качестве расходов на протяжении срока аренды тем же способом, который применяется к выручке от сдачи в аренду.**

66. **Метод амортизации, утвержденный в учетной политике для амортизируемых активов, переданных в аренду, должен соответствовать обычно применяемому методу амортизации, принятому в учетной политике арендодателя по аналогичным активам, а амортизация должна рассчитываться в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 соответственно.**

67. Для проверки на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация применяет соответствующий тест на обесценение согласно международным и/ или национальным стандартам учета.

68. Арендодатель, являющийся производителем или продавцом, не признает никакой прибыли от продаж при заключении договора операционной аренды, поскольку эта операция не равноценна продаже.

69. **Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:**

(a) **будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:**

(i) **до одного года;**

(ii) **от одного года до пяти лет; и**

(iii) **свыше пяти лет;**

(b) **общую сумму условной арендной платы, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности за период; и**

(c) **общее описание соглашений об аренде арендодателя.**

Операции продажи с обратной арендой

70. Операция продажи с обратной арендой включают продажу актива и обратную аренду того же самого актива. Арендные платежи и цена продажи обычно взаимозависимы, поскольку они

согласовываются в комплексе. Порядок отражения в учете и отчетности операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

71. **Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендатор не должен единовременно признавать в качестве выручки все превышение суммы поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого признание такого превышения должно быть отложено на будущие периоды, и его сумма должна равномерно списываться в течение срока аренды.**

72. Если операция с обратной арендой является финансовой арендой, то операция является средством, позволяющим арендодателю предоставить финансирование арендатору с активом в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение суммы поступлений от продажи над балансовой стоимостью актива в качестве выручки. Признание такого превышения откладывается на будущие периоды, и его сумма равномерно начисляется в течение срока аренды.

73. **Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды, и ясно, что операция совершается по справедливой стоимости, то вся прибыль или убыток должны признаваться единовременно. Если цена продажи ниже справедливой стоимости, то вся прибыль или убыток должны признаваться единовременно, за исключением случаев, когда убыток возмещается будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, в этих случаях признание убытка должно быть отложено на будущие периоды и его списание отражается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, признание суммы превышения над справедливой стоимостью должно быть отложено на будущие периоды и ее списание должно отражаться на протяжении предполагаемого срока использования актива.**

74. Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, и арендные платежи и цена продажи находятся на уровне справедливой стоимости, то фактически это обычная операция продажи, и вся прибыль или убыток признаются единовременно.

75. **При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже, чем балансовая стоимость соответствующего актива, убыток, равный сумме разницы между балансовой и справедливой стоимостью, должен признаваться единовременно.**

76. При финансовой аренде такая корректировка не является необходимой, (a) пока не произошло обесценение стоимости, и (b) это обесценение должно признаваться в соответствии с международным и/ или национальным стандартом учета по обесценению, который был принят организацией.

77. Требования по раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной степени относятся к операциям продажи с обратной арендой. Требуемое описание соглашений об аренде с существенными суммами приводит к раскрытию исключительных или необычных положений договора продажи с обратной арендой.

78. В соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» может потребоваться раскрытие информации о каждой операции продажи с обратной арендой.

Переходные положения

79. **Все положения настоящего Стандарта должны применяться от даты первого применения метода начисления в соответствии с МСФО ОС, за исключением активов, являющихся предметом аренды, которые не были признаны в соответствии с переходными положениями другого МСФО ОС. Положения настоящего Стандарта не требуется применять к таким активам, пока не потеряют силу переходные положения другого МСФО ОС. Существование переходных положений в других стандартах никоим образом не должно препятствовать применению метода начисления в полном объеме в соответствии с МСФО ОС.**

80. Несмотря на существование переходных положений в других МСФО ОС, организациям, находящимся в процессе принятия учета по методу начисления, рекомендуется перейти к применению в полном объеме положений такого другого стандарта в наиболее короткие сроки.

81. **В соответствии с параграфом 83 рекомендуется, но не требуется ретроспективное применение настоящего Стандарта организациями, уже перешедшими на метод начисления и**

намеревающимися применять МСФО ОС по мере их издания. Если Стандарт не применяется ретроспективно, то предполагается, что сальдо по всем уже существующим договорам финансовой аренды было надлежащим образом определено арендодателем и должно учитываться впоследствии в соответствии с положениями настоящего Стандарта.

82. Организации, которые уже перешли на метод начисления и которые намереваются применять МСФО ОС по мере их издания, могут уже иметь суммы по финансовой аренде, признанные в качестве активов и обязательств в Отчете о финансовом положении. Рекомендуется ретроспективное применение настоящего Стандарта к имеющимся суммам по финансовой аренде. Ретроспективное применение может привести к корректировке сумм таких активов и обязательств. Суммы этих активов и обязательств должны быть скорректированы только в случае ретроспективного применения настоящего Стандарта.

83. **Организация, ранее применявшая МСФО ОС 13 (2001 г.), должна применять изменения, внесенные настоящим Стандартом, ретроспективно ко всем соглашениям об аренде, которые она признавала в соответствии с предыдущей редакцией Стандарта, либо, если МСФО ОС 13 (2001 г.) не применялся ретроспективно, то ко всем соглашениям об аренде, заключенным с момента первого применения предыдущей редакции Стандарта и признанным в соответствии с ним.**

84. Переходные положения МСФО ОС 13 (2001 г.) предоставляют организациям период до пяти лет для признания всех соглашений об аренде со дня их первого применения. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 13 (2001 г.), могут продолжать пользоваться этим пятилетним переходным периодом со дня первого применения МСФО ОС13 (2001 г.).

Дата вступления в силу

85. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

86. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 13 (2001 г.)

87. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 13 «Аренда», изданный в 2001.

Основание для заключений

Настоящее основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 13.

История вопроса

BC7. Программа СМСФО ОС по сближению Международных стандартов финансовой отчетности является важным элементом его рабочей программы. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC8. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[20] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 13, выпущенный в декабре 2001 г., основан на МСФО 17 (в редакции 1997 года) «Аренда», который был повторно опубликован в декабре 2003 года. В конце 2003 года, предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС) (PSC)[2], начал проект по совершенствованию МСФО ОС, в целях сближения там, где это целесообразно, МСФО ОС с усовершенствованной версией МСФО, которая была издана в декабре 2003 г.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 17 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 17 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 13 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

---

[20] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС (PSC) стал именоваться СМСФО ОС в ноябре 2004 года, когда Правление МФБ (IFAC) изменило полномочия КОС, в результате чего он стал независимым Советом по разработке стандартов.

Руководство по внедрению

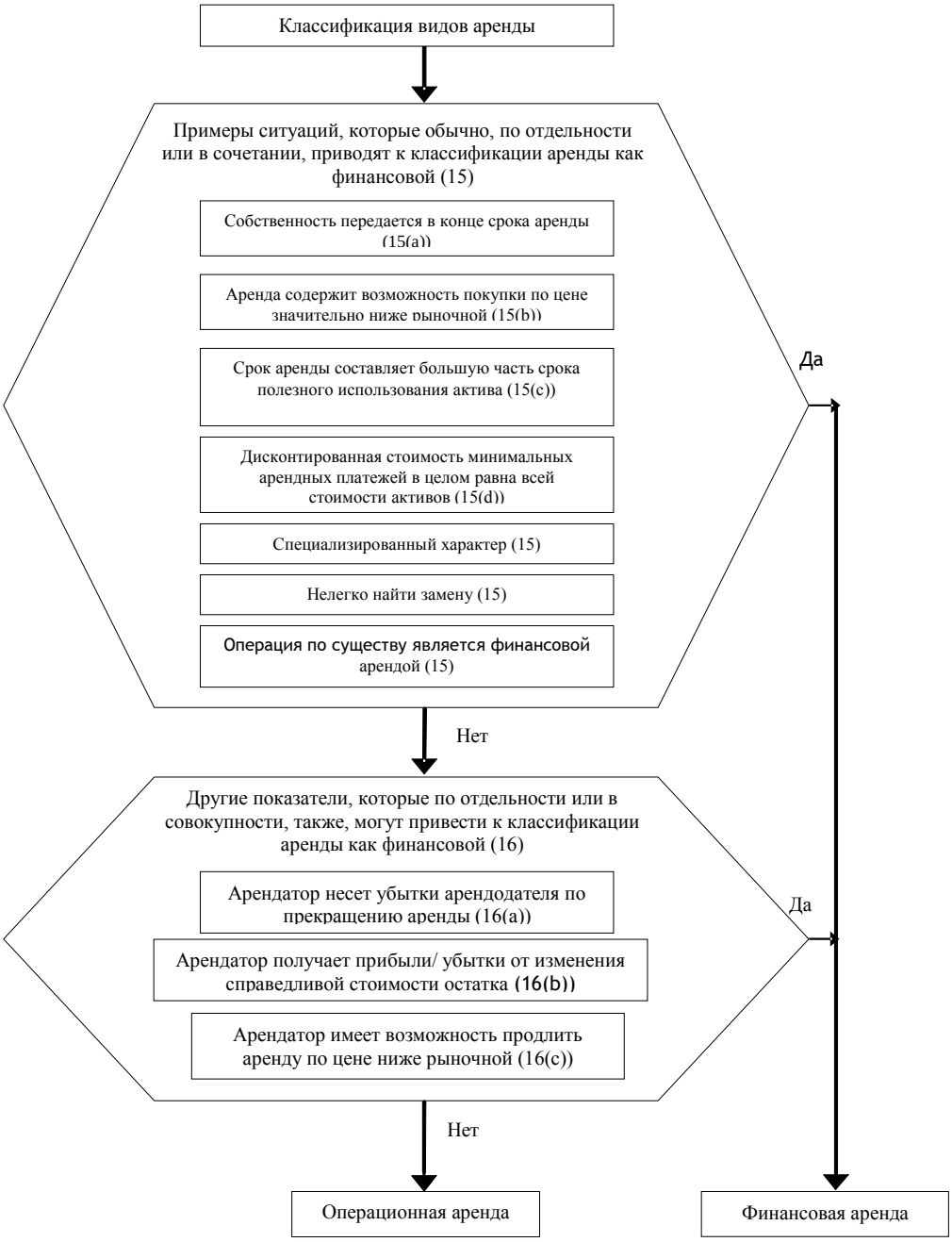
Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 13.

Классификация аренды

IG1. На следующей странице приведена схема для помощи в классификации аренды в качестве финансовой или операционной. Финансовая аренда - это аренда, при которой передаются практически все риски и выгоды, связанные с правом владением активом. Операционная аренда - это аренда, отличная от финансовой аренды.

IG2. Примеры, приведенные в этой схеме, необязательно отражают все возможные ситуации классификации аренды как финансовой, и аренда необязательно должна классифицироваться как финансовая аренда в силу пути, указанного на этой схеме. Является ли аренда финансовой или операционной зависит от сущности операции, а не от формы соглашения (параграф 15).

IG3. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.

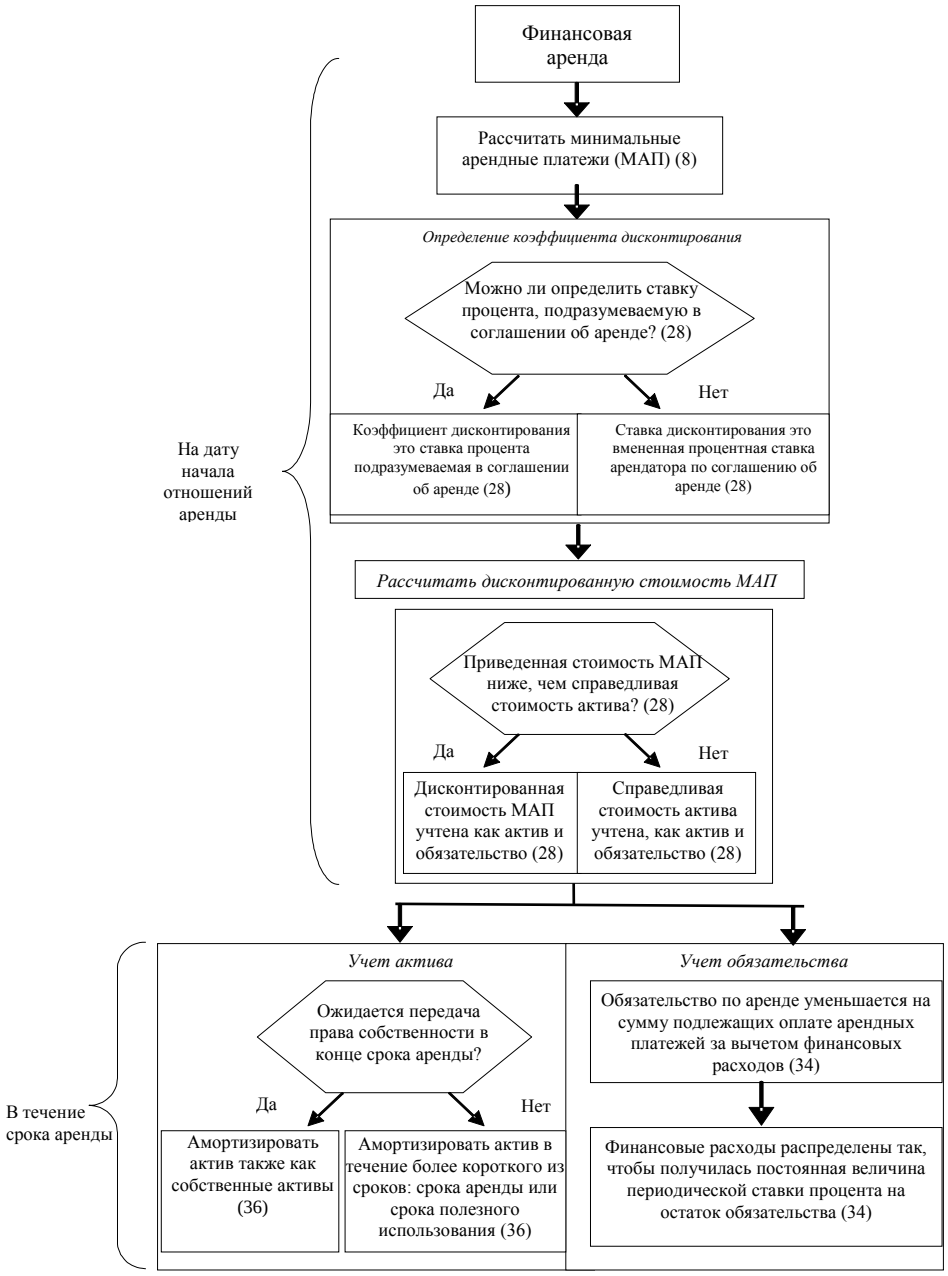

Классификация видов аренды
Примеры ситуаций, которые обычно, по отдельности или в сочетании, приводят к классификации аренды как финансовой (15)
Собственность передается в конце срока аренды (15(a))
Аренда содержит возможность покупки по цене значительно ниже рыночной (15(b))
Срок аренды составляет большую часть срока полезного использования актива (15(c))
Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей в целом равна всей стоимости активов (15(d))
Специализированный характер (15)
Нелегко найти замену (15)
Операция по существу является финансовой арендой (15)
Да
Нет
Другие показатели, которые по отдельности или в совокупности, также, могут привести к классификации аренды как финансовой (16)
Арендатор несет убытки арендодателя по прекращению аренды (16(a))
Арендатор получает прибыли/ убытки от изменения справедливой стоимости остатка (16(b))
Арендатор имеет возможность продлить аренду по цене ниже рыночной (16(c))
Да
Нет
Операционная аренда
Финансовая аренда

Учет финансовой аренды арендодателем

IG4. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.

Учет финансовой аренды арендатором

IG5. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.



Операции продажи с обратной арендой, приводящие к операционной аренде

IG6. Операция продажи, в результате которой возникает операционная аренда, может приводить к возникновению прибыли или убытка, определение и учет которых зависит от балансовой стоимости актива, справедливой стоимости, и цены продажи. Таблица показывает требования настоящего Стандарта в различных ситуациях.

Цена продажи установлена на уровне справедливой стоимости (параграф 65)	**Балансовая стоимость равна справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость выше справедливой стоимости**
Прибыль	нет прибыли	единовременное признание прибыли	нет прибыли
Убыток	нет убытка	нет убытка	единовременное признание убытка

Цена продажи ниже справедливой стоимости (параграф 65)	**Балансовая стоимость равна справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость выше справедливой стоимости**
Прибыль	нет прибыли	единовременное признание прибыли	нет прибыли (примечание 1)
Убыток <u>не</u> компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной	единовременное признание убытка	единовременное признание убытка	(примечание 1)
Убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной	перенести на будущие периоды и равномерно списать убыток	перенести на будущие периоды и равномерно списать убыток	(примечание 1)

Цена продажи выше справедливой стоимости (параграф 65)	**Балансовая стоимость равна справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости**	**Балансовая стоимость выше справедливой стоимости**
Прибыль	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль (примечание 2)	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль (примечание 3)
Убыток	нет убытка	нет убытка	(примечание 1)

Примечание 1

Эти части таблицы представляют ситуации, которые были рассмотрены в параграфе 75 настоящего Стандарта. Параграф 75 требует, чтобы балансовая стоимость актива списывалась до величины справедливой стоимости в том случае, когда актив участвует в продаже с обратной арендой.

Примечание 2

Если цена продажи выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью откладывается на будущие периоды и равномерно списывается в течение ожидаемого срока использования актива (параграф 73).

Примечание 3

Прибыль составляет разницу между справедливой стоимостью и ценой продажи, так как балансовая стоимость должна быть амортизирована до справедливой стоимости в соответствии с параграфом 75.

Расчет ставки процента, подразумеваемой в финансовой аренде

IG7. Стандарт (параграф 28) требует от арендатора активов, полученных на условиях финансовой аренды, рассчитывать, когда это возможно, ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Параграф 34 требует от арендаторов разделять лизинговые платежи между финансовыми расходами и уменьшением непогашенных обязательств, используя ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Во многих, но не во всех договорах аренды, ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, определяется точно. Если в договоре аренды не определена подразумеваемая ставка процента, арендатор должен рассчитать ставку, используя формулу дисконтирования. Финансовые калькуляторы и электронные таблицы автоматически рассчитают ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Если данные инструменты недоступны, организация может использовать формулу дисконтирования для расчета ставки вручную. В данном руководстве ниже приведены два общих метода для расчета ставки процента: метод проб и ошибок и метод интерполяции. Оба метода используют формулу дисконтирования для получения ставки процента.

IG8. Доказательства формул дисконтирования можно найти в учебниках по бухгалтерии и финансам. Дисконтированная стоимость (PV) минимальных арендных платежей (МАП) рассчитывается по следующей формуле:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r}\left[1 - \frac{1}{(1+r)^n}\right]$$

Где:

«S» – гарантированная ликвидационная стоимость

«A» – регулярная периодическая выплата

«r» – периодическая ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды и выраженная десятичной дробью

«n» – число периодов в сроке аренды

Пример

IG8. Департамент X заключил договор о приобретении автомобиля на условиях финансовой аренды. Справедливая стоимость автомобиля на дату начала арендных отношений 25 000 денежных единиц; ежегодные арендные платежи 5 429 денежных единиц, выплачиваемых в конце периода; срок аренды 4 года; гарантированная ликвидационная стоимость 10 000 денежных единиц. В соглашении об аренде не предусмотрены дополнительные услуги по доставке автомобиля. Департамент X отвечает за все текущие расходы по содержанию автомобиля, включая страховые платежи, расходы на топливо и техническое обслуживание. В договоре аренды не указана подразумеваемая ставка процента. Вмененная процентная ставка арендатора по привлечению заемных средств Департаментом составляет 7% годовых. Несколько финансовых институтов рекламируют займы под залог автомобилей по ставкам от 7,5% до 10%

Метод проб и ошибок

IG9. Расчет данным методом представляет собой итерационный процесс, то есть арендатор должен сделать «наилучшее предположение» о процентной ставке и вычислить дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей, затем сравнить результат со справедливой стоимостью арендуемого актива на дату начала арендных отношений. Если результат ниже справедливой стоимости, выбранная ставка процента слишком высока; если результат выше справедливой стоимости, выбранная ставка процента слишком низка. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, это ставка, при которой дисконтированное значение минимальных арендных платежей равно справедливой стоимости арендуемого актива на дату начала арендных отношений.

IG10. Департамент X может начать расчет, используя лучшее приближение, например, ставку процента по дополнительным заимствованиям, равную 7% годовых, которая слишком низка. Затем он может использовать максимально возможную ставку, например, ставку 10% годовых, предлагаемую по займам под залог автомобилей, которая слишком высока, что можно доказать. Сделав несколько расчетов, можно прийти к правильной ставке равной 8,5% годовых.

IG11. Для расчета процентной ставки, Департамент использовал вышеуказанную формулу PV (МАП), где:

S = 10 000, n = 4, r = годовая процентная ставка, выраженная десятичной дробью;

A = 5 429; Целевая PV(МАП) = 25 000.

IG12. Для ставки Департамента X по дополнительным заимствованиям 7% (0,07) годовых (значения округлены):

$$PV(МАП) = \frac{10{,}000}{(1+0{,}07)^4} + \frac{5429}{0{,}07}\left[1 - \frac{1}{(1+0{,}07)^4}\right] = 7\,629 + 18\,390 = 26\,019$$

IG13. Значение PV(МАП) рассчитанное с использованием вмененной ставки процента по привлечению заемных средств больше, чем справедливая стоимость арендованных активов. Таким образом, в договоре аренды подразумевается более высокая ставка процента. Департамент должен сделать расчеты при других ставках для определения фактической ставки (значение округлены):

PV(МАП) под 7,5% = 25 673 Процентная ставка слишком низкая

PV(МАП) под 10% = 24 040 Процентная ставка слишком высокая

PV(МАП) под 9% = 24 674 Процентная ставка слишком высокая

PV(МАП) под 8% = 25 333 Процентная ставка слишком низкая

PV(МАП) под 8,5% = 25 000 Правильная процентная ставка

IG14. Департамент будет использовать процентную ставку 8,5% для распределения арендных платежей между финансовыми расходами и уменьшением арендного обязательства, как это показано в таблице ниже.

Метод интерполяции

IG15. Для расчета ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды, арендатору первоначально требуется рассчитать дисконтированную стоимость для процентной ставки, которая слишком высока, и для процентной ставки, которая слишком низка. Разница (в абсолютных величинах) между полученными результатами и фактической чистой дисконтированной стоимостью используется для интерполяции реальной процентной ставки. Используя приведенные выше данные, и результаты для 7% и 10%, фактическую ставку можно интерполировать следующим образом (значения округлены):

PV при 7% = 26 019, разность = 1 019 (т. е., 26 019 – 25 000)

PV при 10% = 24 040, разность = 960 (т. е., 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%)\frac{1{,}019}{(1{,}019 + 960)}$$

= 7% + (3% × 0,5)

= 7% + 1,5%

= 8,5%

IG16. Теперь Департамент X будет теперь использовать процентную ставку 8,5% для отражения аренды в учетных регистрах и распределения арендных платежей между финансовыми расходами и уменьшением обязательств по аренде, как это показано в таблице приведенной ниже.

Распределение арендных платежей (значения округлены)

	Год 0	**Год 1**	**Год 2**	**Год 3**	**Год 4**
Начальное значение PV обязательства по аренде	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Процентные расходы	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Уменьшение обязательства	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Конечное значение обязательства по аренде	25 000	21 696	18 110	14 221	-

* Включает выплату гарантированной ликвидационной стоимости.

Сравнение с МСФО (IAS) 17

В основе МСФО ОС 13 лежит МСФО (IAS) 17. Основные различия между МСФО ОС 13 и МСФО (IAS) 17 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 13 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 17, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 13 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 17. Наиболее показательным примером является использование в МСФО ОС 13 термина «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентным термином в МСФО (IAS) 17 является «Отчет о прибылях и убытках».
- В МСФО ОС 13 не используется термин «доход» (income), который в МСФО (IAS) 17 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка» (revenue).
- МСФО (IAS) 17 в списке определений содержит определение справедливой стоимости. МСФО ОС 13 не содержит это определение, так как оно включено в «Глоссарий терминов», опубликованный отдельно (параграф 7).
- МСФО ОС 13 содержит дополнительное руководство, демонстрирующее классификацию видов аренды, учет финансовой аренды арендатором, учет финансовой аренды арендодателем, и расчета ставки процента, заложенной в договоре аренды.

МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 10 (в редакции 2003 года) «События после даты баланса», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 10 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 года

МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN6

Цель 1

Сфера применения 2–4

Определения 5

Утверждение финансовой отчетности к выпуску 6–8

Признание и оценка 9–16

Корректирующие события после отчетной даты 10–11

Некорректирующие события после отчетной даты 12–13

Дивиденды или аналогичные распределения 14–16

Непрерывность деятельности 17–25

Реструктуризация 25

Раскрытие информации 26–31

Раскрытие даты утверждения к выпуску 26–27

Уточнение в раскрытии информации условий, существовавших на отчетную дату 28–29

Раскрытие информации о некорректирующих событиях после отчетной даты 30–31

Дата вступления в силу 32–33

Отмена МСФО ОС 14 (2001 г.) 34

Приложение: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Сравнение с МСФО 10

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 14 «События после отчетной даты» изложен в параграфах 1–34. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 14 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» заменяет МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» (в редакции декабря 2001 года), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 14

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 14 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 14 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 10 «События после отчетной даты», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 10 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 14 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 10». Все изменения в МСФО 10, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 14.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 14 приводятся ниже.

Дивиденды или аналогичные выплаты, объявленные после отчетной даты

IN5. Стандарт разъясняет в параграфе 16, что дивиденды или аналогичные выплаты, объявленные после отчетной даты, раскрываются в примечаниях в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Ранее МСФО ОС 14 устанавливал, что организация может осуществлять раскрытие таких выплат после отчетной даты либо в Отчете о финансовом положении как отдельный компонент чистых активов/ капитала, либо в Примечаниях к финансовой отчетности.

Поправки к другим МСФО ОС

IN6. **Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.**

Цель

1. Цель настоящего Стандарта – установить:

   (a) в каких случаях организация должна корректировать свою финансовую отчетность с учетом событий после отчетной даты; и

   (b) подлежащую раскрытию информацию о дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после отчетной даты.

   Стандарт также требует, чтобы организация не составляла финансовую отчетность на основании допущения о непрерывности деятельности, если события после отчетной даты указывают на то, что такое допущение неприменимо.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете и раскрытии событий после отчетной даты.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

5. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>События после отчетной даты</u> – события, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа событий:

   (a) **события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после отчетной даты);**

   (b) **события, свидетельствующие об условиях, возникших после отчетной даты (некорректирующие события после отчетной даты).**

   Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Утверждение финансовой отчетности к выпуску

6. Для того чтобы определить, какие события попадают под определение событий после отчетной даты, необходимо установить как отчетную дату, так и дату утверждения финансовой отчетности к выпуску. Отчетной датой является последний день отчетного периода, к которому относится финансовая отчетность. Датой утверждения финансовой отчетности к выпуску является дата подписания финансовой отчетности лицом или органом, уполномоченным утверждать эту отчетность к выпуску. Аудиторское заключение подтверждает эту итоговую финансовую отчетность. Событиями после отчетной даты являются все события, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если эти события имеют место после (a) публикации заявления о профиците или дефиците, (b) утверждения финансовой отчетности контролируемой организации или (c) публикации иной выборочной информации, относящейся к финансовой отчетности.

7. Процесс, связанный с подготовкой и утверждением финансовой отчетности к выпуску, может отличаться для разных типов организаций как в одной стране, так и в разных странах. Он может зависеть от характера организации, структуры органа управления, нормативных требований в отношении данной организации, а также применяемых процедур подготовки и окончательного оформления финансовой отчетности. Ответственность за утверждение финансовой отчетности отдельных организаций общественного сектора может лежать на главе центрального финансового органа (или представителе руководства финансового блока, например, контролере или главном

бухгалтере). Может возлагаться солидарная ответственность за утверждение консолидированной финансовой отчетности правительства в целом на главу центрального финансового органа (или представителя руководства финансового блока, например контролера или главного бухгалтера) и министра финансов (или чиновника эквивалентного ранга).

8. В некоторых случаях в качестве заключительного этапа процесса утверждения организация обязана представить свою финансовую отчетность в другой орган (например, законодательный орган, такой как Парламент или местный совет). Этот орган может быть уполномочен требовать внесения изменений в финансовую отчетность, прошедшую аудит. В других случаях представление отчетности в другой орган может быть лишь элементом протокола или процедуры, и этот другой орган может не иметь полномочий требовать внесения изменений в отчетность. Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску определяется в контексте конкретной страны.

Признание и оценка

9. В период между отчетной датой и датой утверждения к выпуску выборные государственные чиновники могут объявить о намерениях правительства по некоторым вопросам. Необходимость признания объявленных намерений правительства в качестве корректирующих событий будет зависеть от того, (a) предоставляют ли они дополнительную информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, и (b) имеются ли достаточные подтверждения того, что эти намерения могут быть и будут реализованы. В большинстве случаев объявление намерений правительства не приводит к признанию корректирующих событий. Обычно вместо этого они должны раскрываться в качестве некорректирующих событий.

Корректирующие события после отчетной даты

10. **Организация должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после отчетной даты.**

11. Ниже приводятся примеры корректирующих событий после отчетной даты, которые организация обязана учитывать путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, не признанных ранее:

    (a) завершение судебного разбирательства после отчетной даты, в результате которого подтверждается наличие у организации текущей задолженности на отчетную дату. Организация корректирует признанный ранее резерв, связанный с данным судебным разбирательством, в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» или признает новый резерв. Организации недостаточно просто раскрыть условное обязательство, поскольку завершение судебного разбирательства дает дополнительные подтверждения, которые будут рассматриваться в соответствии с параграфом 24 МСФО ОС 19;

    (b) получение информации после отчетной даты, указывающей на обесценение актива на отчетную дату или на необходимость корректировки ранее признанного убытка от обесценения данного актива. Например:

        (i) банкротство должника, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по дебиторской задолженности и необходимость корректировки балансовой стоимости дебиторской задолженности; и

        (ii) продажа запасов после отчетной даты может служить источником информации об их чистой стоимости реализации на отчетную дату;

    (c) определение после отчетной даты первоначальной стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или поступлений от продажи активов, проданных до отчетной даты;

    (d) определение после отчетной даты суммы выручки, полученной в отчетном периоде, которая должна быть разделена с другим правительством в рамках действовавшего в отчетном периоде соглашения о разделе выручки;

    (e) определение после отчетной даты величины выплат работникам по премиям, основанной на результатах деятельности, если у организации имеется действующее на отчетную дату юридическое или традиционное обязательство произвести такие выплаты в результате событий, произошедших до этой даты; и

(f) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, показывающих, что финансовая отчетность некорректна.

Некорректирующие события после отчетной даты

12. **Организация не должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после отчетной даты.**

13. Ниже приводятся примеры некорректирующих событий после отчетной даты:

(a) снижение справедливой стоимости недвижимости в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, если организация приняла политику регулярной переоценки основных средств по справедливой стоимости. Падение справедливой стоимости обычно не связано с состоянием недвижимости на отчетную дату, но отражает возникшие впоследствии обстоятельства. Поэтому, несмотря на политику регулярной переоценки, организация не корректирует суммы по недвижимости, признанные в финансовой отчетности. По аналогии, организация не обновляет информацию о стоимости основных средств, раскрытую на отчетную дату, хотя раскрытие дополнительной информации может потребоваться в соответствии с параграфом 29; и

(b) решение организации, отвечающей за управление конкретными программами социального обеспечения, после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности предоставить/ распределить прямо или косвенно дополнительные льготы участникам этих программ. Организация не корректирует расходы, признанные в финансовой отчетности в текущем отчетном периоде, хотя дополнительные льготы могут соответствовать условиям для раскрытия в качестве некорректирующих событий согласно параграфу 29.

Дивиденды или аналогичные выплаты

14. **Если организация объявляет о дивидендах или аналогичных выплатах после отчетной даты, она не должна признавать такие выплаты как обязательство на отчетную дату.**

15. В общественном секторе дивиденды могут выплачиваться, например, в случаях, когда организация общественного сектора контролирует и консолидирует финансовую отчетность коммерческих организаций с государственным участием, доли в которых принадлежат внешним владельцам, получающим дивиденды. Кроме того, некоторые организации общественного сектора принимают схемы финансового управления, например, модели типа «покупатель-поставщик», в рамках которых они обязаны осуществлять выплаты доходов контролирующей организации, например, федеральному правительству.

16. Если дивиденды или аналогичные выплаты в пользу собственников объявлены (т.е. должным образом утверждены и не зависят от решений организации) после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то они не признаются в качестве обязательства на отчетную дату, поскольку на тот момент обязательства не существовало. Такие дивиденды или аналогичные выплаты раскрываются в Примечаниях к отчетности в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Дивиденды и аналогичные выплаты не включают суммы по возврату капитала.

Непрерывность деятельности

17. Каждая организация должна проанализировать, применимо ли к ней допущение о непрерывности деятельности. Однако оценка непрерывности деятельности с большей вероятностью актуальна для отдельных организаций, нежели для правительства в целом. Например, отдельная организация общественного сектора может не являться непрерывно действующей организацией, поскольку правительство, частью которого оно является, приняло решение передать всю его деятельность другой организации общественного сектора. Тем не менее, подобная реструктуризация не влияет на оценку непрерывности деятельности самого правительства.

18. **Организация не должна составлять финансовую отчетность на основании допущения о непрерывности деятельности, если после отчетной даты лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, или орган управления принимают решение (a) ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность или (b) понимают, что реальной альтернативы этому решению нет.**

19. При оценке применимости допущения о непрерывности деятельности к отдельной организации лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, и/ или орган управления должны принять во внимание широкий спектр факторов. В число этих факторов входят текущие и ожидаемые результаты деятельности организации, объявленная и потенциальная реструктуризация

организационных подразделений, вероятность продолжения государственного финансирования и, при необходимости, потенциальные источники замещающего финансирования.

20. В случае организаций, деятельность которых в значительной степени финансируется из бюджета, вопрос о непрерывности деятельности возникает только в том случае, если правительство объявляет о своем намерении прекратить их финансирование.

21. Отдельные организации общественного сектора, хотя и не являются коммерческими организациями с государственным участием, могут быть обязаны находиться на полном или самофинансировании в значительной степени и покрывать стоимость товаров и услуг за счет пользователей. Для любой такой организации ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты может указывать на необходимость рассмотреть вопрос о применимости допущения о непрерывности деятельности.

22. Если допущение о непрерывности деятельности перестает быть применимым, то настоящий Стандарт требует отражения этого в финансовой отчетности организации. Влияние такого изменения будет зависеть от конкретных обстоятельств, в которых находится организация, например, будут ли функции организации переданы другой организации общественного сектора, проданы или ликвидированы. При определении необходимости внесения изменений в балансовую стоимость активов и обязательств потребуется профессиональное суждение.

23. Если допущение о непрерывности деятельности перестает быть применимым, также необходимо рассмотреть, не приводит ли изменение обстоятельств к возникновению дополнительных обязательств или вступлению в силу положений в кредитных договорах, которые ведут к реклассификации определенных долгов в краткосрочные обязательства.

24. МСФО ОС 1 требует раскрытия определенной информации в следующих случаях:

(a) финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случаях, когда финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности, этот факт раскрывался вместе с информацией об основе, на которой составлена финансовая отчетность, и причинах, по которым организация считается неспособной вести непрерывную деятельность; или

(b) лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности, известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут поставить под серьезное сомнение способность организации продолжать непрерывную деятельность. События или условия, требующие раскрытия, могут возникать после отчетной даты. МСФО ОС 1 требует раскрытия подобных неопределенностей.

Реструктуризация

25. Если реструктуризация, объявленная после отчетной даты, отвечает определению некорректирующего события, то в соответствии с настоящим Стандартом должна раскрываться необходимая информация. Порядок признания резервов, связанных с реструктуризацией, приводится в МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Само по себе это не ставит под вопрос способность организации продолжать непрерывную деятельность по той лишь причине, что реструктуризация подразумевает продажу компонента капитала. Однако если реструктуризация, объявленная после отчетной даты, означает, что организация более не способна вести непрерывную деятельность, то характер и сумма признанных активов и обязательств могут изменяться.

Раскрытие информации

Раскрытие даты утверждения к выпуску

26. **Организация должна раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, ее утвердившего. Если другой орган уполномочен вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, то организация должна раскрыть этот факт.**

27. Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, поскольку она не отражает события после этой даты. Пользователям также важно знать об исключительных обстоятельствах, согласно которым какие-либо лица или организации имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска. Примерами лиц или организаций, которые могут обладать таким правом, являются министры, правительство, частью которого является

организация, парламент или иной выборный представительный орган. При внесении изменений исправленная финансовая отчетность представляет собой новый набор финансовых отчетов.

Уточнение в раскрытии информации условий, существовавших на отчетную дату

28. **Если после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску организация получает информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, то она должна уточнить раскрываемую информацию, связанную с этими условиями, с учетом новой информации.**

29. В некоторых случаях организации необходимо уточнить раскрытие информации в финансовой отчетности, для отражения информации, полученной после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если эта информация не влияет на суммы, признаваемые организацией в финансовой отчетности. Например, необходимо уточнить раскрываемую информацию, когда после отчетной даты появляются сведения, подтверждающие существование на отчетную дату условного обязательства. Кроме выяснения того, следует ли признавать резерв, организация уточняет раскрытие информации об условном обязательстве с учетом этих сведений.

Раскрытие информации о некорректирующих событиях после отчетной даты

30. **Если некорректирующие события после отчетной даты являются существенными, нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Соответственно, организация должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетной даты:**

    (a) **характер события; и**

    (b) **расчетную оценку его финансовых последствий или заявление о невозможности такой оценки.**

31. Ниже приводятся примеры некорректирующих событий после отчетной даты, по которым обычно требуется раскрытие информации:

    (a) необычно большое снижение стоимости основных средств, учитываемых по справедливой стоимости, если снижение не связано с состоянием основных средств на отчетную дату, а вызвано обстоятельствами, возникшими после отчетной даты;

    (b) после отчетной даты организация принимает решение прямо или косвенно предоставить/ распределить в будущем значительные дополнительные льготы участникам управляемых ею программ социального обеспечения, и эти дополнительные льготы окажут большое влияние на организацию;

    (c) приобретение или выбытие крупной контролируемой организации или передача на аутсорсинг всей или значительной части функций, в настоящее время осуществляемых организацией, после отчетной даты;

    (d) объявление планов о прекращении деятельности или крупной программы, выбытии активов или погашении обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности или крупной программе, или заключении соглашений, имеющих обязательную силу, по продаже таких активов или погашению таких обязательств (порядок учета и раскрытия информации о прекращаемой деятельности см. в соответствующем международном или национальном стандарте бухгалтерского учета о прекращаемой деятельности);

    (e) крупные приобретения или выбытие активов;

    (f) уничтожение основного здания в результате пожара после отчетной даты;

    (g) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации (руководство по учету резервов, связанных с реструктуризацией, см. в стандартах бухгалтерского учета по резервам, условным обязательствам и условным активам);

    (h) принятие законодательства о прощении займов, выданных организациям или физическим лицам в рамках программы;

    (i) необычно большие изменения цен на активы или обменных курсов валют после отчетной даты;

(j) в случае организаций, облагаемых налогом на прибыль или его эквивалентами, принятые или объявленные после отчетной даты изменения налоговых ставок или налогового законодательства, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (порядок учета налогов на прибыль см. в соответствующем международном или национальном стандарте бухгалтерского учета по налогам на прибыль);

(k) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий после отчетной даты;

(l) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетной даты.

Дата вступления в силу

32. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

32A. **Параграф 16 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**

33. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 14 (2001 г.)

34. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 17 «События после отчетной даты», изданный в 2001 году.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» вносятся поправки, в результате которых параграф 87 публикуется в следующей редакции:

87. Решение о реструктуризации, принятое руководством или органом управления до наступления отчетной даты, не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда до наступления отчетной даты организация:

    (a) начала реализовывать план реструктуризации; или

    (b) объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем сторонам, на которые он влияет, достаточно конкретным образом, чтобы у них появились обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена;

    Если организация начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем сторонам, на которые он влияет, только после отчетной даты, то в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» требуется раскрытие информации, если реструктуризация является существенной и нераскрытие может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

    В МСФО ОС ссылки на текущую версию МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» заменяются на МСФО ОС 14 «События после отчетной даты».

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 14.

Пересмотр МСФО ОС 14 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[1] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 14, выпущенный в декабре 2001 года, основывался на МСФО 10 (в редакции 1999 года) «События после даты баланса», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[2]– начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 10 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. В МСФО 10 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 14 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 14 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC7. СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 10, включенные в «Совершенствования к МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

---

[1] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IAS) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[2] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний в ноябре 2004 года был преобразован в независимый Совет по разработке стандартов.

Сравнение с МСФО 10

В основе МСФО ОС 14 лежит МСФО 10 (2003 г.) «События после даты баланса», включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 10 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 14 и МСФО 10 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 14 отмечается, что в случаях, когда допущение о непрерывности деятельности неприменимо, требуется профессиональное суждение для определения влияния такого изменения на балансовую стоимость активов и обязательств, признаваемых в финансовой отчетности (параграф 22).
- МСФО ОС 14 содержит дополнительный комментарий, касающийся определения даты утверждения отчетности к публикации (параграфы 6, 7 и 8).
- В МСФО ОС 14 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 10, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 14 используется терминология, отличная от МСФО 10. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «чистые активы/ капитал» и «отчетная дата» в МСФО ОС 14. Эквивалентными терминами в МСФО 10 являются «капитал» и «дата баланса».
- В МСФО ОС 17 не используется термин «доход», который в МСФО 10 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- В МСФО ОС 14 дается определение «отчетной даты». МСФО 10 не содержит определения «даты баланса».

МСФО ОС 15 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 32 (в пересмотренной редакции 1998 года) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 32 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2001 года

МСФО ОС 15 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–8

Определения 9–21

Представление информации 22–47

- Обязательства и чистые активы/ капитал 22–28
- Классификация комбинированных инструментов эмитентами 29–35
- Проценты, дивиденды, убытки и прибыли 36–38
- Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства 39–47

Раскрытие информации 48–101

- Раскрытие политики управления рисками 50–53
- Условия договора, прочие условия и учетная политика 54–62
- Процентный риск 63–72
- Кредитный риск 73–83
- Справедливая стоимость 84–94
- Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость 95–97
- Хеджирование ожидаемых будущих операций 98–100
- Раскрытие прочей информации 101

Переходные положения 102

Дата вступления в силу 103–104

Руководство по внедрению

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 32

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» изложен в параграфах 1–104. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 15 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политики, изменения оценочных значений и ошибки»

Обратите внимание, что Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» был заменен МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации»; МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; и МСФО ОС 30, «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Эти стандарты применяются в отношении годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2013 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. МСФО ОС 15 остается в силе до применения или вступления в силу указанных стандартов, в зависимости от того, что наступит раньше.

Некоторые организации общественного сектора, такие как национальные правительства и финансовые институты общественного сектора, могут использовать широкий диапазон финансовых инструментов. Однако отдельные государственные организации не могут выпускать или удерживать различные финансовые инструменты. В таких случаях стандарт имеет ограниченное применение, а составители финансовой отчетности должны определить те аспекты стандарта, которые применимы к ним. Цель руководства по применению заключается в том, чтобы помочь составителям отчетности в этом.

Цель

Динамичный характер международных финансовых рынков привел к широко распространенному использованию разнообразных финансовых инструментов: от традиционных первичных инструментов, таких как облигации, до различных форм производных инструментов, таких как процентные свопы. В своих операциях организации общественного сектора используют широкий спектр финансовых инструментов: от таких простых инструментов, как дебиторская и кредиторская задолженность, до более сложных инструментов (таких как мультивалютные свопы для хеджирования обязательств в иностранной валюте). В меньшей степени организации общественного сектора могут выпускать долевые инструменты или комбинированные долговые/ долевые инструменты. Это может происходить в случае, когда объединение организаций включает частично приватизированную коммерческую организацию с государственным участием (КОГУ), которая выпускает долевые инструменты для обращения на финансовых рынках, или когда организация общественного сектора выпускает долговые инструменты, которые при определенных условиях конвертируются в долю собственности.

Цель настоящего стандарта заключается в том, чтобы улучшить понимание пользователями финансовой отчетности значимости балансовых и забалансовых финансовых инструментов для финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств правительства или иной организации общественного сектора. В настоящем Стандарте термин «баланс» в контексте терминов «балансовый» и «забалансовый» используется в том же значении, что и «Отчет о финансовом положении».

Стандарт содержит требования к представлению балансовых финансовых инструментов и определяет, какая информация должна раскрываться о балансовых (признанных) и забалансовых (непризнанных) финансовых инструментах. Стандарты представления информации применяются к классификации финансовых инструментов в качестве обязательств и чистых активов/ капитала, относящихся к ним процентов, дивидендов, доходов и расходов; а также условиям, при которых финансовые активы и финансовые обязательства подлежат зачету. Стандарты раскрытия информации требуют раскрытия информации о факторах, которые влияют на объемы, временные периоды и вероятность будущих денежных потоков организации, относящихся к финансовым инструментам и учетной политике, применимой к этим инструментам. Кроме того, стандарт рекомендует раскрытие информации о характере и степени использования организацией финансовых инструментов, о хозяйственных целях, которым они служат, о рисках, связанных с ними, и политике руководства по контролю над этими рисками.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для представления и раскрытия информации о финансовых инструментах.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным

участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. **Стандарт должен применяться для представления и раскрытия информации обо всех типах финансовых инструментов как признанных, так и непризнанных, за исключением:**

   (a) **долей участия в контролируемых организациях, как определено в Международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;**

   (b) **долей участия в ассоциированных организациях, как определено в МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»;**

   (c) **долей участия в совместной деятельности, как определено в МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»;**

   (d) **обязательств, возникающих в рамках договоров страхования;**

   (e) **обязательств работодателей и плановых обязательств по вознаграждению по окончанию трудовой деятельности всех видов, в том числе по планам вознаграждения для работников; и**

   (f) **обязательств по выплатам, возникающих в связи с социальными льготами, предоставляемыми организацией, за которые она не получает возмещения, либо получает возмещение, неравное примерной справедливой стоимости этих льгот, непосредственно в ответ от получателей этих льгот. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется организациями к долям участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях или совместной деятельности, которые в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8 учитываются в качестве финансового инструмента. В этих случаях, организации следует применять требования по раскрытию информации, содержащиеся в МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, в дополнение к тем, которые имеются в настоящем Стандарте.**

5. Настоящий Стандарт не применяется к долям участия организации в чистых активах/ капитале контролируемых организаций. Тем не менее, он применяется ко всем финансовым инструментам, включенным в консолидированную финансовую отчетность контролирующей организации, независимо от того, кто является держателем или эмитентом этих инструментов – контролирующая организация или контролируемая организация. Аналогично, Стандарт применяется к финансовым инструментам, держателем или эмитентом которых является совместно контролируемая организация, и которые включены в финансовую отчетность участника совместной деятельности непосредственно или путем пропорциональной консолидации.

6. Отдельные группы организаций общественного сектора могут включать организации, выпускающие договоры страхования. Такие организации подпадают в сферу действия настоящего Стандарта. Однако данный Стандарт исключает из области своего действия сами договоры страхования. Для целей настоящего Стандарта, договором страхования является договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступления смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособности, нанесения ущерба собственности, нанесения ущерба другому лицу и прекращения операционной деятельности. Тем не менее, положения Настоящего стандарта применяются, когда финансовый инструмент принимает форму договора страхования, но преимущественно включает передачу финансовых рисков (см. параграф 49), например: отдельные виды финансового перестрахования и договоры гарантированных инвестиций, выпущенные страховыми и другими организациями общественного сектора. Организациям, имеющим обязательства в рамках договоров страхования, рекомендуется рассмотреть уместность применения положений настоящего стандарта для представления и раскрытия информации о таких обязательствах.

7. Настоящий Стандарт не применяется к финансовым инструментам, возникающим в результате обязательств по планам вознаграждения работников, или обязательств правительства по предоставлению социальных льгот своим гражданам (например, пенсии по возрасту, пособия по безработице, пенсии по инвалидности и иные формы финансовой помощи, предоставляемой государственными органами), за которые оно не получает возмещения**,** либо получает возмещение, неравное примерной справедливой стоимости этих льгот, непосредственно в ответ от получателей

этих льгот.

8. Дополнительное руководство по представлению и раскрытию специфических видов финансовых инструментов приводится в международных и/или национальных стандартах финансовой отчетности. Например, в МСФО ОС 13 «Аренда» содержатся конкретные требования к раскрытию, относящиеся к финансовой аренде.

Определения

9. **В настоящем Стандарте следующие термины используются в указанных значениях:**

Долевой инструмент – любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Финансовый актив – любой актив, являющийся:

(a) денежными средствами;

(b) договорным правом на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации;

(c) договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или

(d) долевым инструментом другой организации.

Финансовый инструмент – это договор, по которому у одной организации возникает финансовый актив и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой.

Договоры на поставку товаров, дающие любой стороне право платить денежными средствами или любым другим финансовым инструментом, считаются финансовыми инструментами, за исключением договоров на поставку товаров, которые (a) были заключены и продолжают отвечать ожидаемым требованиям организации по закупкам, продаже или обращению, (b) были предназначены для этой цели изначально, (c) должны быть исполнены путем поставки товара.

Финансовое обязательство – это любое обязательство, которое является договорным обязательством:

(a) **передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или**

(b) **произвести обмен финансовыми инструментами с другой организацией на потенциально невыгодных условиях.**

У организации может быть обязательство по договору, которое она может исполнить путем передачи финансовых активов или собственных долевых ценных бумаг. В таком случае, если количество долевых ценных бумаг, требуемых для исполнения обязательства, меняется в зависимости от изменений их справедливой стоимости так, что общая справедливая стоимость передаваемых долевых ценных бумаг всегда равна сумме обязательств по договору, то на держателя обязательства не влияет формирование прибылей или убытков, связанных с колебаниями цены его долевых ценных бумаг. Такое обязательство должно учитываться как финансовое обязательство организации.

Договор страхования (для целей настоящего стандарта) – договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступление смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособность, нанесение ущерба собственности, нанесение ущерба другому лицу и прекращение операционной деятельности.

Рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении финансового инструмента на активном рынке.

Денежные финансовые активы и финансовые обязательства (называемые также «финансовыми инструментами») – финансовые активы и обязательства к получению или уплате в фиксированном или определяемом количестве единиц валюты.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

10. В настоящем Стандарте, термины «договор» и «договорной» относятся к соглашению с четкими экономическими последствиями, между двумя и более сторонами, когда стороны не имеют свободы действия, потому что выполнение соглашения может быть принудительно осуществлено по закону. Таким образом, договоры и финансовые инструменты, могут иметь различные формы и не обязательно должны быть в заключены в письменной форме.

11. Для целей определения терминов, приведенных в параграфе 9, термин «организация» включает организации общественного сектора, физических лиц, товарищества и организации с образованием юридического лица.

12. Части определений финансового актива и финансового обязательства включают термины «финансовый актив» и «финансовый инструмент», однако определения не ссылаются друг на друга. Когда имеется договорное право или обязательство на обмен финансовых инструментов, инструменты, подлежащие обмену, приводят к возникновению финансовых активов, финансовых обязательств или долевых инструментов. Может быть установлена цепочка договорных прав или обязательств, однако, в конечном счете, она приводит к получению или выплате денежных средств, либо приобретению или выпуску долевого инструмента.

13. Финансовые инструменты включают первичные инструменты, такие как дебиторскую и кредиторскую задолженность, долевые ценные бумаги и производные инструменты, такие как финансовые опционы, фьючерсы и форварды, процентные и валютные свопы. Производные финансовые инструменты, вне зависимости от того, признаны они или нет, отвечают определению финансового инструмента, и, соответственно, подпадают под действие настоящего Стандарта.

14. Производные финансовые инструменты создают права и обязанности, влияющие на передачу между участниками инструмента одного или более финансовых рисков, присущих основному первичному финансовому инструменту. Производные инструменты не приводят к передаче основного первичного финансового инструмента на дату заключения договора, и такая передача необязательно происходит по его завершении.

15. Материальные активы, такие как запасы, основные средства, арендованные активы, и нематериальные активы, такие как спектр радиочастот, патенты и торговые марки не являются финансовыми активами. Управление такими материальными и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или других активов, но не дает право получать денежные средства или другие финансовые активы.

16. Активы, такие как расходы будущих периодов, для которых будущей экономической выгодой является получение товаров и услуг, а не право получить денежные средства или другой финансовый актив, не являются финансовыми активами. Аналогично, такие статьи, как доходы будущих периодов и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, поскольку вероятным оттоком экономических выгод, связанных с ними, является поставка товаров и услуг, а не денежных средств или другого финансового актива.

17. Обязательства или активы, не являющиеся договорными по характеру, такие как налоги на прибыль или эквиваленты налогов, возникающие в результате нормативных требований, налагаемых правительствами на организации общественного сектора, не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. В Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 12 «Налоги на прибыль» дается руководство по учету налогов на прибыль.

18. Договорные права и обязательства, не включающие передачу финансового актива, не подпадают под определение финансового инструмента. Например, некоторые договорные права (обязательства), в частности, возникающие по товарному фьючерсному контракту, могут быть погашены только путем получения (поставки) нефинансовых активов. Аналогично, договорные права (обязательства), в частности, возникающие в результате операционной аренды или соглашения типа «создай – владей – управляй» для использования материального актива (например, больницы), могут быть исполнены только путем получения (поставки) услуг. В обоих случаях договорное право одной стороны на получение нефинансового актива или услуги и соответствующее обязательство другой стороны не создают действующего права или обязательства какой-либо из сторон на получение, поставку или обмен финансового актива (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE13–IE17).

19. Возможность исполнить договорное право или требование исполнить договорное обязательство может быть абсолютной, либо же зависеть от наступления будущего события. Например,

финансовая гарантия является договорным правом кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующим договорным обязательством гаранта заплатить кредитору в случае невыполнения обязательства заемщиком. Договорное право или обязательство существует вследствие прошлой операции или события (допущение о гарантии), хотя возможность кредитора исполнить право и требование к гаранту выполнить соответствующее обязательство по ней зависят от будущего акта невыполнения обязательства заемщиком. Условные право и обязательство соответствуют определению финансового актива и финансового обязательства, несмотря на то, что многие аналогичные активы и обязательства не соответствуют критериям признания в финансовой отчетности. Например, правительство страны может предоставить частному оператору инфраструктурного объекта защиту от риска падения спроса путем гарантирования минимального уровня дохода. Гарантия является условным обязательством правительства до тех пор, пока не станет вероятным падение доходов оператора ниже гарантированного минимума.

20. Обязательство организации выпускать или поставлять свои долевые инструменты, такие, как опцион или варрант на акции, само по себе является долевым инструментом, а не финансовым обязательством, так как организация не обязана передавать денежные средства или другой финансовый актив. Аналогично, затраты, понесенные организацией на приобретение права выкупить свои собственные долевые инструменты у другой стороны, являются уменьшением его чистых активов/ капитала, а не финансовым активом.

21. Доля меньшинства, которая может возникнуть в Отчете о финансовом положении организации в результате консолидации контролируемой организации, не является финансовым обязательством или долевым инструментом организации. В консолидированной финансовой отчетности организация представляет доли других сторон в чистых активах/ капитале и чистом профиците или дефиците своих контролируемых организаций в соответствии с МСФО ОС 6. Соответственно, финансовый инструмент, классифицированный контролируемой организацией как долевой и имеющийся у контролирующей организацией, исключается при консолидации, либо представляется ею в консолидированном Отчете о финансовом положении в качестве доли меньшинства, отдельно от чистых активов/ капитала своих акционеров. Финансовый инструмент, классифицированный контролируемой организацией как финансовое обязательство, остается обязательством в консолидированном Отчете контролирующей организации о финансовом положении, если не исключается при консолидации в качестве сальдо внутригрупповых расчетов группы организаций. Порядок отражения в учете и отчетности контролирующей организации при консолидации не влияет на основу представления информации в финансовой отчетности контролируемой организации.

Представление информации

Обязательства и чистые активы/ капитал

22. **Эмитент финансового инструмента должен классифицировать этот инструмент или составляющие его части как обязательство или чистые активы/ капитал в соответствии с содержанием договорного соглашения при первоначальном признании и определениями финансового обязательства и долевого инструмента.**

23. Классификация финансового инструмента в Отчете эмитента о финансовом положении определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание и юридическая форма обычно согласованы между собой, но не всегда. Например, некоторые финансовые инструменты принимают юридическую форму капитала, но по существу являются обязательствами, а другие могут совмещать в себе признаки как долевых инструментов, так и финансовых обязательств. Классификация инструмента проводится на основе оценки его содержания на момент его первоначального признания. Эта классификация сохраняется на каждую последующую отчетную дату до тех пор, пока финансовый инструмент не будет удален из Отчета организации о финансовом положении. Маловероятно, чтобы классификация финансовых инструментов в качестве обязательств или чистых активов/ капитала представляла собой серьезную проблему для многих отчитывающихся организаций общественного сектора.

24. Классификация финансовых инструментов в качестве обязательств и чистых активов/ капитала необходима вследствие различных рисков, связанных с ними. Организации с инструментами, классифицированными в качестве финансовых обязательств, должны раскрывать информацию о подверженности процентному риску в соответствии с параграфом 63 и признавать проценты, дивиденды, убытки и прибыли в качестве дохода или расхода в соответствии с параграфом 36. В

параграфе 36 также указано, что выплаты держателям финансовых инструментов, классифицированных в качестве долевых, должны быть отнесены эмитентом непосредственно на чистые активы/ капитал.

25. Хотя организации общественного сектора часто удерживают долевой инструмент в качестве инвестиций (финансовых активов), они редко выпускают долевые инструменты для сторон вне объединения организаций, за исключением случаев, когда контролируемая организация частично приватизирована. Тем не менее, использование финансовых инструментов в общественном секторе продолжает развиваться, и классификация эмитентом должна основываться на их содержании, а необязательно на форме.

26. Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или другой финансовый актив другой стороне (держателю) или обменяться другим финансовым активом с держателем на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Если имеется такое договорное обязательство, соответствующий инструмент подходит под определение финансового обязательства независимо оттого, каким образом оно будет урегулировано. Ограничение способности эмитента исполнить обязательство, такое как недоступность иностранной валюты или необходимость получить разрешение на платеж от регулирующего органа, не отменяет обязательства эмитента или права держателя по данному инструменту.

27. Если финансовый инструмент не создает договорного обязательства эмитента передать денежные средства или другой финансовый актив, либо обменять другой финансовый актив на потенциально невыгодных для него условиях, то этот инструмент является долевым. Хотя держатель долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли каких-либо дивидендов или иных распределяемых средств из чистых активов/ капитала, эмитент не имеет договорного обязательства осуществлять такие распределения.

28. Организация общественного сектора может выпускать инструменты с особыми правами, такие как привилегированные акции. Если привилегированная акция предусматривает ее обязательный выкуп эмитентом за фиксированную или определяемую сумму на фиксированную или определяемую дату в будущем или дает держателю право потребовать от эмитента выкупа инструмента на конкретную дату или позднее по фиксированной или определяемой цене, то этот инструмент соответствует определению финансового обязательства и классифицируется как таковое. Привилегированная акция, не создающая такого договорного обязательства явным образом, может установить его косвенно своими условиями. Например, привилегированная акция, не предусматривающая обязательного выкупа или выкупа по усмотрению держателя, может обеспечивать предусмотренный договором прогрессивный дивиденд таким образом, чтобы в обозримом будущем дивидендный доход был настолько высоким, что эмитент будет вынужден выкупить инструмент из экономических соображений. В таких условиях классификация в качестве финансового обязательства является правомерной, так как у эмитента практически нет иного выбора, кроме как выкупить инструмент. Аналогично, если финансовый инструмент, отнесенный к акциям, дает держателю право выбора потребовать выкупа при наступлении будущего события, которое наверняка произойдет, классификация в качестве финансового обязательства на момент первоначального признания отражает сущность инструмента (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE7–IE8 и IE18–IE21).

Классификация комбинированных инструментов эмитентами

29. **Эмитент финансового инструмента, содержащего как элемент обязательства, так и элемент чистых активов/ капитала, должен классифицировать компоненты инструмента раздельно в соответствии с параграфом 22.**

30. Организации общественного сектора обычно не выпускают комбинированных финансовых инструментов. Исключения составляют частично приватизированные КОГУ внутри объединения организаций, которые выпускают комбинированные инструменты в обращение на финансовых рынках. В случаях, если организация общественного сектора выпускает комбинированный инструмент, настоящий Стандарт требует раздельного представления в Отчете эмитента о финансовом положении элементов обязательства и чистых активов/ капитала, созданных одним финансовым инструментом. То, что обязательства и доли в чистых активах/ капитале создаются одним, а не двумя или более отдельными финансовыми инструментами, больше относится к форме, а не содержанию. Финансовое положение эмитента более справедливо представляется в результате

отдельного отражения компонентов обязательства и чистых активов/ капитала, заключенных в одном инструменте, в соответствии с их характером (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE22–IE23).

31. В целях представления Отчета о финансовом положении эмитент отдельно признает составные части финансового инструмента, создающего первичное финансовое обязательство эмитента и предоставляющего право выбора держателю инструмента перевести его в долевой инструмент эмитента. Примером такого инструмента являются облигация или аналогичный инструмент, конвертируемый держателем в обыкновенные акции эмитента. С точки зрения эмитента, такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения передать денежные средства или другой финансовый актив) и долевого инструмента (опциона на покупку, дающего держателю право в течение определенного периода времени конвертировать инструмент в обыкновенные акции эмитента). Экономический эффект от выпуска подобного инструмента практически такой же, как и от одновременного выпуска долговых инструментов с условием досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций или выпуска долговых инструментов с отрывными варрантами на покупку акций. Соответственно во всех случаях эмитент представляет в своем Отчете о финансовом положении элементы обязательства и чистых активов/ капитала раздельно.

32. Классификация компонентов обязательства и чистых активов/ капитала, образующих конвертируемый инструмент, не пересматривается в результате изменения вероятности осуществления конвертации даже в случае, когда конвертация может представляться экономически выгодной для отдельных держателей. Держатели не всегда могут действовать так, как ожидается, потому что, например, налоговые последствия конвертации могут быть различными для разных владельцев. Более того, вероятность конвертации время от времени будет меняться. Обязательство эмитента осуществлять платежи в будущем остается невыполненным до тех пор, пока оно не погашено путем конвертации, в связи с окончанием срока действия инструмента или в результате какой-либо другой операции.

33. Финансовый инструмент может содержать компоненты, не являющиеся ни финансовыми обязательствами, ни долевыми инструментами эмитента. Например, инструмент может давать держателю право на получение нефинансового актива, такого, как право управлять государственным монопольным предприятием, или товар для исполнения обязательства и право выбора обмена этого права на акции эмитента. Эмитент признает и представляет долевой инструмент (опцион на обмен) отдельно от компонентов обязательства комбинированного инструмента независимо от того, являются ли эти обязательства финансовыми или нет.

34. Настоящий Стандарт не рассматривает оценку финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов, и потому не предписывает какой-либо конкретный метод для определения балансовой стоимости элементов обязательства и чистых активов/ капитала, заключенных в одном инструменте. Подходы, которые могут применяться, включают:

    (a) присвоение менее поддающемуся оценке компоненту (зачастую это долевой инструмент) суммы, остающейся после вычета из общей стоимости инструмента суммы, определенной отдельно для более легко поддающегося оценке компонента; и

    (b) раздельная оценка компонентов обязательства и чистых активов/ капитала и в необходимой степени корректировка этих сумм на пропорциональной основе таким образом, чтобы сумма компонентов равнялась общей стоимости инструмента.

    Сумма балансовых стоимостей, отнесенных на компоненты обязательства и чистых активов/ капитала при первоначальном признании, всегда равняется балансовой стоимости, которая была бы отнесена на инструмент в целом. В результате раздельного признания и представления компонентов инструмента не возникает никакой прибыли или убытков.

35. При использовании первого подхода, описанного в параграфе 34, в случае, когда, например, организация общественного сектора выпускает облигацию, конвертируемую в долю участия в капитале, она сначала определяет балансовую стоимость финансового обязательства путем дисконтирования будущих денежных потоков по процентам и основной сумме по преобладающей рыночной ставке для аналогичного обязательства, не имеющего соответствующего компонента чистых активов/ капитала. Балансовая стоимость долевого инструмента в виде опциона на конвертацию инструмента в обыкновенные акции может затем определяться путем вычитания балансовой стоимости финансового обязательства из общей стоимости комбинированного

инструмента. При использовании второго подхода эмитент определяет стоимость опциона непосредственно, применяя справедливую стоимость аналогичного опциона, если таковой имеется, либо используя модель ценообразования опциона. После этого стоимость, определенная для каждого компонента, корректируется в необходимой степени на пропорциональной основе для того, чтобы обеспечить равенство суммы балансовых стоимостей, отнесенных на компоненты, сумме вознаграждения, полученной за конвертируемую облигацию (см. Иллюстративные примеры, параграф А24).

Проценты, дивиденды, убытки и прибыли

36. **Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны отражаться в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве расходов или доходов. Выплаты держателям финансового инструмента, классифицированного как долевой инструмент, должны быть отнесены эмитентом непосредственно на чистые активы/ капитал.**

37. Классификация финансового инструмента в Отчете о финансовом положении определяет, будут ли проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к этому инструменту, классифицироваться, как расходы или доходы и будут ли они отражены в Отчете о финансовых результатах деятельности. Таким образом, выплаты дивидендов по акциям, классифицированным как обязательства, классифицируются как расходы точно так же, как проценты по облигациям, и отражаются в Отчете о финансовых результатах деятельности. Аналогично прибыли и убытки, связанные с выкупом или рефинансированием инструментов, классифицированных как обязательства, отражаются в Отчете о финансовых результатах деятельности, в то время как выкуп или рефинансирование инструментов, классифицированных как чистые активы/ капитал эмитента, отражаются как изменения в чистых активах/ капитале.

38. Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в Отчете о финансовых результатах деятельности либо с процентами по прочим обязательствам, либо отдельной статьей. Раскрытие информации о процентах и дивидендах должно отвечать требованиям МСФО ОС 1. В отдельных случаях, из-за значительных различий между процентами и дивидендами в отношении таких вопросов, как возможность налогового вычета, желательно раскрывать их в Отчете о финансовых результатах деятельности отдельно. Для организаций, подлежащих обложению налогами на прибыль, руководство по раскрытию сумм налоговых последствий приводится в МСФО 12.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства

39. **Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а в Отчете о финансовом положении должна отражаться чистая сумма в случае, если организация:**

    (a) **имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм; и**

    (b) **намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.**

40. Настоящий Стандарт требует представления в отчетности финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые организацией будущие денежные потоки по расчетам по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у организации есть право получить или выплатить единую чистую сумму и она намерена им воспользоваться, в действительности она имеет лишь один финансовый актив или финансовое обязательство. Например, правительство штата рассчитывается с федеральным правительством по финансовому обязательству на нетто-основе (то есть, после вычета финансового актива оно стало долгом федерального правительства). В других условиях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга в соответствии с их характеристиками в качестве активов или обязательств организации (см. Иллюстративные примеры, параграф А25).

41. Зачет признанного финансового актива и финансового обязательства и представление их чистой суммы отличается от прекращения признания финансовых актива или обязательства. Если взаимозачет не приводит к признанию прибыли или убытка, то прекращение признания финансового инструмента не только ведет к исключению ранее признанной статьи из Отчета о финансовом положении, но может также привести к признанию прибыли или убытка.

42. Право зачета – это определенное договором или иным образом юридическое право должника

погасить или иным образом исключить всю или часть своей кредиторской задолженности кредитору путем противопоставления ей суммы своей дебиторской задолженности этому же кредитору. В редких случаях должник может иметь юридическое право противопоставить сумму своей дебиторской задолженности третьей стороне в счет погашения суммы кредиторской задолженности кредитору при условии наличия трехстороннего соглашения, однозначно указывающего на наличие у должника права зачета. Поскольку право зачета является юридическим правом, условия, подтверждающие это право, могут различаться в зависимости от правовой юрисдикции, и необходимо позаботиться о том, чтобы определить законы, которые будут применяться к отношениям между сторонами.

43. Наличие юридически закрепленного права на зачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязательства, связанные с ними, и может в значительной мере повлиять на подверженность организации кредитному риску и риску ликвидности. Однако наличие права само по себе не является достаточным основанием для проведения зачета. При отсутствии намерения использовать это право или одновременно произвести расчет, сумма и распределение во времени будущих денежных потоков организации остаются без изменения. Когда же организация намеревается использовать право или одновременно произвести расчет, представление актива и обязательства на нетто-основе более точно отражает суммы и распределение во времени ожидаемых будущих денежных потоков, а также риски, которым эти денежные потоки подвержены. Намерение одной или обеих сторон произвести расчет на нетто-основе без юридического права на его проведение не является достаточным условием для обоснования взаимозачета, так как права и обязательства, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются неизменными.

44. На намерения организации относительно исполнения определенных активов и обязательств могут повлиять обычная практика ее операционной деятельности, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать способность произвести нетто-расчет или одновременно произвести расчет. Если организация имеет право на зачет, но не намеревается ни производить нетто-зачет, ни продать актив и одновременно исполнить обязательство, то влияние этого права на подверженность организации кредитному риску раскрывается в соответствии с параграфом 73 Стандарта.

45. Одновременный расчет по двум финансовым инструментам может происходить, например, посредством деятельности клиринговой палаты на организованном финансовом рынке или при непосредственном обмене. В этих условиях денежные потоки в действительности эквивалентны одной чистой сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. При других обстоятельствах организация может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такая подверженность рискам может быть значительной, хотя и относительно непродолжительной. Соответственно, продажа финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда операции происходят в один и тот же момент.

46. Условия, перечисленные в параграфе 39, как правило, не удовлетворяются, и взаимозачет обычно не является правомерным, когда:

    (a) для воспроизведения свойств одного финансового инструмента («синтетического инструмента») используется несколько разных финансовых инструментов;

    (b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают в связи с финансовыми инструментами, имеющими одинаковую подверженность риску изначально (например, активы и обязательства в одном и том же портфеле форвардных контрактов или других производных инструментов), но связанных с разными контрагентами;

    (c) финансовые или другие активы переданы в залог в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;

    (d) финансовые активы переданы должником в доверительное управление для расчетов по обязательству без принятия кредитором этих активов в счет расчета по обязательству (например, соглашение об амортизационном фонде); или

    (e) ожидается, что обязательства, возникшие в результате событий, повлекших убытки, будут возмещены третьей стороной на основании предъявленной претензии по страховому договору.

47. Организация, проводящая несколько операций с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с ним «генеральное соглашение о взаимозачете». Такое соглашение предусматривает один нетто-расчет по всем финансовым инструментам, охваченным этим соглашением, в случае неисполнения или прекращения любого из договоров. Эти соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты от убытков в случае банкротств или других обстоятельств, приводящих к неспособности контрагента исполнить свои обязательства. Генеральным соглашением о зачете обычно устанавливается право на проведение зачета встречных требований, которое приобретает законную силу и влияет на реализацию или погашение отдельных финансовых активов и финансовых обязательств только в случае определенного условия невыполнения обязательства или в других обстоятельствах, возникновение которых не предполагается при нормальном ходе дел. Генеральное соглашение о взаимозачете не дает основания для проведения зачета, если не удовлетворяются оба критерия, приведенные в параграфе 39. Когда финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся предметом генерального соглашения о взаимозачете, не зачитываются, влияние этого соглашения на подверженность организации кредитному риску раскрывается в соответствии с параграфом 73.

Раскрытие информации

48. Цель раскрытия информации, требуемой настоящим Стандартом, состоит в предоставлении информации, которая поможет более глубоко понять значимость балансовых и забалансовых финансовых инструментов для финансового положения, деятельности и движения денежных средств организации и поможет при оценке величины, распределения во времени и определенности будущих денежных потоков, связанных с этими инструментами. Помимо предоставления конкретной информации об остатках и операциях по конкретным финансовым инструментам, организациям рекомендуется представлять анализ степени использования финансовых инструментов, соответствующих рисков и финансовых целей, которым они служат. Анализ политики руководства по контролю рисков, связанных с финансовыми инструментами, включая политику по таким аспектам, как хеджирование рисков, избежание чрезмерных концентраций риска и требования к залогу для уменьшения кредитного риска, предоставляет дополнительный ракурс, не зависящий от конкретных инструментов, выпущенных в определенное время, что весьма ценно. Некоторые организации представляют такую информацию в комментариях, сопутствующих финансовой отчетности, а не в качестве ее части.

49. Операции с финансовыми инструментами могут приводить к принятию организацией или передаче ею другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, описанных ниже. Требуемое раскрытие информации обеспечивают публикацию сведений, помогающую пользователям финансовой отчетности в оценке степени риска, относящегося как к признанным, так и к непризнанным финансовым инструментам.

    (a) Ценовой риск – есть три вида ценового риска: валютный риск, процентный риск и рыночный риск.

        (i) валютный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в связи с изменениями обменных курсов;

        (ii) процентный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в связи с изменениями процентных ставок на рынке;

        (iii) рыночный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в результате изменения рыночных цен, независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, присущими отдельной ценной бумаге, или ее эмитентом, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

    Термин «ценовой риск» заключает в себе не только потенциальную возможность убытка, но также потенциальную возможность прибыли.

    (b) Кредитный риск – это риск неисполнения одной стороной по финансовому инструменту своих обязательств и вследствие этого возникновения у другой стороны финансового убытка.

    (c) Риск ликвидности (также известный как риск финансирования) – это риск возникновения у организации трудностей в привлечении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами. Риск ликвидности может возникнуть в результате неспособности быстро продать финансовый актив по цене, близкой к его справедливой стоимости. Для отдельных организаций общественного сектора, таких как федеральное правительство, риски ликвидности можно снизить путем повышения сбора налогов или других

сборов, взимаемых организацией.

(d) Риск изменения потоков денежных средств – это риск изменения суммы будущих денежных потоков, связанных с денежным финансовым инструментом. Например, в случае долгового инструмента с плавающей ставкой такие колебания приводят к изменению эффективной процентной ставки финансового инструмента, обычно без соответствующего изменения в его справедливой стоимости.

Раскрытие политики управления рисками

50. **Организация должна описывать цели и политику управления финансовыми рисками, включая политику хеджирования каждого основного типа прогнозируемых операций, по которым используется учет хеджирования.**

51. Стандарты не предписывают ни формат информации, подлежащей раскрытию, ни ее расположение в финансовой отчетности. В отношении признанных финансовых инструментов в той мере, в какой требуемая информация представлена в Отчете о финансовом положении, не требуется ее повторного представления в примечаниях к финансовой отчетности. В отношении непризнанных финансовых инструментов, однако, информация, представленная в примечаниях или приложениях, является основным способом раскрытия. Раскрытие информации может включать как текстовые описания, так и определенные количественные данные, соответствующих характеру инструментов и их относительной значимости для организации.

52. Определение уровня детализации при раскрытии информации о конкретных финансовых инструментах требует применения профессионального суждения с учетом относительной важности этих инструментов. Необходимо выдерживать баланс между отягощением финансовой отчетности излишними деталями, которые могут оказаться бесполезными для пользователей финансовой отчетности, и сокрытием важной информации в результате слишком больших обобщений. Например, когда организация является стороной большого количества финансовых инструментов с одинаковыми характеристиками, и ни один из договоров не является важным по отдельности, уместна сводная информация по конкретным классам инструментов. С другой стороны, информация об отдельном инструменте может быть важна, когда, например, он представляет значительный элемент в структуре капитала организации.

53. Руководство организации группирует финансовые инструменты в классы в соответствии с характером раскрываемой информации, учитывая такие особенности инструментов, как признаны ли они или нет, – и, если признаны, применяемый метод оценки. В целом различают классы статей, учитываемых по стоимости приобретения, и классы статей, учитываемых по справедливой стоимости. Если суммы, раскрытые в примечаниях или приложениях, относятся к признанным активам и обязательствам, предоставляется информация, достаточная для сверки соответствующих статей в Отчете о финансовом положении. Если организация является стороной финансовых инструментов, которые не регулируются настоящим Стандартом, таких, как обязательства по пенсионным планам или страховые договора, эти инструменты составляют класс или классы финансовых активов или финансовых обязательств, которые раскрываются отдельно от инструментов, охватываемых настоящим Стандартом.

Условия договора, прочие условия и учетная политика

54. **Для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать:**

    (a) **информацию о величине и характере финансовых инструментов, включая основные условия, которые могут повлиять на сумму, распределение во времени и определенность будущих денежных потоков; и**

    (b) **принятые методы и учетную политику, в том числе применяемые критерии признания и основу оценки.**

55. Договорные условия финансового инструмента являются важным фактором, влияющим на величину, распределение во времени и определенность будущих денежных поступлений и платежей, осуществляемых сторонами инструмента. Если признанные и непризнанные инструменты существенны по отдельности или как класс для текущего финансового положения организации или будущих результатов ее операционной деятельности, то их условия должны раскрываться. Если ни один инструмент по отдельности не является сам по себе значительным для будущих денежных потоков организации, то основные характеристики этих инструментов

описываются со ссылкой на соответствующую группировку аналогичных инструментов.

56. Когда финансовые инструменты, держателем или эмитентом которых является организация, индивидуально или как класс создают потенциально значительную подверженность рискам, описанным в параграфе 49, условия, которые могут потребовать раскрытия информации, включают:

    (a) основную, заявленную, номинальную или другую аналогичную сумму, которая для некоторых производных инструментов, таких как процентные свопы, может быть суммой (называемой номинальной суммой), на которой основываются будущие выплаты;

    (b) дату наступления срока погашения, истечения срока действия или исполнения;

    (c) право любой из сторон финансового инструмента осуществить досрочный расчет по нему, включая период, в течение которого, или дату, на которую это право может быть использовано, а также цену или ценовой диапазон использования такого права;

    (d) право любой стороны финансового инструмента на его конвертацию или обмен на другой финансовый инструмент или какой-либо другой актив или обязательство, включая период, в течение которого, или дату, на которую это право может быть использовано, а также коэффициент(ы) конвертации или обмена;

    (e) суммы и распределение во времени запланированных будущих поступлений денежных средств или выплат основной суммы инструмента, включая постепенные выплаты и любой амортизационный фонд, или аналогичные требования;

    (f) объявленные процентные ставки или суммы процентов, дивидендов или другого регулярного дохода на основную сумму, и распределение выплат во времени;

    (g) залог, удерживаемый в случае финансового актива или предоставляемый в случае финансового обязательства;

    (h) валюту, в которой должны осуществляться поступления или платежи, в случае инструмента, по которому денежные потоки номинированы в валюте, отличающейся от валюты отчетности организации;

    (i) в случае, если инструмент предусматривает обмен – информацию, описанную в пунктах a)–h), для инструмента, который будет получен в результате обмена;

    (j) любое условие инструмента или связанной с ним договоренности, предусматривающей в случае ее нарушения значительное изменение каких-либо других условий (например, в договоренности по облигации превышение максимального отношения долга к чистым активам/капиталу приводит к требованию немедленной выплаты всей оставшейся невыплаченной основной суммы по облигации).

57. Если представление финансового инструмента в Отчете о финансовом положении отличается от его юридической формы, желательно, чтобы организация пояснила характер инструмента в примечаниях к финансовой отчетности.

58. Полезность информации об объеме и характере финансовых инструментов повышается, если она освещает какие-либо взаимосвязи между отдельными инструментами, которые могут влиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств организации. Например, важно раскрывать информацию об отношениях хеджирования, которые могли бы существовать, например, если центральная кредитная организация имеет инвестиции в акциях, на которые она приобрела опцион на продажу. Точно также важно раскрывать взаимосвязи между компонентами «синтетических инструментов», таких как долг с фиксированным процентом, возникший в результате займа с плавающей ставкой и являющийся частью свопа с плавающей и фиксированной процентной ставкой. В каждом случае организация представляет индивидуальные финансовые активы и финансовые обязательства в своем Отчете о финансовом положении в соответствии с их характером раздельно или в классе финансового актива или обязательства, к которому они принадлежат. Степень подверженности риску, на которую влияют взаимосвязи между активами и обязательствами, может быть очевидна пользователям финансовой отчетности из той информации, что описана в параграфе 56, однако в некоторых случаях необходимо раскрытие дополнительной информации.

59. В соответствии с МСФО ОС 1 организация четко и последовательно раскрывает все значимые

аспекты учетной политики, включая как общепринятые принципы, так и метод их применения к значительным операциям и обстоятельствам, возникающим в деятельности организации. В случае с финансовыми инструментами такие раскрытия включают:

(a) критерии, применяемые для определения момента признания финансового актива или финансового обязательства в Отчете о финансовом положении и момента прекращения его признания;

(b) подход к оценке, применяемый к финансовым активам и финансовым обязательствам, как при первоначальном признании, так и в дальнейшем; и

(c) основу признания и оценки доходов и расходов, возникающих в связи с финансовыми активами и финансовыми обязательствами.

60. Типы операций, для которых может быть необходимо раскрыть соответствующую учетную политику, включают:

(a) передачу финансовых активов, когда продолжается участие или заинтересованность передающей стороны в активах, например: секьюритизация финансовых активов, соглашения об обратной покупке и соглашения об обратной покупке с последующей продажей;

(b) передачу финансовых активов в доверительную собственность в целях исполнения обязательств, когда наступает срок их исполнения, без обязательства передающего лица, погасившего обязательства на момент передачи, например, доверительное управление имуществом с реально действующим условием ликвидации соглашения;

(c) приобретение или выпуск отдельных финансовых инструментов как часть серии операций, предназначенных для создания эффекта приобретения или выпуска одного инструмента;

(d) приобретение или эмиссия финансовых инструментов в целях хеджирования рисков, например: процентный своп для хеджирования обязательства по финансовой аренде; и

(e) приобретение или выпуск денежных финансовых инструментов, имеющих объявленную процентную ставку, которая отличается от преобладающей рыночной ставки на дату эмиссии, например: выпуск центральной кредитной организацией облигаций со скидкой (см. Иллюстративные примеры, параграф IE26).

61. Для представления пользователям финансовой отчетности адекватной информации для понимания основы оценки финансовых активов и финансовых обязательств в раскрытии учетной политики указывается не только то, какой применялся подход к оценке: амортизируемая стоимость, справедливая стоимость или какая-либо иная, – к отдельным классам активов или обязательств, но также и метод применения этой основы. Например, для финансовых инструментов, учитываемых по первоначальной стоимости, организации, может потребоваться раскрыть то, как она учитывает:

(a) стоимость приобретения или эмиссии;

(b) премии и дисконты по денежным финансовым активам и финансовым обязательствам;

(c) изменения в оценочной сумме прогнозируемых сумм определяемых будущих денежных потоков, связанных с денежным финансовым инструментом, например: облигация, индексированная до цены товара;

(d) изменения в обстоятельствах, ведущие к значительной неопределенности относительно своевременного сбора всех предусмотренных договором сумм, подлежащих поступлению по денежным финансовым активам;

(e) снижение справедливой стоимости финансовых активов ниже балансовой стоимости; и

(f) реструктурированные финансовые обязательства.

Для финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, организация указывает, как определяется балансовая стоимость: по котировочным рыночным ценам, независимым оценкам, анализу дисконтированных денежных потоков или на основе другого соответствующего метода, – и раскрывает любые значительные допущения при использовании этих методов (смотрите Иллюстративные примеры, параграф IE27).

62. Организация раскрывает основу для отражения в Отчете о финансовых результатах деятельности, реализованные и нереализованные прибыли и убытки, проценты и другие статьи доходов и

расходов, связанные с финансовыми активами и финансовыми обязательствами. Такое раскрытие информации включает данные об основе признания доходов и расходов, возникающих в связи с финансовыми инструментами, которые организация удерживает в целях хеджирования. Если организация представляет статьи доходов и расходов на нетто-основе, несмотря на то, что соответствующие финансовые активы и финансовые обязательства в Отчете о финансовом положении не зачтены, то должна быть раскрыта причина такого представления, если эффект значителен.

Процентный риск

63. **Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать информацию о своей подверженности процентному риску, в том числе:**

    (a) **предусмотренные договором даты пересмотра цен или наступления срока погашения, в зависимости оттого, какая дата более ранняя; и**

    (b) **эффективные процентные ставки, если они применяются.**

64. Организация предоставляет информацию о своей подверженности влиянию будущих изменений в преобладающем уровне процентных ставок. Изменения рыночных процентных ставок оказывают непосредственное влияние на установленные в договоре денежные потоки, связанные с некоторыми финансовыми активами и финансовыми обязательствами (риск изменения денежных потоков), и на справедливую стоимость других (ценовой риск).

65. Информация о датах наступления сроков погашения (или датах пересмотра цен, если они наступают раньше) показывает период времени, в течение которого процентные ставки являются фиксированными, а информация об эффективных процентных ставках показывает уровни, на которых они зафиксированы. Раскрытие этой информации дает пользователям финансовой отчетности базу для оценки процентного риска, которому подвержена организация, а, следовательно, и риска потенциальной прибыли или убытка. Для инструментов, цена которых пересматривается до рыночной процентной ставки до наступления срока погашения, раскрытие периода до следующего пересмотра цены более важно, чем раскрытие периода до наступления срока погашения.

66. В дополнение к информации о предусмотренных договором датах пересмотра цен и наступления сроков погашения, организация по своему усмотрению раскрывает информацию о предполагаемых датах пересмотра цен или наступления сроков погашения, когда эти даты значительно отличаются от предусмотренных договором. Например, такая информация может быть особенно актуальна, если предприятие способно достаточно достоверно прогнозировать суммы ипотечных займов с фиксированной ставкой, которые будут погашены до наступления срока погашения, и использует эти данные как основу для управления своей степенью процентного риска. Дополнительная информация предполагает раскрытие того факта, что она основана на допущениях руководства о будущих событиях, и объясняет допущения в отношении дат пересмотра цен или наступлении сроков погашения, и то, каким образом эти допущения отличаются от дат, предусмотренных договором.

67. Организация указывает, какие из ее финансовых активов и финансовых обязательств:

    (a) подвержены ценовому процентному риску, например: денежные финансовые активы и финансовые обязательства с фиксированной процентной ставкой;

    (b) подвержены риску изменения денежных потоков вследствие изменений процентной ставки, например: денежные финансовые активы и финансовые обязательства с плавающей процентной ставкой, которая изменяется по мере изменения рыночных ставок; и

    (c) не подвержены процентному риску, например: некоторые инвестиции в долевые ценные бумаги.

68. Эффективная процентная ставка (реальная доходность) денежного финансового инструмента – это ставка, которая при использовании для расчета дисконтированной стоимости дает балансовую стоимость инструмента. Вычисление дисконтированной стоимости предполагает применение процентной ставки к будущему денежному потоку поступлений или выплат, начиная с отчетной даты до даты следующего пересмотра цен (наступления сроков погашения), и к ожидаемой балансовой стоимости (основной сумме) на эту дату. Ставка представляет собой первоначальную

ставку для инструмента с фиксированной ставкой, учитываемого по амортизированной стоимости, и текущую рыночную ставку – для инструмента с плавающей ставкой или инструмента, учитываемого по справедливой стоимости. Иногда эффективную процентную ставку называют уровнем доходности до наступления срока погашения или даты следующего пересмотра цен и внутренней нормой доходности инструмента для этого периода.

69. Требование, содержащееся в параграфе 63 (b), применяется к облигациям, векселям и аналогичным инструментам, включающим будущие платежи, которые создают доход держателю и затраты эмитенту, отражая стоимость денег во времени. Это требование не применяется к финансовым инструментам, таким как неденежные и производные инструменты, которые не содержат определяемой эффективной процентной ставки. Например, хотя такие инструменты, как производные инструменты на уровни процентных ставок, в том числе свопы, форвардные соглашения о будущих процентных ставках и опционы, и подвержены ценовому риску или риску изменения денежных потоков в результате изменений рыночных процентных ставок, раскрытие эффективной процентной ставки не актуально. Тем не менее, при предоставлении информации об эффективной процентной ставке организация раскрывает влияние операций хеджирования или конвертации, таких как процентные свопы, на свою степень подверженности процентному риску.

70. Организация может оставаться подверженной процентному риску, связанному с финансовыми активами, удаленными из Отчета о финансовом положении в результате такой операции, как секьюритизация. По аналогии, она может подвергаться процентному риску в результате операции, при которой ни один финансовый актив или финансовое обязательство не признаются в ее Отчете о финансовом положении, например: обязательство по займу средств по фиксированной процентной ставке, или займы, которые должны быть предоставлены основным производителям сырья во время засухи, или иная помощь при стихийных бедствиях. В таких условиях организация раскрывает информацию, которая позволит пользователям финансовой отчетности понять характер и степень подверженности риску. В случае секьюритизации или аналогичной передаче финансовых активов, эта информация обычно включает характер переданных активов, их объявленную основную сумму, процентную ставку и срок погашения, а также условия операции, обусловливающие подверженность процентному риску. В случае обязательства предоставить займы по фиксированной процентной ставке, обычно раскрывается объявленная основная сумма, процентная ставка и срок погашения по предоставляемой в долг сумме, а также значимые условия операции, вызывающие подверженность риску.

71. Характер деятельности организации и масштабы ее операций с финансовыми инструментами будут определять, в какой форме должна представляться информация о процентном риске: в форме текстового описания, в виде таблиц или используя сочетание этих двух форм. Если организация владеет большим количеством финансовых инструментов, подверженных ценовому риску из-за изменений процентной ставки или риску изменения потоков денежных средств из-за изменений процентной ставки, она может использовать один или несколько подходов к представлению информации из указанных ниже.

    (a) Балансовая стоимость финансовых инструментов, подверженных ценовому риску из-за изменения процентной ставки может представляться в табличной форме по группам в зависимости от предусмотренных договором дат наступления сроков погашения или пересмотра цен:

        (i) в течение одного года после отчетной даты;

        (ii) от одного года до пяти лет после отчетной даты; и

        (iii) от пяти лет и более после отчетной даты.

    (b) Если на деятельность организации значительно влияет уровень ее подверженности ценовому риску из-за изменения процентной ставки или изменения степени риска, желательно представление более подробной информации. Такая организация, как центральная кредитная организация, может, например, раскрывать по балансовой стоимости отдельные группы финансовых инструментов, срок погашения которых или пересмотр цен по которым предусмотрены договором:

        (i) в течение одного месяца после отчетной даты;

        (ii) от одного до трех месяцев после отчетной даты;

(iii) от трех до двенадцати месяцев после отчетной даты.

(c) Аналогично организация может показывать свою степень подверженности риску изменения денежных потоков из-за изменения процентной ставки в виде таблицы, показывающей совокупную балансовую стоимость групп финансовых активов и финансовых обязательств с плавающей процентной ставкой, по которым сроки погашения наступают в разные временные периоды в будущем;

(d) Может раскрываться информация о процентных ставках по отдельным финансовым инструментам. В качестве альтернативы может раскрываться информация о средневзвешенных ставках или диапазон ставок для каждого класса финансовых инструментов. Организация может группировать инструменты, номинированные в разных валютах или имеющие существенно отличающиеся кредитные риски, в отдельные классы, если в результате действия этих факторов эффективные процентные ставки инструментов существенно различаются.

72. В некоторых случаях организация может быть в состоянии предоставить полезную информацию о степени своей подверженности процентному риску, показав влияние возможного изменения в преобладающем уровне рыночных процентных ставок на справедливую стоимость его финансовых инструментов, будущую прибыль и потоки денежных средств. Такая информация о чувствительности к изменениям процентной ставки может основываться на предполагаемом изменении на отчетную дату рыночной процентной ставки на 1%. Влияние изменения процентных ставок включает изменения в процентных доходах и расходах, относящихся к финансовым инструментам с плавающей ставкой, и прибыли или убытки, возникающие в результате изменений в справедливой стоимости инструментов с фиксированной ставкой. Указанная чувствительность к изменению процентной ставки может ограничиваться прямым влиянием изменения процентной ставки на имеющиеся на отчетную дату финансовые инструменты с процентным доходом и расходом, поскольку косвенное влияние изменения процентной ставки на финансовые рынки и отдельные организации достоверно спрогнозировать обычно нельзя. При раскрытии информации о чувствительности к изменениям процентной ставки, организация указывает основу для ее составления, включая любые значительные допущения.

Кредитный риск

73. **Для каждого класса финансовых активов: как признанных, так и непризнанных, – организация должна раскрывать информацию о степени своей подверженности кредитному риску, включая:**

(a) **сумму, которая наилучшим образом представляет степень ее подверженности максимальному кредитному риску на отчетную дату, без учета справедливой стоимости любого залога в случае, если другие стороны не смогут исполнить своих обязательств по финансовым инструментам; и**

(b) **значительные концентрации кредитного риска.**

74. Организация предоставляет информацию, связанную с кредитным риском, чтобы дать пользователям финансовой отчетности возможность оценить степень, в которой неисполнение другими сторонами своих обязательств могло бы уменьшить будущие притоки денежных средств от финансовых активов, имеющихся на отчетную дату. Такое неисполнение обязательств ведет к финансовому убытку, признаваемому в Отчете о финансовых результатах деятельности. Параграф 73 не требует от организации раскрытия оценки вероятности возникновения убытков в будущем.

75. Целями раскрытия сумм, подверженных кредитному риску без учета потенциальной компенсации от реализации залога (максимальная подверженность организации кредитному риску), являются:

(a) предоставление пользователям финансовой отчетности непротиворечивой оценки суммы, подверженной кредитному риску, как по признанным, так и по непризнанным финансовым активам; и

(b) учет вероятности того, что максимальная степень подверженности убытку может отличаться от балансовой стоимости финансового актива или справедливой стоимости непризнанного финансового актива, который раскрыт в финансовой отчетности иным образом.

76. В случае признанных финансовых активов, подверженных кредитному риску, балансовая стоимость активов в Отчете о финансовом положении, за вычетом любых применимых резервов на покрытие потерь, обычно представляет сумму, подверженную кредитному риску. Например, для процентного свопа, учтенного по справедливой стоимости, максимально подверженной убытку на

отчетную дату, как правило, является балансовая стоимость, поскольку она представляет собой затраты при текущих рыночных ставках на замену свопа в случае неисполнения обязательств. В этих условиях не требуется никакого дополнительного раскрытия информации, помимо той, что представлена в Отчете о финансовом положении. С другой стороны, как показано на примерах, содержащихся в параграфах 77 и 78, максимальный потенциальный убыток организации от некоторых признанных финансовых активов может значительно отличаться от их балансовой стоимости и от других раскрываемых сумм, таких как их справедливая стоимость или основная сумма. В таких условиях для удовлетворения требований, содержащихся в параграфе 73 (a), необходимо дополнительное раскрытие информации.

77. Финансовый актив, на который распространяется юридически закрепленное право зачета против финансового обязательства, не представляется в Отчете о финансовом положении за вычетом суммы этого обязательства, если только организация не планирует осуществить такой взаимозачет на нетто-основе или одновременно. Тем не менее, при представлении информации в соответствии с параграфом 73, организация раскрывает наличие юридического права на взаимозачет. Например, в случае, когда организация должна получить поступления от реализации финансового актива до расчета по эквивалентному или большему по сумме финансовому обязательству, по которому у организации имеется юридическое право на взаимозачет, она имеет возможность использовать это право, чтобы избежать убытка в случае неисполнения обязательств другой стороной. Однако если в ответ на неисполнение обязательств организация продлевает, или, вероятнее всего, продлит срок действия финансового актива, то подверженность кредитному риску возникнет, если пересмотренные сроки таковы, что получение поступлений будет отложено на более позднюю дату, чем дата ожидаемого погашения обязательства. Для того чтобы проинформировать пользователей финансовой отчетности о степени снижения кредитного риска на конкретный момент времени, организация раскрывает наличие и влияние права взаимозачета, когда ожидается, что финансовый актив будет получен в соответствующий срок. Когда финансовое обязательство, против которого существует право зачета, подлежит погашению ранее, чем финансовый актив, кредитному риску подвергнется вся балансовая стоимость актива организации, если встречная сторона не сможет исполнить своих обязательств после того, как будет погашено это обязательство.

78. Организация может заключить одно или несколько генеральных соглашений о взаимозачете, призванных снизить степень ее подверженности убыткам по кредитам, но не отвечающих критериям зачета. В случае, если генеральное соглашение о взаимозачете значительно уменьшает кредитный риск, связанный с финансовыми активами, не подлежащими зачету против финансовых обязательств того же контрагента, организация предоставляет дополнительную информацию относительно влияния этого соглашения. Такое раскрытие информации показывает, что:

    (a) кредитный риск, связанный с финансовыми активами, в отношении которых заключено генеральное соглашение о взаимозачете, устраняется только в той степени, в какой будут погашены финансовые обязательства перед той же стороной после реализации этих активов; и

    (b) степень, в которой общая подверженность кредитному риску организации уменьшается путем заключения генерального соглашения о взаимозачете, может существенно меняться в течение короткого периода времени после отчетной даты, так как на подверженность риску влияет каждая операция, на которую распространяется данное соглашение.

    Также желательно, чтобы каждая организация раскрывала условия своих генеральных соглашений о взаимозачете, определяющие степень снижения кредитного риска.

79. Если кредитный риск, связанный с непризнанным финансовым активом, не существует, или максимальная подверженность риску равна основной, объявленной, номинальной или другой аналогичной предусмотренной договором сумме инструмента, раскрытой в соответствии с параграфом 54, или справедливая стоимость раскрыта в соответствии с параграфом 84, для соответствия параграфу 73 (a) не требуется никаких дополнительных раскрытий информации. Однако в случае некоторых непризнанных финансовых активов максимальный убыток, который был бы признан в случае неисполнения другой стороной соответствующего инструмента своих обязательств, может существенно отличаться от сумм, раскрытых в соответствии с параграфами 54 и 84. Например, организация может обладать правом уменьшить убыток, который она бы понесла, посредством зачета непризнанного финансового актива против непризнанного финансового обязательства. В таких условиях параграф 73 (a) требует раскрытия информации в дополнение к тому, что представлено в соответствии с параграфами 54 и 84.

80. Гарантия по обязательству другой стороны подвергает гаранта кредитному риску, который учитывается при подготовке раскрытий, требуемых в параграфе 73. Такая ситуация может возникнуть, например, в результате операции секьюритизации, в которой организация остается подверженной кредитному риску, связанному с финансовыми активами, которые были удалены из ее Отчета о финансовом положении. Если по условиям сделки организация обязана компенсировать покупателю активов кредитные убытки в порядке регресса, она раскрывает характер активов, которые были списаны из ее Отчета о финансовом положении; сумму и распределение во времени будущих денежных потоков от активов, подлежащих поступлению на основании договора; условия выполнения обязательств в порядке регресса; и максимальный убыток, который мог бы возникнуть в рамках этого обязательства. По аналогии, если местный орган государственной власти гарантирует обязательства частного поставщика общественной инфраструктуры, должен быть раскрыт максимальный убыток, который может возникнуть в рамках этого обязательства в случае неисполнения поставщиком своих обязательств.

81. Концентрация кредитного риска раскрывается, если она не очевидна из раскрытия другой информации о характере и финансовом положении организации и приводит к значительной подверженности убытку в случае неисполнения обязательств другими сторонами. Определение значительной концентрации требует от руководства применения профессионального суждения с учетом обстоятельств, в которых находятся организация и ее дебиторы.

82. Концентрация кредитного риска может возникать в результате задолженности одного или группы должников, имеющих такой одинаковый признак, что на их способность исполнить обязательства, как ожидается, одинаковым образом будут влиять изменения экономических и других условий. Признаки, способные приводить к концентрации риска, включают характер деятельности должников, например, отрасль, в которой они работают; географический регион, в котором они осуществляют свою деятельность, и уровень платежеспособности групп заемщиков. Например, угольная шахта, находящаяся в государственной собственности, как правило, будет иметь дебетовое сальдо расчетов с покупателями от продажи своих продуктов; для него на риск не оплаты влияют экономические изменения в электроэнергетической отрасли. Банк, обычно предоставляющий займы в международном масштабе, может иметь множество непогашенных займов, предоставленных менее развитым государствам; на способность банка вернуть эти займы могут неблагоприятно влиять местные экономические условия.

83. Раскрытие информации о концентрации кредитного риска включает описание общего признака, определяющего каждую концентрацию и сумму максимального кредитного риска, связанного со всеми признанными и непризнанными финансовыми активами с таким признаком.

Справедливая стоимость

84. **Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать информацию о справедливой стоимости. Если справедливую стоимость финансового актива или финансового обязательства практически невозможно определить с достаточной достоверностью ввиду ограничений, связанных со своевременностью или затратами, этот факт должен раскрываться вместе с информацией о главных характеристиках соответствующего базового финансового инструмента, имеющих отношение к его справедливой стоимости.**

85. Информация о справедливой стоимости широко используется в финансовых целях при определении общего финансового положения организации и принятии решений по отдельным финансовым инструментам. Она также актуальна для многих решений, принимаемых пользователями финансовой отчетности, так как во многих случаях отражает оценку финансовых рынков в отношении дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, относящихся к инструменту. Информация о справедливой стоимости позволяет проводить сравнения финансовых инструментов, обладающих практически одинаковыми экономическими характеристиками, независимо от их назначения, а также оттого, когда и кем они были выпущены или приобретены. Справедливая стоимость предоставляет нейтральную основу для оценки эффективности управления руководства, показывая последствия его решений покупать, продавать или держать финансовые активы, а также принимать, исполнять или избавляться от финансовых обязательств. Когда организация не учитывает финансовые активы и финансовые обязательства в Отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, она предоставляет информацию о справедливой стоимости путем дополнительного раскрытия информации.

86. Справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства может определяться одним или несколькими общепринятыми методами. Раскрытие информации о справедливой стоимости включает раскрытие использованного метода и любых значительных допущений при его применении.

87. Определение справедливой стоимости основывается на предположении о том, что организация осуществляет непрерывную деятельность без какого-либо намерения или необходимости ликвидации, существенного сокращения масштабов своей деятельности или совершения операций на невыгодных для себя условиях. Поэтому справедливая стоимость не является суммой, которую организация получит или выплатит на основе вынужденной операции, принудительной ликвидации или продажи описанного имущества. Тем не менее, при определении справедливой стоимости своих финансовых активов и финансовых обязательств организация учитывает текущие обстоятельства, в которых она находится. Например, справедливая стоимость финансового актива, который организация решила продать в ближайшем будущем за денежные средства, определяется суммой, которую она рассчитывает получить в результате такой продажи. На сумму денег, которые будут выручены от такой скорой продажи, будут влиять такие факторы, как текущая ликвидность и конъюнктура рынка на актив.

88. Если финансовый инструмент продается на активном и ликвидном рынке, его котировочная рыночная цена дает наилучшую оценку справедливой стоимости. Соответствующей котировочной рыночной ценой удерживаемого актива или обязательства, которое должно быть выдано, обычно является предложенная цена, а для актива, который должен быть приобретен, или имеющегося обязательства – это текущее предложение или запрашиваемая цена. Если текущая предложенная и текущая запрашиваемая цены недоступны, цена самой последней операции может дать оценку текущей справедливой стоимости при условии, что между датой сделки и отчетной датой не произошло никаких значительных изменений в экономических условиях. Если у организации сбалансированные позиции по активам и обязательствам, в качестве основы для установления справедливой стоимости она может использовать среднерыночные цены.

89. Если на рынке ведется неактивная деятельность, рынок не устоялся (например, некоторые внебиржевые рынки ценных бумаг) или объемы торгов малы относительно числа торговых партий подлежащего оценке финансового инструмента, котировочная рыночная цена может быть непоказательной в отношении справедливой стоимости инструмента. В этих условиях, а также когда недоступна котировочная рыночная цена, для удовлетворения требований настоящего Стандарта по определению справедливой стоимости с достаточной надежностью, может применяться оценочная техника. Хорошо устоявшиеся на финансовых рынках способы оценки включают ссылку на текущую рыночную стоимость другого, по существу такого же инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и модель ценообразования опциона. При использовании анализа дисконтированных денежных потоков организация применяет ставку дисконтирования, равную преобладающей рыночной процентной ставке для финансовых инструментов с практически такими же условиями и характеристиками, включая платежеспособность должника, оставшийся срок, в течение которого предусмотренная договором процентная ставка является фиксированной, оставшийся срок до погашения основной суммы, и валюту, в которой должны производиться платежи.

90. Справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства, определена ли она по рыночной стоимости или иным образом, определяется без вычета затрат, которые были бы понесены при обмене или расчете по соответствующему базовому финансовому инструменту. Затраты могут быть относительно незначительными для инструментов, обращающихся на организованных, ликвидных рынках, но для прочих инструментов они могут быть весьма значительными. Транзакционные затраты могут включать налоги и пошлины, взносы и комиссионные, выплачиваемые агентам, консультантам, брокерам или дилерам, а также сборы регулирующих органов или фондовых бирж.

91. Если инструмент не обращается на организованном финансовом рынке, для организации может быть неуместным определение и раскрытие единой суммы, представляющей оценку справедливой стоимости. Вместо этого более полезным может быть раскрытие диапазона расчетных сумм, в пределах которого должна лежать справедливая стоимость финансового инструмента.

92. Если раскрытие информации о справедливой стоимости пропущено из-за того, что практически невозможно определить справедливую стоимость с достаточной надежностью, предоставляется информация, которая должна помочь пользователям финансовой отчетности в формировании

собственного суждения о степени возможной разницы между балансовой стоимостью финансовых активов и финансовых обязательств и их справедливой стоимостью. В дополнение к объяснению причин такого пропуска и основных характеристик финансовых инструментов, имеющих отношение к их стоимости, предоставляется информация о рынке этих инструментов. В некоторых случаях условия инструментов, информация о которых раскрывается в соответствии с параграфом 54, могут обеспечивать достаточно информации о характеристиках инструмента. Когда у руководства имеется разумное основание для этого, оно может указать свое мнение относительно взаимосвязи между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью финансовых активов и финансовых обязательств, для которых оно не может определить справедливую стоимость.

93. Историческая стоимость балансовой оценки дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей на условиях обычного коммерческого кредита, приблизительно соответствует справедливой стоимости. По аналогии, справедливая стоимость обязательства по депозиту без определенного срока погашения равна сумме, подлежащей оплате по требованию на отчетную дату.

94. Информация о справедливой стоимости, относящаяся к классам финансовых активов или финансовых обязательств, отражаемых в Отчете о финансовом положении по стоимости, отличной от справедливой стоимости, представляется таким образом, который позволяет сравнить балансовую и справедливую стоимость. Соответственно, справедливая стоимость признанных финансовых активов и финансовых обязательств группируется в классы и зачитывается лишь в той степени, в которой зачитывается их балансовая стоимость. Справедливая стоимость непризнанных финансовых активов и финансовых обязательств представляется в классе или классах раздельно от признанных статей и зачитывается лишь в той степени, в которой они соответствуют критериям зачета для признанных финансовых активов и финансовых обязательств.

Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость

95. **Если организация учитывает один или более финансовых активов по стоимости, превышающей их справедливую стоимость, она должна раскрывать:**

    (a) **балансовую стоимость и справедливую стоимость или отдельных активов или соответствующих групп этих активов; и**

    (b) **причины не снижения балансовой стоимости, включая характер данных, дающих основание для убежденности руководства в том, что балансовая стоимость будет возмещена.**

96. При определении суммы, которую организация рассчитывает возместить за счет финансового актива, и принятии решения об отражении балансовой стоимости актива, когда она превышает справедливую стоимость, руководство формирует профессиональное суждение. Информация, которая требуется параграфом 95, дает пользователям финансовой отчетности основу для понимания профессионального суждения руководства и оценки возможности того, что обстоятельства могут измениться и привести к снижению балансовой стоимости актива в будущем. Когда это уместно, информация, требуемая параграфом 95 (a), группируется таким образом, который отражает причины руководства для не снижения балансовой стоимости.

97. Учетная политика организации в отношении признания снижения стоимости финансовых активов, раскрытая в соответствии с параграфом 54, помогает объяснить, почему конкретный финансовый актив учитывается по сумме, превышающей справедливую стоимость. Кроме того, организация указывает специфичные для актива причины и данные, дающие руководству основу для заключения того, что балансовая стоимость актива будет возмещена. Например, справедливая стоимость займа с фиксированной процентной ставкой, предназначенная для удержания до наступления срока платежа, может упасть ниже своей балансовой стоимости в результате повышения процентных ставок. В таких условиях кредитор может не уменьшать балансовую стоимость, потому что нет никаких данных, предполагающих то, что заемщик, вероятно, не сможет исполнить свои обязательства.

Хеджирование ожидаемых будущих операций

98. **Если организация учитывает финансовый инструмент в качестве инструмента хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, она должна раскрывать:**

    (a) **описание ожидаемых операций, включая период времени, до которого, как ожидается, они произойдут;**

(b) **описание инструментов хеджирования; и**

(c) **сумму любой отложенной или непризнанной прибыли или убытка и ожидаемое распределение во времени доходов или расходов, подлежащих признанию.**

99. Учетная политика организации определяет обстоятельства, при которых финансовый инструмент учитывается как инструмент хеджирования, и природу специальных подходов к признанию и оценке, применяемых к этому инструменту. Информация, требуемая параграфом 98, позволяет пользователям финансовой отчетности организации понять характер и влияние хеджирования на ожидаемую будущую операцию. Информация может предоставляться на совокупной основе, если хеджированная позиция охватывает несколько ожидаемых операций или хеджируется несколькими финансовыми инструментами.

100. Сумма, раскрытая в соответствии с параграфом 98 (c), включает все начисленные прибыли и убытки по финансовым инструментам, предназначенным для хеджирования ожидаемых будущих операций, без учета того, признаны ли эти прибыли и убытки в финансовой отчетности. Начисленные прибыли или убытки могут быть нереализованными, но записанными в Отчете организации о финансовом положении в результате учета инструмента хеджирования по справедливой стоимости; они могут быть непризнанными, если инструмент хеджирования учитывается по первоначальной стоимости; либо же они могут быть реализованными, если инструмент хеджирования продан или по нему завершены расчеты. В каждом случае, однако, начисленная прибыль или убыток по инструменту хеджирования не признается в Отчете о финансовых результатах деятельности вплоть до завершения операции хеджирования.

Раскрытие прочей информации

101. Дополнительное раскрытие рекомендуется, если оно может способствовать пониманию финансовых инструментов пользователями финансовой отчетности. Может оказаться полезным раскрытие такой информации, как:

(a) общая сумма изменения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, которая признана в качестве доходов или расходов за период;

(b) общая сумма отложенной или непризнанной прибыли или убытка по инструментам хеджирования, отличных от тех, что относятся к хеджированию ожидаемых будущих операций; и

(c) среднегодовая общая балансовая стоимость признанных финансовых активов и финансовых обязательств; среднегодовая общая основная, объявленная, номинальная или иная аналогичная сумма непризнанных финансовых активов и финансовых обязательств; и среднегодовая общая справедливая стоимость всех финансовых активов и финансовых обязательств, особенно когда суммы, имеющиеся на отчетную дату не являются репрезентативными относительно сумм, имевшихся в течение года.

Переходные положения

102. **Если сравнительная информация за предыдущие периоды недоступна на момент первоначального принятия настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора, в представлении такой информации нет необходимости.**

Дата вступления в силу

103. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2003 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2003 года.**

104. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 15.

Требования МСФО ОС 15 – Обзор

IG1. Всем организациям необходимо изучить параграфы 1–8 о сфере применения и ознакомиться с определением финансового инструмента и соответствующего комментария (параграфы 9–21), чтобы определить, когда применяется Стандарт, и имеются ли у них финансовые инструменты.

IG2. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с финансовыми активами являются параграфы 48–101 (Раскрытие информации).

IG3. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с финансовыми обязательствами являются параграфы 22–28 и 36–38 (Представление информации) и параграфы 48–72, 84–94 и 98–101 (Раскрытие информации).

IG4. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с долевыми инструментами являются параграфы 22–28 и 36–38 (Представление информации), и параграфы 50–62 и 98–101 (Раскрытие информации).

IG5. В случае если организации имеют как финансовые активы, так и финансовые обязательства, дополнительными актуальными параграфами являются параграфы 39–47 (Представление информации).

IG6. В случае если организации имеют как финансовые обязательства, так и чистые активы/ капитал, дополнительными актуальными параграфами являются параграфы 29–35 (Представление информации).

IG7. Сравнительная информация требуется для всех инструментов (смотрите МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» параграфы 60–63), за исключением отсутствующей в течение года первого применения (параграф 102).

Резюме применимости Стандарта, требований к представлению и раскрытию информации

Данный раздел содержит обзор требований в отношении финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов. Нижеследующие блок-схемы показывают ключевые параграфы стандарта, выделенные жирным шрифтом.

Сфера применения

IG8. Настоящий Стандарт применяется к организациям общественного сектора, составляющим отчетность на основе учета по методу начисления. Коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) исключаются из сферы применения этих МСФО ОС (параграф 2), однако в «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора» рекомендуется, чтобы КОГУ соблюдали МСФО. Данный МСФО ОС также освобождает финансовые инструменты, относящиеся к типам, указанным в параграфе 4 Стандарта, от необходимости соблюдения требований по раскрытию и представлению информации, содержащихся в Стандарте. Комментарий по этим исключенным финансовым инструментам приводится в параграфах 5–8.

Представление – Выпущенные финансовые инструменты

IG9. Настоящий Стандарт устанавливает требования к представлению финансовых инструментов. Финансовые инструменты могут быть классифицированы как финансовые активы, финансовые обязательства или долевые инструменты. Определения этих терминов даются в параграфе 9 Стандарта. Дополнительное рассмотрение предмета, разъясняющее значение этих терминов с определениями и сущности финансового инструмента, приводится в комментариях в параграфах 10–21. Примеры финансовых инструментов, на которые распространяется Стандарт, приводятся в Иллюстративных примерах, параграфы IE3–IE16.

Классификация

IG10. Стандарт требует, чтобы эмитент финансового инструмента классифицировал инструмент или его составные части как финансовое обязательство или чистые активы/ капитал (параграф 22). Комментарий в параграфах 23–28 дает пользователям руководство по тому, как различать характер инструмента для обеспечения согласованной классификации для пользователей. В Иллюстративных примерах, параграфы IE18–IE21, приводятся примеры инструментов, которые должны классифицироваться как обязательства или чистые активы/ капитал.

IG11. Вероятно, что не так много организаций общественного сектора будут выпускать комбинированные финансовые инструменты (параграф 30). Стандарт требует, чтобы в случае выпуска таких инструментов компоненты финансового обязательства и чистых активов/ капитала классифицировались и раскрывались отдельно (параграф 29). В комментариях в параграфах 31–33, а также в Иллюстративных примерах, параграфы IE22 и IE23, анализируются различные примеры, когда необходима отдельная классификация. В параграфах 34 и 35 представлено два метода, используя которые, составители отчетности могут относить балансовую стоимость на различные компоненты, а в параграфе IE24 показан пример того, каким образом определять стоимость таких элементов.

Проценты, дивиденды, убытки и прибыль

IG12. Стандарт устанавливает, когда такие статьи должны классифицироваться как доходы или расходы или непосредственно дебетовать чистые активы/ капитал (параграф 36). Дальнейшее руководство и разъясняющие комментарии относительно этой классификации представлены в параграфах 37 и 38.

Взаимозачеты

IG13. Стандарт предписывает, когда организация должна осуществить зачет финансового актива и финансового обязательства в Отчете о финансовом положении (параграф 39). Последующие комментарии включают объяснение разницы между зачетом инструментов и прекращением признания инструмента (параграф 41), рассмотрение условий, наличие которых необходимо до проведения зачета (параграфы 42–45) и представляют примеры ситуаций, в которых зачет не разрешается (параграфы 46 и 47). В параграфе 40 представлен пример того, когда инструменты должны быть зачтены, отмечая, что в других обстоятельствах правильным является отдельное представление, согласующееся с характеристиками актива или обязательства. В Иллюстративных примерах в параграфе IE25 указано, что «синтетические инструменты» с компонентами финансового актива и финансового обязательства не должны зачитываться, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для зачета, подробно описанным в

параграфе 39.

IG14. Дальнейшее рассмотрение, относящееся к зачетам и раскрытию информации, необходимым в таких случаях, приводится в параграфах 77, 78 и 94 Стандарта.

Раскрытие информации

Политика управления рисками

Организация должна раскрывать свои цели и политику управления финансовыми рисками (параграф 50).

Раскрытие информации о финансовых активах

Финансовые активы

Для каждого класса раскрыть информацию о: • величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54); • степени процентного риска (параграф 63); • степени кредитного риска (параграф 73); • справедливой стоимости, где это возможно, в противном случае раскрыть основные характеристики соответствующего инструмента (параграф 84).	Раскрыть раздельно или в соответствующих группах балансовую стоимость финансовых активов, учитываемых по стоимости, превышающей справедливую стоимость, а также причины такого учета (параграф 95).	Для финансовых активов, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть: • описание операции и инструментов хеджирования; • сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени доходов /расходов к признанию (параграф 98).

Раскрытие информации о финансовых обязательствах

Финансовые обязательства

Для каждого класса раскрыть информацию о: • величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54); • степени процентного риска (параграф 63); • справедливой стоимости, где это возможно, в противном случае раскрыть основные характеристики соответствующего инструмента (параграф 84).	Для финансовых обязательств, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть: • описание операции и инструментов хеджирования; • сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени доходов / расходов к признанию (параграф 98).

Раскрытие информации о долевых инструментах

Долевые инструменты

Для каждого класса раскрыть информацию о: • величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54).	Для долевых инструментов, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть: • описание операции и инструментов хеджирования; • сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени дохода /расхода к признанию (параграф 98).

IG15. Подробный пример раскрытия информации, необходимой для финансовых инструментов согласно настоящему Стандарту, приводится в Иллюстративных примерах, параграф IE31.

Риск

IG16. Обсуждение различных форм риска, связанного с финансовыми инструментами, представлено в параграфе 49 Стандарта. Хотя стандарт требует раскрытия целей и политики управления рисками (параграф 50), соответствующие комментарии в параграфах 51–53 показывают, что, за исключением конкретного отражения, требуемого параграфом 50, формат, расположение и уровень детализации информации зависит от профессионального суждения руководства.

Условия и учетная политика

IG17. Стандарт требует раскрытия величины и природы финансовых инструментов и используемой учетной политики и методов (параграф 54). Комментарии в параграфах 55–62, а также параграфы IE26 и IE27 в Иллюстративных примерах дают рекомендации в отношении типов информации, которая может быть уместна, и примеры, когда раскрытие информации обоснованно.

Процентный риск

IG18. Причины для раскрытия информации о подверженности процентному риску, требуемого параграфом 63, и руководство в отношении типов информации, которая подлежит раскрытию, приводятся в комментариях в параграфах 64–70. Руководство по представлению данной информации приводится в параграфах 71 и 72.

Кредитный риск

IG19. Причины для раскрытия информации о подверженности кредитному риску в отношении финансовых активов организации приводятся в параграфах 74 и 75 Стандарта. Комментарии в параграфах 76–83 дают читателям примеры с анализом случаев, когда желательно или обоснованно представление дополнительной информации о кредитном риске.

Справедливая стоимость

IG20. В параграфе 85 объясняется, почему Стандарт требует раскрытия информации о справедливой стоимости. Обсуждение определения справедливой стоимости приводится в параграфах 86–91 и 93 Стандарта.

IG21. Параграф 84 Стандарта освобождает составителей отчетности от необходимости раскрывать информацию о справедливой стоимости для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, если это практически неосуществимо с точки зрения затрат, времени или средств. Обсуждение этого освобождения и информация, которая подлежит раскрытию, приводятся в комментариях в параграфе 92.

IG22. Если классы финансовых активов или финансовых обязательств учитываются по стоимости, отличной от справедливой стоимости, в параграфе 94 отмечается, что информация должна предоставляться таким образом, чтобы позволить провести сравнение между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.

Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость

IG23. В некоторых случаях руководство решает не снижать балансовую стоимость финансовых активов до величины их справедливой стоимости. Параграф 95 требует, чтобы в таких случаях производилось раскрытие определенных сведений. В параграфах 96 и 97 приводится рассмотрение данного вопроса.

Хеджирование ожидаемых будущих операций

IG24. Параграф 98 требует, чтобы в отношении финансовых инструментов, используемых для хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, производилось раскрытие определенных сведений. В параграфе 99 объясняется, почему раскрытие этих сведений важно. В нем также объясняется, когда такая информация может предоставляться на совокупной основе. В параграфе 100 разъясняются типы статей, которые должны быть включены согласно параграфу 98 (с) касательно раскрытия любой отложенной или непризнанной прибыли или убытка.

Прочие раскрытия

IG25. Стандарт рекомендует составителям отчетности раскрывать информацию, которая способна улучшить понимание финансовых инструментов пользователями. Примеры таких раскрытий содержатся в параграфе 101.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 15.

IE1. Настоящее приложение объясняет и иллюстрирует применение определенных положений Стандарта к различным общим финансовым инструментам. Подробные примеры даются лишь для наглядности и необязательно представляют собой единственную основу для применения Стандарта в конкретных анализируемых обстоятельствах. Изменение одного или нескольких фактов, используемых в примерах, может привести к существенно отличающимся выводам относительно соответствующего представления или раскрытия информации о конкретном финансовом инструменте. В данном приложении не рассматривается применение всех требований Стандарта в представленных примерах. Во всех случаях преобладают положения Стандарта.

IE2. Стандарт не касается признания или оценки финансовых инструментов. Для наглядности может предполагаться применение определенных методов признания и оценки, но они необязательны.

Определения

Общие типы финансовых инструментов, финансовых активов и финансовых обязательств

IE3. Валюта (денежные средства) – это финансовый актив, поскольку она представляет собой средство обмена и потому является основой, в соответствии с которой оцениваются и признаются все операции в финансовой отчетности. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом институте является финансовым активом, потому что он представляет собой договорное право вкладчика получить денежные средства из этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток средств в пользу кредитора при совершении платежа по финансовому обязательству.

IE4. Общими примерами финансовых активов, представляющих предусмотренное договором право требования денежных средств в будущем и соответствующих финансовых обязательств, представляющих предусмотренное договором обязательство 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 предусмотренному договором праву требования (или обязательству по уплате) денежных средств одной стороны соответствует обязательство другой стороны уплатить (или право получить) их.

IE5. Другим типом финансового инструмента является инструмент, по условиям которого экономической выгодой, которая должна быть получена или передана, является финансовый актив, отличный от денежных средств. Например, вексель, подлежащий оплате высокодоходными облигациями, дает держателю договорное право на получение, а эмитенту – договорное обязательство на передачу облигаций, а не денежных средств. Облигации являются финансовыми активами, потому что они представляют собой обязательства их эмитента заплатить денежные средства. Таким образом, вексель является финансовым активом его держателя и финансовым обязательством его эмитента.

IE6. Согласно МСФО ОС 13 финансовая аренда учитывается как продажа с отсроченным сроком платежа. Договор аренды считается, прежде всего, правом арендодателя получить и обязательством арендатора осуществить ряд платежей, которые практически являются смешанными платежами в счет выплаты основной и процентной сумм по кредитному соглашению. Арендодатель учитывает свою инвестицию в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не в сумме сданного в аренду актива. С другой стороны, операционная аренда считается, прежде всего, незавершенным договором, обязывающим арендодателя предоставить в пользование актив в будущих периодах в обмен на вознаграждение, аналогичное вознаграждению за предоставленные услуги. Арендодатель продолжает учитывать сам арендуемый актив, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная

аренда таковым не считается (за исключением отдельных выплат, срок осуществления которых наступил, и которые подлежат оплате).

Долевые инструменты

IE7. Как правило, долевые инструменты не выпускаются организациями общественного сектора, за исключением частично приватизированных КОГУ. Примерами долевых инструментов являются обыкновенные акции, определенные типы привилегированных акций, а также варранты и опционы, дающие держателю право подписаться на покупку или приобрести обыкновенные акции организации-эмитента. Обязательство организации выпустить свои долевые инструменты в обмен на финансовые активы другой стороны не является потенциально невыгодным, поскольку оно приводит к росту чистых активов/ капитала и не может принести убыток организации. Возможность того, что нынешние держатели доли в чистых активах/ капитале организации могут обнаружить снижение справедливой стоимости своей доли в результате такого обязательства, не делает обязательство невыгодным для самой организации.

IE8. Опцион или другой аналогичный инструмент, приобретенный организацией и дающий ей право на обратный выкуп своих долевых инструментов, не является финансовым активом организации. Организация не получит денежных средств или какого-либо другого финансового актива путем использования опциона. Использование опциона не является потенциально выгодным для организации, так как оно приводит к уменьшению чистых активов/ капитала и выбытию активов. Любое изменение в чистых активах/ капитале, отраженное организацией в результате обратного выкупа и погашения собственных долевых инструментов, представляет собой передачу доли в чистых активах/ капитале между теми держателями долевых инструментов, которые избавились от своей доли, и теми, кто продолжает держать долю в чистых активах/ капитале, а не прибыль или убыток организации.

Производные финансовые инструменты

IE9. При эмиссии производные финансовые инструменты дают одной стороне договорное право обменяться финансовыми активами с другой стороной на условиях, которые потенциально выгодны, или договорное обязательство обменяться финансовыми активами с другой стороной на условиях, которые потенциально невыгодны. Некоторые инструменты содержат как право, так и обязательство на осуществление обмена. Так как условия обмена определяются на начальную дату, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

IE10. Опцион на продажу или покупку, предназначенный для обмена финансовых инструментов, дает держателю право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости соответствующего базового финансового инструмента, лежащего в основе договора. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости соответствующего базового финансового инструмента, лежащего в основе договора. Договорное право держателя и договорное обязательство продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства соответственно. Базовый финансовый инструмент, лежащий в основе договора по опциону, может быть любым финансовым активом, включая акции и процентные инструменты. Опционом может требоваться выпуск продавцом долгового инструмента вместо передачи финансового актива, но, если бы опцион был использован, базовый инструмент опциона, все равно являлся бы финансовым активом держателя. Право держателя опциона обменять финансовые активы на потенциально выгодных условиях и обязательство продавца обменять финансовые активы на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащих в основе финансовых активов, подлежащих обмену при исполнении опциона. Характер права держателя и обязательства продавца не зависит от вероятности исполнения опциона. Опцион на покупку или продажу актива, отличного от финансового актива (например, товара), не создает финансовый актив или финансовое обязательство, так как не удовлетворяет требованиям определений получения или передачи финансовых активов или обмена финансовых инструментов.

IE11. Другим примером производного финансового инструмента является форвардный контракт, расчеты по которому должны быть произведены через шесть месяцев и в котором одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 единиц денежных средств в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 единиц денежных средств, а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с

фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 единиц денежных средств в обмен на 1 000 000 единиц денежных средств. В течение шести месяцев обе стороны имеют договорное право и договорное обязательство обменять финансовые инструменты. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 единиц денежных средств, условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 единиц денежных средств, то эффект будет обратным. Покупатель имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на покупку, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на продажу; продавец имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на продажу, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на покупку. По аналогии с опционами, указанные договорные права и обязательства составляют финансовые активы и финансовые обязательства, отдельные и отличные от соответствующих базовых финансовых инструментов (подлежащие обмену облигации и денежные средства). Важное отличие между форвардным контрактом и опционным контрактом заключается в том, что обе стороны по форвардному контракту имеют обязательства действовать в оговоренное время, тогда как исполнение договора по опциону происходит только в том случае и в то время, когда владелец опциона решит его реализовать.

IE12. Многие другие типы производных инструментов содержат право или обязательство произвести будущий обмен, в том числе процентные и валютные свопы, контракты на максимальные, максимальные и минимальные значения процентной ставки, обязательства по займам, программы выпуска векселей и аккредитивов. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного контракта, в котором стороны соглашаются произвести серию будущих обменов денежными суммами, одна из которых рассчитывается с использованием плавающей процентной ставки, а другая – по фиксированной ставке. Фьючерсные контракты представляют собой другую разновидность форвардных контрактов, отличающихся главным образом тем, что эти контракты стандартизированы и обращаются на бирже.

Договоры на поставку товаров и финансовые инструменты, связанные с обращением товаров

IE13. Как указано в параграфе 18 Стандарта, договоры, обеспечивающие расчет посредством получения или передачи только материального актива (например, опцион, фьючерсный или форвардный контракт 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, что и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный контракт может без труда покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он включен в листинг биржи и может переходить из рук в руки много раз. Однако стороны, покупающие и продающие контракт, фактически торгуют лежащим в его основе товаром. Возможность купить или продать товарный контракт за денежные средства, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о денежном расчете по обязательству на получение или поставку товара не меняет фундаментальный характер этого контракта таким образом, чтобы появился финансовый инструмент.

IE14. Договор, который предусматривает получение или передачу материальных активов, не создает финансового актива у одной стороны и финансового обязательства у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи материального актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров в кредит.

IE15. Некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают проведения расчета путем физического получения или передачи товара. Они предусматривают расчеты посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем применения рыночной цены, преобладающей на дату погашения облигации, применительно к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к котировке товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.

IE16. Под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому

обязательству. Такие финансовые инструменты часто дают одной стороне возможность обмена финансового актива на нефинансовый актив. Например, привязанная к цене на нефть облигация может давать держателю право на получение ряда периодических фиксированных процентных платежей и фиксированной суммы денежных средств при наступлении срока погашения с возможностью обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Предпочтительность реализации опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно курса обмена денег на нефть (цена обмена), предусмотренного облигацией. Намерения держателя облигации в отношении реализации опциона не влияют на природу активов, образующих инструмент. Финансовый актив держателя и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом независимо от других типов активов и обязательств, которые они также создают.

IE17. Хотя настоящий Стандарт не предназначался для применения к товарным или другим договорам, которые не соответствуют определению финансового инструмента, организации могут сами решить, целесообразно ли применять соответствующие требования по раскрытию к таким договорам.

Обязательства и чистые активы/ капитал

IE18. Хотя для организаций общественного сектора выпуск долевых инструментов – редкость, в случае выпуска таковых эмитентам относительно легко классифицировать определенные типы финансовых инструментов в качестве обязательств или чистых активов/ капитала. Примерами долевых инструментов являются обыкновенные (простые) акции и опционы, которые в случае их использования потребуют от продавца опциона выпустить обыкновенные акции. Обыкновенные акции не обязывают эмитента передавать активы акционерам, за исключением случаев, когда эмитент официально выступает в качестве распределителя части средств и становится юридически обязанным перед акционерами осуществлять это распределение. Это может иметь место после объявления дивидендов или когда организация ликвидируется, и все активы, оставшиеся после погашения обязательств, подлежат распределению между акционерами.

«Вечные» долговые инструменты

IE19. «Вечные» долговые инструменты, такие как «вечные» облигации, долговые расписки и закладные, как правило, предоставляют их держателю договорное право на получение процентных платежей в установленные дни, распространяющееся на неопределенное время в будущем, или без права на возврат основной суммы, или с правом на ее возврат, но на таких условиях, которые делают это маловероятным или переносят момент возврата основной суммы в далекое будущее. Например, организация может выпустить финансовый инструмент, требующий постоянного осуществления ежегодных выплат, равных заявленной ставке 8%, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 единиц денежных средств. Допуская, что 8% составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска инструмента, эмитент принимает договорное обязательство производить будущие процентные платежи на основании справедливой стоимости (дисконтированной стоимости) в 1 000 единиц денежных средств. Держатель и эмитент инструмента имеют соответственно финансовый актив и финансовое обязательство, равное 1 000 единиц денежных средств, и соответствующие доход и расход, равные 80 денежным единицам в год пожизненно.

Привилегированные акции

IE20. Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При классификации привилегированной акции в качестве финансового обязательства или чистых активов/ капитала организация оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того, чтобы определить, имеет ли она основные признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, предусматривающая выкуп на определенную дату или по усмотрению держателя, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы держателю акции. Неспособность эмитента исполнить обязательство по выкупу привилегированной акции, когда это требуется по договору, независимо от причины, как-то: недостаточность средств или влияние нормативных ограничений - не аннулирует этого обязательства. Опцион эмитента на выкуп акций не отвечает определению финансового обязательства, так как эмитент не имеет текущего обязательства передать финансовые активы акционерам. Решение о выкупе акций принимается исключительно эмитентом. Однако при исполнении опциона эмитентом обязательство может возникнуть, как правило, посредством официального уведомления акционеров о намерении выкупить акции.

IE21. Если привилегированные акции не подлежат выкупу, соответствующая классификация определяется другими правами, которые они дают. Если кумулятивные или некумулятивные выплаты держателям привилегированных акций осуществляются по усмотрению эмитента, акции являются долевым инструментом.

Комбинированные финансовые инструменты

IE22. Параграф 29 Стандарта применяется только к ограниченной группе комбинированных инструментов в целях раздельного представления компонентов обязательства и долевого инструмента в Отчете о финансовом положении эмитентов. Параграф 29 не касается комбинированных финансовых инструментов со стороны держателей.

IE23. Распространенной формой комбинированного финансового инструмента является долговая ценная бумага со встроенной возможностью конвертации, например: облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента. Параграф 29 Стандарта требует от эмитента такого финансового инструмента раздельного представления компонента обязательства и компонента долевого инструмента в Отчете о финансовом положении с момента их первоначального признания.

(a) Обязательство эмитента производить плановые выплаты процентов и основной суммы является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не конвертирован. На начальную дату справедливой стоимостью компонента обязательства является дисконтированная стоимость определенных в договоре будущих денежных потоков, дисконтированных по текущей на тот момент рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый кредитный статус и обеспечивающим практически такие же потоки денежных средств на таких же условиях, но без опциона на конвертацию;

(b) Долевой инструмент является встроенным опционом на конвертацию обязательства в чистые активы/ капитал эмитента. Справедливая стоимость опциона состоит из его временной стоимости и внутренней стоимости, если таковая имеется. Внутренней стоимостью опциона или иного производного финансового инструмента является превышение, если имеется, справедливой стоимости базового финансового инструмента над договорной ценой, по которой должен быть приобретен, выпущен, продан или обменен соответствующий базовый финансовый инструмент. Временной стоимостью производного инструмента является его справедливая стоимость за вычетом его внутренней стоимости. Временная стоимость связана с продолжительностью оставшегося периода времени до наступления срока погашения или истечения срока действия производного инструмента. Она отражает доход, который не получит держатель производного инструмента в связи с отказом от базового инструмента; затраты, которые не понесет держатель производного инструмента в связи с отказом финансировать базовый инструмент; и стоимость, зависящую от вероятности увеличения внутренней стоимости производного инструмента до наступления срока погашения или истечения срока обращения вследствие будущих колебаний справедливой стоимости базового инструмента. Наличие у встроенного опциона в конвертируемой облигации или аналогичном инструменте какой-либо внутренней стоимости на момент эмиссии – редкость.

IE24. В параграфе 34 Стандарта описывается, каким образом могут оцениваться компоненты комбинированного инструмента при первоначальном признании. Следующие примеры подробно иллюстрируют, как можно производить такую оценку.

Организация выпустила 2 000 конвертируемых облигаций в начале Года 1. Облигации имеют срок обращения три года и выпущены с номинальной стоимостью 1 000 единиц денежных средств за 1 облигацию с общей выручкой в 2 000 000 единиц денежных средств. Проценты выплачиваются ежегодно с отсрочкой по номинальной годовой ставке процента 6%. Каждая облигация может быть конвертирована в 250 обыкновенных акций в любое время до наступления срока погашения.

Когда облигации были выпущены, преобладающая рыночная процентная ставка для аналогичных долговых обязательств без опциона на конвертацию составляла 9%. На момент эмиссии рыночная цена одной обыкновенной акции составляла 3 денежные единицы. Ожидаемые дивиденды за три года обращения облигаций составляют 0,14 единиц денежных

средств на одну акцию в конце каждого года. Безрисковая годовая ставка процента на трехлетний срок составляет 5%.

Остаточная оценка компонента долевого инструмента

IE25. При использовании данного подхода первоначально оценивается компонент обязательства, а разница между выручкой от выпуска облигаций и справедливой стоимостью обязательства относится на компонент чистых активов/ капитала. Дисконтированная стоимость компонента обязательства рассчитывается с использованием процентной ставки дисконтирования 9% – рыночной процентной ставки для аналогичных облигаций без права на конвертацию, как показано ниже.

Дисконтированная стоимость основной суммы – 2 000 000, подлежащая оплате в конце трехлетнего периода	1 544 367
Дисконтированная стоимость процентов – 120 000, подлежащая оплате ежегодно с отсрочкой в течение трех лет	303 755
Итого, компонент обязательства	1 848 122
Компонент долевого инструмента (путем вычитания)	151 878
Выручка от выпуска облигаций	2 000 000

Оценка компонента чистых активов/ капитала с использованием модели ценообразования опциона

IE26. Для непосредственного определения справедливой стоимости опционов на конвертацию, а не путем вычитания, как показано выше, могут применяться модели ценообразования опциона. Модели ценообразования опциона часто используются финансовыми институтами для определения цен обычных операций. Существует множество моделей, среди которых модель Блэка-Шоулза является одной из наиболее известных. Каждая имеет множество вариантов. Следующий пример показывает применение версии модели Блэка-Шоулза, которая использует таблицы из учебников по финансам и других источников. Шаги по применению данной версии модели представлены ниже.

IE27. Эта модель прежде всего требует вычисления двух сумм, используемых в таблице оценки опциона:

(a) стандартное отклонение пропорциональных изменений справедливой стоимости актива, лежащего в основе опциона, умноженное на квадратный корень из периода действия опциона.

Эта сумма относится к потенциалу выгодных (и невыгодных) изменений цены актива, лежащего в основе опциона, в данном случае обыкновенных акций организации, выпустившей конвертируемые облигации. Изменчивость доходности актива, лежащего в основе, оценивается стандартным отклонением доходности. Чем выше стандартное отклонение, тем выше справедливая стоимость опциона. В данном примере стандартное отклонение годовой доходности по акциям предполагается в размере 30%. Период времени до прекращения действия прав на конвертацию составляет три года. Таким образом, стандартное отклонение пропорциональных изменений справедливой стоимости акций, умноженное на квадратный корень из периода времени до прекращения срока действия, равно:

$$0{,}3 \times \sqrt{3} = \underline{0{,}5196}$$

(b) отношение справедливой стоимости актива, лежащего в основе опциона, к дисконтированной стоимости цены исполнения опциона.

Эта сумма соотносит дисконтированную стоимость базового актива, лежащего в основе опциона, со стоимостью, которую должен заплатить держатель для получения этого актива, и связана с внутренней стоимостью опциона. Чем выше эта сумма, тем выше справедливая стоимость опциона на покупку. В данном примере рыночная стоимость каждой акции на момент эмиссии облигаций составляет 3 единицы денежных средств. Дисконтированная стоимость ожидаемых дивидендов за срок действия опциона вычитается из рыночной цены, так как выплата дивидендов снижает справедливую стоимость акций, а, следовательно, и справедливую стоимость опциона. Дисконтированная стоимость дивиденда в размере 0,14 единицы денежных средств на одну акцию в конце каждого года, дисконтированная по безрисковой процентной ставке 5%, составляет 0,3813 единицы денежных средств. Таким образом,

дисконтированная стоимость базового актива, лежащего в основе опциона, равна:

3 – 0,3813 = 2,6187 единиц денежных средств за одну акцию

Дисконтированная стоимость цены исполнения составляет 4 единицы денежных средств за одну акцию, дисконтированных по безрисковой процентной ставке 5% за три года при предположении о конвертации облигаций при наступлении срока платежа, или 3,4554 денежных единиц. Таким образом, отношение равно:

2,6187 : 3,4554 = 0,7579

Опцион конвертации облигации является формой опциона на покупку. Таблица оценки опциона на покупку показывает, что для двух сумм, рассчитанных выше (т.е. 0,5196 и 0,7579), справедливая стоимость опциона составляет примерно 11,05% от справедливой стоимости соответствующего базового актива.

Таким образом, оценка опционов на конвертацию может быть рассчитана как:

0,1105 x 2,6187 за одну акцию x 250 акций за одну облигацию x 2 000

облигаций = 144 683

Справедливая стоимость долгового компонента комбинированного инструмента, рассчитанная выше с использованием метода дисконтированной стоимости, плюс справедливая стоимость опциона, рассчитанная с использованием модели ценообразования опциона Блэка-Шоулза, не равна 2 000 000 единиц денежных средств выручки от выпуска конвертируемых облигаций (т.е. 1 848 122 + 144 683 = 1 992 805). Небольшая разница может быть пропорционально распределена между справедливыми стоимостями двух компонентов для получения справедливой стоимости обязательства, равной 1 854 794 единицам денежных средств, и справедливой стоимости опциона, равной 145 206 единицам денежных средств.

Зачет финансового актива и финансового обязательства

IE28. Стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и удерживаемых для того, чтобы воспроизвести характеристики другого инструмента. Например, долгосрочное долговое обязательство с плавающей процентной ставкой, объединенное с процентным свопом, который включает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и осуществление фиксированных платежей, синтезирует долгосрочное долговое обязательство с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных компонентов «синтетического инструмента» представляет собой договорное право или обязательство со своими собственными сроками и условиями, при этом каждый может быть передан или погашен отдельно. Каждый компонент подвержен рискам, которые могут отличаться от рисков, которым подвержены другие компоненты. Соответственно, когда один компонент «синтетического инструмента» является активом, а другой – обязательством, они не зачитываются и представляются в Отчете организации о финансовом положении на нетто-основе, если только они не отвечают критериям для зачета, указанным в параграфе 39 Стандарта. Однако, зачастую такая ситуация – редкость. Представляется раскрытие информации о значимых сроках и условиях каждого финансового инструмента, составляющего компонент «синтетического инструмента», без учета наличия «синтетического инструмента», несмотря на то, что в дополнение к этому организация может указать характер взаимосвязи между компонентами (см. параграф 58 Стандарта).

Раскрытие

IE29. В параграфе 60 Стандарта перечислены примеры широких областей вопросов, которые в случае их значимости публикует организация, раскрывая информацию о своей учетной политике. В каждом случае у организации есть выбор из двух или более различных процедур учета. Ниже подробно рассматриваются примеры, представленные в параграфе 60, и даются дальнейшие примеры обстоятельств, при которых организация раскрывает свою учетную политику.

(a) Организация может приобретать или выпускать финансовый инструмент, по которому обязательства каждой стороны являются частично или полностью неисполненными (иногда также называемый не исполненным контрактом, или контрактом, подлежащим исполнению в будущем). Такой финансовый инструмент может включать обмен в будущем, и исполнение

может зависеть от какого-либо будущего события. Например, ни право, ни обязательство произвести обмен в рамках форвардного контракта не ведут к какой-либо операции с базовым финансовым инструментом до наступления срока погашения по контракту, однако право и обязательство составляют соответственно финансовый актив и финансовое обязательство. По аналогии, финансовая гарантия не требует от гаранта накладывать какие-либо обязательства на держателя гарантируемого долга до момента наступления факта неисполнения обязательства. Гарантия, однако, является финансовым обязательством гаранта, так как оно является договорным обязательством обменять один финансовый инструмент (обычно денежные средства) на другой (который должен быть получен от должника, не исполнившего своих обязательств) на потенциально невыгодных условиях.

(b) Организация может предпринять операцию, которая по форме является прямым приобретением или выбытием финансового инструмента, но не включает передачу экономического участия в нем. Это имеет место с некоторыми типами соглашений с обратной покупкой или обратных соглашений о покупке с последующей продажей. И наоборот, организация может приобрести или передать другой стороне экономическое участие в финансовом инструменте посредством операции, которая по форме не включает приобретения или избавления от права владения. Например, при заимствовании без права регресса, организация может предоставить в качестве залога дебиторскую задолженность и согласиться использовать поступления по заложенным счетам исключительно для обслуживания займа.

(c) Организация может предпринять частичную или незавершенную передачу финансового актива. Например, при секьюритизации организация приобретает или передает другой стороне некоторые, но не все будущие экономические выгоды, связанные с финансовым инструментом.

(d) Организация может быть вынуждена, либо намереваться, связать два или более отдельных финансовых инструмента, чтобы предоставить конкретные активы для исполнения конкретных обязательств. Такие условия включают, например, доверительное управление имуществом с реально действующим условием ликвидации соглашения, по условиям которого финансовые активы на время не учитываются в целях исполнения обязательства и кредитор не принимает их в счет погашения обязательства, а также соглашения о финансовом обеспечении без права регресса и фондах погашения.

(e) Организация может использовать различные способы управления риском для минимизации степени финансовых рисков. Такие способы включают, например: хеджирование, конвертацию процентной ставки с плавающей на фиксированную или с фиксированной на плавающую, диверсификацию риска, слияние рисков, гарантии и разнообразные типы страхования (в том числе соглашения о поручительствах и освобождении об ответственности). В целом, эти способы снижают степень убытка только от одного из нескольких разных финансовых рисков, связанных с финансовым инструментом, и основаны на допущении дополнительного, но лишь частичного взаимного погашения рисков.

(f) Организация может связать два или более финансовых инструмента условно вместе в «синтетический инструмент» или для определенных целей, отличных от тех, что описаны в пунктах d) и e) выше.

(g) Организация может приобрести или выпустить финансовый инструмент в операции, по которой сумма компенсации в обмен на инструмент неопределенна. Такие операции могут включать неденежное вознаграждение или обмен по нескольким статьям.

(h) Организация может приобрести или выпустить облигацию, простой вексель или другой денежный инструмент с объявленной суммой или процентной ставкой, отличающейся от преобладающей рыночной ставки, применимой к инструменту. Такие финансовые инструменты включают облигации с нулевым купоном и займы, полученные на явно выгодных условиях, но включающих неденежное вознаграждение, например, займы работникам под низкий процент.

IE30. В параграфе 61 Стандарта перечислено несколько вопросов, которые организация освещает, раскрывая информацию о своей учетной политике, если эти вопросы важны для применения оценки по первоначальной стоимости. В случае неопределенности относительно собираемости сумм, которые можно выручить за денежный финансовый актив или в результате снижения

справедливой стоимости финансового актива ниже его балансовой стоимости вследствие других причин, организация указывает свою политику для того, чтобы определить:

(a) когда уменьшать балансовую стоимость актива;

(b) сумму, до которой она уменьшает балансовую стоимость;

(c) как признать какой-либо доход от актива; и

(d) можно ли восстановить уменьшение балансовой стоимости в будущем, если обстоятельства изменятся.

Требования к раскрытию информации

IE31. Приложение показывает пример группы организаций, включающей несколько частично приватизированных КОГУ, которые выпустили конвертируемые векселя и привилегированные акции.

Примечание X1. Резюме учетной политики (выдержка)

Торговая дебиторская задолженность

Торговая дебиторская задолженность учитывается в размере первоначального счета за вычетом оценочной стоимости сомнительной дебиторской задолженности, проведенной на основе анализа всех неоплаченных сумм на конец года. Выявленные безнадежные долги списываются.

Инвестиции

Владение котируемыми и некотируемыми ценными бумагами, за исключением участия в контролируемых и ассоциированных организациях в консолидированной финансовой отчетности, признаются по первоначальной стоимости, а дивидендный доход признается в Отчете о финансовых результатах деятельности, когда он подлежит получению.

Основная сумма облигаций с нулевым купоном рассчитывается путем дисконтирования денежного потока, связанного с конечным выкупом инвестиции. Дисконт амортизируется в течение всего периода до наступления срока погашения. Дисконтной ставкой является ставка, подразумеваемая в операции.

Займы

Займы и долговые расписки учитываются по их основным суммам, которые представляют дисконтированную стоимость будущих денежных потоков, связанных с обслуживанием долга. Проценты начисляются за период, в течение которого наступает срок оплаты и относятся на кредит прочих поступлений.

После эмиссии конвертируемых векселей справедливая стоимость компонента обязательств, являющегося обязательством произвести будущие выплаты основной суммы и процентов держателям векселей, рассчитывается, исходя из рыночной процентной ставки для эквивалентного неконвертируемого векселя. Ликвидационная стоимость, представляющая справедливую стоимость опциона на конвертацию, включается в собственный капитал в качестве прочих долевых ценных бумаг без признания какого-либо изменения стоимости опциона в последующие периоды. Обязательство включается в задолженность по займам и отражается по амортизированной стоимости с признанием процентов по векселю по эффективной процентной ставке до тех пор, пока оно не будет погашено при конвертации или наступлении срока погашения векселей.

Привилегированные акции с правом выкупа, предусматривающие обязательный выкуп либо являющиеся выкупаемыми по усмотрению держателя, включаются в обязательства так как, по существу, они являются займами. Дивиденды, подлежащие выплате по акциям, признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве процентных и финансовых расходов по методу начисления.

Производные финансовые инструменты

Организация заключает контракты на форвардный обменный курс и соглашения о процентных свопах.

Чистая сумма, подлежащая оплате и получению по условиям соглашений о процентных свопах, прогрессивно признается на протяжении периода до осуществления расчета. Признанная сумма учитывается как корректировка к процентным и финансовым расходам в течение периода и отражается в составе прочей дебиторской и кредиторской задолженности на каждую отчетную дату.

Примечание X2. Управление финансовым риском

Факторы финансового риска

Деятельность организации подвергает ее различным финансовым рискам, в том числе влиянию: изменений рыночных цен долговых и долевых инструментов, обменных курсов и процентных ставок. Общая программа управления риском организации фокусируется на непредсказуемости финансовых рынков и нацелена на минимизацию потенциальных неблагоприятных эффектов на финансовую деятельность организации. Организация использует производные финансовые инструменты, такие как процентные свопы и контракты на обменный курс для хеджирования определенных рисков.

Управление риском осуществляется федеральным казначейством (Министерством финансов) согласно политике, утвержденной его Правлением и в соответствии с рекомендательными указаниями, установленными Министерством финансов. Министерство финансов определяет, оценивает и хеджирует финансовые риски в тесном сотрудничестве с операционными отделами. Правление предоставляет письменные правила для общего управления рисками, а также руководящие документы, охватывающие конкретные области, такие как риск изменения обменного курса, процентный риск, кредитный риск, использование производных финансовых инструментов и инвестирование избыточной ликвидности.

Процентный риск

Доходы и денежные потоки от операционной деятельности организации практически не зависят от изменений рыночных процентных ставок. У организации нет значительных активов, приносящих проценты. Политика организации заключается в том, чтобы держать примерно 80% своих займов в инструментах с фиксированной процентной ставкой. На конец года 75% займов составляли инструменты с фиксированной процентной ставкой. Иногда организация берет займы по переменным ставкам и использует процентные свопы в качестве хеджирования будущих денежных потоков, которые оказывают финансовый эффект конвертации займов с плавающих ставок на фиксированные. Процентные свопы позволяют организации получить долгосрочные займы по плавающим ставкам и поменять их на фиксированные, которые ниже, чем те, что имеются в случае прямого заимствования по фиксированным ставкам. По условиям процентных свопов организация соглашается с другими сторонами обменивать через определенные интервалы (обычно ежеквартально) разницу между процентными платежами по фиксированным договорным ставкам и суммами с плавающей ставкой, рассчитанную на основе согласованных условных основных сумм.

Кредитный риск

Организация не имеет значительных концентраций риска. Партнеры по производным инструментам и денежным операциям сводятся к финансовым институтам с высокой кредитоспособностью. Организация применяет политику, ограничивающую сумму кредитного риска для любого отдельного финансового института.

Риск ликвидности

Разумное управление риском ликвидности включает поддержание достаточного уровня денежных средств и легко реализуемых ценных бумаг, наличие средств из адекватного числа надежных источников кредитования и способность закрыть рыночные позиции. Министерство финансов стремится поддерживать гибкость финансирования, поддерживая доступность специальных кредитных линий.

Оценка справедливой стоимости

Справедливая стоимость находящихся в открытом обращении производных, а также обращающихся и доступных для продажи ценных бумаг основывается на котировочных рыночных ценах на отчетную дату. Справедливая стоимость процентных свопов рассчитывается как дисконтированная стоимость предполагаемых будущих денежных потоков. Справедливая стоимость форвардных валютных контрактов определяется на основании рыночных курсов валют на отчетную дату.

Для оценки справедливой стоимости не обращающихся производных ценных бумаг и других финансовых инструментов организация использует различные методы и допущения, основанные на рыночных условиях, существующих на каждую отчетную дату. Для долгосрочных долгов используются котировочные рыночные цены или дилерские котировки на определенные или аналогичные инструменты. Для определения справедливой стоимости остальных финансовых инструментов используются другие методы, такие как модели ценообразования опционов и оценки дисконтированной стоимости будущих денежных потоков.

Считается, что номинальная стоимость за вычетом любых предполагаемых кредитных корректировок по финансовым активам и обязательствам со сроком погашения менее одного года приблизительно равна их справедливой стоимости. Справедливая стоимость финансовых обязательств в целях раскрытия

оценивается путем дисконтирования будущих договорных потоков денежных средств по текущей рыночной процентной ставке, доступной организации для аналогичных финансовых инструментов.

Примечание X3. Финансовые инструменты

(i) Забалансовые производные инструменты

В рамках своей обычной деятельности организация является стороной производных финансовых инструментов в целях хеджирования рисков, связанных с колебаниями процентной ставки и обменных курсов.

Соглашения о процентных свопах

Займы организации в настоящее время имеют среднюю переменную процентную ставку 8,5%. Организацией применяется политика защиты части займов от процентного риска. Для этой цели организация заключила соглашения о процентных свопах, по условиям которых она получает проценты по переменным ставкам, а выплачивает – по фиксированным. Контракты исполняются на нетто-основе, и чистая сумма к получению или оплате на отчетную дату отражается в составе прочей дебиторской и кредиторской задолженности.

Контракты требуют осуществления расчета по нетто-процентам к получению или оплате каждые 90 дней. Даты расчетов совпадают с датами выплаты процентов по соответствующему долгу.

Имеющиеся на сегодняшний день свопы охватывают примерно 60% (20X1–40%) основной суммы долга по непогашенным займам и истекают по мере наступления платежа по каждому займу. Фиксированные процентные ставки составляют от 7,8% до 8,3% (20X1–9,0% и 9,6%), а переменные ставки – от 0,5% до 1,0%, выше ставки по 90-дневным банковским векселям, которая на отчетную дату составляла 8,2% (20X1–9,4%).

На 30 июня 20X2 номинальные основные суммы и периоды окончания соглашений о процентных свопах следующие:

	20X2	**20X1**
	тыс. долл. США	**тыс. долл. США**
менее 1 года	**30**	20
1–2 года	**250**	170
2–3 года	**250**	170
3–4 года	**300**	80
4–5 лет	**180**	–
	1010	440

Форвардные обменные контракты

Система пассажирских железнодорожных перевозок существенно модернизируется. Новые подвижные составы приобретаются у Страны А и Страны В. Для того чтобы защититься от изменений обменных курсов, организация заключила форвардные валютные контракты для приобретения валюты Страны А (FCA) и валюты Страны В (FCB).

Контракты имеют сроки исполнения, которые должны наступить в момент поставки подвижных составов, и охватывают ожидаемые приобретения следующего финансового года.

На отчетную дату имеется следующая информация о неисполненных контрактах:

Покупка FCA	**Продажа местной валюты**		**Валюта**	**Средний обменный курс**	
	20X2		20X1		
Срок исполнения	**тыс. долл. США**		тыс. долл. США	**20X2**	20X1

0–6 месяцев	**2 840**	3 566	**0,7042**	0,7010
6–12 месяцев	**4 152**	1 466	**0,7225**	0,6820
Покупка FCB	**Продажа местной валюты**	**Валюта**	**Средний обменный курс**	
	20X2	20X1	**20X2**	20X1
Срок исполнения	**тыс. долл. США**	тыс. долл. США		
0–6 месяцев	**4 527**	2 319	**0,6627**	0,6467
6–12 месяцев	**–**	1 262	**–**	0,6337

Так как эти контракты хеджируют ожидаемые будущие покупки, любые нереализованные прибыли и убытки по контрактам вместе со стоимостью контрактов являются отложенными и признаются в оценке соответствующей базовой операции. В эти отложенные суммы включаются любые прибыли и убытки по договорам хеджирования, расторгнутым до срока их исполнения, если соответствующая операция еще должна произойти.

(ii) Кредитный риск

Кредитный риск по финансовым активам организации, которые признаны в Отчете о финансовом положении, за исключением, инвестиций в акции, как правило, равен балансовой стоимости за вычетом любых резервов по сомнительным долгам.

Переводные векселя и облигации с нулевым купоном, которые были приобретены со скидкой по номинальной стоимости, учитываются в Отчете о финансовом положении в сумме меньшей, чем та, которую можно выручить при наступлении срока погашения. Можно также считать, что общая степень подверженности кредитному риску организации включает разницу между балансовой стоимостью и стоимостью возмещения.

Признанные финансовые активы консолидированной организации включают суммы дебиторской задолженности, возникающей в результате нереализованной прибыли по производным финансовым инструментам. Для забалансовых финансовых инструментов, в том числе производных, которые подлежат исполнению, кредитный риск также возникает в результате потенциальной возможности неисполнения обязательств контрагентами по соответствующим договорам на момент наступления срока погашения. Существенный риск возникает в результате форвардных обменных контрактов, и в случае неисполнения контрагентами обязательств по выплате договорных сумм консолидированная организация подвергается убытку. На отчетную дату получению подлежат следующие суммы (эквивалентные суммам в местной валюте):

	20X2	**20X1**
	тыс. долл. США	**тыс. долл. США**
Местная валюта	**2 073**	1 422
Иностранная валюта	**11 599**	8 613

(iii) Процентный риск

Степень подверженности организации процентному риску и эффективная средневзвешенная по периодам погашения процентная ставка представлены в следующей таблице. Для получения процентных ставок, применимых к каждому классу активов или обязательств, смотрите отдельные примечания к финансовой отчетности [не представлены здесь].

Риск возникает преимущественно из-за активов и обязательств, предусматривающих переменные процентные ставки, так как организация намерена держать активы и обязательства с фиксированными процентными ставками до наступления срока погашения.

(iv) Чистая справедливая стоимость финансовых активов и обязательств

Балансовый учет

Чистая справедливая стоимость денежных средств и эквивалентов денежных средств, а также беспроцентных денежных финансовых активов и финансовых обязательств организации приблизительно равна их балансовой стоимости.

Чистая справедливая стоимость других денежных финансовых активов и финансовых обязательств основывается на рыночных ценах, если существует рынок, либо путем дисконтирования ожидаемых будущих денежных потоков по текущим процентным ставкам для активов и обязательств с одинаковыми профилями риска.

Долевые инвестиции, обращающиеся на организованных рынках, оцениваются на основании рыночных цен, преобладающих на отчетную дату. Для не обращающихся долевых инвестиций чистой справедливой стоимостью является оценка Министерства финансов, основанная на соответствующих базовых чистых активах, будущих гарантированных прибылях и любых специальных условиях, относящихся к конкретной инвестиции.

Забалансовый учет

Организация застрахована от любых убытков, которые могут возникнуть в отношении акций в определенных негосударственных корпорациях. Установленная чистая справедливая стоимость гарантии от убытков принята равной разнице между балансовой стоимостью и чистой справедливой стоимостью акций.

Опцион на покупку, дающий независимой стороне возможность приобрести долю собственности организации в Межрегиональных авиалиниях, не денежный, и его чистая справедливая стоимость несущественна.

Векселя, являющиеся предметом доверительного управления имуществом с условием ликвидации долгового соглашения при определенных условиях, и выплата по которым гарантируется организацией, имеют чистую справедливую стоимость, равную их номинальной стоимости.

Чистая справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств, возникающих в результате соглашений о процентных свопах, определяется равной балансовой стоимости, которая представляет текущую сумму к получению или оплате на отчетную дату, и дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств, которые не были признаны в качестве актива или обязательства.

Для форвардных обменных контрактов чистая справедливая стоимость принимается равной нереализованной прибыли или убытку на отчетную дату, рассчитанной на основе текущих форвардных курсов для контрактов с аналогичным профилем срока исполнения контракта.

Организация имеет потенциальные финансовые обязательства, которые могут возникнуть в результате определенных условных обязательств. В отношении любого из этих условных обязательств не ожидается никаких убытков, и чистая справедливая стоимость, раскрытая ниже, является произведенной Министерством финансов оценкой сумм, которые должна была бы выплатить организация в качестве компенсации в случае принятия этих условных обязательств другой стороной.

Балансовая стоимость и чистые справедливые стоимости финансовых активов и финансовых обязательств на отчетную дату составляют:

	20X2		20X1	
	Балансовая стоимость	**Чистая справедливая стоимость**	Балансовая стоимость	Чистая справедливая стоимость
	Тыс. долл. США	**Тыс. долл. США**	Тыс. долл. США	Тыс. долл. США
Балансовые финансовые инструменты				
Финансовые активы				
Денежные средства	**250**	**250**	200	200
Депозиты	**3 952**	**3 952**	2 881	2 881
Дебиторская задолженность	**5 374**	**5 374**	3 935	3 935
Переводные векселя	**440**	**437**	140	140
Займы директорам	**147**	**121**	136	107
Прочая дебиторская задолженность	**424**	**425**	124	124
Займы зависимым сторонам	**800**	**800**	200	200
Акции других независимых сторон	**200**	**227**	200	227
Акции других корпораций	**100**	**100**	200	190
Облигации с нулевым купоном	**60**	**58**	–	–
Нерыночные финансовые активы	**11 747**	**11 744**	8 016	8 004
Рыночные инвестиции				
Акции в негосударственных корпорациях	**1 100**	**900**	100	60
Долговые расписки	**200**	**215**	–	–
	13 047	**12 859**	8 116	8 064
Финансовые обязательства				
Кредиторская задолженность	**2 405**	**2 405**	1 762	1 762
Прочая кредиторская задолженность	**740**	**740**	650	650
Банковский овердрафт	**2 350**	**2 350**	2 250	2 250
Банковские займы	**530**	**537**	900	898
Счета к оплате	**250**	**241**	130	130
Конвертируемые векселя	**1 800**	**1 760**	–	–
Привилегированные акции, подлежащие выкупу	**1 000**	**875**	1 000	860
Прочие займы	**430**	**433**	150	150
Арендные обязательства	**575**	**570**	650	643
Нерыночные финансовые обязательства	**10 080**	**9 911**	7 492	7 343
Внебалансовые финансовые инструменты	**2 000**	**2 072**	3 000	3 018
Финансовые активы	**12 080**	**11 983**	10 492	10 361
Полученные страховые выплаты	**– (i)**	**200**	– (i)	40
Форвардные обменные контракты	**61 (ii)**	**61**	26	26
Процентные свопы	**2**	**13**	1	2
	63	**274**	27	68
Финансовые обязательства				
Опционы на покупку	**–**	**–**	–	–
Аннулированные долговые расписки	**–**	**1 000**	–	–
Форвардные обменные контракты	**607 (ii)**	**402**	304	231

Условные обязательства	**–**	**25**	–	30
	607	**1 427**	304	261

(i) Включены в балансовую стоимость обращающихся инвестиций выше.

(ii) Балансовая стоимость нереализованных прибылей и убытков, которые были включены в балансовые финансовые активы и обязательства, раскрытые выше.

За исключением классов активов и обязательств, обозначенных как «обращающиеся», никакие другие классы финансовых активов и обязательств не могут с готовностью обращаться на организованных рынках в стандартизированной форме.

Несмотря на то, что определенные финансовые активы учитываются по стоимости, превышающей чистую справедливую стоимость, Правление не посчитало целесообразным списать ее, так как намеревается держать эти активы до наступления срока погашения.

Чистая справедливая стоимость исключает затраты, которые были бы понесены при реализации актива, но включает затраты, которые были бы понесены при исполнении обязательства.

Сравнение с МСФО 32

В основе МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» лежит МСФО 32 (в редакции 1998 года) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». Основные отличия между МСФО ОС 15 и МСФО 32 заключаются в следующем:

- В октябре 2000 года в МСФО 32 были внесены поправки для исключения требований к раскрытию информации, которые стали излишними в результате принятия МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». На данный момент не имеется МСФО ОС, регулирующего вопросы признания и оценки финансовых инструментов. Поэтому в МСФО ОС 15 сохранены разделы по хеджированию ожидаемых будущих операций и прочим раскрытиям информации.
- В МСФО ОС 15 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 32, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 15 используется терминология, отличная от терминологии МСФО 32. Наиболее показательными примерами является использование терминов «доход», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» (за исключением ссылок на «долевые инструменты») в МСФО ОС 15. Эквивалентными терминами в МСФО 32 являются «выручка», «Отчет о прибылях и убытках» и «собственный капитал».
- МСФО ОС 15 включает определение договора страхования. Пояснения по договорам страхования приводятся только в комментарии к МСФО 32.
- МСФО ОС 15 включает руководство по внедрению в помощь составителям финансовой отчетности. МСФО 32 не содержит такого руководства.
- МСФО ОС 15 включает примеры раскрытия информации, требуемого Стандартом. В МСФО 32 не приводится ни одного примера требований к раскрытию информации.

МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (в редакции 2003 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 40 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 года

МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN12

Цель 1

Сфера применения 2–6

Определения 7–19

Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде 8

Инвестиционная недвижимость 9–19

Признание 20–25

Оценка в момент признания 26–38

Оценка после признания 39–65

Учетная политика 39–41

Модель учета по справедливой стоимости 42–64

Невозможность надежной оценки справедливой стоимости 62–64

Модель учета по себестоимости 65

Перевод в другую категорию 66–76

Выбытие 77–84

Раскрытие информации 85–90

Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по себестоимости 85–90

Модель учета по справедливой стоимости 87–89

Модель учета по себестоимости 90

Переходные положения 91–100

Первое применение учета по методу начисления 91–93

Модель учета по справедливой стоимости 94–97

Модель учета по себестоимости 98–100

Дата вступления в силу 101–102

Отмена МСФО ОС 16 (2001 г) 103

Основание для заключений

Иллюстративный пример: дерево решений

Сравнение с МСФО 40

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 16 «Инвестиционная недвижимость» изложен в параграфах 1–103. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 16 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» заменяет МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» (в редакции декабря 2001 г.), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 16

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 16 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 16 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 40 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 16 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 40». Все изменения в МСФО 40, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 16.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 16 приводятся ниже.

Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде

IN5. Параграф 8 настоящего Стандарта допускает классификацию и учет недвижимости, находящейся у арендатора в операционной аренде, в качестве инвестиционной недвижимости при соблюдении определенных критериев.

IN6. Стандарт требует от арендатора, который классифицирует недвижимость, находящуюся в операционной аренде в качестве инвестиционной недвижимости, отражения в учете договора аренды так, как если бы это была финансовая аренда в соответствии с МСФО ОС 13 «Аренда», то есть актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости или дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Справедливая стоимость определяется исходя из инвестиционной недвижимости, а не на основе всей недвижимости (см. параграфы 34–35).

IN7. Стандарт устанавливает, что арендатору, учитывающему недвижимость, находящуюся в операционной аренде как инвестиционную недвижимость, не предоставляется при последующей оценке выбор между моделью учета по себестоимости или моделью учета по справедливой стоимости. Оценка такой инвестиционной недвижимости должна осуществляться в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости. Если данный вариант выбирается для одного объекта недвижимости, все другие объекты недвижимости организации, классифицированные как инвестиционная недвижимость, должны учитываться единообразно на основе справедливой стоимости (см. параграфы 42–43).

IN8. Ранее МСФО ОС 16 не содержал таких требований.

Изменения, отражающие аналогичные требования в предлагаемом МСФО ОС 17 «Основные средства»

IN9. Стандарт требует, чтобы организация применяла одно общее правило признания активов на момент их возникновения ко всем расходам, связанным с инвестиционной недвижимостью, включая первоначальную стоимость и последующие затраты. Ранее МСФО ОС 16 содержал два правила признания: одно применялось для первоначальных, а другое для последующих затрат (см. параграфы 20–23, 25).

IN10. Стандарт требует, чтобы организация оценивала инвестиционную недвижимость, приобретенную в результате сделки по обмену активами по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда сделка лишена коммерческого характера, либо когда справедливая стоимость ни передаваемого, ни получаемого актива не может быть надежно оценена. Прежде, МСФО ОС 16 не содержал требований относительно порядка учета сделок по обмену активами (см. параграфы 36–38).

IN11. Стандарт требует, чтобы организация прекращала признание балансовой стоимости части инвестиционной недвижимости, если эта часть была заменена, и стоимость замены была включена в балансовую стоимость актива (см. параграф 79). Ранее содержащееся в МСФО ОС 16 правило прекращения признания не применялось к замененным частям. Правило учета последующих затрат, предусмотренное МСФО ОС 16, фактически препятствовало включению затрат на замену в балансовую стоимость актива.

IN12. Стандарт требует, чтобы организация включала в состав профицита или дефицита компенсацию, полученную от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционной недвижимости был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости в момент, когда компенсация будет получена. Ранее МСФО ОС 16 не содержал такого требования (см. параграф 83).

Цель

1. Цель данного Стандарта заключается в определении порядка учета инвестиционной недвижимости и требований к раскрытию соответствующей информации.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета инвестиционной недвижимости.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. Настоящий Стандарт применяется для учета инвестиционной недвижимости, в том числе для (a) оценки в финансовой отчетности арендатора инвестиционной недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, которая отражена в учете как переданная в финансовую аренду, и для (b) оценки в финансовой отчетности арендодателя инвестиционной недвижимости, переданной арендатору в операционную аренду. Настоящий Стандарт не рассматривает вопросы, охватываемые МСФО ОС 13 «Аренда», в том числе:

   (a) классификацию аренды в качестве финансовой или операционной;

   (b) признание выручки от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости (смотрите также МСФО ОС 9 «Доходы от обменных операций»);

   (c) оценку в финансовой отчетности арендатора недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, которая отражена в учете как переданная в операционную аренду;

   (d) оценку в финансовой отчетности арендодателя чистых инвестиций в финансовую аренду;

   (e) учета операций продажи с обратной арендой; и

   (f) раскрытия информации о финансовой и операционной аренде.

6. Настоящий Стандарт не применяется к:

   (a) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); и

   (b) правам на разработку и добычу полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов.

Определения

7. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

<u>Балансовая стоимость</u> (в данном Стандарте) – стоимость, по которой актив отражается в Отчете о финансовом положении.

<u>Себестоимость</u> – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания.

<u>Инвестиционная недвижимость</u> – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенная для получения доходов от сдачи в аренду[23] или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для:

(a) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или для административных целей; или

[23] В оригинальном тексте непосредственно слово «доход» не употребляется. Но «to earn» означает «приносить доход, зарабатывать, быть рентабельным»; «rentals» означает «рентный доход или доход от аренды или арендная плата». В совокупности «to earn rentals» переводится как «получать доход от сдачи в аренду» (прим. пер.).

(b) продажи в ходе обычной деятельности.

<u>Недвижимость, занимаемая владельцем</u> – недвижимость, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде

8. Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде, может классифицироваться и учитываться как инвестиционная недвижимость только тогда, когда (a) недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционной недвижимости и (b) арендатор использует при признании актива модель учета по справедливой стоимости, которая описана в параграфах 42–64. Этот вариант классификации может применяться к отдельным объектам недвижимости. Тем не менее, как только этот вариант классификации выбирается для одного такого объекта недвижимости, находящегося в операционной аренде, вся недвижимость, классифицируемая как инвестиционная недвижимость, должна учитываться по справедливой стоимости. Если выбирается данный вариант классификации, информация по всей классифицируемой таким образом недвижимости подлежит раскрытию в соответствии с параграфами 85–89.

Инвестиционная недвижимость

9. Есть множество обстоятельств, при которых организации общественного сектора могут иметь недвижимость, предназначенную для получения дохода от сдачи в аренду и прироста стоимости капитала. Например, может быть создана организация общественного сектора (отличная от КОГУ) для управления государственным портфелем недвижимости на коммерческой основе. В таком случае, недвижимость организации, отличная от недвижимости, предназначенной для перепродажи в ходе обычной деятельности, отвечает определению инвестиционной недвижимости. Также, организации общественного сектора могут иметь недвижимость, предназначенную для получения дохода от сдачи в аренду и прироста стоимости капитала и использовать вырученные средства для финансирования другой своей деятельности (оказания услуг). Например, университет или местный государственный орган может владеть зданием для предоставления его в аренду внешним сторонам на коммерческой основе для получения средств, а не для производства или поставки товаров и услуг. Эта недвижимость также соответствует определению инвестиционной недвижимости.

10. Инвестиционная недвижимость предназначена для получения доходов от сдачи в аренду, прироста капитала или того и другого. Следовательно, инвестиционная недвижимость генерирует потоки денежных средств, в значительной степени независимых от других активов, которыми владеет организация. Это отличает инвестиционную недвижимость от земли или зданий, контролируемых организациями общественного сектора, в том числе недвижимость, занимаемую владельцем. Производство или поставка товаров и услуг (или использование имущества в административных целях) также может генерировать потоки денежных средств. Например, организации общественного сектора могут использовать здание для предоставления товаров и услуг получателям в обмен на полное или частичное возмещение стоимости. Тем не менее, здание используется для обеспечения производства товаров и услуг, а потоки денежных средств относятся не только к зданию, но также к другим активам, используемым в процессе производства, поставки товаров и услуг. МСФО ОС 17 «Основные средства» применяется к недвижимости, занимаемой владельцем.

11. Для общественного сектора в некоторых странах существуют определенные административные условия, согласно которым организация может контролировать актив, юридическим владельцем которого может быть другая организация. Например, министерство может контролировать и отражать в учете некоторые здания, юридическим владельцем которых является государство. В таких случаях под недвижимостью, занимаемой владельцем, понимается недвижимость, занимаемая организацией, которая признает объект недвижимости в своей финансовой отчетности.

12. Примерами инвестиционной недвижимости являются:

(a) земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи через короткий срок в ходе обычной хозяйственной деятельности. Например, земля, находящаяся во владении больницы и предназначенная для прироста стоимости капитала, которую можно продать в благоприятный момент времени в будущем.

(b) земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. (В случае если организация не определила, будет ли она пользоваться землей как «недвижимостью, занимаемой владельцем», в том числе для оказания услуг, например, услуг, оказываемых заповедниками и заказниками нынешним и будущим поколениям, или же для продажи через короткий срок в ходе обычной хозяйственной деятельности, считается, что земля предназначена для прироста стоимости капитала.)

(c) здание, принадлежащее организации (или находящееся у нее по договору финансовой аренды) и переданное в операционную аренду по одному или нескольким договорам на коммерческой основе. Например, университет может владеть зданием, которое он передает в аренду внешним сторонам на коммерческой основе.

(d) здание, не занятое, но предназначенное для предоставления в операционную аренду внешним сторонам по одному или нескольким договорам на коммерческой основе.

(e) недвижимость, находящаяся в процессе строительства или реконструкции для будущего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

13. Примерами объектов, не являющихся инвестиционной недвижимостью и потому находящихся вне сферы применения настоящего Стандарта, являются:

(a) недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в процессе строительства или реконструкции с целью продажи (см. МСФО ОС 12 «Запасы»). Например, городская администрация может регулярно пополнять свои доходы путем купли и продажи недвижимости; в этом случае недвижимость, предназначенная исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем или для реконструкции с целью перепродажи, классифицируется как запасы. Департамент жилищного строительства может регулярно продавать часть своего жилищного фонда в ходе обычной хозяйственной деятельности в связи с меняющейся демографической ситуацией; в этом случае любой жилищный фонд, предназначенный для продажи, классифицируется как запасы.

(b) недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц. Например, департамент управления имуществом может заключить договоры на строительство с организациями, являющимися внешними по отношению к его администрации (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»).

(c) недвижимость, занимаемая владельцем (см. МСФО ОС 17), в том числе (среди прочего) недвижимость, предназначенная для будущего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, недвижимость, предназначенная для дальнейшей реконструкции и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, занимаемая сотрудниками организации, например: жилье для военнослужащих (независимо от того, платят сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет); и недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для списания.

(d) [удален]

(e) недвижимость, переданная в аренду другой организации по договору финансовой аренды;

(f) недвижимость, предназначенная для оказания социальных услуг, которая также генерирует притоки денежных средств. Например, департамент жилищного строительства может иметь большой жилищный фонд, используемый для предоставления жилья семьям с низким уровнем дохода с арендной платой ниже рыночного уровня. В этой ситуации недвижимость предназначена для предоставления услуг, а не для получения доходов от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, а получение доходов от сдачи в аренду является второстепенной по отношению к целям, которым служит недвижимость. Такая

недвижимость не рассматривается как «инвестиционная недвижимость» и учитывается в соответствии с МСФО ОС 17;

(g) недвижимость, предназначенная для стратегических целей, учет которой ведется в соответствии с МСФО ОС 17.

14. Во многих странах организации общественного сектора владеют недвижимостью для выполнения задач по оказанию услуг, а не для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала. В таких ситуациях недвижимость не отвечает определению инвестиционной недвижимости. Однако если организация общественного сектора владеет недвижимостью для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, применяется настоящий Стандарт. В некоторых случаях организации общественного сектора владеют недвижимостью, в которой (a) одна часть предназначена для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, но не для оказания услуг, а (b) другая – для использования в производстве или поставки товаров или услуг или в административных целях. Например, больница или университет могут владеть зданием, часть которого используется для административных целей, а другая часть здания сдается в аренду в качестве квартир на коммерческой основе. Если эти части недвижимости могут быть проданы по отдельности (или по отдельности переданы в финансовую аренду), организация учитывает их по отдельности. Если же части недвижимости не могут быть проданы по отдельности, недвижимость считается инвестиционной недвижимостью только в том случае, если ее незначительная часть предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.

15. В определенных случаях организация предоставляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ей недвижимости. Организация рассматривает такую недвижимость как инвестиционную недвижимость, если стоимость этих услуг незначительна относительно суммы соглашения в целом. Примером является случай, когда государственная организация (a) владеет офисным зданием, предназначенным исключительно для сдачи в аренду и предоставляемым в аренду на коммерческой основе, и (b) предоставляет арендаторам услуги по охране и текущей эксплуатации здания.

16. В других случаях предоставляемые услуги являются более значительными. Например, правительство может владеть гостиницей или общежитием, которым оно управляет через свой общий департамент по управлению имуществом. Стоимость услуг, предоставляемых постояльцам, составляет значительную часть суммы соглашения в целом. Поэтому гостиница или общежитие, находящееся под управлением собственника, являются недвижимостью, занимаемой владельцем, а не инвестиционной недвижимостью.

17. Иногда трудно определить, являются ли вспомогательные услуги настолько значительными, что недвижимость не может быть отнесена к инвестиционной недвижимости. Например, правительство или государственная организация, являющаяся собственником гостиницы, может передать выполнение некоторых функций третьим лицам по договору управления. Условия подобных договоров бывают самыми различными. С одной стороны, позиция правительства или государственной организации может, в сущности, сводиться к позиции пассивного инвестора. С другой стороны, правительство или государственная организация может отдать на сторону определенные операционные функции, сохраняя в то же время значительную зависимость от изменений денежных потоков, генерируемых в результате деятельности гостиницы.

18. Для определения недвижимости в качестве инвестиционной недвижимости необходимо профессиональное суждение. Организация разрабатывает критерии, позволяющие последовательно применять это профессиональное суждение в соответствии с определением инвестиционной недвижимости и рекомендациями, содержащимися в параграфах с 9 по 17. Параграф 86 (c) требует, чтобы организация раскрывала такие критерии, если классификация затруднена.

19. В некоторых случаях организация владеет недвижимостью, которая сдана в аренду и занята контролирующей ее организацией или другой контролируемой организацией. Такая недвижимость не классифицируется как инвестиционная недвижимость в консолидированной финансовой отчетности, поскольку, с точки зрения объединения организаций в целом, она является недвижимостью, занимаемой владельцем. Однако с точки зрения организации, являющейся владельцем недвижимости, она является инвестиционной недвижимостью, если отвечает определению из параграфа 7. Поэтому в своей финансовой отчетности арендодатель отражает эту недвижимость как инвестиционную недвижимость. Такая ситуация может возникнуть в случае,

когда правительство создает организацию по управлению имуществом для контролирования зданий правительственных офисов. Затем эти здания предоставляются в аренду другим государственным организациям на коммерческой основе. В финансовой отчетности организации по управлению имуществом недвижимость учитывается как инвестиционная недвижимость. Однако в консолидированной финансовой отчетности правительства недвижимость учитывается как основные средства в соответствии с МСФО ОС 17.

Признание

20. **Инвестиционная недвижимость может быть признана активом только тогда, когда:**

    (a) **существует вероятность поступления в организацию будущих экономических выгод или возможности полезного использования, связанные с инвестиционной недвижимостью; и**

    (b) **себестоимость или справедливая стоимость инвестиционной недвижимости может быть надежно оценена.**

21. При определении соответствия объекта первому критерию признания организация должна оценить степень определенности, связанную с потоком будущих экономических выгод или возможности полезного использования на основании данных, доступных на момент первоначального признания. Наличие достаточной определенности относительно того, что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования поступят в организацию, предполагает уверенность в том, что организация получит выгоды, связанные с активом, и возьмет на себя соответствующие риски. Эта уверенность, как правило, имеется только тогда, когда риски и выгоды перешли к организации. До того, как это случится, операция по приобретению актива может быть отменена без значительных штрафных санкций, поэтому актив не признается.

22. Второй критерий признания, как правило, легко выполняется, так как обменная операция, удостоверяющая приобретение актива, определяет его себестоимость. Как указано в параграфе 27 настоящего Стандарта, при определенных условиях инвестиционная недвижимость может быть приобретена безвозмездно или за символическую плату. В таких случаях себестоимостью является справедливая стоимость инвестиционной недвижимости на дату приобретения.

23. В соответствии с правилами признания организация оценивает все расходы по инвестиционной недвижимости в момент их возникновения. Эти расходы включают понесенные первоначальные расходы по приобретению инвестиционной недвижимости и расходы, понесенные впоследствии с целью добавления, замены части недвижимости или ее обслуживания.

24. В соответствии с правилами признания параграфа 20, организация не включает в балансовую стоимость инвестиционной недвижимости расходы на повседневное техническое обслуживание такой недвижимости. То есть эти расходы признаются в составе профицита или дефицита по мере их возникновения. Расходы на повседневное техническое обслуживание включают прежде всего расходы на оплату труда, стоимость расходных материалов, и могут включать стоимость незначительных деталей. Назначением этих затрат часто является ремонт и эксплуатация недвижимости.

25. Части инвестиционной недвижимости могут быть приобретены для замены. Например, может быть произведена замена старых внутренних стен новыми. Согласно правилу признания организация включает в балансовую стоимость существующей инвестиционной недвижимости стоимость новых частей в момент, когда расходы были понесены при условии выполнения критериев признания. Балансовая стоимость тех частей, которые были заменены, подлежит списанию согласно положениям настоящего Стандарта о прекращении признания.

Оценка в момент признания

26. **Инвестиционная недвижимость должна первоначально оцениваться по себестоимости (транзакционные издержки должны быть включены в первоначальную оценку).**

27. **Если инвестиционная недвижимость приобретена через необменную операцию, ее себестоимостью является ее справедливая стоимость на дату приобретения.**

28. Себестоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает стоимость приобретения и все прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость профессиональных

юридических услуг, налоги на передачу имущества и другие транзакционные издержки.

29. [удален]

30. Стоимость инвестиционной недвижимости не увеличивается на сумму:

(a) начальных организационных затрат (если только они не необходимы для приведения недвижимости в состояние, пригодное для выполнения функций, предусмотренных руководством);

(b) операционных убытков, понесенных до момента достижения запланированного уровня заполненности арендаторами инвестиционной недвижимости; или

(c) сверхнормативных расходов материалов, расходов на оплату труда или иных ресурсов, использованных при строительстве или реконструкции недвижимости.

31. При отсрочке оплаты инвестиционной недвижимости, ее себестоимостью является эквивалент цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между этой суммой и всей суммы оплаты признается в качестве процентных расходов в течение периода рассрочки.

32. Инвестиционная недвижимость может быть приобретена через необменную операцию. Например, федеральное правительство может бесплатно передать местному органу государственной власти излишнее административное здание, которое затем сдается в аренду по рыночным ценам. Инвестиционная недвижимость также может быть приобретена через необменную операцию путем конфискации имущества. В таких случаях стоимостью недвижимости является ее справедливая стоимость на дату приобретения.

33. Если организация первоначально признает свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости в соответствии с параграфом 27, справедливая стоимость является себестоимостью объекта недвижимости. После первоначального признания организация может выбрать либо модель учета по справедливой стоимости (параграфы с 42 по 64), либо модель учета по себестоимости (параграф 65).

34. **Первоначальная стоимость недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду и классифицированной в качестве инвестиционной недвижимости, должна определяться в соответствии с положениями по учету финансовой аренды параграфа 28 МСФО ОС 13, то есть актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Аналогичная сумма должна быть признана как обязательство в соответствии с тем же параграфом.**

35. Все вознаграждения, выплачиваемые по арендному договору, в этом контексте считаются частью минимальных арендных платежей, и поэтому включаются в стоимость актива, но исключаются из обязательства. Если недвижимость, предназначенная для сдачи в аренду, классифицируется как инвестиционная недвижимость, то по справедливой стоимости учитывается именно эта инвестиционная недвижимость, а не вся недвижимость. Рекомендации для определения справедливой стоимости недвижимости изложены для модели учета по справедливой стоимости в параграфах 42–61. Эти рекомендации также применяются при определении справедливой стоимости в случаях, когда она используется в качестве себестоимости при первоначальном признании.

36. Один или несколько объектов инвестиционной недвижимости могут быть приобретены в обмен на неденежный актив или активы, или в обмен на сочетание денежных и неденежных активов. Дальнейшие положения относятся к обмену одного неденежного актива на другой, но они также применимы ко всем случаям обмена, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость такой инвестиционной недвижимости оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, (a) когда обменная операция лишена коммерческого характера, или (b) справедливая стоимость ни приобретенного, ни переданного актива не может быть надежно оценена. Приобретенный актив оценивается таким способом, даже если организация не может сразу прекратить признание переданного актива. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его себестоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

37. Организация определяет, имеет ли обменная операция коммерческий характер, рассматривая величину ожидаемого изменения денежных потоков или возможности полезного использования в результате этой операции. Обменная операция имеет коммерческий характер, если:

(a) параметры (риски, сроки и объемы) потоков денежных средств или возможности полезного использования полученного актива отличаются от параметров потоков денежных средств или возможности полезного использования переданного актива; или

(b) в результате обмена изменилась стоимостная оценка части специфических для организации операций, на которые оказала влияние сделка; и

(c) разница, упомянутая в пунктах (a) или (b), значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения коммерческого характера обменной операции, стоимостная оценка части специфических для организации операций, на которые оказала влияние сделка, должна отражать последствия налогообложения, если есть база для налогообложения. Результат этого анализа может быть понятен и без выполнения организацией детальных расчетов.

38. Справедливую стоимость актива, по которому отсутствуют сопоставимые рыночные сделки, можно надежно оценить, если (a) колебания в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости этого актива не слишком значительны, или (b) вероятность различных сумм внутри диапазона можно разумно оценить и использовать при расчете справедливой стоимости. Если организация может надежно определить справедливую стоимость получаемого актива или передаваемого актива, то для оценки стоимости используется справедливая стоимость передаваемого актива, если только справедливая стоимость получаемого актива не является более очевидной.

Оценка после признания

Учетная политика

39. **За исключением положений, изложенных в параграфе 43, организация должна выбрать при формировании учетной политики либо модель учета по справедливой стоимости, описанную в параграфах 42-64, либо модель учета по себестоимости, описанную в параграфе 65, и применять этот метод ко всем объектам инвестиционной недвижимости.**

40. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» устанавливает, что добровольное изменение учетной политики должно проводиться только в том случае, когда такое изменение приводит к представлению в финансовой отчетности организации более надежной и точной информации о результатах операций, других событий или финансового положения, финансовых результатов или потоков денежных средств организации. Крайне маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по себестоимости обеспечит представление более точной информации.

41. Настоящий Стандарт требует, чтобы все организации определяли справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, в целях ее оценки (если организация использует модель учета по справедливой стоимости) либо раскрытия информации (если организация использует модель учета по себестоимости). Рекомендуется, но не требуется, чтобы организация определяла справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на основе оценки независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией и опытом недавнего проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект.

Модель учета по справедливой стоимости

42. **После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, оценивает все объекты инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, за исключением случаев, описанных в параграфе 62.**

43. **Если недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде, классифицируется как инвестиционная недвижимость согласно параграфу 8, параграф 39 не применяется; должна применяться модель учета по справедливой стоимости.**

44. **Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости следует признавать в составе профицита или дефицита того периода, в котором они возникли.**

45. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости – это цена, по которой может быть совершен обмен недвижимости между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку

независимыми сторонами (см. параграф 7). Как правило, справедливая стоимость исключает расчетную цену, завышенную или заниженную в результате особых условий или обстоятельств, таких как особые виды финансирования, операции продажи с обратной арендой, специальные возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, связанной с продажей.

46. При определении справедливой стоимости, организация не вычитает транзакционные издержки, которые она несет при продаже или иной форме выбытия актива.

47. **Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на отчетную дату.**

48. Справедливая стоимость определяется на конкретную дату. Поскольку рыночные условия могут изменяться, оценка справедливой стоимости может быть неточной или непригодной по отношению к другому моменту времени. Определение справедливой стоимости также предполагает одновременный обмен и исполнение договора продажи без какого-либо изменения цены, которое может иметь место в независимой сделке между хорошо осведомленными и желающими совершить сделку сторонами в случае, когда обмен и исполнение договора происходят в разные моменты времени.

49. Среди прочего, справедливая стоимость инвестиционной недвижимости отражает поступление выручки по действующим договорам аренды, а также разумные и обоснованные допущения о выручке от будущих договоров аренды с хорошо осведомленными и желающими совершить сделку сторонами, с учетом имеющихся условий. Справедливая стоимость также отражает на аналогичной основе любые оттоки денежных средств (включая арендные платежи и другие оттоки денежных средств), которые могут ожидаться по отношению к недвижимости. Некоторые из этих оттоков денежных средств отражаются в обязательствах, в то время как другие относятся к оттокам денежных средств, не признаваемым в финансовой отчетности до наступления более поздней даты (например, такие периодические платежи, как условные арендные платежи).

50. Параграф 34 устанавливает основу для первоначального признания себестоимости недвижимости, переданной в аренду. Параграф 42 требует, чтобы недвижимость, переданная в аренду**,** была при необходимости переоценена по справедливой стоимости. В договоре аренды, заключенном по рыночным ставкам, в момент приобретения недвижимости справедливая стоимость этой недвижимости, переданной в аренду, за вычетом всех ожидаемых арендных платежей (включая платежи, относящиеся к признанным обязательствам), должна равняться нулю. Эта справедливая стоимость не изменяется независимо от того, признаются ли в учете переданный в аренду актив и обязательство по справедливой стоимости или по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей в соответствии с параграфом 28 МСФО ОС 13. Таким образом, переоценка переданного в аренду актива по стоимости, определенной согласно параграфу 34, до справедливой стоимости в соответствии с параграфом 42, не должна приводить к возникновению какой-либо первоначальной прибыли или убытка, если только оценка справедливой стоимости не проводится в разные моменты времени. Это может произойти, когда выбор решения о применении модели учета по справедливой стоимости делается после первоначального признания.

51. В определении справедливой стоимости используется понятие «хорошо осведомленные, желающие совершить сделку стороны». В данном контексте «хорошо осведомленные» означает, что и покупатель и продавец, желающие совершить сделку, в достаточной степени осведомлены об основных свойствах и характеристиках объекта инвестиционной недвижимости, его фактическом и потенциальном способе использования и рыночных условиях на отчетную дату. Желающий совершить сделку покупатель заинтересован в покупке, но не вынужден ее совершать. Такой покупатель не стремится и не намерен совершить покупку любой ценой. Предполагаемый покупатель не будет платить более высокую цену, чем та, которую потребовали бы хорошо осведомленные, желающие совершить сделку покупатели и продавцы на рынке.

52. Желающий совершить сделку продавец ни стремится, ни принуждается к продаже, ни готов продать любой ценой; ни готов удерживать до получения предложения по цене, разумно не обоснованной в текущих рыночных условиях. Желающий совершить сделку продавец заинтересован в продаже инвестиционной недвижимости на рыночных условиях по наилучшей цене, которую можно получить. Фактические условия, в которых находится реальный собственник инвестиционной недвижимости, здесь не рассматриваются, поскольку желающий совершить сделку продавец является гипотетическим собственником (например, желающий совершить сделку продавец не принимает в расчет индивидуальные условия налогообложения фактического собственника инвестиционной недвижимости).

53. В определении справедливой стоимости используется понятие «сделки между независимыми сторонами». Сделка между независимыми сторонами представляет собой операцию между сторонами, не связанными какими-либо исключительными или особыми отношениями, в результате которых устанавливаются нетипичные для рыночных условий цены. Предполагается, что операция совершается между несвязанными сторонами, каждая из которых действует независимо.

54. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости с таким же местонахождением и состоянием и являющейся объектом подобных арендных или иных договоров. Организация должна выявить любые различия в характере, местонахождении и состоянии недвижимости или в условиях арендных или иных договоров, относящихся к этому объекту недвижимости.

55. При отсутствии действующих цен на активном рынке, описанных в параграфе 54, организация принимает во внимание информацию из различных источников, включая:

(a) действующие цены на активном рынке на недвижимость иного характера, в другом состоянии или местонахождении (либо являющуюся объектом других арендных или иных договоров), скорректированные с учетом имеющихся различий;

(b) цены последних сделок на аналогичную недвижимость на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты проведения операций, совершенных по этим ценам; и

(c) прогнозы дисконтированных денежных потоков, базирующиеся на надежных оценках будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих арендных и других договоров, а также (при возможности) на данных из внешних источников, таких как действующие рыночные ставки арендной платы для аналогичной недвижимости с таким же местонахождением и состоянием; с использованием ставок дисконтирования, отражающих текущую рыночную оценку степени неопределенности в отношении размера и распределения во времени денежных потоков.

56. В некоторых случаях на основании различных источников информации, перечисленных в предыдущем параграфе, могут быть сделаны различные выводы о справедливой стоимости инвестиционной недвижимости. Организация рассматривает причины этих расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости.

57. В исключительных случаях, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (либо, когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционной недвижимостью после изменения ее предназначения), существуют явные доказательства того, что изменение диапазона оценок справедливой стоимости настолько велико, а вероятность того или иного результата настолько сложно оценить, что надежность отдельной оценки справедливой стоимости неприемлема. Это может свидетельствовать о невозможности надежного определения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на непрерывной основе (см. параграф 62).

58. Справедливая стоимость отличается от ценности использования, определение которой приведено в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Справедливая стоимость отражает осведомленность и оценку хорошо осведомленных и желающих совершить такую сделку покупателей и продавцов. В отличие от нее, ценность использования отражает оценку организации, включая влияния факторов, которые могут быть характерными для данной организации, но не применимы к организациям в целом. Например, справедливая стоимость не отражает ни один из следующих факторов, в тех случаях, если они не являются общедоступными для хорошо осведомленных, желающих совершить сделку покупателей и продавцов:

(a) дополнительную стоимость, полученную в результате формирования портфеля объектов недвижимости, расположенных в разных местах;

(b) синергетический эффект, создаваемый сочетанием инвестиционной недвижимости и других активов;

(c) юридические права или ограничения, присущие только действующему собственнику; и

(d) налоговые льготы или налоговая нагрузка, присущие действующему собственнику.

59. При определении балансовой стоимости инвестиционной недвижимости в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, организация должна избегать двойного учета активов и обязательств, признанных в качестве отдельных активов или обязательств. Например:

(a) оборудование, такое как лифты и система кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, а не признается отдельно в качестве основных средств;

(b) если меблированный офис сдается в аренду, то справедливая стоимость офиса, как правило, включает и справедливую стоимость мебели, так как арендная плата относится к офису с мебелью. При включении стоимости мебели в состав справедливой стоимости инвестиционной недвижимости организация не признает эту мебель в качестве отдельного актива;

(c) в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости не включается оплаченная авансом или начисленная выручка от сдачи в операционную аренду, поскольку организация признает их в качестве отдельного обязательства или актива;

(d) справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, отражает ожидаемые денежные потоки (включая условную арендную плату, подлежащую перечислению). Соответственно, если полученная оценка недвижимости не включает все подлежащие оплате суммы, необходимо учесть все признанные арендные обязательства, чтобы получить балансовую стоимость инвестиционной недвижимости, оцененную с использованием модели учета по справедливой стоимости.

60. В справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не отражаются предстоящие капитальные затраты в целях улучшения или усовершенствования объекта недвижимости, а также соответствующие будущие выгоды от этих предстоящих затрат.

61. В некоторых случаях организация ожидает, что дисконтированная стоимость платежей, связанных с инвестиционной недвижимостью (кроме платежей по признанным обязательствам), превысит дисконтированную стоимость соответствующих денежных поступлений. Организация применяет МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», чтобы определить, надо ли признавать обязательство, и если необходимо, то, как его оценить.

Невозможность надежного определения справедливой стоимости

62. **Существует оспариваемое допущение о том, что организация может надежно определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на непрерывной основе. Однако, в исключительных случаях, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (либо когда имеющаяся недвижимость становится инвестиционной недвижимостью после изменения ее предназначения), может оказаться, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости надежно не определяется на непрерывной основе. Это происходит только тогда, когда сопоставимые рыночные операции осуществляются нечасто, и отсутствуют альтернативные надежные оценки справедливой стоимости (например, на основе прогнозов дисконтированных денежных потоков). Если организация приходит к выводу, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, надежно не определяется, но ожидает, что справедливую стоимость недвижимости можно будет надежно определить после завершения строительства, она должна оценивать эту инвестиционную недвижимость, находящуюся на стадии строительства, по себестоимости до тех пор, пока не станет возможным либо надежно определить справедливую стоимость, либо пока строительство не будет завершено (в зависимости от того, что наступит раньше). Если организация приходит к выводу, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (не являющейся инвестиционной недвижимостью, находящейся на стадии строительства) надежно не определяется на непрерывной основе, организация должна оценивать такую инвестиционную недвижимость, используя модель учета по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 17. Ликвидационная стоимость инвестиционной недвижимости должна приниматься равной нулю. Организация должна продолжать применять МСФО ОС 17 вплоть до выбытия инвестиционной недвижимости.**

62A. Как только организация получает возможность надежно оценить справедливую стоимость

инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, которую она ранее оценивала по себестоимости, она должна оценить эту недвижимость по справедливой стоимости. При завершении строительства недвижимости предполагается, что ее справедливая стоимость может быть надежно оценена. В противном случае в соответствии с параграфом 62 недвижимость должна учитываться с использованием модели учета по себестоимости согласно МСФО ОС 17.

62B. Допущение о том, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, может быть надежно определена, можно опровергнуть только в момент первоначального признания. Организация, которая оценивала объект инвестиционной недвижимости, находящийся на стадии строительства, по справедливой стоимости, не может прийти к заключению, что нельзя надежно определить справедливую стоимость завершенного объекта.

63. В исключительных случаях, когда по причинам, указанным в параграфе 62, организация вынуждена оценивать объект инвестиционной недвижимости, используя модель учета по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 17, организация оценивает все остальные объекты инвестиционной недвижимости, включая инвестиционную недвижимость, находящуюся на стадии строительства, по справедливой стоимости. В этих случаях, несмотря на то, что организация может использовать модель учета по себестоимости для одного объекта инвестиционной недвижимости, она должна продолжать учитывать каждый из оставшихся объектов недвижимости, используя модель учета по справедливой стоимости.

64. **В случае если ранее организация оценивала объект инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, она должна продолжать оценивать его по справедливой стоимости до его выбытия (или до момента, когда он станет недвижимостью, занимаемой владельцем, или когда организация начнет его реконструкцию для последующей продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности), даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.**

Модель учета по себестоимости

65. **После первоначального признания, организация, выбравшая модель учета по себестоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость, используя требования МСФО ОС 17 для этой модели, то есть по себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения.**

Перевод в другую категорию

66. **Перевод в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из нее должны проводиться только тогда, когда меняется ее предназначение, что подтверждается:**

    (a) **началом использования для собственных нужд владельца при переводе из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;**

    (b) **началом реконструкции в целях продажи при переводе из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов;**

    (c) **завершением использования для собственных нужд при переводе из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости;**

    (d) **началом операционной аренды (на коммерческой основе), в рамках которой недвижимость сдается в аренду другой стороне, при переводе из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости; или**

    (e) **[удален].**

67. Характер использования недвижимости государственными организациями может изменяться со временем. Например, государственная организация может решить занять здание, используемое в настоящее время в качестве инвестиционной недвижимости, либо переоборудовать здание, используемое в настоящее время для расквартирования флота или в административных целях, в гостиницу и передать его эксплуатирующим организациям коммерческого сектора. В первом случае здание учитывается как инвестиционная недвижимость до того момента, когда его займет государственная организация. Во втором случае здание учитывается как основные средства до того момента, когда прекратится его первоначальное использование, и оно будет реклассифицировано в категорию инвестиционной недвижимости.

68. Параграф 66 (b) требует, чтобы организация переводила объект из инвестиционной недвижимости

в запасы только тогда, когда изменяется его предназначение, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта с целью продажи. Если организация принимает решение о выбытии объекта без реконструкции, то объект продолжает учитываться как инвестиционная недвижимость до прекращения признания (исключения из Отчета о финансовом положении) и не учитывается в составе запасов. Таким же образом, если организация начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционной недвижимости для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, то этот объект сохраняет статус инвестиционной недвижимости и не реклассифицируется во время реконструкции в категорию недвижимости, занимаемой владельцем.

69. Департамент по управлению имуществом государственных организаций может регулярно проверять свои здания для определения их соответствия его требованиям, и в ходе этого процесса может выявить и выделить определенные здания для продажи. В такой ситуации здание может рассматриваться в качестве запасов. Однако если государственная организация решила держать здание в связи с его способностью приносить выручку от сдачи в аренду или возможного прироста стоимости капитала, это здание должно быть реклассифицировано в категорию инвестиционной недвижимости с момента предоставления его в операционную аренду.

70. Параграфы 71–76 рассматривают вопросы признания и оценки, которые применяются в случае использования организацией модели учета инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости. Если организация использует модель учета по себестоимости, то перевод объектов между категориями инвестиционной недвижимости, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переводимых объектов, а также к изменениям стоимости объектов для целей оценки и раскрытия информации.

71. **При переводе объекта из категории инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем или запасы, стоимостью этого объекта для последующего учета в соответствии с МСФО ОС 17 или МСФО ОС 12 должна быть его справедливая стоимость на дату изменения предназначения.**

72. **Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет учитываться по справедливой стоимости, организация должна применять МСФО ОС 17 вплоть до даты изменения предназначения. Организация должна отражать любую имеющуюся на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости, определенной согласно МСФО ОС 17, и ее справедливой стоимостью таким же образом, как и переоценку согласно МСФО ОС 17.**

73. Организация начисляет амортизацию и признает все убытки от обесценения до даты, когда недвижимость, занимаемая владельцем, становится инвестиционной недвижимостью, которая отражается по справедливой стоимости. Организация учитывает имеющуюся на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости, определенной согласно МСФО ОС 17, и ее справедливой стоимостью таким же образом, как и переоценку согласно МСФО ОС 17. Другими словами:

(a) любое уменьшение балансовой стоимости объекта недвижимости признается в составе профицита или дефицита за период. Однако сумма уменьшения стоимости в размере ранее признанного прироста стоимости от переоценки данного объекта списывается за счет этого прироста стоимости от переоценки;

(b) Любое увеличение балансовой стоимости отражается в учете следующим образом:

(i) увеличение в пределах признанной ранее суммы убытка от обесценения данной недвижимости признается в составе профицита или дефицита за период. Сумма увеличения, признанная в составе профицита или дефицита за период, 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; и

(ii) вся оставшаяся часть суммы увеличения напрямую кредитуется на счет чистых активов/ капитала как прирост стоимости от переоценки. При последующем выбытии объекта инвестиционной недвижимости включенный в состав чистых активов/ капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет накопленного профицита или дефицита. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет накопленного профицита или дефицита не отражается через

профицит или дефицит.

74. **При переводе объекта из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью объекта недвижимости на эту дату и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе профицита или дефицита за период.**

75. Порядок учета перевода объекта из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, соответствует порядку учета продажи запасов.

76. **При завершении организацией строительства или реконструкции объекта инвестиционной недвижимости, созданного силами организации, который будет учитываться по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью данного объекта на эту дату и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе профицита или дефицита за период.**

Выбытие

77. **Признание объекта инвестиционной недвижимости должно быть прекращено (исключено из Отчета о финансовом положении) на момент выбытия или окончательного изъятия из эксплуатации, и никаких будущих экономических выгод или возможности полезного использования не ожидается от его выбытия.**

78. Выбытие объекта инвестиционной недвижимости может произойти при продаже или при передаче в финансовую аренду. Для определения даты выбытия инвестиционной недвижимости организация руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, содержащимися в МСФО ОС 9, и учитывает соответствующие рекомендации, содержащиеся в Руководстве по внедрению МСФО ОС 9. МСФО ОС 13 применяется при выбытии, происходящем при передаче в финансовую аренду и продаже с обратной арендой.

79. Если согласно правилу признания, указанному в параграфе 20, организация признает в балансовой стоимости актива стоимость замены части инвестиционной недвижимости, то балансовая стоимость замененной части списывается. В инвестиционной недвижимости, учитываемой по модели учета по себестоимости, замененная часть может быть частью, которая не амортизировалась отдельно. Если определить балансовую стоимость замененной части практически неосуществимо, то организация может использовать стоимость замены как показатель стоимости замененной части на момент ее приобретения или строительства. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости при применении модели учета по справедливой стоимости уже может отражать то, что часть недвижимости, подлежащая замене, уже потеряла свою стоимость. В иных случаях может быть затруднено определение того, насколько следует уменьшить справедливую стоимость при списании заменяемой части. Альтернативой уменьшению справедливой стоимости замененной части, в случаях, когда это сделать практически неосуществимо, является включение стоимости замены в балансовую стоимость актива и последующая переоценка до справедливой стоимости, как это требовалось бы в случае улучшений, не связанных с заменой.

80. **Прибыль или убытки, возникающие в результате списания или выбытия инвестиционной недвижимости, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и должны признаваться в составе профицита или дефицита за период списания или выбытия (если в МСФО ОС 13 не предусмотрено иное при продаже с обратной арендой).**

81. Вознаграждение, причитающееся к получению при выбытии объекта инвестиционной недвижимости, подлежит первоначальному признанию по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки платежа за объект инвестиционной недвижимости, полученное вознаграждение первоначально признается в сумме эквивалента цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между полученной суммой вознаграждения и эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО ОС 9 на основе метода эффективной процентной ставки.

82. Организация применяет МСФО ОС 19 или, по необходимости, другой соответствующий стандарт ко всем обязательствам, которые у нее остаются после выбытия инвестиционной недвижимости.

83. **Компенсация от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционной недвижимости был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости[24], признается в составе профицита или дефицита тогда, когда компенсация будет получена.**

84. Обесценение или утрата инвестиционной недвижимости, связанные с ними требования возмещения или выплаты компенсаций третьими сторонами, и любое последующее приобретение или строительство заменяющих активов являются отдельными экономическими событиями и учитываются отдельно следующим образом:

(a) обесценение инвестиционной недвижимости признается в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», в зависимости от конкретного случая;

(b) списание или выбытие инвестиционной недвижимости признается в соответствии с параграфами 77–82 настоящего Стандарта;

(c) компенсация от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционная недвижимость был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости, признается в составе профицита или дефицита тогда, когда она будет получена; и

(d) стоимость активов, восстановленных, приобретенных или построенных в качестве замены, определяется в соответствии с параграфами 26–28 данного Стандарта.

Раскрытие информации

Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по себестоимости

85. Нижеперечисленные виды раскрытия информации применяются в дополнение к тем, которые предусмотрены в МСФО ОС 13. Согласно МСФО ОС 13, собственник объекта инвестиционной недвижимости раскрывает сведения о договорах операционной аренды с позиции арендодателя. Организация, владеющая объектом инвестиционной недвижимости на правах финансовой аренды или операционной аренды, раскрывает сведения о финансовой аренде с позиции арендатора, а также об объектах инвестиционной недвижимости, находящихся в операционной аренде, с позиции арендодателя.

86. **Организация должна раскрывать:**

(a) **применяется ли модель учета по справедливой стоимости или модель учета по себестоимости;**

(b) **если применяется модель учета по справедливой стоимости, то классифицируется ли и учитывается ли недвижимость, находящаяся в операционной аренде, как инвестиционная недвижимость, и при каких условиях;**

(c) **при затрудненной классификации (см. параграф 18) - критерии, разработанные организацией в целях проведения различия между инвестиционной недвижимостью и недвижимостью, занимаемой владельцем, а также недвижимостью, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности;**

(d) **методы и основные допущения, применяемые при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, включая утверждение о том, что оценка справедливой стоимости подтверждается рыночной информацией, либо что она, в большей мере основана на других факторах (которые организация должна раскрыть) ввиду особенностей недвижимости и отсутствия сравнимой рыночной информации;**

(e) **насколько справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (в той сумме, в которой она оценена или представлена в финансовой отчетности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также опытом недавнего проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект. Если такая оценка не проводилась, данный факт должен**

[24] В английском оригинале текста употребляется термин «given up», перевод которого имеет много значений. В имеющемся контексте корректно переводить как «терять в доходе, потерять прибыль (при продаже ценных бумаг)», но в связи с тем, что в данном случае речь не идет о предполагаемом доходе (или прибыли), лучше всего использовать словосочетание «с потерей в ее стоимости».

раскрываться;

(f) **суммы, признанные в качестве профицита или дефицита по:**

(i) **выручке от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости;**

(ii) **прямым операционным расходам (в том числе расходам на ремонт и эксплуатацию) на инвестиционную недвижимость, приносившую выручку от сдачи в аренду в течение периода; и**

(iii) **прямым операционным расходам (в том числе расходам на ремонт и эксплуатацию) на инвестиционную недвижимость, не приносившую выручку от сдачи в аренду в течение периода;**

(g) **наличие, а также величину ограничений возможности продажи инвестиционной недвижимости или поступления выручки и прочих доходов от выбытия; и**

(h) **договорные обязательства по приобретению, строительству или реконструкции инвестиционной недвижимости или по ее ремонту, эксплуатации или реконструкции.**

Модель учета по справедливой стоимости

87. **В дополнение к сведениям, подлежащим раскрытию в соответствии с параграфом 86, организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости, которая описана в параграфах 42–64, также должна раскрывать информацию о сверке балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, указывая следующее:**

(a) **поступления – отдельно раскрывая поступления от приобретения объектов и поступления в результате капитализации последующих затрат, признанных в балансовой стоимости актива;**

(b) **поступления в результате приобретения путем объединения организаций;**

(c) **суммы выбытия;**

(d) **чистые прибыли или убытки, возникающие в результате корректировки справедливой стоимости;**

(e) **чистые курсовые разницы, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности в иную валюту, и в результате пересчета зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся организации;**

(f) **перевод объектов недвижимости из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот;**

(g) **прочие изменения.**

88. **В случаях, когда оценка инвестиционной недвижимости значительно корректируется для целей финансовой отчетности, например, во избежание двойного учета активов и обязательств, признаваемых как отдельные активы и обязательства согласно параграфу 59, организация должна раскрыть информацию о сверке полученной оценки и скорректированной оценки, включенной в финансовую отчетность, показывая раздельно совокупные суммы всех признанных арендных обязательств, которые были учтены, и все другие значительные корректировки.**

89. **В исключительных случаях, приведенных в параграфе 62, когда организация оценивает инвестиционную недвижимость, используя модель учета по себестоимости согласно МСФО ОС 17, сверка, требуемая параграфом 87, должна раскрывать суммы, относящиеся к этой недвижимости, отдельно от сумм, относящихся к другим объектам инвестиционной недвижимости. Кроме того, организация должна раскрывать:**

(a) **описание инвестиционной недвижимости;**

(b) **объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;**

(c) **если возможно, диапазон оценок, в котором вероятнее всего лежит справедливая стоимость; и**

(d) **при выбытии инвестиционной недвижимости, не учитываемой по справедливой стоимости:**

(i) **факт выбытия инвестиционной недвижимости, не учитываемой по справедливой стоимости;**

(ii) **балансовую стоимость такой инвестиционной недвижимости на момент продажи; и**

(iii) **сумму признанной прибыли или убытка.**

Модель учета по себестоимости

90. **В дополнение к раскрытию информации, требуемой параграфом 86, организация, применяющая модель учета по себестоимости, описанную в параграфе 65, должна раскрывать:**

(a) **применяемые методы начисления амортизации;**

(b) **применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;**

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

(d) **сверку балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, указывая следующее:**

(i) **поступления - отдельно раскрывая поступления в результате приобретения объектов и поступления в результате капитализации последующих затрат, признанных в качестве актива;**

(ii) **поступления в результате приобретения путем объединения организаций;**

(iii) **суммы выбытия;**

(iv) **суммы амортизации;**

(v) **сумму признанных убытков от обесценения и сумму восстановленных убытков от обесценения за период согласно МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26, в зависимости от ситуации;**

(vi) **чистые курсовые разницы, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности в иную валюту и в результате пересчета зарубежной деятельности в валюту отчетности отчитывающейся организации;**

(vii) **перевод объектов недвижимости из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот;**

(viii) **прочие изменения; и**

(e) **Справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. В исключительных случаях, описанных в параграфе 62, когда организация не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, она должна раскрывать:**

(i) **описание инвестиционной недвижимости;**

(ii) **объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;**

(iii) **если возможно, диапазон оценок, в котором вероятнее всего лежит справедливая стоимость.**

Переходные положения

Первое применение учета по методу начисления

91. **Организация, впервые применяющая учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, должна первоначально признать инвестиционную недвижимость по себестоимости или по справедливой стоимости. Для инвестиционной недвижимости, которая была приобретена безвозмездно или за символическую плату, себестоимостью является ее справедливая стоимость на дату приобретения.**

92. **Организация должна отразить эффект от первоначального признания инвестиционной недвижимости как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС был применен впервые.**

93. До первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС организация (a) может признавать инвестиционную недвижимость на иной основе, чем по себестоимости или справедливой стоимости, как определено в настоящем Стандарте, или (b) может контролировать инвестиционную недвижимость, которая не была ею признана. Настоящий Стандарт требует,

чтобы первое признание инвестиционной недвижимости по себестоимости или справедливой стоимости осуществлялось организациями на дату первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. Если активы первоначально признаются по себестоимости и были приобретены безвозмездно или за символическую плату, их себестоимость определяется исходя из справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на дату приобретения. Если себестоимость приобретения инвестиционной недвижимости неизвестна, она может быть определена на основе ее справедливой стоимости на дату приобретения.

Модель учета по справедливой стоимости

94. **При использовании модели учета по справедливой стоимости, организация должна отражать эффект применения настоящего Стандарта как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита на начало периода в том периоде, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. В дополнение к этому:**

    (a) **если организация ранее публично раскрывала (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость своей инвестиционной недвижимости в предыдущих периодах (определяемую на основе методов, которые удовлетворяют определению справедливой стоимости, содержащемуся в параграфе 7, и указаниям, представленным в параграфах 45–61), то рекомендуется, но не требуется:**

        (i) **скорректировать сальдо накопленного профицита или дефицита на начало самого раннего представленного периода, в котором такая справедливая стоимость была раскрыта для публичного использования; и**

        (ii) **пересчитать сравнительную информацию за эти периоды; и**

    (b) **если организация ранее не раскрывала информацию, описанную в пункте a) для публичного использования, то ей не нужно пересчитывать сравнительную информацию, а следует раскрыть этот факт.**

95. При первоначальном применении настоящего Стандарта, организация может решить применять модель учета по справедливой стоимости к инвестиционной недвижимости, уже признанной в ее финансовой отчетности. В этом случае настоящий Стандарт требует, чтобы любая корректировка балансовой стоимости инвестиционной недвижимости была включена в начальное сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. Настоящий Стандарт требует учета, отличного от того, который требуется в соответствии с МСФО ОС 3. МСФО ОС 3 требует пересчета сравнительной информации, если только такой пересчет не является практически неосуществимым. Настоящий Стандарт только рекомендует пересчитывать такую сравнительную информацию при определенных условиях.

96. Если организация впервые применяет настоящий Стандарт, корректировка начального сальдо накопленного профицита или дефицита включает реклассификацию любой суммы, отраженной в качестве положительной переоценки инвестиционной недвижимости.

97. Организация, которая (a) ранее применяла МСФО ОС 16 (в редакции 2001 г.) и (b) впервые решила классифицировать и учитывать некоторую или всю соответствующую недвижимость, находящуюся в операционной аренде, как инвестиционную недвижимость, должна признавать эффект от данного решения как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, когда решение было принято впервые. Кроме того, если организация раньше публично раскрывала (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость этой недвижимости в более ранних периодах, то применяется параграф 94 (a). Если организация ранее не раскрывала публично связанную с этой недвижимостью информацию, описанную в параграфе 94 (a), то применяется параграф 94 (b).

Модель учета по себестоимости

98. До первоначального применения настоящего Стандарта организация может признавать свою инвестиционную недвижимость на основе, отличной от модели учета по себестоимости, например на основе учета по справедливой стоимости или другого метода оценки. МСФО ОС 3 применяется к любому изменению в учетной политике, которое происходит при первоначальном применении организацией настоящего Стандарта и выборе модели учета по себестоимости. Эффект изменения учетной политики включает реклассификацию любой суммы, отраженной в качестве прироста стоимости от переоценки инвестиционной недвижимости.

99. МСФО ОС 3 требует от организации ретроспективного применения учетной политики, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Поэтому, когда организация a)

первоначально признает инвестиционную недвижимость по себестоимости и b) решает использовать модель учета по себестоимости в соответствии с настоящим Стандартом, она также должна признавать всю накопленную амортизацию и все накопленные убытки от обесценения этой недвижимости, так, как если бы она всегда применяла эту учетную политику.

100. **В отношении организаций, которые прежде применяли МСФО ОС 16 (2001), требования параграфов 36–38 относительно первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, приобретенной в сделке по обмену активами, должны применяться перспективно только к будущим операциям.**

Дата вступления в силу

101. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

101A. **Параграфы 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 и 66 были изменены, параграф 29 был удален, а параграфы 62A и 62B были добавлены «Совершенствованиями МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется применять указанные поправки к инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, при условии, что ее справедливая стоимость определена на любую из дат до 1 января 2011 года. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграфы 8 и 107A МСФО ОС 17.**

102. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 16 (2001 г.)

103. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость», изданный в 2001 году.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 16.

Пересмотр МСФО ОС 16 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года Совет по МСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений к 13 Международным Стандартам Финансовой Отчетности (МСФО) в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта Совета по МСФО заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 16, выпущенный в декабре 2000 года, основывался на МСФО 40 (2000 г.) «Инвестиционная недвижимость», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС) – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 40 и в целом согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут найти Основание для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org.) В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключений объясняются причины отклонений, характерные для общественного сектора.

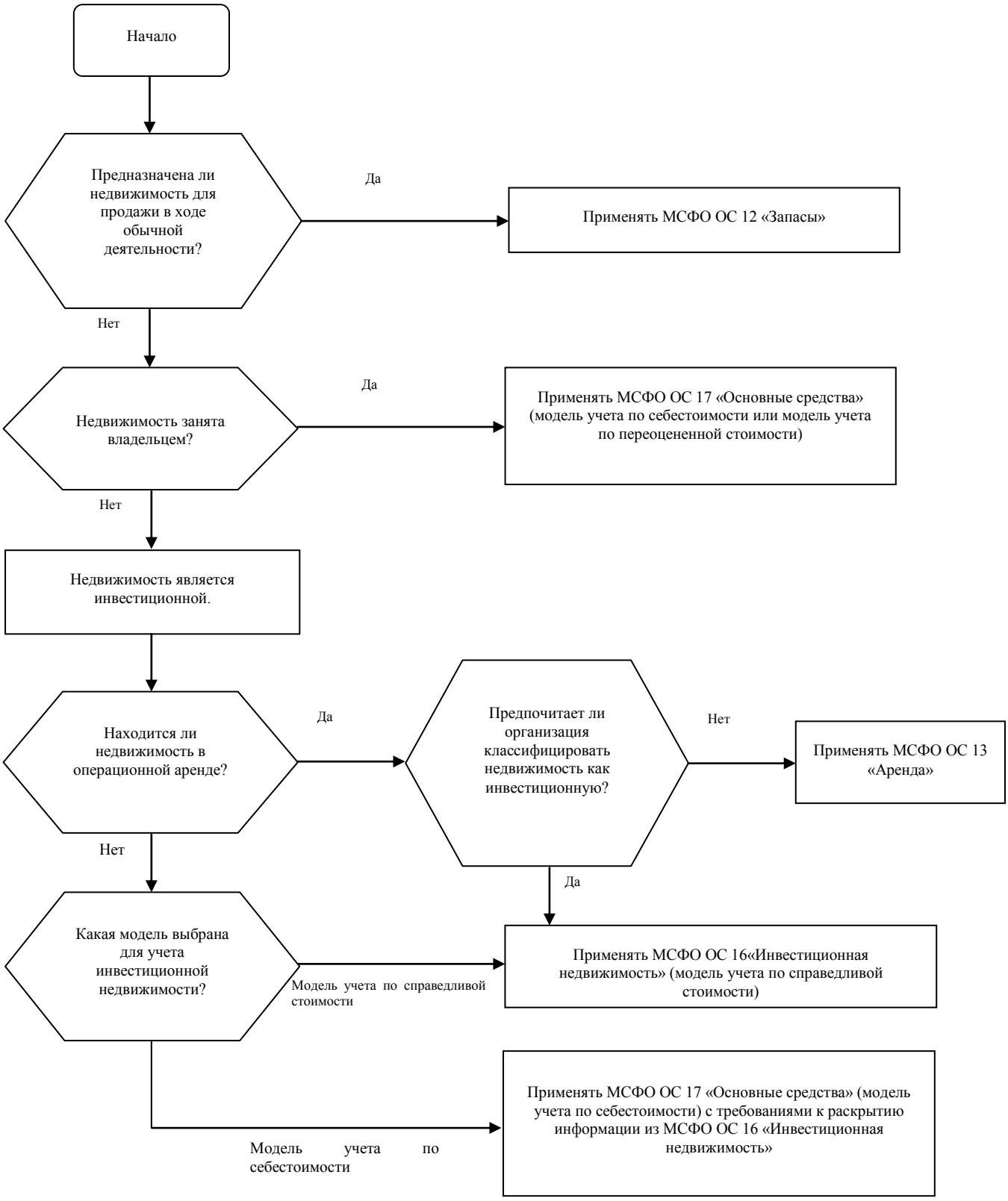
BC6. В МСФО 40 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 16 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что СМСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал собственного мнения о применимости требований данных МСФО к организациям общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 16 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 40, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

Иллюстративный пример: Дерево решений

Данное дерево решений дополняет, но не является частью МСФО ОС 16.



Сравнение с МСФО 40

В основе МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» лежит МСФО 40 (2003 года) «Инвестиционная недвижимость», включая поправки, внесенные в МСФО 40 рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008. На момент издания настоящего стандарта, СМСФО ОС не рассмотрел возможность применения МСФО 4 «Договора страхования» и МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращения деятельности» к организациям общественного сектора, таким образом, МСФО ОС 16 не содержит поправки к МСФО, внесенные в МСФО 40 после выхода этих МСФО. Основные отличия между МСФО ОС 16 и МСФО 40 заключаются в следующем:

- МСФО ОС 16 требует, чтобы при первоначальном признании инвестиционная недвижимость оценивалась по себестоимости, и указывает, что в случае приобретения актива безвозмездно или за символическую плату, его себестоимостью является справедливая стоимость на дату приобретения. МСФО 40 требует, чтобы инвестиционная недвижимость при первоначальном признании оценивалась по себестоимости.
- Добавлен комментарий, поясняющий, что МСФО ОС 16 не применяется к недвижимости, предназначенной для предоставления социальных услуг, которая также генерирует потоки денежных средств. Такая недвижимость учитывается в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».
- МСФО ОС 16 включает переходные положения и для первоначального применения и для перехода от предыдущей версии МСФО ОС 16. МСФО 40 содержит только переходные положения для организаций, уже применяющих МСФО. МСФО 1 рассматривает вопрос первоначального применения МСФО. МСФО ОС 16 включает дополнительные переходные положения, указывающие, что в случае первоначального применения организацией метода начисления и признания прежде не учитываемой инвестиционной недвижимости, данная корректировка должна быть отражена в начальном сальдо накопленного профицита или дефицита.
- Для разъяснения применимости стандартов к бухгалтерскому учету в организациях общественного сектора, помимо комментариев, содержащихся в МСФО 40, в МСФО ОС 16 включены дополнительные комментарии.
- В МСФО ОС 16 используется терминология, отличная от МСФО 40. Наиболее показательным примером является использование термина «Отчет о финансовых результатах деятельности» в МСФО ОС 16. Эквивалентным термином в МСФО 40 является «Отчет о прибылях и убытках».
- В МСФО ОС 16 не используется термин «доход», который в МСФО 40 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».

МСФО ОС 17 – ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 (в редакции 2003 года) «Основные средства», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2006 года

МСФО ОС 17 — ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN17

Цель 1

Сфера применения 2–12

Активы культурного наследия 9–12

Определения 13

Признание 14–25

Инфраструктурные активы 21

Первоначальная стоимость 22

Последующие затраты 23–25

Оценка при признании 26–41

Элементы себестоимости 30–36

Оценка себестоимости 37–41

Оценка после признания 42–81

Модель учета по себестоимости 43

Модель учета по переоцененной стоимости 44–58

Амортизация 59–78

Амортизируемая стоимость и период амортизации 66–75

Метод начисления амортизации 76–78

Обесценение 79

Компенсация обесценения 80–81

Прекращение признания 82–87

Раскрытие информации 88–94

Переходные положения 95–106

Дата вступления в силу 107–108

Отмена МСФО ОС 17 (2001 г.) 109

Приложение: поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Иллюстративный пример

Сравнение с МСФО 16

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 17 «Основные средства» изложен в параграфах 1–109. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 17 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 17 «Основные средства» заменяет МСФО ОС 17 «Основные средства» (в редакции декабря 2001 года.), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Причины пересмотра МСФО ОС 17

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 17 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 17 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 16 «Основные средства», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 16 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 17 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 16». Все изменения в МСФО 16, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию Стандартов, не были включены в МСФО ОС 16.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 17 приводятся ниже.

Определения

IN5. В параграфе 13:

- В связи с публикацией МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» Стандарт определяет следующие термины: «балансовая стоимость», «убыток от обесценения», «убыток от обесценения активов, не генерирующих денежные средства», «возмещаемая стоимость» и «возмещаемая стоимость использования». Ранее в МСФО ОС 17 данные определения отсутствовали;
- Стандарт вносит поправку в определение ликвидационной стоимости. Новое определение требует, чтобы организация оценивала ликвидационную стоимость объекта основных средств как сумму, которую, по оценке организации, она получила бы на текущий момент от выбытия актива, если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец срока полезного использования. Прежде определение в МСФО ОС 17 не разъясняло, что ликвидационная стоимость представляет собой стоимость на текущий момент.
- Стандарт определяет термин «специфичная для организации стоимость», который означает «дисконтированную стоимость потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или ожидает понести при погашении обязательства». Данный термин используется в тех случаях, когда необходимо определить, имеет ли операция по обмену активами коммерческий характер. Также приводятся рекомендации по определению коммерческого характера данной операции (см. параграфы 38-40). Ранее в МСФО ОС 17 эти определения и соответствующие рекомендации отсутствовали.

Признание

IN6. Стандарт требует, чтобы организация применяла единый критерий признания активов ко всем расходам, связанным с основными средствами, в момент их возникновения, включая первоначальную стоимость и последующие затраты (см. параграфы 14, 19, 22, 24–25). Ранее МСФО ОС 17 содержал два критерия признания: один применялся для первоначальных, а другой для последующих затрат.

IN7. Стандарт разъясняет в параграфе 23, что стоимость повседневного технического обслуживания основных средств подлежит признанию в профиците или дефиците. Ранее МСФО ОС 17 не содержал четких пояснений по этому вопросу.

Оценка при признании

IN8. Стандарт требует, чтобы организация включала оценку стоимости демонтажа, ликвидации и восстановления актива в стоимость основных средств, включая обязательства, возникающие у организации как при приобретении актива, так и при его использовании в последующие периоды, за исключением случаев, когда он используется для создания запасов (см. параграф 30). В отношении обязательств по демонтажу, ликвидации и восстановлению, возникших во время использования объекта для создания запасов, применяется МСФО ОС 12. Ранее МСФО ОС 17 включал в стоимость основных средств только обязательства, возникающие у организации при приобретении актива.

IN9. Стандарт требует от организации оценивать по справедливой стоимости объект основных средств, приобретенный путем обмена на неденежный актив или активы, или на сочетание денежных и неденежных активов, если только обменная операция не носит коммерческого характера; или когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость ни переданного, ни полученного актива (см. параграфы 38–40). Ранее в МСФО ОС 17 операции по обмену активами подразделялись на обмен аналогичными активами и обмен неаналогичными активами. Разные операции обмена подлежали различному порядку отражения в учете и отчетности. При обмене аналогичными активами стоимость полученного актива соответствовала балансовой стоимости переданного актива. При обмене неаналогичными активами стоимость равнялась справедливой стоимости переданного актива, скорректированного на сумму всех перечисленных денежных средств или их эквивалентов.

Амортизация

IN10. Стандарт требует, чтобы организация определяла амортизационные отчисления отдельно по каждой значимой части объекта основных средств (см. параграфы 59–63). Ранее МСФО ОС 17 не содержал четких пояснений по этому вопросу.

IN11. Стандарт требует от организации начислять амортизацию объекта основных средств с момента его готовности к использованию и до момента его выбытия, даже если в течение этого периода объект простаивал (см. параграф 71). Ранее в МСФО ОС 17 не было указано, когда должна начинаться амортизация объекта. В нем устанавливалось, что организация должна прекратить амортизацию объекта, когда объект изымается из эксплуатации и предназначается для выбытия.

Компенсация за обесценение

IN12. Стандарт требует, чтобы организация включала в состав профицита или дефицита компенсацию, выплачиваемую третьей стороной за поврежденный, утраченный или переданный объект основных средств, когда такая компенсация причитается к получению (см. параграф 80). Ранее МСФО ОС 17 не содержал таких требований.

Прекращение признания

IN13. Стандарт требует, чтобы организация списывала балансовую стоимость объекта основных средств, подлежащего выбытию, на дату, когда ею соблюдены критерии продажи товаров согласно МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» (см. параграф 84). Ранее в МСФО ОС 17 не указывалось, что организация должна следовать критериям, содержащимся в МСФО ОС 9, для определения даты списания балансовой стоимости выбывающего объекта основных средств.

IN14. Стандарт требует, чтобы организация списывала балансовую стоимость части объекта основных средств, если эта часть была заменена, и организация включила стоимость замененной части в балансовую стоимость объекта (см. параграф 85). Ранее в МСФО ОС 17 критерий прекращения признания не применялся к замененным частям. Критерий признания последующих затрат фактически исключал возможность включения стоимости замены в балансовую стоимость объекта.

Переходные положения

IN15. Стандарт требует, чтобы организация признавала результат от первоначального признания основных средств как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита за период, в котором произведено первоначальное признание основных средств в соответствии с МСФО ОС 17 (см. параграф 97).

IN16. Стандарт разъясняет, что организация должна ретроспективно применять учетную политику в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» при первоначальном признании объекта основных средств в соответствии с МСФО ОС 17 (см. параграф 99).

Поправки к другим МСФО ОС

IN17. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта заключается в определении порядка отражения в учете и отчетности основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получить информацию об инвестициях организации в основные средства и изменениях в этих инвестициях. Основными вопросами учета основных средств являются (a) признание активов, (b) определение их балансовой стоимости и (c) относящиеся к ним амортизационные отчисления и убытки от обесценения, подлежащие признанию.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете основных средств, за исключением:**

   (a) **случаев, когда принимается иной порядок отражения в учете и отчетности в соответствии с другим МСФО ОС; и**

   (b) **активов культурного наследия. Однако требования к раскрытию информации, содержащиеся в параграфах 88, 89, 92, применяются к признанным активам культурного наследия.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. Настоящий Стандарт применяется к основным средствам, включая:

   (a) специальное военное оборудование; и

   (b) инфраструктурные активы.

   Переходные положения в параграфах 95–104 освобождают от требования признавать все основные средства в течение пятилетнего переходного периода.

6. Настоящий Стандарт не применяется к:

   (a) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); или

   (b) правам на разработку полезных ископаемых и запасам полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы (см. соответствующий международный или национальный Стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются права разработку полезных ископаемых, запасы полезных ископаемых и аналогичных невозобновляемых ресурсов).

   Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к основным средствам, используемым для разработки или обслуживания активов, описанных в пунктах 6 (a) или 6 (b).

7. Другие МСФО ОС могут требовать признания того или иного объекта основных средств в соответствии с использованием подхода, отличного от изложенного в настоящем Стандарте. Например, МСФО ОС 13 «Аренда» требует, чтобы организация использовала в качестве критерия признания арендованного объекта основных средств передачу рисков и выгод. Однако в подобных случаях прочие аспекты порядка отражения в учете и отчетности этих активов, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего Стандарта.

8. Организация, использующая модель учета по себестоимости для учета инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость», должна использовать модель учета по себестоимости согласно настоящему Стандарту.

Активы культурного наследия

9. Настоящий Стандарт не требует, чтобы организация признавала активы культурного наследия, которые в противном случае соответствовали бы определению и критериям признания основных средств. Если организация признает активы культурного наследия, она должна применять требования настоящего Стандарта к раскрытию информации и может, но не обязана, применять требования настоящего Стандарта к оценке.

10. Некоторые активы характеризуются как активы культурного наследия по причине их культурной, экологической или исторической значимости. Примеры таких активов включают исторические здания и памятники, места археологических раскопок, заповедники и природоохранные территории, а также произведения искусства. Активы культурного наследия часто обладают определенными характеристиками (хотя эти характеристики и не являются присущими исключительно таким активам), в том числе следующими:

    (a) маловероятно, что их культурная, природная, образовательная и историческая ценность может быть полностью отражена в финансовой оценке, основанной исключительно на рыночной цене;

    (b) юридические и /или установленные законом обязательства могут налагать запреты или жесткие ограничения на выбытие путем продажи;

    (c) часто они являются незаменимыми, и их ценность может возрастать со временем даже при ухудшении физического состояния; и

    (d) их срок полезного использования с трудом поддается оценке и в некоторых случаях может составлять несколько сотен лет.

    Организации общественного сектора могут владеть значительными фондами активов культурного наследия, которые приобретались в течение многих лет различными способами, включая приобретение, принятие в дар, наследование и конфискацию. Такие активы редко предназначены для генерирования денежных притоков, и для их использования в подобных целях могут существовать юридические или социальные препятствия.

11. Некоторые активы культурного наследия обладают возможностью полезного использования, отличной от их историко-культурной ценности, как, например, историческое здание, используемое для размещения офисов. В подобных случаях они могут признаваться и оцениваться на той же основе, что и другие объекты основных средств. Для прочих активов культурного наследия их возможность полезного использования ограничена историко-культурными характеристиками, как, например, для памятников и руин. Наличие альтернативной возможности полезного использования может оказывать влияние на выбор метода оценки.

12. Согласно требованиям к раскрытию информации, приведенным в параграфах 88–94, организации должны раскрывать информацию о признанных активах. Тем самым, организации, признавшие активы культурного наследия, должны раскрывать следующую информацию в отношении этих активов:

    (a) использованный метод оценки;

    (b) метод начисления амортизации, если он применяется;

    (c) полную балансовую стоимость;

    (d) накопленную сумму амортизации на конец периода, если таковая имеется; и

    (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода с указанием ее определенных компонентов.

Определения

13. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

    <u>Балансовая стоимость</u> (для целей настоящего Стандарта) – стоимость, по которой актив отражается в отчетности после вычета всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

<u>Класс основных средств</u> – это группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации, и отражаемая в виде единой статьи в целях раскрытия информации в финансовой отчетности.

<u>Амортизируемая стоимость</u> – себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость актива, за вычетом ликвидационной стоимости.

<u>Амортизация</u> – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

<u>Специфическая для организации стоимость</u> – дисконтированная стоимость денежных потоков, которую организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или ожидает понести при погашении обязательства.

<u>Убыток от обесценения генерирующих денежные средства активов</u> – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

<u>Убыток от обесценения не генерирующих денежные средства активов</u> – сумма, на которую балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, превышает его возмещаемую стоимость.

<u>Основные средства</u> – материальные активы, которые:

(a) **предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг при сдаче в аренду или в административных целях; и**

(b) **предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.**

<u>Возмещаемая стоимость</u> – наибольшая из двух величин: справедливой стоимости генерирующего денежные средства актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

<u>Возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства</u> – наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

<u>Ликвидационная стоимость актива</u>[25] – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на выбытие, как если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец срока полезного использования.

<u>Срок полезного использования</u> – это либо:

(a) **период времени, на протяжении которого ожидается, что актив будет в распоряжении организации для использования; или**

(b) **количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.**

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

[25] В английском оригинале текста употребляется выражение «residual value (of an asset)». Буквально «residual» переводится как «остаточный». Тем не менее, в МСФО ОС и МСФО не применяется термин «остаточная стоимость» с таким же значением, что и в российском бухгалтерском учете. Вместо него применяется термин «балансовая стоимость», о чем прямо написано в настоящем Стандарте в определении термина «балансовая стоимость». При этом определение термина «residual value (of an asset)» описывает именно ликвидационную стоимость. Данный вывод подтверждается анализом содержания всех параграфов МСФО ОС и МСФО, включающих эти термины.

Признание

14. **Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, когда:**

    (a) **существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; и**

    (b) **себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить.**

17. Запасные части и вспомогательное оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в составе профицита или дефицита по мере потребления. Тем не менее, наиболее важные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если организация предполагает использовать их в течение более чем одного периода. Аналогичным образом, если запасные части и вспомогательное оборудование могут использоваться только в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, они учитываются как основные средства.

18. Настоящий Стандарт не определяет единицу учета (инвентарный объект) основных средств, т.е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, такие как библиотечные книги, периферийные устройства для компьютеров и мелкое оборудование, и применять критерии к их совокупной стоимости.

19. Руководствуясь данными критериями признания, организация оценивает все свои расходы по приобретению и эксплуатации основных средств в момент их возникновения. Такие расходы включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также расходы, понесенные впоследствии в связи с расширением, частичной заменой или обслуживанием этого объекта.

20. Специальное военное оборудование обычно отвечает критериям определения основных средств и подлежит признанию в качестве актива в соответствии с настоящим Стандартом.

Инфраструктурные активы

21. Некоторые активы, как правило, описываются как инфраструктурные активы, и, несмотря на то, что общепринятого определения инфраструктурных активов не существует, такие активы обладают некоторыми или всеми из следующих характеристик:

    (a) они являются частью системы или сети;

    (b) они носят специализированный характер и не имеют альтернативных вариантов использования;

    (c) они являются недвижимыми; и

    (d) их выбытие может быть связано с определенными ограничениями.

    Хотя владеть инфраструктурными активами могут не только организации общественного сектора, значительные инфраструктурные активы часто встречаются именно в рамках общественного сектора. Инфраструктурные активы соответствуют определению основных средств и должны учитываться в соответствии с настоящим Стандартом. Примерами инфраструктурных активов являются дорожные сети, канализационные системы, системы водо- и электроснабжения, а также коммуникационные сети.

Первоначальная стоимость

22. Объекты основных средств могут использоваться в целях обеспечения безопасности или защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких основных средств не приводит непосредственно к увеличению будущих экономических выгод или возможности полезного использования какого-либо конкретного имеющегося объекта основных средств, оно может быть необходимо для получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования от других своих активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны в качестве активов, поскольку они позволяют организации получать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования от эксплуатации связанных с ними активов, превышающие выгоды или возможность полезного использования, которые могли бы быть получены, если бы такие активы не были приобретены. Например, больнице необходимо

модернизировать систему пожаротушения в соответствии с правилами пожарной безопасности. Модернизация признается в качестве актива, поскольку без нее организация не может организовать работу больницы в соответствии с правилами. Однако итоговая балансовая стоимость такого актива и связанных с ним активов подлежит проверке на обесценение в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».

Последующие затраты

23. Согласно критериям признания, изложенным в параграфе 14, организация не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе профицита или дефицита в момент возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание в основном состоят из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать затраты на приобретение мелких деталей. Назначение таких расходов часто описывается как «обслуживание и ремонт» объекта основных средств.

24. Составные части некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, дорога может требовать нового покрытия каждые несколько лет; печь может потребовать замены футеровки по истечению установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, такое как сиденья и бортовая кухня, может потребовать неоднократной замены в течение срока службы фюзеляжа. Объекты основных средств также могут требовать менее частой регулярной или однократной замены, например, замена внутренних перегородок в здании. Согласно критериям признания, изложенным в параграфе 14, организация признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент возникновения при условии соблюдения критериев признания. Балансовая стоимость заменяемых частей подлежит прекращению признания в соответствии с положениями настоящего Стандарта о прекращении признания (см. параграфы 82–87).

25. Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных полных технических осмотров на предмет наличия дефектов независимо от того, заменялись ли части объекта. При выполнении каждого полного технического осмотра затраты на него признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания. Вся оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего осмотра (в отличие от запчастей) подлежит списанию. Это происходит независимо от того, включались ли затраты на проведение предыдущего осмотра в состав операции по приобретению или строительству объекта. При необходимости сумма оценки затрат на предстоящий аналогичный осмотр может служить показателем суммы затрат на осмотр, включенных в состав балансовой стоимости объекта на момент приобретения или строительства.

Оценка при признании

26. **Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, должен оцениваться по себестоимости.**

27. **Если актив приобретается путем необменной операции, его себестоимость равна его справедливой стоимости на дату приобретения.**

28. Объект основных средств может быть приобретен путем необменной операции. Например, застройщик может передать местному органу власти землю безвозмездно или за символическое вознаграждение, чтобы последний имел возможность разбить парки, проложить дороги и тротуары на застраиваемой территории. Актив также может быть приобретен путем конфискации, что тоже является необменной операцией. В таких случаях стоимостью объекта является его справедливая стоимость на дату приобретения.

29. Для целей настоящего Стандарта оценка приобретенного безвозмездно или за символическую плату объекта основных средств по справедливой стоимости при его первоначальном признании, осуществленная в соответствии с требованиями параграфа 27, не является переоценкой. Соответственно, требования к оценке, изложенные в параграфе 44, и соответствующие комментарии в параграфах 45–50 применяются только в том случае, если организация принимает решение провести переоценку объекта основных средств в последующих отчетных периодах.

Элементы себестоимости

30. Себестоимость объекта основных средств включает:

(a) цену покупки, включая импортные сборы и пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и компенсаций;

(b) все прямые затраты на доставку актива к месту назначения и приведение его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства.

(c) предварительную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление участка, на котором он расположен, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо в момент приобретения объекта, либо в ходе его эксплуатации на протяжении определенного периода в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода.

31. Примерами прямых затрат являются:

(a) расходы на выплату вознаграждений работникам (согласно определению в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности, рассматривающих вознаграждения работникам), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

(b) затраты на подготовку участка;

(c) первоначальные затраты на доставку и разгрузку;

(d) затраты на установку и монтаж;

(e) затраты на проверку надлежащей работы актива за вычетом чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива к месту назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и

(f) затраты на профессиональные услуги.

32. Организация применяет МСФО ОС 12 «Запасы» к затратам на исполнение обязательств по демонтажу, ликвидации объекта и восстановлению участка, на котором он расположен, которые будут понесены на протяжении определенного периода эксплуатации объекта для производства запасов в этот период. Обязательства по затратам, учитываемым в соответствии с МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17, признаются и оцениваются в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

33. Примерами затрат, не включаемых в стоимость объекта основных средств, являются:

(a) затраты на открытие нового производства;

(b) затраты, связанные с внедрением нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и мероприятия по продвижению);

(c) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месторасположении или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

(d) административные и прочие общие накладные расходы.

34. Признание затрат в балансовой стоимости объекта основных средств прекращается, когда объект оказывается на месте назначения и в состоянии, пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или последующем перемещении объекта, не включаются в его балансовую стоимость. Например, следующие затраты не включены в балансовую стоимость объекта основных средств:

(a) затраты, понесенные в то время, пока объект находился в состоянии, пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства, но еще не был введен в эксплуатацию или работал не с полной загрузкой;

(b) первоначальные операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую с использованием объекта; и

(c) затраты на частичное или полное перемещение или реорганизацию деятельности организации.

35. Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки объекта на место назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Эти сопутствующие операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или освоению. Например, может быть получена выручка от использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительных работ. Поскольку сопутствующие операции не являются необходимыми для доставки объекта на место назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства, выручка и соответствующие расходы от сопутствующих операций признаются в профиците или дефиците и включаются в соответствующие статьи выручки и расходов.

36. Себестоимость актива, созданного собственными силами, определяется на основании тех же методов, что и себестоимость приобретенного актива. Если организация производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО ОС 12 «Запасы»). Поэтому при определении такой себестоимости исключается любой внутренний профицит. Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья, трудовых и других ресурсов, понесенные при создании актива собственными силами. МСФО ОС 5 «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов как компонента балансовой стоимости объекта основных средств, созданного собственными силами.

Оценка по себестоимости

37. Себестоимость объекта основных средств равна эквиваленту цены при немедленном расчете денежными средствами или справедливой стоимости на дату признания для объекта, рассматриваемого в параграфе 27. Если отсрочка платежа выходит за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами и суммой оплаты признается в качестве процентов за период кредитования, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в балансовой стоимости объекта в соответствии с допустимым альтернативным порядком отражения в учете и отчетности, предусмотренным МСФО ОС 5.

38. Один или более объектов основных средств может быть приобретен в обмен на неденежный актив или активы, либо в обмен на сочетание денежных и неденежных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся просто к обмену одного неденежного актива на другой, но они также применимы ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда (a) обменная операция не носит коммерческий характер, или (b) справедливую стоимость ни полученного, ни переданного актива невозможно надежно оценить. Приобретенный объект оценивается таким образом, даже если организация не может немедленно произвести списание переданного актива. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, то оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.

39. Организация определяет, имеет ли обменная операция коммерческий характер, рассматривая величину ожидаемого изменения денежных потоков или возможности полезного использования в результате этой операции. Обменная операция имеет коммерческий характер, если:

(a) характеристики (риск, сроки и объемы) денежных потоков или возможности полезного использования, относящихся к полученному активу, отличаются от характеристик денежных потоков или возможности полезного использования, относящихся к переданному активу; или

(b) в результате обмена меняется специфичная для организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и

(c) разница в (a) или (b) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Для определения того, имеет ли обменная операция коммерческий характер, стоимость для данной организации части ее деятельности, на которую влияет операция, должна отражать денежные

потоки после вычета налогов, если они выплачиваются. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения подробных расчетов.

40. Справедливую стоимость актива, по которому нет сопоставимых рыночных сделок, можно надежно оценить, если (a) колебания в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости по этому активу незначительны, или (b) вероятность различных оценок внутри диапазона можно обоснованно оценить и использовать при расчетной оценке справедливой стоимости. Если организация может надежно определить справедливую стоимость полученного или переданного актива, тогда для оценки стоимости используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива является более очевидной.

41. Стоимость объекта основных средств, находящегося в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО ОС 13 «Аренда».

Оценка после признания

42. **При формировании своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по себестоимости в соответствии с параграфом 43, либо модель учета по переоцененной стоимости в соответствии с параграфом 44, и должна применять эту политику для всего класса основных средств.**

Модель учета по себестоимости

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

Модель учета по переоцененной стоимости

44. **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 всей накопленной в последующие периоды амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от ее значения, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. Порядок отражения в учете и отчетности переоценки изложен в параграфах 54–56.**

45. Справедливая стоимость недвижимых объектов основных средств обычно определяется путем оценки на основе рыночных данных. Справедливой стоимостью движимых объектов основных средств обычно является их рыночная стоимость, определенная путем оценки. Оценка стоимости актива, как правило, проводится профессиональным оценщиком, имеющим соответствующую и официально признанную квалификацию. Справедливую стоимость многих активов легко определить, обратившись к текущим ценам на активном и ликвидном рынке. К таким активам относятся, например, земельные участки, здания неспециализированного характера, транспортные средства и различные типы машин и оборудования.

46. Для некоторых активов общественного сектора установить их рыночную стоимость может быть затруднительно ввиду отсутствия рыночных операций по ним. Некоторые организации общественного сектора могут владеть значительными фондами таких активов.

47. В случае отсутствия данных для определения рыночной стоимости объекта недвижимости на активном и ликвидном рынке, справедливую стоимость объекта можно установить, исходя из стоимости других объектов с подобными характеристиками, местоположением и находящихся в аналогичных условиях. Например, справедливая стоимость незастроенных земель, принадлежащих государству на протяжении длительного времени, в течение которого проводились лишь немногочисленные операции, можно оценить на основе рыночной стоимости земель, обладающих аналогичными характеристиками и топографией, находящихся в том же месте и по которым имеются рыночные данные. В случае специализированных строений и других искусственных сооружений справедливую стоимость можно оценить, исходя из стоимости замещения с учетом накопленной амортизации, восстановительной стоимости или стоимости единицы работ (см. МСФО ОС 21). Во многих случаях стоимость замещения с учетом накопленной амортизации можно определить на основе цены покупки аналогичного актива со схожим объемом оставшейся

возможности полезного использования на активном и ликвидном рынке. В некоторых случаях стоимость воспроизводства актива будет наилучшим образом отражать стоимость замещения. Например, в случае разрушения здание парламента может быть восстановлено, а не заменено альтернативным зданием в силу его значимости для общества.

48. В случае отсутствия информации о справедливой стоимости, основанной на рыночных данных, в силу специализированного характера объекта основных средств, организация может оценить справедливую стоимость актива, используя, например, стоимость воспроизводства, стоимость замещения с учетом накопленной амортизации, восстановительную стоимость или метод полезных единиц (см. МСФО ОС 21). Стоимость замещения с учетом накопленной амортизации объекта основных средств можно определить, исходя из рыночной цены покупки компонентов, использованных для его производства, или индексированной цены такого же или аналогичного актива, основанной на цене за предыдущий период. Чтобы определить, имело ли место в течение периода значительное изменение технологии производства и совпадает ли производительность актива, данные по которому доступны на рынке, и оцениваемого актива при использовании метода индексирования цены, требуется профессиональное суждение.

49. Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и нестабильными изменениями справедливой стоимости, что обусловливает необходимость ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвержена лишь незначительным колебаниям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в каждые три или пять лет.

50. При переоценке объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки учитывается одним из следующих способов:

(a) пересчитывается пропорционально изменению полной балансовой стоимости актива таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости; метод часто используется при переоценке актива путем индексации стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.

(b) вычитается из полной балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Данный метод часто применяется в отношении зданий.

Величина корректировки, возникающей при пересчете или исключении сумм накопленной амортизации, образует часть суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, подлежащей учету в соответствии с параграфами 54 и 55.

51. **При переоценке отдельного объекта основных средств, переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому принадлежит этот актив.**

52. Класс основных средств – это группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации. Примерами отдельных классов являются:

(a) земельные участки;

(b) производственные помещения;

(c) дороги;

(d) машины и оборудование;

(e) сети электропередач;

(f) водные суда;

(g) воздушные суда;

(h) специальное военное оборудование;

(i) транспортные средства;

(j) мебель и встраиваемое оборудование;

(k) офисное оборудование; и

(l) буровые вышки.

53. Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, производится одновременно, чтобы избежать проведения избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, включающих сочетание затрат и стоимостей на различные даты. Однако отдельный класс активов может переоцениваться с применением скользящего графика при условии, что переоценка данного класса выполняется в течение короткого периода времени и что ее результаты обновляются.

54. **Если в результате переоценки балансовая стоимость класса активов увеличивается, это увеличение должно быть непосредственно отражено на счете прироста стоимости от переоценки в составе чистых активов/ капитала. Однако такое увеличение должно признаваться в составе профицита или дефицита в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же класса активов, ранее признанную в составе профицита или дефицита.**

55. **Если в результате переоценки балансовая стоимость активов уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе профицита или дефицита. Однако такое уменьшение должно быть признано непосредственно в составе чистых активов/ капитала в размере всего кредитового остатка по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося к этому активу.**

56. **Увеличение и уменьшение стоимости при переоценке отдельных активов в рамках одного класса основных средств должны зачитываться внутри этого класса, но не в отношении активов, относящихся к другим классам.**

57. Величина прироста стоимости от переоценки активов, включенная в состав чистых активов/ капитала применительно к основным средствам, может быть частично или полностью перенесена непосредственно на накопленный профицит или дефицит при прекращении признания активов. При этом величина прироста стоимости от переоценки может быть частично или полностью перенесена при прекращении эксплуатации или выбытии активов, относящихся к классу основных средств, к которым относится прирост стоимости от переоценки. Однако часть прироста стоимости от переоценки может переноситься в течение срока эксплуатации актива организацией. В этом случае переносимая величина прироста стоимости от переоценки будет равна разнице между суммой амортизации, пересчитанной исходя из переоцененной балансовой стоимости активов, и суммой амортизации, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости. Перенос прироста стоимости от переоценки на накопленный профицит или дефицит не производится через счета профицита или дефицита.

58. Руководство по учету влияния результата переоценки основных средств на налоги, если таковое возникает, может быть найдено в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, рассматривающим налоги на прибыль.

Амортизация

59. **Каждая составная часть объекта основных средств, стоимость которой составляет значительную величину относительно общей стоимости объекта, амортизируется отдельно.**

60. Организация распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значимыми составными частями и амортизирует каждую составную часть по отдельности. Например, в большинстве случаев для дорожной системы будет необходимо отдельно амортизировать дорожное покрытие, основание покрытия, бордюры и канавы, тротуары, мосты и освещение. Аналогично, будет целесообразно по отдельности начислять амортизацию фюзеляжа и двигателей самолета вне зависимости от того, находится он в собственности или в финансовой аренде.

61. Срок полезного использования и метод начисления амортизации одной значимой составной части объекта основных средств могут совпадать со сроком полезного использования и методом начисления амортизации другой значимой составной части того же объекта. Такие части могут быть объединены при определении величины амортизационных отчислений.

62. Если организация отдельно начисляет амортизацию по некоторым составным частям объекта основных средств, то отдельно амортизируется и оставшаяся часть этого объекта. Оставшаяся часть состоит из таких компонентов объекта, которые по отдельности не являются значимыми.

Если у организации имеются различные ожидания по использованию указанных компонентов, то для определения сумм амортизации оставшейся части объекта может потребоваться применение техники приближенных вычислений для справедливого отражения структуры потребления и /или срока полезного использования ее компонентов.

63. Организация может отдельно начислять амортизацию по составным частям объекта, себестоимость которых незначительна по отношению к общей себестоимости объекта.

64. **Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе профицита или дефицита, за исключением случаев, когда она включена в балансовую стоимость другого актива.**

65. Сумма амортизационных отчислений за период обычно признается в составе профицита или дефицита. Однако иногда будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО ОС 12). Аналогичным образом, амортизация основных средств, используемых для опытно-конструкторских и технологических работ, может включаться в себестоимость нематериального актива, признанного в соответствии с МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

Амортизируемая стоимость и период амортизации

66. **Амортизируемая стоимость актива должна систематически распределяться в течение срока его полезного использования.**

67. **Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз на каждую годовую отчетную дату, и, если ожидания отличаются от предыдущих оценок, то изменения должны отражаться в учете как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».**

68. Амортизация признается даже, когда справедливая стоимость активов превышает их балансовую стоимость при условии, что ликвидационная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и обслуживания актива начисление амортизации также осуществляется. Наоборот, обслуживание некоторых активов может осуществляться неудовлетворительно или откладываться на неопределенное время в силу бюджетных ограничений. Если политика управления активом усугубляет его износ, то должен быть пересмотрен срок его полезного использования и произведена соответствующая корректировка.

69. Амортизируемая стоимость актива определяется после вычета его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость актива часто бывает незначительной, а потому несущественной при расчете амортизируемой стоимости.

70. Ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то амортизационные отчисления по этому активу равны нулю при условии и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость в дальнейшем не уменьшится до суммы ниже балансовой стоимости.

71. Амортизация актива начинается, когда он становится пригодным для использования, т.е. когда он находится на месте назначения и приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация актива прекращается в момент прекращения признания актива. Таким образом, амортизация не прекращается, когда актив простаивает или не используется активно, или удерживается для выбытия, за исключением случая, когда актив полностью самортизирован. Однако в соответствии с методом амортизации «пропорционально объему продукции», сумма амортизационных отчислений может быть равна нулю во время остановки производства.

72. Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в объекте основных средств, потребляются организацией преимущественно посредством его эксплуатации. Однако действие других факторов, таких как техническое или моральное устаревание и физический износ при простое актива часто приводят к сокращению экономических выгод или возможности полезного использования, которые могли бы быть получены от него.

Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все приведенные ниже факторы:

(a) предполагаемое использование актива. Использование оценивается исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива;

(b) ожидаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, в течение которых используется данный актив, программа ремонта и технического обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;

(c) техническое или моральное устаревание, возникающее в результате изменений или усовершенствований в производстве, или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

(d) юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

73. Срок полезного использования актива определяется с точки зрения ожидаемой полезности актива для организации. Политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие актива после определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе. Таким образом, срок полезного использования актива может быть короче, чем срок его экономической службы. Оценка срока полезного использования актива производится с помощью профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.

74. Земельные участки и здания являются активами, которые отражаются в учете раздельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и участки под свалки, земля имеет неограниченный срок полезного использования и поэтому не амортизируется. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и потому являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой стоимости этого здания.

75. Если себестоимость земельного участка включает затраты на демонтаж, ликвидацию объектов основных средств и восстановление участка, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод или возможности полезного использования от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и в таком случае он подлежит амортизации с использованием такого метода, который отражает выгоды или возможность полезного использования, которые будут извлечены из актива.

Метод начисления амортизации

76. **Метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива.**

77. **Метод начисления амортизации, применяемый к активу, должен пересматриваться как минимум на каждую годовую отчетную дату. Если в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе, произошли значительные изменения, то метод должен быть изменен с целью отразить это изменение. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО ОС 3.**

78. Для систематического распределения амортизируемой стоимости актива в течение срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. При использовании метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) заключается в начислении суммы амортизации, основанной на ожидаемом использовании или ожидаемой

производительности актива. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе. Этот метод должен применяться последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемой структуры потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

Обесценение

79. Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, организация применяет МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». Данный Стандарт поясняет, каким образом организация проверяет балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую стоимость или возмещаемую стоимость использования актива, и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения.

Компенсация обесценения

80. **Компенсация от третьих сторон, связанная с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости, должна включаться в состав профицита или дефицита, когда такая компенсация будет получена.**

81. Обесценение или утрата объектов основных средств, соответствующие требования на компенсацию или выплата компенсации третьими сторонами, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться отдельно, как указано ниже:

    (a) признание обесценения объектов основных средств осуществляется в соответствии с МСФО ОС 21;

    (b) списание объектов основных средств при изъятии из активного использования или выбытия определяется в соответствии с настоящим Стандартом;

    (c) компенсация от третьих сторон, связанная с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей стоимости, включается в состав профицита или дефицита, когда такая компенсация будет получена; и

    (d) стоимость объектов основных средств, восстановленных, приобретенных или построенных с целью замещения, определяется в соответствии с настоящим Стандартом.

Прекращение признания

82. **Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:**

    (a) **при его выбытии; или**

    (b) **когда от использования или выбытия объекта не ожидается будущих экономических выгод или возможности полезного использования.**

83. **Прибыль или убыток, возникающие при списании объекта основных средств, должны включаться в профицит или дефицит при списании объекта (если МСФО ОС 13 «Аренда» не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Прибыль не должна классифицироваться как выручка.**

83A. Однако организация, которая в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, использовавшиеся для передачи в аренду другим сторонам, должна перевести такие активы в запасы по балансовой стоимости, когда они перестают использоваться для целей аренды и предназначаются для продажи. Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

84. Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта организация применяет критерии, установленные МСФО ОС 9 для признания выручки от продажи товаров. МСФО ОС 13 применяется к операциям выбытия путем продажи с обратной арендой.

85. Если в соответствии с критериями признания, изложенным в параграфе 14, организация включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на замену части объекта, то она списывает балансовую стоимость замененной части вне зависимости от того, амортизировалась ли

эта часть отдельно или нет. Если определение балансовой стоимости замененной части для организации практически неосуществимо, она может использовать стоимость заменяющей ее части как показатель стоимости замененной части на момент ее приобретения или строительства.

86. **Прибыль или убыток, возникающие при списании объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.**

87. Вознаграждение, причитающееся к получению при выбытии объекта основных средств, подлежит первоначальному признанию по справедливой стоимости. В случае отсрочки платежа, относящегося к объекту основных средств, полученное вознаграждение первоначально признается в сумме эквивалента цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между полученной суммой вознаграждения и эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО ОС 9, что отражает эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

Раскрытие информации

88. **По каждому классу основных средств, признаваемому в финансовой отчетности, должна раскрываться следующая информация:**

    (a) **метод оценки, используемый для определения полной балансовой стоимости;**

    (b) **используемые методы амортизации;**

    (c) **используемые сроки полезного использования или нормы амортизации;**

    (d) **полная балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец периода; и**

    (e) **сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающая:**

        (i) **поступления;**

        (ii) **выбытия;**

        (iii) **приобретения при объединениях бизнеса;**

        (iv) **увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки в соответствии с параграфами 44, 54 и 55, а также в результате убытков от обесценения, отраженных или восстановленных непосредственно в составе чистых активов /капитала в соответствии с МСФО ОС 21;**

        (v) **убытки от обесценения, признанные в составе профицита или дефицита в соответствии с МСФО ОС 21;**

        (vi) **убытки от обесценения, восстановленные в составе профицита или дефицита в соответствии с МСФО ОС 21;**

        (vii) **всю амортизацию, признанную в течение данного периода;**

        (viii) **чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и при пересчете операций организации, совершенных в иностранной валюте, в валюту представления финансовой отчетности организации; и**

        (ix) **прочие изменения.**

89. **Финансовая отчетность также должна раскрывать для каждого класса основных средств, признанного в отчетности:**

    (a) **наличие и суммы ограничений прав собственности, основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;**

    (b) **сумму затрат, включенных в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;**

    (c) **сумму договорных обязательств по приобретению основных средств; и**

(d) **сумму компенсации, причитающуюся от третьих сторон, связанную с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей стоимости, включенную в состав профицит или дефицит, если это не раскрыто в Отчете о финансовых результатах деятельности.**

90. Выбор метода начисления амортизации и оценка срока полезного использования активов производятся на основе профессионального суждения. Соответственно, раскрытие информации о принятых методах и расчетных сроках полезного использованиях или нормах амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими организациями. По аналогичным причинам необходимо раскрывать:

(a) амортизацию в течение периода независимо от того, признана она в профиците или дефиците или же является частью себестоимости других активов; и

(b) накопленную амортизацию на конец периода.

91. В соответствии с МСФО ОС 3 организация раскрывает характер и последствия изменений в бухгалтерской оценке, которые либо оказывает влияние на текущий период, либо, как ожидается, будут оказывать влияние на последующие периоды. Для основных средств такое раскрытие информации может потребоваться в связи с изменениями в оценках, относящихся к:

(a) ликвидационной стоимости;

(b) оценочным затратам на демонтаж, ликвидацию или восстановление объектов основных средств;

(c) срокам полезного использования; и

(d) методам начисления амортизации.

92. **Если класс основных средств отражается по переоцененной стоимости, то раскрытию подлежит следующая информация:**

(a) **фактическая дата переоценки;**

(b) **участие независимого оценщика;**

(c) **методы и основные допущения, применявшиеся при оценке справедливой стоимости активов;**

(d) **степень, в которой справедливая стоимость активов определялась непосредственно на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами, или была получена с использованием других методов оценки;**

(e) **прирост стоимости от переоценки с указанием изменений за период и ограничений на распределение остатка указанной суммы между акционерами или иными собственниками долей в капитале;**

(f) **суммарный прирост стоимости от переоценки по отдельным объектам основных средств внутри данного класса; и**

(g) **сумма всех уменьшений стоимости от переоценки по отдельным объектам основных средств внутри данного класса.**

93. В дополнение к информации, требуемой в соответствии с параграфом 88 (e)(iv)–(vi), в соответствии с МСФО ОС 21 организация раскрывает информацию об обесценившихся основных средствах.

94. Пользователи финансовой отчетности также могут посчитать полезной следующую информацию о:

(a) балансовой стоимости временно простаивающих основных средств;

(b) полной балансовой стоимости находящихся в эксплуатации полностью амортизированных основных средств;

(c) балансовой стоимости основных средств, изъятых из активной эксплуатации и удерживаемых до выбытия; и

(d) при использовании модели учета по себестоимости: справедливой стоимости основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

Таким образом, организациям рекомендуется раскрытие этих сумм.

Переходные положения

95. **Организации не обязаны признавать основные средства в отчетных периодах, начинающихся в течение пяти лет после даты первоначального применения учета по методу начислении в соответствии с МСФО ОС.**

96. **Организация, впервые применяющая учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, должна первоначально признать основные средства по себестоимости или по справедливой стоимости. Для объектов основных средств, которые были приобретены безвозмездно или за символическую плату, себестоимостью объекта является его справедливая стоимость на дату приобретения.**

97. **Организация должна признать эффект от первоначального признания основных средств в качестве корректировки начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором произошло первоначальное признание основных средств.**

98. До первоначального применения настоящего Стандарта организация может признавать свои основные средства на основе, отличной от модели учета по себестоимости или по справедливой стоимости в соответствии с настоящим Стандартом, или может контролировать активы, которые не были признаны. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации осуществляли первоначальное признание объектов основных средств по себестоимости или по справедливой стоимости на дату первоначального признания в соответствии с настоящим Стандартом. Если активы были первоначально признаны по себестоимости и приобретались безвозмездно или за символическую плату, то себестоимость определяется исходя из справедливой стоимости активов на дату приобретения. Если стоимость приобретения актива неизвестна, она может быть оценена исходя из справедливой стоимости по состоянию на дату приобретения.

99. МСФО ОС 3 требует, чтобы организация применяла учетную политику ретроспективно за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Поэтому, когда организация первоначально признает объект основных средств по себестоимости в соответствии с настоящим Стандартом, она также должна признавать любую накопленную амортизацию и любые накопленные убытки от обесценения, связанные с этим объектом так, как если бы она всегда применяла эту учетную политику.

100. Параграф 14 настоящего Стандарта требует, чтобы стоимость объекта основных средств подлежала признанию в качестве актива только в случае, если:

(a) существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; и

(b) себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить.

101. Переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, предназначены для того, чтобы облегчить положение организации в ситуациях, когда она стремится выполнить требования настоящего Стандарта в контексте первоначального перехода к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, начиная с даты вступления настоящего Стандарта в силу или в дальнейшем. При первоначальном переходе к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС часто возникают трудности в сборе всесторонней информации о наличии и оценке активов. По этой причине на протяжении пяти лет с даты первоначального перехода на учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС организации не обязаны в полном объеме соблюдать требования параграфа 14.

102. Несмотря на переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, организациям, находящимся в процессе перехода к учету по методу начисления, рекомендуется в кратчайшие сроки обеспечить полное соблюдение положений настоящего Стандарта

103. Освобождение от требований параграфа 14 означает, что соответствующие положения настоящего Стандарта, касающиеся оценки и раскрытия информации, не обязательны для выполнения

применительно к тем активам или классам активов, которые не признаются в соответствии с параграфами 95 и 96.

104. **Если организация использует переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, она должна раскрыть этот факт. Также она должна раскрыть информацию об основных классах активов, которые не были признаны в силу параграфа 95. Если организация использует переходные положения во втором и последующих отчетных периодах, она должна раскрывать подробную информацию об активах или классах активов, которые не были признаны на предыдущую отчетную дату, но признаются на текущую отчетную дату.**

105. **В отношении организаций, которые ранее применяли МСФО ОС 17 (2001 г.), требования параграфов 38–40 относительно первоначальной оценки объектов основных средств, приобретенных в сделке по обмену активами, должны применяться только к будущим операциям.**

106. Переходные положения МСФО ОС 17 (2001 г.) предоставляют организациям период времени до пяти лет для признания всех объектов основных средств и проведение соответствующих оценок и раскрытия информации, начиная с даты его первоначального применения. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 17 (2001 г.), могут продолжать пользоваться пятилетним переходным периодом, начиная с даты первоначального применения МСФО ОС 17 (2001 г.). Такие организации также должны продолжать осуществлять раскрытие информации, требуемое параграфом 104.

Дата вступления в силу

107. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

107A. **Параграф 83A был добавлен, а параграф 84 был изменен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и одновременно применять соответствующие поправки к МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».**

107B. **Параграф 8 был изменен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение, если организация одновременно применяет поправки к параграфам 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 и 101A МСФО ОС 16. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт.**

108. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена МСФО ОС 17 (2001 г.)

109. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 17 «Основные средства», изданный в 2001 году.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» в параграф 37 внесены следующие поправки:

37. […] Оценка активов и обязательств сегмента включает любые корректировки прежней балансовой стоимости поддающихся учету активов сегмента и обязательств организации, приобретенных путем объединения организаций и учитываемых как покупка, даже если эти корректировки вносились исключительно для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности и не отражаются ни в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, ни в индивидуальных финансовых отчетах контролируемой организации. Аналогично, если основные средства прошли переоценку после приобретения в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, изложенной в МСФО ОС 17 «Основные средства», то оценка активов сегмента должна отражать эти переоценки.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 17.

Пересмотр МСФО ОС 17 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО[26] в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.

BC4. МСФО ОС 17, выпущенный в декабре 2001 года, основывался на МСФО 16 (в редакции 1998 года) «Инвестиционная недвижимость», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)[27] – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.

BC5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 16 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО www.iasb.org). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.

BC6. МСФО 16 «Основные средства» определяет возмещаемую стоимость как «наибольшую из двух величин – чистой цены продажи актива и ценности его использования». Определение в МСФО ОС 17 совпадает с аналогичным определением в МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», но не с определением из МСФО 16. СМСФО ОС придерживается точки зрения, что определение в МСФО ОС 17 является корректным, поскольку:

(a) МСФО ОС 17 требует, чтобы организация определяла возмещаемую стоимость использования активов, не генерирующих денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».

(b) МСФО ОС 21 требует, чтобы организация определяла возмещаемую стоимость в соответствии с МСФО ОС 26.

---

[26] Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

[27] КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний в ноябре 2004 года был преобразован в независимый Совет по разработке Стандартов.

BC7. В МСФО 16 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 17 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

Пересмотр МСФО ОС 17 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC8. СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 16, включенные в «Совершенствования к МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 17.

Периодичность переоценки основных средств

IG1. Параграф 44 МСФО ОС 17 требует, чтобы организации, применяющие модель учета по переоцененной стоимости, оценивали свои активы по переоцененной стоимости, не имеющей значительных отличий от тех значений, которые определялись бы с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. В параграфе 49 МСФО ОС 17 определено, что периодичность проведения переоценки зависит от изменений справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дальнейшая переоценка. Цель настоящего Руководства состоит в том, чтобы помочь организациям, применяющим модель учета по переоцененной стоимости, определить, имеются ли существенные отличия балансовой стоимости от справедливой стоимости на отчетную дату.

IG2. На каждую отчетную дату организация оценивает, имеются ли признаки того, что балансовая стоимость актива, подлежащего переоценке, существенно отличается от значений, которые определялись бы при переоценке актива на отчетную дату. Если такие признаки имеются, то организация определяет справедливую стоимость актива и переоценивает актив по этой стоимости.

IG3. При оценке наличия признаков существенного отличия балансовой стоимости актива, подлежащего переоценке, от значений, которые определялись бы при переоценке актива на отчетную дату, организация рассматривает, как минимум, следующие признаки:

Внешние источники информации

(a) В технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой функционирует организация, или на рынке, с которым связан актив, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, оказывающие влияние на организацию;

(b) при наличии рынка для принадлежащих организации активов их рыночная стоимость отличается от балансовой стоимости;

(c) в течение периода произошло существенное изменение значения индекса цен, относящихся к активу;

Внутренние источники информации

(d) имеются сведения о том, что актив устарел или был физически поврежден;

(e) в степени или способе применения актива или предполагаемого применения актива произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, оказывающие влияние на организацию. К неблагоприятным изменениям относятся простой актива, или возникновение планов по выбытию активов ранее ожидаемой даты, или изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на определенный. Благоприятные изменения включают капитальные расходы, понесенные в течение периода с целью улучшения или усовершенствования актива, направленного на превышение его обычной производительности, оцененной непосредственно перед осуществлением этих расходов; и

(f) имеются данные внутренней отчетности, указывающие на то, что экономические результаты эксплуатации актива хуже или лучше ожидаемых, или будут хуже или лучше ожидаемых.

IG4. Список, приведенный в параграфе IG3, не является исчерпывающим. Организация может выявить другие признаки того, что балансовая стоимость актива, подлежащего переоценке, будет существенно отличаться от значений, которые определялись бы при переоценке на отчетную дату. Наличие этих дополнительных признаков также означало бы, что организация должна провести переоценку актива к его текущей справедливой стоимости по состоянию на отчетную дату.

Иллюстративный пример

Раскрытие информации

IE1. Министерство внутренних дел является организацией общественного сектора, контролирующей широкий спектр основных средств и ответственной за замену и содержание имущества. Ниже приводятся отрывки из примечаний к Отчету о финансовом положении министерства за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, которые иллюстрируют раскрытие основных сведений, требуемое настоящим Стандартом.

Примечания

1. Земельные участки

(a) земельные участки включают двадцать тысяч гектаров земель, расположенных в разных местах. Участки оценены по справедливой стоимости на 31 декабря 20X1 года в результате оценки, проведенной Национальным бюро оценки, независимым оценщиком.

(b) ограничения на право владения:

Пятьсот гектаров земли (балансовой стоимостью 62.500 денежных единиц) являются территорией государственного значения и не могут быть проданы без одобрения представительного органа. Право на двести гектаров (балансовой стоимостью 25.000 денежных единиц) территорий государственного значения и две тысячи гектаров прочих земель (балансовой стоимостью 250.000 денежных единиц) оспаривается бывшими владельцами в международном суде по правам человека, который постановил, что земли не могут быть проданы до вынесения решения по делу; министерство признает полномочия суда по рассмотрению таких дел.

2. Здания

(a) здания включают административные и промышленные здания, расположенные в разных местах.

(b) здания первоначально признаны по себестоимости, но подлежат переоценке по справедливой стоимости на постоянной основе. Национальное бюро оценки определяет справедливую стоимость по скользящему графику в течение короткого периода времени. Результаты своевременно обновляются.

(c) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использований строений. Срок полезного использования административных зданий составляет двадцать пять лет, а промышленных зданий – пятнадцать лет.

(d) министерство заключило пять контрактов на возведение новых строений; общая стоимость договоров составляет 250.000 денежных единиц.

3. Машины и оборудование

(a) оборудование оценивается по себестоимости за вычетом амортизации.

(b) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использования оборудования.

(c) оборудование имеет различные сроки полезного использования:

тракторы: 10 лет

моечное оборудование: 4 года

подъемные краны: 15 лет.

(d) Министерство заключило контракт на замену подъемных кранов, используемых для очистки и содержания зданий – сумма контракта составляет 100.000 денежных единиц.

4. Мебель и встраиваемое оборудование

(a) мебель и встраиваемое оборудование оцениваются по себестоимости за вычетом амортизации.

(b) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использования мебели и встраиваемого оборудования.

(c) все объекты данного класса имеют срок полезного использования равный пяти годам.

Сверка

(в тысячах денежных единиц)

	Земельные участки		**Здания**		**Машины и оборудование**		**Мебель и встраиваемое оборудование**	
Отчетный период	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**	**20X1**	**20X0**
Начальное сальдо	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Поступление	–	–	250	100	120	200	20	100
Выбытие	–	–	150	40	60	80	20	–
Амортизация (согласно Отчету о финансовых результатах деятельности)	–	–	160	180	145	135	50	50
Переоценка (нетто)	250	225	- 30	- 50	–	–	–	–
Конечное сальдо (согласно Отчету о финансовом положении)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Сумма прибылей от переоценки (параграф 92(f))	750	500	250	250	–	–	–	–
Сумма убытков от переоценки (параграф 92(g))	25	25	380	350	–	–	–	–
Полная балансовая стоимость	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Накопленная амортизация	–	–	500	340	500	355	100	50
Чистая балансовая стоимость	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200

Сравнение с МСФО 16

В основе МСФО ОС 17 лежит МСФО 16 (2003 г.) «Основные средства», включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 16 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. На момент издания настоящего Стандарта, СМСФО ОС не рассмотрел применимость МСФО (IFRS) 5 к организациям общественного сектора; таким образом, МСФО ОС 17 не отражает поправки, внесенные в МСФО (IAS) 16 после выхода МСФО (IFRS) 5. Основные различия между МСФО ОС 17 и МСФО 16 (2003 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 17 не требует и не запрещает признания активов культурного наследия. Организация, признающая активы культурного наследия, должна соблюдать требования настоящего Стандарта к раскрытию информации применительно к тем активам культурного наследия, которые были признаны, и может, но не обязана, соблюдать прочие требования настоящего Стандарта применительно к указанным активам культурного наследия. В МСФО 16 такого рода исключение отсутствует.
- МСФО 16 требует, чтобы объекты основных средств первоначально учитывались по себестоимости. МСФО ОС 17 указывает, что в случае приобретения объекта безвозмездно или за символическую плату его себестоимостью является его справедливая стоимость на дату приобретения. МСФО 16 требует, чтобы в тех случаях, когда предприятие использует модель учета по переоцененной стоимости и учитывает объекты основных средств по переоцененной стоимости, раскрывалась ретроспективная информация об эквивалентной стоимости. В МСФО ОС 17 это требование отсутствует.
- Согласно МСФО 16 увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки могут сопоставляться лишь по отдельным объектам. Согласно МСФО ОС 17, увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки зачитываются в пределах класса активов.
- МСФО ОС 17 включает условия переходного периода, как для первоначального применения, так и для перехода от предыдущей версии МСФО ОС 17. МСФО 16 содержит только переходные положения для организаций, уже применяющих МСФО. Таким образом, МСФО ОС 17 содержит переходные положения, позволяющие организациям не признавать основные средства за отчетные периоды в течение пяти лет, начиная с даты перехода на учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. Переходные положения также позволяют организациям признавать основные средства по справедливой стоимости при первоначальном применении настоящего Стандарта. МСФО 16 не содержит таких переходных положений.
- МСФО ОС 17 содержит определения «убытка от обесценения активов, не генерирующих денежные средства» и «возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства». В МСФО 16 эти определения отсутствуют. Для разъяснения применимости стандартов к бухгалтерскому учету в организациях общественного сектора в МСФО ОС 17 включены дополнительные комментарии.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 17 используется терминология, отличная от МСФО 16. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» в МСФО ОС 17. Эквивалентными терминами в МСФО 16 является «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».
- В МСФО ОС 17 не используется термин «доход», который в МСФО 16 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- МСФО ОС 17 содержит Руководство по применению о периодичности переоценки основных средств. В МСФО 16 аналогичное руководство отсутствует.

МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 14 (в редакции 1997 года) «Сегментная отчетность», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 14 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

июнь 2002 года

МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–7

Определения 8–11

Отчетность по сегментам 12–26

Структура отчетности 14–16

Функциональные и географические сегменты 17–22

Множественная сегментация 23

Недопустимая структура отчетности 24–26

Определения выручки, расходов, активов, обязательств и учетной политики сегмента 27–42

Отнесение статей к сегментам 28–32

Активы, обязательства, выручка и расходы сегмента 33–42

Учетная политика сегмента 43–46

Совместные активы 47–48

Новые сегменты 49–50

Раскрытие информации 51–75

Дополнительная информация о сегментах 65–66

Прочие вопросы раскрытия информации 67–73

Операционные цели сегмента 74–75

Дата вступления в силу 76–77

Руководство по внедрению

Иллюстративный пример

Сравнение с МСФО 14

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 18 «Сегментная отчетность» изложен в параграфах 1–77. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 18 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении принципов представления финансовой информации по сегментам. Раскрытие указанной информации:

(a) поможет пользователям финансовой отчетности лучше понять результаты деятельности организации в прошлом и определить ресурсы, направленные на обеспечение основной деятельности организации; и

(b) повысит прозрачность финансовой отчетности и позволит организации лучше выполнять свои обязательства по представлению отчетности.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при представлении информации по сегментам.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. **Настоящий Стандарт должен применяться к полному набору публикуемой финансовой отчетности, соответствующей МСФО ОС.**

5. Полный набор финансовой отчетности включает Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях чистых активов/ капитала и Примечания, как это предусмотрено МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

6. **Если консолидированная финансовая отчетность государственной или иной группы организаций и отдельная финансовая отчетность материнской организации представляются совместно, то информация по сегментам должна представляться только на основе консолидированной финансовой отчетности.**

7. В некоторых странах консолидированная финансовая отчетность государственной или иной группы организаций и отдельная финансовая отчетность контролирующей организации составляются и представляются совместно как единый отчет. В таком случае отчет, содержащий консолидированную финансовую отчетность государственной или иной контролирующей организации, должен отражать информацию по сегментам только для консолидированной финансовой отчетности.

Определения

8. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

9. **<u>Сегмент</u> – это выделяемая деятельность или несколько видов деятельности организации, для которых уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью (a) оценки эффективности деятельности организацией в прошлом в достижении ее целей, и (b) для принятия решений о будущем распределении ресурсов.**

   Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

10. Правительства и государственные органы контролируют значительный объем общественных ресурсов и обеспечивают граждан разнообразными товарами и услугами в регионах, которые различаются географическими и социально-экономическими характеристиками. Эти организации должны, а в некоторых случаях формально обязаны, эффективно использовать ресурсы для достижения поставленных целей. Полная и консолидированная финансовая отчетность дает обзор (a) активов и обязательств, имеющихся у отчитывающейся организации, (b) стоимости предоставляемых услуг и (c) налоговых поступлений, бюджетных ассигнований и возмещения

затрат для финансирования предоставления этих услуг. Однако такого рода агрегированная информация не отражает специфических операционных целей и основных направлений деятельности отчитывающейся организации, а также не характеризует стоимость и объем ресурсов, выделенных на достижение этих целей и осуществление деятельности.

11. В большинстве случаев деятельность организации столь обширна и охватывает настолько широкий спектр регионов, различающихся географическими и социально-экономическими характеристиками, что для предоставления значимой информации в целях представления отчетности и принятия решений необходимо включать в отчетность дезагрегированную финансовую и нефинансовую информацию о конкретных сегментах организации.

Отчетность по сегментам

12. **Организация должна определить свои отдельные сегменты в соответствии с требованиями параграфа 9 настоящего Стандарта и представлять информацию по ним в соответствии с параграфами 51–75 настоящего Стандарта.**

13. В соответствии с настоящим Стандартом организации общественного сектора определяют в виде отдельных сегментов каждый выделяемый вид деятельности или группу видов деятельности, по которым должна представляться финансовая информация с целью (a) оценки эффективности деятельности организации в прошлом в достижении ее целей, и (b) для принятия решений о распределении ресурсов организацией. Помимо информации, требуемой параграфами 51–75 настоящего Стандарта, рекомендуется также раскрытие организациями дополнительной информации об отчетных сегментах, определенных в соответствии с настоящим Стандартом или если считается необходимым в целях представления отчетности или принятия решений.

Структура отчетности

14. В большинстве случаев основные виды классификации деятельности организации, определенные в бюджетной документации, будут отражать сегменты, по которым информация представляется органу управления и руководителю организации. В большинстве случаев, сегментная отчетность, предоставляемая органу управления и руководителю, будет также отражать информацию о сегментах, представленную в финансовой отчетности. Это объясняется тем, что органу управления и руководителю требуется информация о сегментах, позволяющая (a) исполнять их управленческие обязанности и оценивать эффективность деятельности организации в прошлом в достижении ее целей, и (b) принимать решения о будущем распределении ресурсов.

15. При определении видов деятельности, которые должны группироваться как отдельные сегменты и представляться в финансовой отчетности в целях представления отчетности и принятия решений, применяется профессиональное суждение. Вынося профессиональное суждение, составители финансовой отчетности учитывают следующее:

    (a) цель представления финансовой информации по сегментам как указано в параграфе 9;

    (b) ожидания общественности и выбранных или назначенных представителей относительно основных видов деятельности организации;

    (c) качественные характеристики финансовой отчетности в соответствии с приложением А к МСФО ОС 1. Эти характеристики также перечислены в руководстве по применению настоящего Стандарта. Они включают уместность, надежность и сопоставимость во времени финансовой информации, относящейся к различным сегментам организации. (Эти характеристики основаны на качественных характеристиках финансовой отчетности в соответствии с разработанными СМСФО «Основами подготовки и представления финансовой отчетности»); и

    (d) отражает ли структура конкретного сегмента основу, исходя из которой, орган управления и руководитель будут требовать финансовую информацию, позволяющую им оценивать эффективность деятельности организации в прошлом в достижении ее целей и принимать решения о распределении ресурсов для достижения целей организации в будущем.

16. На общегосударственном уровне финансовая информация часто агрегируется и представляется таким образом, чтобы отражать, например, следующие аспекты:

    (a) экономическую классификацию основных видов деятельности государства – здравоохранение, образование, оборона и социальное обеспечение (они могут отражать

функциональную классификацию согласно «Статистике государственных финансов» (Government Finance Statistics, GFS), а также основных видов коммерческой деятельности, осуществляемых коммерческими организациями с государственным участием, например, принадлежащими государству электростанциями, банками и страховыми компаниями; и

(b) распределение обязанностей между отдельными министрами или членами правительства. Часто, но не всегда, оно отражает классификацию, указанную в п. (a). Различия могут иметь место, когда обязанности министров включают несколько направлений деятельности согласно классификациям или когда эти направления пересекаются.

Функциональные и географические сегменты

17. Сегменты, отчетность по которым представляется органу управления и руководителю организации, часто относят к функциональному или географическому типам. Указанные термины используются в настоящем Стандарте в следующих значениях:

    (a) функциональный сегмент – это выделяемый компонент организации, который участвует в производстве соответствующих товаров и услуг или достижении конкретных операционных целей в соответствии с общей миссией каждой организации; и

    (b) географический сегмент – это выделяемый компонент организации, который участвует в производстве товаров и услуг или достижении конкретных операционных целей в пределах конкретной географической территории.

18. Министерства и федеральные и региональные службы обычно управляются в соответствии с их функциями, поскольку это отражает способ, по которому (a) определяются основные результаты, (b) производится мониторинг их достижений и (c) определяются потребности в ресурсах и производится бюджетное планирование. Примером организации, внутренняя отчетность которой формируется по функциональному признаку или на основе функциональных сегментов, является министерство образования, чья организационная структура и система внутренней отчетности соответствуют отдельным сегментам – начальному, среднему и высшему образованию. Такая основа для сегментации может применяться внутри организации, поскольку предполагается, что для достижения ожидаемых показателей и конечных результатов в рамках каждого из указанных общих направлений образовательной деятельности необходимы разные средства и методы. Кроме того, руководству приходится принимать ключевые финансовые решения по распределению ресурсов среди этих направлений деятельности. В таких случаях весьма вероятно, что внешняя отчетность на основе функциональных сегментов также будет удовлетворять требованиям настоящего Стандарта.

19. При определении того, какие товары и услуги являются взаимосвязанными и подлежат группировке в сегменты для целей финансовой отчетности, учитываются следующие факторы:

    (a) главные операционные цели организации и товары, услуги и виды деятельности, связанные с достижением каждой из этих целей, а также факт распределения и планирования ресурсов на основе групп товаров и услуг;

    (b) характер производимых товаров и услуг или осуществляемой деятельности;

    (c) характер производственного процесса и/или процесса оказания услуг, и процесса реализации (продвижения товаров, услуг);

    (d) тип потребителя товаров и услуг;

    (e) отражает ли это способ управления организацией и представления финансовой отчетности высшему руководству и органу управления; и

    (f) если необходимо, характер нормативно-правовой среды (например, департамент или правоустанавливающий орган) или сектор государственного управления (например, финансовый сектор, жилищно-коммунальное хозяйство, общее управление).

20. Организация может быть сформирована и представлять внутреннюю отчетность органу управления и руководителю с разделением по регионам вне зависимости от административных границ – национальных, региональных, местных или иных. Если такое имеет место, то система внутренней отчетности отражает структуру географических сегментов.

21. Структурирование по географическим сегментам может применяться, например, там, где организационная структура и система внутренней отчетности министерства образования основаны

на достигнутых непосредственных результатах в области образования в регионах, поскольку принятие решений органом управления и высшим руководством относительно оценки результативности деятельности и распределения ресурсов определяется достижениями на уровне регионов и региональными потребностями. Такая структура могла быть применена ради сохранения региональной автономии в отношении определения потребностей и предоставления образовательных услуг, или же в силу значительных отличий между регионами с точки зрения условий функционирования и задач образования. Также она могла использоваться просто вследствие убежденности руководства в том, что организационная структура, основанная на децентрализации полномочий в пользу регионов, в большей степени отвечает целям организации. В таких случаях решения о распределении ресурсов сначала принимаются, затем контролируются органом управления и руководителем на региональной основе. Детализация решений о распределении ресурсов по конкретным функциональным направлениям деятельности в рамках географического региона затем производится региональным руководством в соответствии с образовательными потребностями данного региона. В таких случаях весьма вероятно, что представление информации в финансовой отчетности на основе географических сегментов также будет удовлетворять требованиям настоящего Стандарта.

22. При определении того, следует ли представлять финансовую отчетность по географическому принципу, учитываются следующие факторы:

    (a) сходство экономических, социальных и политических условий в различных регионах;

    (b) взаимосвязь между главными целями организации и различных регионов;

    (c) отличие особенностей предоставления услуг и условий деятельности в различных регионах;

    (d) отражает ли это способ управления организацией и представления финансовой отчетности высшему руководству и органу управления; и

    (e) особые потребности, навыки или риски, связанные с деятельностью в конкретном регионе.

Множественная сегментация

23. В некоторых случаях организация может представлять органу управления и руководителю информацию о выручке, расходах, активах и обязательствах на основе более чем одной структуры сегментов, например, и по функциональным, и по географическим сегментам. Представление данных во внешней финансовой отчетности и по функциональным, и по географическим сегментам зачастую позволяет дать полезную информацию, если достижение целей организации в значительной степени зависит как от предоставляемых ею товаров и услуг, так и от того, в каких географических регионах происходит предоставление товаров и услуг. Аналогичным образом, на общегосударственном уровне правительство может принять основу для раскрытия информации, которая (a) отражает данные об общегосударственном управлении, секторе государственных финансов и коммерческом секторе, а также (b) дополняет анализ сектора общегосударственного управления, например, раскрытием сегментной информации об основных целях или функциональных подкатегориях. В таких случаях отчетность по сегментам может представляться по отдельности или в виде матрицы. Кроме того, первичная и вторичная структуры сегментной отчетности могут применяться, только если по вторичным сегментам раскрывается лишь ограниченный объем информации.

Недопустимая структура отчетности

24. Как указывалось выше, в большинстве случаев сегменты, по которым представляется внутренняя отчетность органу управления и руководителю для целей оценки эффективности деятельности организации в прошлом и принятия решений о распределении ресурсов в будущем, будут соответствовать сегментам, определенным в бюджетной документации, а также будут использоваться для целей внешней отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Однако в некоторых случаях внутренняя отчетность организации перед органом управления и руководителем может быть структурирована таким образом, чтобы агрегировать и отражать данные на основе, отделяющей выручку, расходы, активы и обязательства, связанные с деятельностью, финансируемой из бюджета, от связанных с коммерческой деятельностью, или организации, финансируемые из бюджета, от коммерческих организаций с государственным участием. Представление информации в финансовой отчетности на основе одних лишь указанных сегментов не будет отвечать целям настоящего Стандарта, поскольку эти сегменты не представляют значимую для пользователей информацию, например, об эффективности деятельности организации

в достижении основных операционных целей. МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» предусматривает требования к правительствам, принявшим решение раскрывать информацию о секторе государственного управления (СГУ) согласно определению, данному в статистических основах отчетности.

25. В некоторых случаях дезагрегированная финансовая информация, представляемая органу управления и руководителю, может не содержать информации о расходах, выручке, активах и обязательствах в разбивке по функциональным, географическим сегментам или по иным видам деятельности. Такие отчеты могут составляться для постатейного отражения расходов (например, заработная плата, аренда, поставки, капитальные вложения) в соответствии с бюджетными ассигнованиями или иным финансированием или моделью утверждения расходов, применяемой к организации. Это может иметь место, если целью финансового отчета для органа управления и высшего руководства является демонстрация соблюдения бюджетных лимитов, а не (a) оценка эффективности основных видов деятельности организации в прошлом в достижении их целей, и (b) принятие решений о будущем распределении ресурсов. Если внутренняя отчетность органу управления и руководителю составлена для подтверждения соблюдения установленных требований, то внешняя отчетность, подготовленная на той же основе, что и внутренняя, не будет отвечать требованиям настоящего Стандарта.

26. В случае если внутренняя отчетность организации не отвечает требованиям настоящего Стандарта, в целях представления внешней отчетности организации необходимо определить сегменты, удовлетворяющие определению, приведенному в параграфе 9, и раскрыть необходимую информацию в соответствии с параграфами 51–75.

Определения выручки, расходов, активов, обязательств и учетной политики сегмента

27. В настоящем Стандарте используются следующие дополнительные термины в указанных значениях:

<u>Учетная политика сегмента</u> – учетная политика, принятая для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации наряду с положениями учетной политики, установленными для формирования сегментной отчетности.

<u>Активы сегмента</u> – операционные активы, используемые сегментом в своей операционной деятельности и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.

Если выручка сегмента включает процентные или дивидендные доходы, то активы сегмента включают соответствующую дебиторскую задолженность, предоставленные займы, инвестиции или другие активы, приносящие поступления.

Активы сегмента не включают налог на прибыль или активы, эквивалентные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налога.

Активы сегмента включают инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, только если чистая прибыль (убыток) от таких инвестиций включается в выручку сегмента. Активы сегмента включают долю участника в совместной деятельности в операционных активах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Активы сегмента определяются после вычета соответствующих оценочных резервов, которые отражаются в Отчете о финансовом положении организации как прямые взаимозачеты.

<u>Расходы сегмента</u> – расходы от операционной деятельности сегмента, прямо относящиеся к сегменту, и соответствующая часть расходов, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент, включая расходы по предоставлению товаров и оказанию услуг внешним сторонам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами той же организации. Расходы сегмента не включают:

(a) **проценты, включая проценты по авансам или займам от других сегментов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая;**

(b) **убытки от продажи инвестиций или убытки по погашению долга, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая;**

(c) **долю организации в чистом дефиците или убытках ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учитываемых по методу долевого участия;**

(d) **налог на прибыль или расходы, аналогичные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов, или**

(e) **общие административные расходы, расходы центрального офиса и другие расходы, возникающие на уровне организации и относящиеся ко всей организации. Однако иногда расходы осуществляются организацией от имени сегмента. Такие расходы являются расходами сегмента, если они относятся к операционной деятельности сегмента и могут быть напрямую отнесены или обоснованно распределены на сегмент.**

Расходы сегмента включают долю участника в совместной деятельности в расходах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Для операционной деятельности сегмента, имеющей, преимущественно, финансовый характер, процентные доходы и процентные расходы могут отражаться как единая нетто-сумма только в целях сегментной отчетности, если указанные статьи приводятся как нетто-суммы в консолидированной финансовой отчетности или в финансовой отчетности организации.

<u>Обязательства сегмента</u> – операционные обязательства, возникающие в результате операционной деятельности сегмента, и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.

Если расходы сегмента включают процентные расходы, то обязательства сегмента включают соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты.

Обязательства сегмента включают долю участника в совместной деятельности в обязательствах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»

Обязательства сегмента не включают обязательства по налогу на прибыль или подобные обязательства, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов.

<u>Выручка сегмента</u> – выручка, представленная в Отчете о финансовых результатах деятельности организации, которая непосредственно относится к сегменту, и соответствующая часть выручки организации, которая может быть обоснованно распределена на сегмент, как в виде бюджетных ассигнований, так и в виде грантов, трансфертов, штрафов, взносов или выручки от продаж внешним покупателям, или выручки от операций с другими сегментами этой же организации. Выручка сегмента не включает:

(a) **процентный или дивидендный доход, включая проценты, заработанные по авансам или займам другим сегментам, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая; или**

(b) **прибыль от продажи инвестиций или прибыль от погашения долгов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая.**

Выручка сегмента включает долю организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учитываемых по методу долевого участия, если эти статьи включены в консолидированные или общую выручку организации.

Выручка сегмента включает долю участника в выручке совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Отнесение статей к сегментам

28. Определения выручки, расходов, активов и обязательств сегмента включают суммы статей, которые либо напрямую относятся к сегменту, либо суммы статей, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент.

29. Организация рассматривает внутреннюю систему финансовой отчетности как отправную точку для определения тех статей, которые непосредственно относятся к сегментам, либо могут быть обоснованно распределены на них. То есть там, где для финансовой отчетности общего назначения применяются сегменты, используемые для целей внутренней отчетности, либо сформированные на их основе, предполагается, что суммы, определенные по сегментам для целей внутренней финансовой отчетности, напрямую относятся к сегментам или могут быть обоснованно распределены на них для оценки выручки, расходов, активов и обязательств сегментов.

30. В некоторых случаях выручка, расходы, актив или обязательство могут распределяться на сегменты для целей внутренней финансовой отчетности на основе, понятной для руководства организации, но которую внешние пользователи финансовых отчетов могут считать субъективной, произвольной или трудной для понимания. Такое распределение не будет являться достаточным основанием согласно определениям выручки, расходов, активов и обязательств сегмента настоящего Стандарта. И наоборот, организация может предпочесть не распределять какую-либо статью выручки, расхода, актива или обязательства для целей внутренней финансовой отчетности, несмотря на то, что для этого имеется достаточное основание. Такая статья распределяется согласно определениям выручки, расходов, активов и обязательств сегмента настоящего Стандарта.

31. Организации общественного сектора, как правило, могут определить (a) стоимость производства определенных групп товаров и услуг или осуществления определенных видов деятельности и (b) активы, необходимые для осуществления этих видов деятельности. Эта информация необходима для целей планирования и контроля. Однако во многих случаях деятельность государственных органов и других организаций общественного сектора финансируется за счет либо «блочных», либо «постатейных» ассигнований, отражающих характер основных видов расходов. Указанное «блочное» или «постатейное» финансирование может не иметь связи с конкретными видами услуг, функциональными направлениями деятельности или географическими регионами. В некоторых случаях невозможно отнести выручку непосредственно на какой-либо сегмент или распределить эту выручку на него. Точно так же некоторые активы, расходы и обязательства невозможно напрямую отнести к отдельным сегментам или обоснованно распределить на них, поскольку они обеспечивают широкий спектр деятельности по предоставлению услуг в различных сегментах или непосредственно относятся к общей административной деятельности, которая не является отдельным сегментом. Не отнесенные к сегментам и не распределенные по ним выручка, расходы, активы и обязательства отражаются как нераспределенные суммы при сверке раскрываемой информации о сегментах с совокупной выручкой организации в соответствии с требованиями параграфа 64 настоящего Стандарта.

32. Правительства и государственные органы могут вступать во взаимоотношения с организациями коммерческого сектора по вопросам производства товаров и услуг или осуществления иной деятельности. В некоторых странах такие взаимоотношения принимают форму совместной деятельности или инвестиций в ассоциированную организацию, которые учитываются по методу долевого участия. В таком случае выручка сегмента будет включать долю сегмента в чистом профиците (дефиците), учтенную по методу долевого участия, если она включена в выручку организации и напрямую относится к сегменту или может быть надежно и обоснованно распределена на него. При аналогичных обстоятельствах выручка и расходы сегмента будут включать долю сегмента в выручке и расходах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации.

Активы, обязательства, выручка и расходы сегмента

33. К примерам активов сегмента относятся текущие активы, которые используются в операционной деятельности сегмента: основные средства, активы, которые являются предметом финансовой аренды, и нематериальные активы. Если конкретная статья по обесценению или амортизации включается в расходы сегмента, то соответствующий актив также включается в активы сегмента. Активы сегмента не включают активы, используемые для организации в целом или головного офиса, например:

(a) здание центрального административного подразделения министерства образования не включается в сегменты, отражающие предоставление услуг начального, среднего и высшего образования; или

(b) здание парламента или иного представительного органа не включается в сегменты, отражающие основные функциональные направления деятельности – образование, здравоохранение, оборону – при представлении отчетности на общегосударственном уровне.

Активы сегмента включают операционные активы, общие для двух или более сегментов, если существует обоснование для распределения.

34. Консолидированная финансовая отчетность государственных или других организаций может охватывать организации, приобретенные таким образом, что возникает основание для учета приобретенной деловой репутации (руководство по учету приобретения организации включено в МСФО 3 «Объединение бизнеса»). В таких случаях активы сегмента включают деловую репутацию, которая непосредственно относится к сегменту или может быть обоснованно распределена на него, а расходы сегмента включают соответствующую амортизацию стоимости деловой репутации.

35. К примерам обязательств сегмента относятся торговая и прочая кредиторская задолженность, начисленные обязательства, авансы, полученные от населения за предоставление в будущем частично субсидируемых товаров и услуг, резервы на предоставление гарантий качества на продукцию, являющиеся результатом коммерческой деятельности организации, и прочие требования, связанные с поставками товаров и услуг. Обязательства сегмента не включают заемные средства, обязательства, относящиеся к активам, которые являются предметом финансовой аренды, и прочие обязательства, которые принимаются не для операционных целей, а для целей финансирования. Если процентные расходы включаются в расходы сегмента, то соответствующее обязательство, по которому предусмотрены проценты, включается в обязательства сегмента.

36. Обязательства сегментов, деятельность которых не носит преимущественно финансового характера, не включают заемные средства и аналогичные обязательства, потому что выручка и расходы сегмента не включают финансовой выручки и расходов. Более того, в связи с тем, что нередко долговые обязательства возникают на уровне головного подразделения или центрального управления по заимствованиям для организации или государства в целом, часто невозможно напрямую отнести или обоснованно распределить на сегмент обязательство, по которому предусмотрены проценты. Однако, если финансовая деятельность организации определяется как отдельный сегмент, как это бывает на общегосударственном уровне, расходы «финансового» сегмента будут включать процентные расходы, а соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты, будут включены в обязательства сегмента.

37. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета могут требовать корректировки балансовой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретенной организации (см., например, МСФО 3). Оценка активов и обязательств сегмента включает любые корректировки прежней балансовой стоимости поддающихся учету активов сегмента и обязательств организации, приобретенных путем объединения организаций и учитываемых как покупка, даже если эти корректировки вносились исключительно для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности и не отражаются ни в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, ни в индивидуальных финансовых отчетах контролируемой организации. Аналогично, если основные средства прошли переоценку после приобретения в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, изложенной в МСФО ОС 17 «Основные средства», то оценка активов сегмента должна отражать эти переоценки.

38. В некоторых странах правительство или государственная организация может контролировать коммерческую организацию с государственным участием или другую организацию, действующую на коммерческой основе и облагаемую налогом на прибыль или эквивалентом налога на прибыль. Такие организации должны применять стандарты бухгалтерского учета, такие как МСФО 12 «Учет налогов на прибыль», которые определяют порядок отражения в учете и отчетности налога на прибыль или его эквивалента. Такие стандарты могут требовать признания активов и обязательств по налогу на прибыль в отношении расходов по налогу на прибыль или его эквиваленту, которые признаются в текущем периоде и могут быть возмещены или возвращены в будущем. Эти активы и обязательства не включаются в активы и обязательства сегмента, потому что они являются результатом общей деятельности организации в целом и действующей системы налогообложения организации. Однако активы, представляющие налоговый доход к получению, контролируемый

налоговым органом, будут включены в его сегментные активы, если они напрямую относятся к сегменту или могут быть обоснованно распределены на него.

39. Некоторые указания по распределению затрат могут встречаться и в других МСФО ОС. Например, МСФО ОС 12 «Запасы» содержит указания по распределению и отнесению затрат на запасы, а МСФО ОС 11 «Договоры на строительство» содержит указания по распределению и отнесению затрат на договоры на строительство. Данные указания могут быть полезными при распределении или отнесении затрат на сегменты.

40. МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств» содержит указания относительно отражения банковских овердрафтов в качестве компонента денежных средств или в качестве заемных средств.

41. Финансовая отчетность для общегосударственного уровня, а также для некоторых других контролирующих организаций требует консолидации ряда отдельных организаций, таких как министерства, государственные организации и коммерческие организации с государственным участием. При составлении такой консолидированной финансовой отчетности операции и остатки по счетам между контролируемыми организациями будут исключены в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Однако выручка, расходы, активы и обязательства сегмента определяются до исключения операций и остатков по счетам между организациями внутри группы организаций в процессе консолидации, кроме случаев наличия таких операций и остатков по счетам между организациями внутри одного сегмента.

42. Хотя учетная политика, используемая при подготовке и представлении финансовой отчетности организации в целом, является также основополагающей учетной политикой сегмента, учетная политика сегмента дополнительно включает положения, относящиеся непосредственно к сегментной отчетности, в частности, ценообразование трансфертов между сегментами и основу распределения выручки и расходов на сегменты.

Учетная политика сегмента

43. **Информация о сегментах должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации.**

44. Предполагается, что учетная политика, выбранная органом управления и руководством организации для использования при подготовке консолидированной или общей финансовой отчетности организации, считается ими наиболее подходящей для целей подготовки внешней отчетности. Поскольку цель информации о сегментах состоит в том, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять и составить более обоснованное суждение об организации в целом, настоящий Стандарт требует при подготовке информации о сегментах применять учетную политику, выбранную органом управления и руководством для подготовки консолидированной или общей финансовой отчетности организации. Однако это не означает, что учетная политика для подготовки консолидированной отчетности или отчетности организации должна применяться к сегментам, как если бы каждый из них являлся отдельной отчитывающейся организацией. Подробные расчеты, выполненные с применением конкретной учетной политики на уровне всей организации, могут распределяться на сегменты, если для этого существует обоснование. Например, расчеты причитающихся работникам выплат часто выполняются для всей организации в целом, но общие цифры могут распределяться на сегменты на основании данных о заработной плате и демографических показателях по сегментам.

45. Как отмечается в параграфе 42, может возникнуть необходимость в разработке учетной политики для вопросов, относящихся исключительно к организации в целом, например таких, как межсегментное ценообразование. МСФО ОС 1 требует раскрытия учетной политики, необходимой для понимания финансовой отчетности. В соответствии с этим требованием может быть необходимым раскрытие учетной политики, относящейся к отдельным сегментам.

46. Настоящий Стандарт разрешает раскрывать дополнительную информацию о сегментах, которая подготовлена на основе, отличной от учетной политики, принятой для консолидированной финансовой отчетности или финансовой отчетности организации, при условии, что

    (a) информация является значимой для оценки результативности деятельности и принятия решений; и

    (b) четко описаны основы для оценки этой дополнительной информации.

Совместные активы

47. **Активы, совместно используемые двумя или более сегментами, должны распределяться на сегменты только в том случае, когда соответствующая выручка и расходы также распределены на эти сегменты.**

48. То, каким образом статьи активов, обязательств, выручки и расходов распределяются на сегменты, зависит от таких факторов, как характер статей, виды деятельности, осуществляемые сегментом, и относительная автономность этого сегмента. Невозможно или нецелесообразно определять единую основу для распределения, которая должна применяться всеми организациями. Также нецелесообразно принудительно распределять статьи активов, обязательств, выручки и расходов, которые относятся одновременно к двум или более сегментам, если единственная основа для такого распределения произвольна или трудна для понимания. В то же время определения выручки, расходов, активов и обязательств сегмента взаимосвязаны, и распределения, получающиеся в итоге, должны быть непротиворечивыми. Поэтому совместно используемые активы распределяются на сегменты, только если соответствующая выручка и расходы также распределены на эти сегменты. Например, актив включается в активы сегмента, только если соответствующие суммы обесценения или начисленной амортизации включены в оценку расходов сегмента.

Новые сегменты

49. **Если сегмент определяется как сегмент впервые в текущем периоде, данные сегмента за предыдущий период, представленные для сравнения, должны быть пересмотрены для отражения нового сегмента как отдельного, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо.**

50. Новые сегменты могут быть представлены в финансовой отчетности в разных случаях. Например, организация может изменить структуру своей внутренней отчетности, перейдя от функциональных сегментов к географическим, и руководство может посчитать такую структуру пригодной и для внешней отчетности. Организация может также заняться в значительной степени новой или дополнительной деятельностью, либо увеличить долю предоставления внешним сторонам услуг, ранее предоставлявшихся в рамках внутренней поддержки. В этих случаях новые сегменты могут быть представлены впервые в финансовой отчетности общего назначения. В подобных ситуациях настоящий Стандарт требует, чтобы сравнительные данные предыдущего периода были представлены повторно для отражения текущей структуры сегментов, при условии, что это практически осуществимо.

Раскрытие информации

51. **Требования к раскрытию информации, приведенные в параграфах 52–75, должны применяться к каждому сегменту.**

52. **Организация должна раскрывать выручку и расходы сегмента по каждому сегменту. Выручка сегмента от бюджетных ассигнований или аналогичных распределений, выручка сегмента от других внешних источников и выручка сегмента от операций с другими сегментами должны быть отражены в отчете по отдельности.**

53. **Организация должна раскрывать общую балансовую стоимость активов сегмента по каждому сегменту.**

54. **Организация должна раскрывать общую балансовую стоимость обязательств сегмента по каждому сегменту.**

55. **Организация должна раскрывать общую сумму затрат, понесенных в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода по каждому сегменту.**

56. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией информации о характере и суммах любых статей выручки и расходов сегмента, размер, характер или влияние которых таковы, что их раскрытие имеет значение для объяснения результатов деятельности каждого сегмента за период.

57. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случае существенности статей доходов или расходов характер и величина таких статей раскрывались раздельно. МСФО ОС 1 предлагает ряд примеров таких статей, включающих списание запасов, основных средств, создание резервов по реструктуризации,

выбытие основных средств, приватизация и другие выбытия долгосрочных инвестиций, прекращение деятельности, урегулирование судебных споров и восстановление резервов. Параграф 56 не предназначается для изменения классификации таких статей или изменения оценки таких статей. Однако раскрытие информации, которое рекомендуется данным параграфом, переводит оценку значимости таких статей для целей раскрытия с уровня организации на уровень сегмента.

58. Настоящий Стандарт не требует раскрытия информации о результатах деятельности сегмента. Однако если результат деятельности сегмента рассчитан и раскрыт, он представляет собой операционный результат, который не включает финансовые издержки.

59. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией информации о денежных потоках в соответствии с МСФО ОС 2. МСФО ОС 2 требует, чтобы организация составляла Отчет о движении денежных средств, в котором отдельно отражаются денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Он также требует раскрытия информации о некоторых денежных потоках. Раскрытие информации о денежных потоках по каждому сегменту может быть полезным для понимания общего финансового положения, ликвидности и денежных потоков организации.

60. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией, которая не раскрывает денежные потоки сегмента в соответствии с МСФО ОС 2, следующей информации:

(a) расходов сегмента на обесценение и амортизацию активов сегмента;

(b) прочих значительных неденежных расходов;

(c) значительной неденежной выручки, включенной в выручку сегмента.

Это позволит пользователям определить основные источники и направления использования денежных средств по отношению к деятельности сегмента за период.

61. **По каждому сегменту организация должна раскрывать совокупную долю организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учтенных по методу долевого участия, если все операции таких ассоциированных организаций осуществляются преимущественно в рамках одного этого сегмента.**

62. Несмотря на то, что в соответствии с требованиями параграфа 61 раскрывается одна агрегированная сумма, каждая сумма по ассоциированной организации, совместной деятельности или другой инвестиции, учтенной по методу долевого участия, оценивается индивидуально для того, чтобы определить, осуществляются ли эти операции преимущественное в рамках сегмента.

63. **Если совокупная доля организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, совместной деятельности или других инвестициях, учтенных по методу долевого участия, раскрывается по сегментам, то совокупные инвестиции в эти ассоциированные организации и совместную деятельность также должны раскрываться по сегментам.**

64. **Организация должна представлять сверку между информацией, раскрытой по сегментам, и агрегированной информацией, представленной в консолидированной или отдельной финансовой отчетности организации. При представлении сверки выручка сегмента должна быть сверена с выручкой организации от внешних источников (включая раскрытие суммы выручки организации от внешних источников, не включенной в выручку какого-либо сегмента), расходы сегмента должны быть сверены с сопоставимым показателем расходов организации, активы сегмента должны быть сверены с активами организации, а обязательства сегмента должны быть сверены с обязательствами организации.**

Дополнительная информация о сегментах

65. Как указывалось выше, предполагается, что основой для сегмента являются важнейшие товары и услуги, поставляемые организацией, реализуемые ею программы или выполняемые ею работы. Это объясняется тем, что данные об этих сегментах обеспечивают пользователей уместной информацией об эффективности деятельности организации в достижении ее целей и позволяет организации выполнять свои обязательства по представлению отчетности. Однако в некоторых организациях географическое или иное выделение могут лучше отражать основу для предоставления услуг и распределения ресурсов в рамках организации, и поэтому будут приняты для целей финансовой отчетности.

66. Настоящий Стандарт исходит из той точки зрения, что раскрытие минимальной информации, как о функциональном, так и о географическом сегментах будет полезным для пользователей в целях представления отчетности и принятия решений. Поэтому, если организация представляет информацию о сегментах на основе:

(a) важнейших товаров и услуг, поставляемых организацией, реализуемых ею программ, выполняемых работ или иных функциональных сегментов, то ей также рекомендуется представлять следующую информацию по каждому географическому сегменту, которая в рамках внутренней отчетности направляется органу управления и руководителю организации:

(i) расходы сегмента;

(ii) суммарную балансовую стоимость активов сегмента; и

(iii) суммарные расходы, понесенные в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы); и

(b) географических сегментов или иной основе, не обозначенной в пункте (a), то ей также рекомендуется представлять следующую информацию по каждому основному функциональному сегменту, которая в рамках внутренней отчетности направляется органу управления и руководителю организации:

(i) расходы сегмента;

(ii) суммарную балансовую стоимость активов сегмента; и

(iii) суммарные расходы, понесенные в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы).

Прочие вопросы раскрытия информации

67. **При оценке и представлении в отчетности информации о выручке сегмента от операций с другими сегментами, трансферты между сегментами должны оцениваться на той основе, по которой они совершаются. Основа ценообразования трансфертов между сегментами и любые изменения в ней должны раскрываться в финансовой отчетности.**

68. **Изменения учетной политики, имеющие существенное влияние на информацию о сегментах, принятые для сегментной отчетности, должны быть раскрыты, а информация о сегментах за предшествующий период, представленная для сравнения, должна быть пересмотрена, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Такое раскрытие информации должно включать описание характера изменения, причину изменения, факт пересмотра сравнительной информации или что это практически неосуществимо, и финансовые последствия изменения, если они поддаются обоснованному определению. Если организация изменяет определение своих сегментов и не пересматривает информацию о сегментах за предшествующий период на новой основе, когда это практически неосуществимо, то для целей сравнения организация должна представить в отчетности данные по сегментам, как по старой, так и по новой основам сегментации за тот год, в котором изменилось определение сегментов.**

69. Изменения учетной политики, принятые организацией, рассматриваются в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 требует, чтобы изменения в учетной политике производились только в случаях, если (a) этого требуют МСФО ОС или (b) если изменения обеспечат надежность и повысят уместность информации об операциях, других событиях и условиях в финансовой отчетности организации.

70. Изменения учетной политики, принимаемые на уровне организации, которые затрагивают сегментную информацию, учитываются в соответствии с МСФО ОС 3. Если новый Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора не предписывает иное, МСФО ОС 3 требует, чтобы:

(d) изменения учетной политики применялись ретроспективно, и информация за предыдущий период пересматривалась, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить ни кумулятивный эффект, ни период, на который повлияли изменения;

(e) если ретроспективное применение практически неосуществимо для всех представленных периодов, новая учетная политика должна применяться ретроспективно с самой ранней практически применимой даты, и

(f) если практически неосуществимо определить кумулятивный эффект применения новой учетной политики в начале текущего периода, она должна применяться перспективно с самой ранней практически применимой даты.

71. Некоторые изменения в учетной политике относятся непосредственно к сегментной отчетности. Примерами этого являются изменения в определении сегментов и изменения в основе распределения выручки и расходов по сегментам. Такие изменения могут оказать значительное влияние на представляемую в отчетности информацию о сегментах, но не изменят агрегированную отчетную финансовую информацию об организации. Для того чтобы дать пользователям возможность понять изменения и оценить тенденции, сегментная информация предшествующего периода, которая включается в финансовую отчетность для целей сравнения, пересматривается для отражения новой учетной политики, если это практически осуществимо.

72. Параграф 67 требует, чтобы для целей сегментной отчетности внутрисегментные трансферты оценивались на основе, фактически используемой организацией для трансфертного ценообразования. Если организация изменяет метод, фактически используемый для внутрисегментного трансфертного ценообразования, это не является изменением учетной политики, для которого требуется пересмотр сегментных данных за предшествующий период в соответствии с параграфом 68. Тем не менее, параграф 67 требует раскрытия информации об этом изменении.

73. **Организация должна указать следующую информацию, если она не раскрыта иным образом в финансовой отчетности или в годовом отчете:**

(a) **виды товаров и услуг, включенных в каждый функциональный отчетный сегмент,**

(b) **состав каждого отчетного географического сегмента; и**

(c) **характер сегмента и охватываемую им деятельность, если не применяются ни функциональная, ни географическая основы для сегментации.**

Операционные цели сегмента

74. Рекомендуется раскрытие организацией общих операционных целей, установленных для каждого сегмента на начало отчетного периода, и пояснений относительно степени достижения указанных целей, если эта информация не раскрывается иным образом в финансовой отчетности или где-либо в годовом отчете.

75. Чтобы предоставить пользователям возможность оценить эффективность деятельности организации по достижению ее целей, связанных с предоставлением услуг, необходимо проинформировать пользователя об этих целях. Раскрытие информации о составе каждого сегмента, целях предоставления услуг сегментами и степени достижения этих целей, поможет в этой оценке. Данная информация также позволит организации лучше выполнить обязательства по представлению отчетности. Во многих случаях эта информация включается в годовой отчет как часть отчета органа управления или руководителя. В таких случаях раскрытие данной информации в финансовой отчетности необязательно.

Дата вступления в силу

76. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2003 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2003 года.**

Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 18.

Свод информации, подлежащей раскрытию

[¶xx] означает номер параграфа xx в настоящем Стандарте.

Информация, подлежащая раскрытию

Общая сумма расходов сегмента [¶52]

Общая сумма выручки сегмента [¶52]

Выручка от бюджетных ассигнований или аналогичных распределений по сегментам [¶52]

Выручка из внешних источников (за исключением бюджетных ассигнований и аналогичных распределений) по сегментам [¶52]

Выручка от операций с другими сегментами по сегментам [¶52]

Балансовая стоимость активов сегмента по сегментам [¶53]

Обязательства сегмента по сегментам [¶54]

Расходы на приобретение активов по сегментам [¶55]

Доля чистого профицита (дефицита) [¶61] и инвестиций [¶63] в ассоциированных организациях или совместной деятельности по сегментам (если все преимущественно в рамках одного сегмента)

Сверка выручки, расходов, активов и обязательств по сегментам [¶64]

Прочая информация, подлежащая раскрытию

Основа ценообразования внутрисегментных трансфертов и изменения в ней [¶67]

Изменения в учетной политике сегмента [¶68]

Виды продуктов и услуг в каждом хозяйственном сегменте [¶73]

Состав каждого географического сегмента [¶73]

Если не применяется ни хозяйственная, ни географическая основа для сегментации, то характер сегментов и видов деятельности, охватываемых каждым сегментом [¶73]

Качественные характеристики финансовой отчетности

IG1. Согласно параграфу 15 настоящего Стандарта, учетная политика должна быть разработана таким образом, чтобы обеспечивать представление в финансовой отчетности информации, которая отвечает ряду качественных характеристик. Настоящее приложение резюмирует качественные характеристики финансовой отчетности.

IG2. Качественные характеристики представляют собой свойства, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователей. Важнейших качественных характеристик четыре: понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность

IG3. Информация является понятной, если можно обоснованно предполагать, что пользователи в состоянии понять ее смысл. Для этой цели допускается, что пользователи обладают необходимыми знаниями о деятельности организации и об условиях, в которых она действует, а также имеют желание изучать информацию.

IG4. Информация о сложных вопросах не должна исключаться из финансовой отчетности только на том основании, что она слишком трудна для понимания некоторыми пользователями.

Уместность

IG5. Информация является уместной для пользователей, если ее можно использовать при оценке прошедших, текущих или будущих событий или для подтверждения или корректировки ранее сделанных оценок. Для того чтобы быть уместной, информация также должна быть своевременной.

Существенность

IG6. Уместность информации зависит от ее характера и существенности.

IG7. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей или оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от характера или размера статьи или ошибки с учетом конкретной ситуации, связанной с пропуском или искажением информации. Таким образом, существенность скорее задает предельную величину или точку отсечения, нежели является основной качественной характеристикой, которой информация должна обладать, чтобы быть полезной.

Надежность

IG8. Надежная информация не содержит существенных ошибок и искажений, и пользователи могут полагаться на нее, рассчитывая на достоверность ее представления или иметь разумные ожидания относительно нее.

Достоверное представление

IG9. Для того чтобы информация достоверно представляла операции и другие события, она должна быть представлена в соответствии с содержанием операций и других событий, а не только их юридической формой.

Преобладание содержания над формой

IG10. Если информация предназначена для достоверного представления операций и других событий, которые она должна представлять, эти операции и события должны учитываться и представляться в соответствии с их содержанием и реальной экономической ситуацией, а не только их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда соответствует их юридической форме.

Нейтральность

IG11. Информация является нейтральной, если она не является предвзятой. Финансовая отчетность не является нейтральной, если содержащаяся в ней информация была отобрана или представлена таким образом, чтобы повлиять на принятие решения или формирование профессионального суждения с целью достигнуть предопределенного результата или исхода.

Осмотрительность

IG12. Осмотрительность означает присутствие известной степени осторожности при формировании профессиональных суждений, требуемых для выработки расчетных оценок, необходимых в условиях неопределенности, чтобы активы или выручка не были завышены, а обязательства или расходы не были занижены.

IG13. Однако осмотрительность не позволяет, например, создавать скрытые или избыточные резервы, намеренно занижать объем активов или выручки или намеренно завышать объем обязательств или расходов, поскольку финансовая отчетность не будет нейтральной и, тем самым, не будет обладать таким качеством, как надежность.

Полнота

IG14. Информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.

Сопоставимость

IG15. Информация в финансовой отчетности является сопоставимой, если пользователи в состоянии определить сходства и различия между данной информацией и информацией в других отчетах.

IG16. Сопоставимость относится:

(a) к сравнению финансовой отчетности разных организаций; и

(b) к сравнению финансовой отчетности одной и той же организации за различные периоды времени.

IG17. Важным следствием характеристики сопоставимости является то, что пользователей необходимо информировать о политике, применяемой при подготовке финансовой отчетности, изменениях в ней и последствиях этих изменений.

IG18. Поскольку пользователи хотят сопоставлять результаты деятельности организации за некоторый период времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

Связь уместности и надежности информации

Своевременность

IG19. Если при предоставлении информации возникает неоправданная задержка, информация может потерять свою уместность. Для своевременного предоставления информации зачастую может быть необходимо сообщать ее до того, как станут известны все детали сделки, вследствие чего страдает надежность информации. Наоборот, если предоставление информации откладывается до тех пор, пока не станут известны все детали, то информация может быть в высокой степени надежной, но малополезной для пользователей, которым в этот период необходимо было принимать решения. При достижении баланса между уместностью и надежностью приоритетным фактором является удовлетворение потребности пользователей в принятии решений.

Баланс между выгодами и затратами

IG20. Баланс между выгодами и затратами представляет собой повсеместно распространенное ограничение. Выгоды, получаемые от информации, должны превышать затраты на ее предоставление. Однако оценка выгод и затрат по своей сути является предметом профессионального суждения. Более того, затраты не всегда возлагаются на тех пользователей, которые получают выгоды. Выгоды также могут получать не те пользователи, для которых была подготовлена информация. По этим причинам трудно провести проверку соотношения выгод и затрат в каждом конкретном случае. Тем не менее, разработчики стандартов, а также ответственные за подготовку финансовой отчетности и пользователи финансовой отчетности должны хорошо знать об этом ограничении.

Баланс между качественными характеристиками

IG21. На практике зачастую необходим баланс или компромисс между качественными характеристиками. Обычно целью является достижение необходимого баланса между характеристиками для достижения целей финансовой отчетности. Соотношение между важностью характеристик в различных случаях является предметом профессионального суждения.

Иллюстративный пример

Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 18.

Представленные в данном примере таблица и примечания к ней иллюстрируют раскрытие информации по сегментам, требуемым настоящим Стандартом в отношении органа по управлению образованием, который преимущественно финансируется за счет бюджетных ассигнований, но (a) предоставляет некоторые образовательные услуги на коммерческой основе сотрудникам крупных корпораций и (b) участвует в коммерческой организации по созданию частного образовательного фонда, функционирующего на коммерческой основе. Орган по управлению образованием имеет значительное влияние на фонд, но не контролирует его. Для наглядности в примере сравниваются данные за два года. Информация по сегментам требуется за каждый год, по которому представляется полная финансовая отчетность.

Таблица А—Информация о сегментах (в миллионах денежных единиц)

	Начальное/среднее образование		Высшее образование		Особые услуги		Прочие услуги		Исключения		Консолидация	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
ВЫРУЧКА СЕГМЕНТА												
Ассигнования	48	40	22	23	10	10	7	7				
Платежи из внешних источников	5	4	–	–	9	6	–	–				
Трансферты между сегментами	10	6	6	7	2	4	2	2				
Общая сумма выручки сегмента	63	50	28	30	21	20	9	9	20	19	101	90
РАСХОДЫ СЕГМЕНТА												
Заработная плата	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Амортизация	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Прочие расходы	(12)	(11)	(10)	(9)	(5)	(5)	(2)	(2)				
Общая сумма расходов сегмента	(60)	(49)	(28)	(29)	(23)	(21)	(5)	(5)	20	19	(96)	(85)
Нераспределенные расходы центра											(7)	(9)
Дефицит от операционной деятельности											(2)	(4)
Процентные расходы											(4)	(3)
Процентные доходы											2	3
Доля в чистом профиците ассоциированных компаний							8	7			8	7
Профицит от обычной деятельности											4	3
Непредвиденные убытки: незастрахованные повреждения зданий в результате землетрясения		(3)									0	(3)
Чистый профицит											4	0
ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ												
Активы сегмента	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Инвестиции в ассоциированные компании (долевой метод)							32	26			32	26
Нераспределенные активы центра											35	30
Общая сумма консолидированных активов											175	155
Обязательства сегмента	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Нераспределенные корпоративные обязательства											40	55
Общая сумма консолидированных обязательств											82	90
Капитальные расходы	13	10	9	5	4	0	2	3				
Неденежные расходы, за исключением амортизации	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Неденежная выручка	–	–	–	–	1	1	–	–				

Сформированный орган по управлению образованием представляет отчетность руководству по четырем основным функциональным областям: начальное и среднее образование; высшее образование; специальные образовательные услуги; прочие услуги, каждую из которых возглавляет директор. Деятельность сегмента специальных образовательных услуг включает предоставление образовательных услуг на коммерческой основе сотрудникам крупных корпораций. При предоставлении этих услуг внешним потребителям подразделение коммерческих услуг данного сегмента использует на платной

основе услуги, предоставляемые сегментами начального/среднего и высшего образования. Такие трансферты между сегментами исключаются при консолидации отчетности.

Отчетная информация по этим сегментам используется органом управления и высшим руководством в качестве основы для оценки эффективности деятельности организации в прошлом в достижении ее целей и для принятия решений о будущем распределении ресурсов. Раскрытие информации об этих сегментах также считается целесообразным для внешней отчетности.

Основная деятельность органа по управлению образованием осуществляется внутри страны, кроме его участия в программе помощи Восточной Европе, в рамках которой была создана инфраструктура для предоставления услуг среднего образования. Общая стоимость услуг, предоставленных в Восточной Европе, составила 5 млн. (4 млн. в 20X1 году). Общая балансовая стоимость объектов образовательной инфраструктуры в Восточной Европе составила 3 млн. (6,5 млн. в 20X1 году). В 20X2 и в 20X1 годах отсутствовали расходы на приобретение капитальных активов в Восточной Европе.

Трансферты между сегментами: выручка сегмента и расходы сегмента включают выручку и расходы от трансфертов между сегментами. Такие трансферты обычно учитываются по себестоимости и исключаются при консолидации. Сумма таких трансфертов составила 20 млн. (19 млн. в 19X1 году).

Инвестиции в ассоциированные компании учитываются по методу долевого участия. Орган по управлению образованием владеет 40% уставного капитала EuroED Ltd., фонда по обучению специалистов, предоставляющего образовательные услуги на коммерческой основе по контрактам с международными кредитными организациями. Эти инвестиции учитываются по методу долевого участия. Инвестиции органа по управлению образованием и его доля в чистой прибыли EuroED исключаются из активов и выручки сегмента.

Однако они указаны отдельно в сегменте прочих услуг, который отражает управление инвестициями в ассоциированные компании.

Полный отчет о целях, установленных для каждого сегмента, и о степени достижения этих целей включается в «Обзор деятельности», который также должен быть включен в данный отчет.

Сравнение с МСФО 14

В основе МСФО ОС 18 лежит МСФО 14 (1997 г.). Основные различия между МСФО ОС 18 и МСФО 14 (1997 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 18 определяет сегменты иначе, нежели МСФО 14. МСФО ОС 18 требует, чтобы организации представляли сегментную отчетность на основе, пригодной для оценки результатов деятельности организации в прошлом и принятия решений о распределении ресурсов. МСФО 14 требует, чтобы представлялась отчетность по функциональным и географическим сегментам.
- В МСФО ОС 18 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 14, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- МСФО 14 требует раскрытия информации о результатах функционирования сегмента, обесценении и амортизации активов сегмента, а также иных значительных неденежных расходах. МСФО ОС 18 не требует раскрытия результатов функционирования сегмента. МСФО ОС 18 рекомендует, но не требует раскрытия информации о значительной неденежной выручке, включенной в выручку сегмента, обесценении сегмента и иных неденежных расходах или денежных потоках сегмента, предусмотренных МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».
- МСФО ОС 18 не требует раскрытия информации о вторичных сегментах, но рекомендует раскрытие определенной минимальной информации о хозяйственных и географических сегментах.
- В МСФО ОС 18 не устанавливаются количественные параметры, которые должны применяться при определении отчетных сегментов.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 18 используется терминология, отличная от МСФО 14. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 14 являются «доход», «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».

МСФО ОС 19 – РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (редакция 1998 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 37 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Октябрь 2002 года

МСФО ОС 19 – РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения ... 1–17

Социальные льготы ... 7–11

Прочие исключения из сферы применения данного стандарта ... 12–17

Определения ... 18–21

Резервы и прочие обязательства ... 19

Связь между резервами и условными обязательствами ... 20–21

Признание ... 22–4

Резервы ... 22–34

Текущее обязательство ... 23–24

Прошлое событие ... 25–30

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования ... 31–32

Надежная оценка обязательств ... 33–34

Условные обязательства ... 35–38

Условные активы ... 39–43

Оценка ... 44–62

Наилучшая оценка ... 44–49

Риски и неопределенности ... 50–52

Дисконтированная стоимость ... 53–57

Будущие события ... 58–60

Ожидаемое выбытие активов ... 61–62

Возмещение ... 63–68

Изменения в резервах ... 69–70

Использование резервов ... 71–72

Применение правил признания и оценки ... 73–96

Будущий чистый операционный убыток ... 73–75

Обременительные договоры ... 76–80

Реструктуризация ... 81–96

Продажа или передача деятельности ... 90–92

Резервы по реструктуризации ... 93–96

Раскрытие информации ... 97–109

Переходные положения ... 110

Дата вступления в силу ... 111–112

Таблицы

Пример дерева решений

Руководство по внедрению

Иллюстративный пример

Сравнение с МСФО 37

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» изложен в параграфах 1–112. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 19 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

Цель настоящего Стандарта – (a) дать определение резервам, условным обязательствам и условным активам, (b) определить обстоятельства, при которых должны признаваться резервы, каким образом должна проводиться их оценка и каким образом должно осуществляться соответствующее раскрытие информации. Стандарт также требует, чтобы раскрывалась определенная информация об условных обязательствах и условных активах в примечаниях к финансовой отчетности с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли понять их характер, время возникновения и сумму.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением следующих:**

   (a) **резервов и условных обязательств, возникающих в связи с социальными льготами, предоставляемыми организацией, за которые она не получает возмещения, равного примерной стоимости предоставляемых товаров и услуг, непосредственно в ответ от получателей этих льгот;**

   (b) **возникающих из финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости;**

   (c) **возникающих по договорам с исполнением в будущем, кроме случаев обременительных договоров согласно другим положениям настоящего параграфа;**

   (d) **возникающих в страховых организациях по договорам страхования с держателями страховых полисов;**

   (e) **подпадающих в сферу применения других МСФО ОС;**

   (f) **возникающих относительно налога на прибыль или эквивалентов налога на прибыль;**

   (g) **возникающих в связи с выплатой вознаграждений работникам, за исключением выходных пособий, выплачиваемых в результате реструктуризации, как предусмотрено в настоящем Стандарте.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. Настоящий Стандарт применяется к финансовым инструментам (включая гарантии), которые не учитываются по справедливой стоимости.

5. Настоящий Стандарт применяется к резервам, условным обязательствам и условным активам страховых организаций, за исключением тех, которые возникают по договорам с держателями страховых полисов.

6. Настоящий Стандарт применяется к резервам по реструктуризации (включая прекращаемую деятельность). В некоторых случаях реструктуризация соответствует определению прекращаемой деятельности. Руководство по раскрытию информации о прекращаемой деятельности содержится в МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность».

Социальные льготы

7. В целях настоящего Стандарта к социальным льготам относят товары, услуги и другие выгоды, предоставляемые для реализации целей социальной политики правительства. Данные льготы могут включать следующее:

   (a) предоставление социальных услуг в сфере здравоохранения, образования, жилищного строительства, транспортного обеспечения и прочих социальных услуг. Во многих случаях получатели данных услуг не должны оплачивать сумму, соответствующую стоимости этих услуг; и

   (b) выплата пособий семьям, лицам пожилого возраста, инвалидам, безработным, ветеранам и др. Таким образом, государство на всех уровнях может оказывать финансовую поддержку членам

общества и его группам с целью обеспечения доступа к услугам, отвечающим их основным нуждам, либо в качестве дополнения к их доходу.

8. Во многих случаях обязательства по обеспечению социальных льгот возникают как результат обязательств правительства по принятию специальных долгосрочных мер с целью обеспечения населения определенными товарами и услугами. Потребность в товарах и услугах, необходимых для выполнения социальных обязательств, их характер и предоставление зачастую зависят от совокупности демографических и социальных условий и являются трудно прогнозируемыми. Данные льготы в основном подпадают под категории «социальная защита», «образование», «здравоохранение» по классификации Государственной финансовой статистики Международного валютного фонда и зачастую требуют актуарной оценки для определения суммы связанных с ними обязательств.

9. Для того чтобы резерв либо условное обязательство, возникающее в результате социальных льгот, было исключено из сферы применения настоящего Стандарта, организация общественного сектора, обеспечивающая данные льготы, не должна получать возмещение, равное примерной стоимости предоставленных товаров и услуг, непосредственно в ответ от получателей льгот. Данное исключение относится и к тем случаям, когда в связи с предоставлением социальной льготы предусматривается взимание определенной платы, при условии, что нет прямой связи между платой и получаемой льготой. Исключение этих резервов и условных обязательств из сферы применения данного Стандарта отражает мнение Комитета, по которому (a) определение того, что является обязывающим событием, и (b) оценка обязательства требует дальнейшего рассмотрения до опубликования предлагаемых Стандартов. К примеру, Комитет осведомлен, что существуют различные мнения по поводу того, возникает ли обязывающее событие в тот момент, когда физическое лицо начинает соответствовать критериям на получение льготы, либо оно возникает на более раннем этапе. Аналогичным образом, существуют различные мнения по поводу того, отражает ли сумма обязательства оценку предоставляемых льгот текущего периода либо же дисконтированную стоимость всех будущих ожидаемых льгот, определяемых на основании актуарной оценки.

10. В случае если организация решила признать резерв по таким обязательствам, организация раскрывает основания признания резервов и принятый метод оценки. Организация также осуществляет раскрытие другой информации, требуемой настоящим Стандартом в отношении таких резервов. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» содержит рекомендации по вопросам, специально не рассматриваемым другими МСФО ОС. МСФО ОС 1 также включает требования, касающиеся выбора и раскрытия информации по учетной политике.

11. В некоторых случаях социальные льготы могут привести к возникновению обязательства, при этом:

    (a) в отношении его суммы нет неопределенности или она незначительна;

    (b) нет неопределенности по сроку обязательства.

    Соответственно, оно, скорее всего, не соответствует определению резерва в настоящем Стандарте. Если подобные обязательства по социальным льготам существуют, они признаются в случаях, когда они удовлетворяют соответствующим критериям признания обязательств (см. также параграф 19). Примером могут быть начисленные на конец периода суммы, подлежащие выплате имеющимся получателям в качестве пенсий по возрасту или по инвалидности, утвержденные для перечисления в соответствии с положениями договора или законодательства.

Прочие исключения из сферы применения настоящего Стандарта

12. Настоящий Стандарт не применяется к договорам, подлежащим исполнению в будущем, если только они не являются обременительными. Договора, предполагающие предоставление социальных льгот, по которым на момент подписания ожидается, что организация не получит взамен предоставленных товаров и услуг возмещения, равного примерной стоимости, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.

13. В случаях когда другими МСФО ОС рассматривается определенный вид резерва, условного обязательства или условного актива, организация применяет этот другой стандарт вместо настоящего Стандарта. Например, определенные виды резервов также рассматриваются в следующих стандартах:

    (a) договоры на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договора на строительство») и

    (b) аренда (см. МСФО ОС 13 «Аренда»). Однако, поскольку МСФО ОС 13 не содержит

конкретных требований по учету договоров операционной аренды, которые являются обременительными, то в таких случаях следует применять настоящий Стандарт.

14. Настоящий Стандарт не применяется к резервам по налогам на прибыль или эквивалентным налогам (руководство по учету налогов на прибыль можно найти в МСФО 12 «Налоги на прибыль»). Стандарт также не применяется к резервам, связанным с вознаграждениями работникам (руководство по учету вознаграждений работникам можно найти в МСФО 19 «Вознаграждения работникам»).

15. Некоторые суммы, учитываемые как резервы, могут быть связаны с признанием доходов, например, в случаях когда организация предоставляет гарантию в обмен за плату. Настоящий Стандарт не рассматривает признание доходов. МСФО ОС 9 «Доходы от обменных операций» определяет обстоятельства, в которых признаются доходы от обменных операций, и предоставляет практическое руководство по применению критериев признания. Настоящий Стандарт не меняет требований МСФО ОС 9.

16. Настоящий Стандарт определяет резервы как обязательства с неопределенным сроком исполнения или неопределенной суммой. В некоторых странах термин «резервы» также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги; эти статьи являются корректировками балансовых стоимостей активов и не рассматриваются в настоящем Стандарте.

17. Другие МСФО ОС определяют случаи, когда затраты необходимо учитывать в составе активов, а когда в составе расходов. Данные вопросы в настоящем Стандарте не рассматриваются Таким образом, настоящий Стандарт не запрещает и не требует капитализации затрат, признаваемых при создании резервов.

Определения

18. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Традиционное обязательство</u>[28] – обязательство, возникающее в результате действий организации в случаях, когда:

(a) **установившейся практикой прошлой деятельности, опубликованной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением, организация заявила другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и**

(b) **в итоге организация создала у этих сторон обоснованные ожидания того, что она исполнит принятые на себя обязанности.**

<u>Условный актив</u> – возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.

<u>Условное обязательство</u> – это:

(a) **возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации; или**

(b) **текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:**

(i) **нет вероятности того, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, потребуется для погашения**

[28] В английском оригинале текста употребляется выражение «constructive obligation». Буквально слово «constructive» может быть переведено как «подразумеваемый», «конклюдентный», «конструктивный» и др. Текст определения говорит о том, что этот термин применяется для обозначения обязательств, установленных из действий, выполняемых неоднократно одной стороной в прошлом и ожидаемых другой стороной в настоящем. Также данный термин переводится как «обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство)». Но в других параграфах данный термин достаточно часто сопровождается фразой «that arises from the entity's practices» (возникающий из сложившейся практики организации), что при переводе дает практически дословный повтор части термина. Для исключения повтора и использования краткого выражения термин «constructive obligation» переводится как «традиционное обязательство».

обязательства; или

(ii) **величина обязательства не может быть измерена с достаточной надежностью.**

Договоры, подлежащие исполнению в будущем – это договоры, по которым ни одна из сторон не исполнила своих обязательств, либо обе стороны выполнили обязательства частично и в равной степени.

Юридическое обязательство – обязательство, возникающее на основании:

(a) **договора (на основании его явных или подразумеваемых условий);**

(b) **законодательства; или**

(c) **иного действия закона.**

Обязывающее событие – это событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство, в результате которого у организации отсутствует реальная альтернатива по исполнению этого обязательства.

Обременительный договор – договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды или возможность полезного использования.

Резерв – это обязательство, неопределенное по величине или времени исполнения.

Реструктуризация – программа, разработанная и контролируемая руководством организации, и существенно меняющая:

(a) **масштаб деятельности организации; или**

(b) **способы ведения этой деятельности.**

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Резервы и прочие обязательства

19. Резервы могут быть отделены от других обязательств, таких как кредиторская задолженность и начисления, поскольку существует неопределенность в отношении времени и суммы расходов, необходимых для погашения обязательства. Для сравнения:

(a) кредиторская задолженность представляет собой обязательства по оплате товаров или услуг, которые были получены или поставлены, и на которые были получены счета, или которые были официально согласованы с поставщиком (и включает задолженность по социальным выплатам при наличии официальной договоренности на определенную сумму), и

(b) доначисленные расходы представляют собой обязательства по оплате товаров или услуг, которые были получены или поставлены, но не были оплачены, и на которые не были получены счета, или которые не были официально согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленным отпускным). Хотя иногда и требуется оценить величину или дату доначисления расходов, обычно неопределенность здесь значительно ниже, чем в отношении резервов.

Доначисленные расходы часто представляются в отчетности в составе кредиторской задолженности, тогда как резервы представляются отдельно.

Связь между резервами и условными обязательствами

20. В общем случае все резервы являются условными, поскольку имеют неопределенные сроки или сумму исполнения. Однако в настоящем Стандарте термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации. Кроме того, термин «условное обязательство» применяется к обязательствам, не отвечающим критериям признания.

21. Настоящий Стандарт устанавливает различие между:

(a) резервами, признаваемыми в качестве обязательств (при допущении, что может быть произведена их достоверная оценка), поскольку они являются текущими обязательствами и есть вероятность, что для погашения потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, и

(b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательств, поскольку представляют собой:

(i) возможные обязательства в случае, когда необходимо подтвердить, имеет ли организация текущее обязательство, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования; или

(ii) текущие обязательства, которые не отвечают критериям признания в настоящем Стандарте (в силу маловероятности возможного выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования для погашения обязательства, или из-за того, что достаточно надежная оценка суммы обязательства не может быть произведена).

Признание

Резервы

22. **Резервы должны признаваться в случаях, когда:**

(a) **у организации имеется текущее обязательство (юридическое или традиционное), возникшее в результате прошлого события;**

(b) **есть вероятность того, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды или возможность полезного использования; и**

(c) **сумма обязательства может быть достоверно оценена.**

Если эти условия не соблюдаются, резерв не должен признаваться.

Текущее обязательство

23. **В некоторых случаях бывает неясно, существует ли обязательство. В этих случаях прошлое событие приводит к возникновению текущего обязательства, если на отчетную дату с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно наличие текущего обязательства, чем его отсутствие.**

24. В большинстве случаев является понятным, привело ли прошлое событие к текущему обязательству. В других случаях, например, при судебном разбирательстве часто спорным является то, произошли ли определенные события или привели ли события к текущему обязательству. В таких случаях организация определяет, имеет ли место текущее обязательство, принимая во внимание все имеющиеся свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства включают любые дополнительные свидетельства, полученные в связи с событиями после отчетной даты. На основании таких свидетельств:

(a) если вероятность наличия текущего обязательства на отчетную дату выше, чем вероятность его отсутствия, организация признает резерв (при соблюдении критериев признания), и

(b) если более вероятно, что на отчетную дату текущее обязательство не имеет места, организация раскрывает условное обязательство, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, незначительна (см. параграф 100).

Прошлое событие

25. Прошлое событие, которое ведет к появлению текущего обязательства, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие являлось обязывающим, необходимо, чтобы у организации не было реальной альтернативы погашения обязательства, возникшего в результате этого события. Это происходит только в случае, когда:

(a) погашение обязательства может быть принудительно осуществлено по закону; или

(b) традиционное обязательство обусловлено практикой, когда событие (которое может быть

действием организации) создает у других сторон обоснованные ожидания, что организация выполнит свои обязательства.

26. В финансовой отчетности отражается финансовое положение организации на конец отчетного периода, а не его возможное положение в будущем. Поэтому никакие резервы не признаются в отношении затрат, которые необходимо будет понести для продолжения деятельности организации в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в Отчете о финансовом положении организации, являются те, которые существуют на отчетную дату.

27. В качестве резервов признаются только те обязательства, возникающие из прошлых событий, наличие которых не зависит от будущих действий организации (от способа ведения деятельности в будущем). Примерами таких обязательств могут служить штрафы или затраты на восстановление окружающей среды в результате ее противозаконного загрязнения, налагаемые на организацию общественного сектора в соответствии с законодательством. Оба этих обязательства приведут к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения обязательств, независимо от будущих действий организации общественного сектора. Аналогичным образом, организация общественного сектора признает резервы по затратам на ликвидацию оборонных сооружений или государственной атомной электростанции в той степени, в какой организация общественного сектора обязана устранить последствия уже нанесенного вреда. МСФО ОС 17 «Основные средства» рассматривает расходы, в том числе затраты на демонтаж и восстановление участка, которые включаются в стоимость актива. Для сравнения, организация может планировать или быть вынуждена понести затраты для того, чтобы работать в будущем определенным образом в силу законодательных требований, под давлением избирателей или из желания продемонстрировать заботу об обществе. Например, организация общественного сектора решает установить контроль над выбросами на определенных транспортных средствах, или государственная лаборатория решает установить вытяжки для защиты сотрудников от испарений определенных химикатов. Поскольку организации могут избежать будущих затрат своими действиями в будущем - например, изменив способ ведения операций - у них нет текущего обязательства по этим будущим затратам, и никакие резервы не признаются.

28. Обязательство всегда подразумевает наличие другой стороны, перед которой обязательство признается. Тем не менее, не обязательно идентифицировать сторону, перед которой признается обязательство, – это может быть и общество в целом. Поскольку обязательство представляет собой обязанность перед другой стороной, то само по себе решение руководства, органа управления или контролирующей организации не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда стороны, которых касается это решение, были извещены о нем до наступления отчетной даты и в достаточно конкретной форме, вызывающей у таких сторон обоснованное ожидание того, что организация исполнит свои обязательства.

29. Событие, наступление которого не приводит к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее в связи с изменениями в законодательстве, или когда действие (например, достаточно конкретное публичное заявление) организации приводит к возникновению традиционного обязательства. Например, в случае, когда нанесен ущерб окружающей среде государственным органом, обязательство по устранению последствий может отсутствовать. Однако нанесение ущерба может стать обязывающим событием, если новый закон требует устранения имеющегося ущерба или если контролирующий государственный орган или отдельная организация публично принимает на себя ответственность за устранение ущерба, что приводит к возникновению традиционного обязательства.

30. Если положения предполагаемого нового законодательного акта еще только будут окончательно оформлены, то обязательство может возникнуть, если предполагается, что законодательный акт будет утвержден в том виде, в каком находится в качестве проекта. Для целей настоящего Стандарта такое обязательство рассматривается как юридическое обязательство. Однако различные обстоятельства, сопровождающие принятие законов, часто не позволяют указать одно событие, которое дало бы уверенность во введении закона. Во многих случаях невозможно определить, будет ли предлагаемый новый закон действительно принят в том виде, в каком находился в качестве проекта, и любое решение о существовании обязательства должно приниматься после вступления этого закона в силу.

Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования

31. Для того чтобы обязательство отвечало критериям признания, должно быть не только текущее

обязательство, но также и вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения этого обязательства. Для целей настоящего Стандарта отток ресурсов или иное событие рассматривается как вероятное, если оно более вероятно, чем нет; то есть вероятность наступления такого события выше, чем вероятность его ненаступления. Когда нет вероятности того, что существует текущее обязательство, организация раскрывает условное обязательство, за исключением случаев, когда возможность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, является незначительной (см. параграф 100).

32. Если имеется ряд сходных обязательств (например, обязательство правительства возместить ущерб физическим лицам, получившим зараженную кровь из государственной больницы), вероятность выбытия ресурсов, необходимых для погашения обязательств, определяется путем рассмотрения класса обязательств в целом. Хотя вероятность оттока ресурсов по любой одной статье может быть небольшой, вполне вероятно, что некоторый отток ресурсов потребуется для погашения класса обязательств в целом. В таком случае резервы признаются (при соблюдении остальных критериев признания).

Надежная оценка обязательства

33. Использование оценочных значений является существенной частью подготовки финансовой отчетности и не отрицает ее надежности. Это особенно верно в случае резервов, которые по своему характеру являются более неопределенными**,** чем большинство прочих активов или обязательств. Кроме исключительно редких случаев, организация способна определить диапазон возможных результатов и, соответственно, сделать оценку обязательства, которая достаточно достоверна для использования при признании резервов**.**

34. В исключительно редких случаях, когда надежная оценка не может быть осуществлена, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается как условное обязательство (см. параграф 100).

Условные обязательства

35. **Организация не должна признавать условное обязательство.**

36. Условное обязательство раскрывается согласно требованиям параграфа 100, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, является незначительной.

37. В случаях когда организация несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Например, в случае задолженности по совместной деятельности, та часть долга , которая должна погашаться другими участниками совместной деятельности, считается условным обязательством. Организация признает резервы для той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, кроме исключительно редких случаев, когда невозможно провести надежную оценку.

38. Условные обязательства могут изменяться не таким образом, как первоначально ожидалось. Поэтому оценка условных обязательств постоянно пересматривается для определения вероятности выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования. Если становится вероятным, что по статье, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод или возможности полезного использования, то резервы признаются в финансовой отчетности того периода, в котором происходит изменение вероятности (за исключением чрезвычайно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка). Например, местная организация общественного сектора, возможно, нарушила законодательство по охране окружающей среды, но остается неясным, действительно ли нанесен ущерб окружающей среде. В случае когда впоследствии становится ясно, что ущерб имеет место и требуется устранить последствия, организация признает резервы, поскольку выбытие экономических выгод становится вероятным.

Условные активы

39. **Организация не должна признавать условный актив.**

40. Условные активы обычно возникают из незапланированных или других неожиданных событий, которые (a) не находятся под полным контролем организации и (b) создают вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования.

Примером может служить судебный иск в стадии рассмотрения, когда исход судебного разбирательства не определен.

41. Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, возможно, никогда не будет получен. Однако когда получение дохода практически гарантировано, соответствующий актив не является условным активом, и его признание целесообразно.

42. Условный актив раскрывается, как это требуется в параграфе 105, когда существует вероятность поступления экономических выгод или возможности полезного использования актива.

43. Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить отражение соответствующих изменений в финансовой отчетности. Если возникает практически несомненная уверенность, что произойдет поступление экономических выгод или возможности полезного использования, и стоимость актива может быть надежно определена, то актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение. Если поступление экономических выгод или возможности полезного использования стало вероятным, организация раскрывает условный актив (см. параграф 105).

Оценка

Наилучшая оценка

44. **Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку расходов, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.**

45. Наилучшая оценка расходов, необходимых для погашения текущего обязательства, – это сумма, которую организация, действующая на рациональной основе, уплатила бы для погашения обязательства на отчетную дату или передала третьей стороне на эту дату. Часто бывает невозможно или чрезмерно дорого погашать или передавать обязательство на отчетную дату. Однако оценка суммы, которую организация, действующая на рациональной основе, уплатила бы для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.

46. Оценки результатов и финансового эффекта определяются с помощью профессионального суждения руководства организации, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые доказательства включают любые дополнительные свидетельства, полученные в связи с событиями после отчетной даты.

Пример

Государственная медицинская лаборатория поставляет диагностические аппараты ультразвуковых сканеров как государственным, так и частным медицинским центрам и больницам на условиях полного возмещения расходов. Оборудование поставляется с гарантией, по которой медицинским центрам и больницам покрываются фактические затраты на ремонт любого производственного брака, который выявляется в течение шести месяцев после покупки. Если бы незначительные дефекты были обнаружены в каждом поставленном аппарате, то затраты на ремонт составили бы 1 миллион денежных единиц. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном аппарате, затраты на ремонт составили бы 4 миллиона денежных единиц. Статистика прошлых событий и прогноз на будущее указывают на то, что в наступающем году 75 процентов аппаратов не будут иметь дефектов, 20 процентов будут иметь незначительные дефекты, а 5 процентов аппаратов будут иметь крупные дефекты. В соответствии с параграфом 32, лаборатория оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составит:

(75% от нуля) + (20% от 1 млн.) + (5% от 4 млн.) = 400 000 ден.ед.

47. Неопределенность в отношении суммы, признаваемой в качестве резерва, оценивается разными методами в зависимости от обстоятельств. В случае когда рассматриваемый резерв относится к большой совокупности объектов, обязательство оценивается путем суммирования всех возможных результатов, умноженных на соответствующую вероятность. Такой статистический метод оценки называется «ожидаемая стоимость». Таким образом, резервы будут различными в зависимости от того, является ли вероятность потери данной суммы, например, 60 % или 90 %. Если существует непрерывный диапазон возможных результатов, и каждая точка этого диапазона настолько же вероятна, как и другие, используется средняя точка диапазона.

48. Когда оценивается единственное обязательство, отдельный, наиболее вероятный результат может быть наилучшей оценкой обязательства. Однако даже в таком случае организация рассматривает другие возможные результаты. Если другие возможные результаты в основном выше или в основном ниже наиболее вероятного результата, то наилучшей оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если правительство должно исправить серьезный дефект в военном судне, которое оно построило для правительства другой страны, индивидуальным наиболее вероятным результатом будет устранение дефекта с первой попытки при затратах в 100 000 условных единиц, но будет создан резерв на большую сумму, если имеется значительная вероятность того, что дефект не удастся устранить с первой попытки.

49. Резерв оценивается без учета налогов или налоговых эквивалентов. Рекомендации по работе с налоговыми последствиями резервов и изменения в них рассматриваются в МСФО 12 «Налоги на прибыль».

Риски и неопределенности

50. **Риски и неопределенности, неизбежно сопровождающие многие события и обстоятельства, должны учитываться при определении наилучшей оценки резерва.**

51. Риск характеризует вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При вынесении профессиональных суждений в условиях неопределенности необходима осторожность с тем, чтобы не завысить доходы или активы и не занизить расходы или обязательства. Однако неопределенность не оправдывает создание излишних резервов или преднамеренного завышения обязательств. Например, если прогнозируемые расходы в случае особенно неблагоприятного результата оцениваются на рациональной основе, то позже результат не будет намеренно рассматриваться как более вероятный, чем в действительности. Также осторожность необходима, чтобы избежать двойного учета влияния корректировки на риск и неопределенности, которое в противном случае приводит в дальнейшем к завышению суммы резерва.

52. Раскрытие неопределенностей, существующих в отношении суммы расходов, производится согласно параграфу 98 (b).

Дисконтированная стоимость

53. **Если влияние фактора времени на стоимость денег существенно, сумма резерва должна равняться дисконтированной величине расходов, которые ожидается понести для погашения обязательства.**

54. Ввиду влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с оттоком денежных средств, который возникает вскоре после отчетной даты, более обременительны, чем те, по которым отток той же суммы денежных средств возникает позднее. Поэтому резервы дисконтируются, когда такое влияние является существенным.

    Когда резервы дисконтируются в течение нескольких лет, дисконтированная стоимость резерва будет увеличиваться каждый год, ввиду приближения даты погашения обязательства (см. Наглядный пример).

55. Параграф 97(e) настоящего Стандарта требует раскрывать в отчетном периоде информацию о возникающем с течением времени увеличением дисконтированных значений.

56. **Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до налогообложения, отражающей текущую рыночную оценку стоимости денег во времени и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые были скорректированы прогнозируемые будущие денежные потоки.**

57. В некоторых странах прибыль организаций общественного сектора за период облагается налогом на прибыль или его эквивалентами. В случаях когда такими налогами на прибыль облагаются организации общественного сектора, выбранная ставка дисконтирования должна быть ставкой до налогообложения.

Будущие события

58. **Будущие события, которые могут повлиять на сумму, требуемую для погашения обязательства, должны отражаться в сумме резерва, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что они произойдут.**

59. Ожидаемые будущие события могут быть особенно важны при оценке резервов. Например, определенные обязательства могут быть проиндексированы с целью компенсации получателям влияния инфляции или другого специфического изменения цен. Если существуют обоснованные свидетельства в отношении вероятного ожидаемого уровня инфляции, то они должны быть учтены в сумме резерва. Другим примером будущих событий, влияющих на сумму резерва, является ситуация, когда правительство считает, что затраты по расчистке площадки газоперерабатывающего завода от дегтя, золы и других загрязняющих веществ по окончании срока эксплуатации снизятся в результате будущего изменения технологии. В данном случае признаваемая сумма отражает затраты, которые технически квалифицированные, объективные эксперты разумно ожидают понести с учетом всех имеющихся оснований в отношении технологии, которая будет в наличии на момент расчистки площадки. Таким образом, целесообразно включать, например, ожидаемые сокращения затрат, связанные с повышением опыта в применении существующей технологии, или ожидаемые затраты применения существующей технологии к более крупной или более сложной деятельности по расчистке, чем та, которая проводилась ранее. Однако организация не должна ожидать разработки совершенно новой технологии для расчистки до тех пор, пока это не подтвердится достаточно объективными свидетельствами.

60. Возможное принятие нового законодательства, которое может повлиять на сумму текущего обязательства правительства или отдельной организации общественного сектора, принимается в расчет при оценке этого обязательства, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что закон практически гарантированно будет принят. Наличие различных обстоятельств, возникающих на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточное, объективное свидетельство в каждом конкретном случае. Подтверждение необходимо для определения того, (a) в чем будет заключаться требование законодательства, (b) и будет ли оно гарантированно принято и вступит в силу в установленном порядке. Во многих случаях не существует достаточно объективных свидетельств до тех пор, пока новое законодательство не будет введено в действие.

Ожидаемое выбытие активов

61. **Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва.**

62. Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, повлекшим возникновение резерва. Вместо этого организация признает прибыль от ожидаемого выбытия активов в момент времени, определенный МСФО ОС, в котором рассматриваются соответствующие активы.

Возмещение

63. **Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения резерва, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться только в том случае, когда практически не вызывает сомнений, что возмещение будет получено, если организация погасит обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Величина признанного возмещения не должна превышать сумму резерва.**

64. **В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы по созданию резерва могут указываться за вычетом суммы признанного возмещения.**

65. Иногда организация может рассчитывать на то, что другая сторона покроет все или часть затрат, необходимых для погашения резерва (например, посредством договоров страхования, положений договоров о возмещении убытков или гарантии поставщиков). Другая сторона может или возместить суммы, уже оплаченные организацией, или непосредственно уплатить эти суммы. Например, государственный орган может иметь юридическое обязательство перед физическим лицом вследствие предоставления сотрудниками этого органа некорректной консультации. Тем не менее, государственный орган может возместить некоторые свои затраты за счет страхования профессиональной ответственности.

66. В большинстве случаев организация несет ответственность по всей рассматриваемой сумме, и, таким образом, должна будет выплатить всю сумму в случае, если третья сторона не исполнит платеж по любой причине. В такой ситуации резерв признается в полной сумме обязательства, а по ожидаемому возмещению отдельный актив признается только в случае, когда практически гарантировано, что возмещение будет получено, если организация погасит обязательство.

67. В некоторых случаях организация не несет ответственности по рассматриваемым затратам, если третья сторона не выполнит обязательств по их оплате. В таком случае организация не имеет

обязательства по таким затратам, и они не включаются в резерв.

68. Согласно параграфу 37 обязательство, по которому организация несет солидарную ответственность, является условным обязательством в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

Изменения в резервах

69. **Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, то резерв должен быть восстановлен.**

70. При использовании дисконтирования балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве процентного расхода.

Использование резервов

71. **Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых он первоначально был признан.**

72. За счет резерва покрываются только те затраты, в связи с которыми этот резерв был создан. Зачет затрат против резерва, который первоначально создавался на другие цели, будет скрывать влияние двух различных событий.

Применение правил признания и оценки

Будущий чистый операционный убыток

73. **Резервы не должны признаваться в отношении чистого дефицита по будущей операционной деятельности.**

74. Чистый дефицит по будущей операционной деятельности не отвечает определению обязательств, приведенному в параграфе 18, и общим критериям признания, установленным для резервов в параграфе 22.

75. Ожидание чистого дефицита по будущей операционной деятельности указывает на возможное обесценение определенных активов, используемых в данной деятельности. Организация тестирует такие активы на обесценение. Руководство по учету обесценения приведено в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

Обременительные договоры

76. **В случае когда у организации имеется договор, являющийся обременительным, текущее обязательство (за вычетом возмещений) по такому договору должно быть признано и оценено в качестве резерва.**

77. Параграф 76 настоящего Стандарта применим только к обременительным договорам. Договоры о предоставлении социальных льгот, заключаемые с предположением того, что организация не получит возмещения, равного примерной стоимости предоставленных товаров и услуг непосредственно от получателей этих льгот, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.

78. Многие договоры по обменным операциям (например, некоторые стандартные договоры на поставку), могут быть аннулированы без выплаты компенсации другой стороне, и, соответственно, обязательства не существует. Другие договоры устанавливают права и обязанности каждой из договаривающихся сторон. Когда в результате каких-либо событий такой договор становится обременительным, он попадает в сферу применения настоящего Стандарта, и имеет место обязательство, которое подлежит признанию. Договоры, подлежащие исполнению в будущем, не являющиеся обременительными, находятся вне сферы применения настоящего Стандарта.

79. Настоящий Стандарт определяет обременительный договор как договор, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают экономические выгоды или возможность полезного использования, которые ожидается по нему получить с учетом возмещаемых сумм. Таким образом, имеет место текущее обязательство за вычетом возмещений, которое признается в качестве резерва согласно параграфу 76. Неизбежные расходы по договору отражают наименьшие чистые затраты по выходу из договора, представляющие собой наименьшее

из следующих значений - расходов по исполнению условий договора и расходов на выплату каких-либо компенсаций или штрафов в противном случае.

80. До создания отдельного резерва по обременительному договору организация признает любой убыток от обесценения активов, относящихся к этому договору.

Реструктуризация

81. Ниже приводятся примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:

(a) завершение или выбытие вида деятельности или оказания услуг;

(b) закрытие филиала или прекращение деятельности государственного органа в определенном месте или регионе или перемещение деятельности из одного региона в другой;

(c) изменения в структуре руководства, например, ликвидация какого-либо уровня управления или исполнительных функций; и

(d) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.

82. Резерв по расходам на реструктуризацию признается только при соблюдении общих критериев признания резервов, установленных в параграфе 22. Параграфы 83–96 устанавливают порядок применения общих критериев признания к реструктуризации.

83. **Традиционное обязательство по реструктуризации возникает только в случае, когда организация:**

(a) **располагает подробным официальным планом реструктуризации, определяющим, как минимум:**

(i) **вид деятельности /операционное подразделение или часть вида деятельности /операционного подразделения;**

(ii) **местонахождение, на которое влияет реструктуризация;**

(iii) **местонахождение, функции и примерное число работников, которым будет выдана компенсация в связи с прекращением их услуг;**

(iv) **затраты, которые будут понесены; и**

(v) **сроки выполнения плана; и**

(b) **создала обоснованные ожидания у заинтересованных лиц о том, что будет проведена реструктуризация, начав выполнение этого плана или объявив основные характеристики плана тем лицам, которых он касается.**

84. Для общественного сектора реструктуризация может осуществляться на общегосударственном уровне, на уровне министерства, или на уровне государственного органа.

85. Свидетельством того, что правительство или отдельная организация начала осуществлять план реструктуризации, являются, например, (a) публичное объявление основных характеристик плана, (b) продажа или передача активов, (c) уведомление о намерении расторгнуть аренду или (d) заключение альтернативных договоренностей с потребителями услуг. Публичное объявление подробного плана реструктуризации является традиционным обязательством провести реструктуризацию лишь в тех случаях, когда объявление сделано таким образом и настолько подробно (т. е. установлены основные характеристики плана), что у других сторон, таких как потребители услуг, поставщики и сотрудники (или их представители), возникают обоснованные ожидания относительно того, что правительство или организация будет осуществлять реструктуризацию.

86. Для того чтобы план реструктуризации при его объявлении сторонам, которых он коснется, приводил к возникновению традиционного обязательства, в нем должно быть запланировано скорейшее начало его исполнения и такие сроки его завершения, которые делают маловероятным внесение значительных изменений в план реструктуризации. Если предполагается значительная отсрочка от даты начала реструктуризации или ожидается, что ее проведение займет слишком длительный период времени, то маловероятно, что план вызовет у других сторон обоснованные ожидания того, что правительство или отдельная организация в настоящее время обязаны провести реструктуризацию, поскольку временные рамки создают для правительства или организации возможность изменения их планов.

87. Решение о реструктуризации, принятое руководством или органом управления до наступления отчетной даты, не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда до наступления отчетной даты организация:

    (a) начала реализовывать план реструктуризации; или

    (b) объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем сторонам, на которые он влияет, достаточно конкретным образом, чтобы у них появились обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена;

    Если организация начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем сторонам, на которые он влияет, только после отчетной даты, то в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» требуется раскрытие информации, если реструктуризация является существенной и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

88. Хотя традиционное обязательство не создается лишь решением руководства или органа управления, обязательство может возникать вследствие других прошлых событий наряду с таким решением. Например, решения по проведению переговоров с представителями трудового коллектива по вопросу выходных пособий или с покупателями о продаже или передаче деятельности принимаются только с одобрения органа управления. Если такое одобрение получено и принято к сведению другими сторонами, организация имеет традиционное обязательство по реструктуризации при условии соблюдения условий параграфа 83.

89. В некоторых странах (a) окончательные полномочия при принятии решений в организации общественного сектора принадлежат органу управления, который включает лиц, представляющих интересы других сторон, отличных от руководства (например, работников), либо (b) перед принятием решения органом управления требуется уведомление таких представителей. Поскольку принятие решения таким органом управления включает доведение информации до сведения этих представителей, то это может приводить к возникновению традиционного обязательства по реструктуризации.

Продажа или передача деятельности

90. **Обязательство не возникает в результате продажи или передачи деятельности до тех пор, пока у организации не появилось обязательство продать или передать в результате появления соглашения, имеющего обязательную силу.**

91. Даже когда организация приняла решение о продаже какой-либо деятельности и публично объявила это решение, она не может продать до тех пор, пока не определен покупатель и не заключено соглашение о продаже, имеющее обязательную силу. До заключения соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, организация может изменить свое решение, и ей фактически придется действовать иначе, если не удастся найти покупателя в приемлемый срок. Когда продажа представляет собой только часть реструктуризации, традиционное обязательство может возникать по другим частям реструктуризации до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

92. Реструктуризация для общественного сектора часто предполагает передачу деятельности от одной контролируемой организации к другой, и может предполагать передачу деятельности безвозмездно или за символическую плату. Такие передачи обычно происходят по распоряжению правительства и не предполагают наличия соглашений, имеющих обязательную силу, как указано в параграфе 90. Обязательство существует только тогда, когда есть соглашение о передаче, имеющее обязательную силу. Даже в случаях когда предполагаемые передачи не ведут к признанию резерва, по планируемой операции может потребоваться раскрытие информации в соответствии с другими МСФО ОС, в частности, МСФО ОС 14 и МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Резервы по реструктуризации

93. **Резерв по реструктуризации должен включать только прямые затраты, возникающие вследствие реструктуризации, которые в одно и то же время:**

    (a) **вызваны непосредственно реструктуризацией; и**

    (b) **не связаны с текущей деятельностью организации.**

94. Резерв по реструктуризации не включает такие затраты, как:

(a) затраты на переподготовку или перемещение оставшегося персонала;

(b) расходы на маркетинг; или

(c) инвестиции в новые системы и сети сбыта.

Такие затраты относятся к будущей деятельности и не являются обязательствами по реструктуризации на отчетную дату. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

95. Идентифицируемый будущий чистый операционный убыток до даты реструктуризации не включается в резерв, если только он не относится к обременительному договору как определено в параграфе 18.

96. В соответствии с требованиями параграфа 61 прибыль от ожидаемого выбытия активов не учитывается при оценке резерва по реструктуризации, даже если продажа активов рассматривается как часть реструктуризации.

Раскрытие информации

97. **По каждому классу резервов организация должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **балансовую стоимость на начало и конец периода;**

(b) **дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существующих резервов;**

(c) **использованные суммы (то есть реально понесенные или списанные за счет резерва) в течение периода;**

(d) **неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и**

(e) **приращение дисконтированной стоимости резерва за отчетный период за счет изменения стоимости денег во времени, а также влияние любых изменений ставки дисконтирования.**

Представление сравнительной информации не требуется.

98. **Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому классу резервов:**

(a) **краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия, связанных с ним экономических выгод или возможности полезного использования;**

(b) **указание на признаки неопределенности относительно суммы или времени такого выбытия. В тех случаях, где необходимо предоставить соответствующую информацию, организация должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, как это указано в параграфе 58; и**

(c) **сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, который был признан по ожидаемому возмещению.**

99. **В случаях когда организация принимает решение признать в своей финансовой отчетности резервы по предоставлению социальных льгот, за которые организация не получит возмещения, равного примерной стоимости предоставленных товаров или услуг, непосредственно от получателей этих льгот, она должна осуществить раскрытие информации, требуемое в параграфах 97 и 98 в отношении этих резервов.**

100. **Кроме случаев, когда возможность какого-либо выбытия ресурсов для погашения является незначительной, для каждого класса условных обязательств на отчетную дату организация должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это целесообразно:**

(a) **оценку его влияния на финансовые показатели, которая проводится согласно параграфам 44–62;**

(b) **указание неопределенностей относительно суммы или времени выбытия; и**

(c) **возможность любого возмещения.**

101. При определении того, какие резервы или условные обязательства могут быть объединены в класс, необходимо рассмотреть, является ли характер статей достаточно схожим для того, чтобы единое утверждение о них удовлетворяло требованиям параграфов 98 (a) и (b), и 100 (a) и (b). Таким образом, может быть целесообразным рассматривать суммы, относящиеся к одному типу обязательств, как единый класс резервов, но будет неверно рассматривать как единый класс суммы, относящиеся к затратам на восстановление окружающей среды, и суммы, которые являются предметом судебных разбирательств.

102. В случаях когда резерв и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, организация раскрывает информацию, требуемую параграфами 97, 98 и 100 так, чтобы показать связь между резервом и условным обязательством.

103. Организация может в некоторых случаях использовать внешнюю оценку для определения резерва. В таких случаях информация, касающаяся оценки, может быть раскрыта ввиду её полезности.

104. Требования к раскрытию информации параграфа 100 не применяются к условным обязательствам, возникающим из социальных выплат, предоставляемых организацией, за которые эта организация не получает возмещения, приближенно равного стоимости предоставляемых товаров или услуг, непосредственно от получателей этих льгот (см. параграфы 1 (a) и 7–11 по исключению социальных льгот из сферы применения настоящего Стандарта).

105. **В случаях когда поступление экономических выгод или возможности полезного использования является вероятным, организация должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчетную дату и, когда это целесообразно, оценку их влияния на финансовые показатели, полученную согласно требованиям, установленным для резервов в параграфах 44–62.**

106. Требования к раскрытию информации в параграфе 105 применяются только к тем условным активам, по которым существует обоснованное ожидание поступления выгод в организацию. Таким образом, не требуется раскрытия этой информации по всем условным активам (для рассмотрения условных активов см. параграфы 39–43). Важно, чтобы раскрытие информации об условных активах не содержало вводящих в заблуждение указаний на вероятность получения дохода. Например, условный актив возникает в результате заключения договора, по которому организация общественного сектора разрешает компании коммерческого сектора разрабатывать одно из ее месторождений в обмен на роялти по установленной цене за каждую добытую тонну, и компания начала разработку. В дополнение к раскрытию информации о характере соглашения, условный актив должен быть оценен в случаях, когда могут быть обоснованно определены ожидаемый объем добычи сырья и время ожидаемого поступления денежных средств. При отсутствии доказанных запасов или наличии каких-либо других обстоятельств, указывающих на то, что добыча ресурсов маловероятна, организация общественного сектора не раскрывает информацию, требуемую параграфом 105, ввиду отсутствия вероятности поступления выгод.

107. Требования к раскрытию информации в параграфе 105 охватывают условные активы от обменных и необменных операций. Определение того, возникает ли условный актив в связи с налогооблагаемыми доходами, зависит от интерпретации налогового события. Определение налогового события в отношении налогооблагаемых доходов и его возможных последствий для раскрытия условных активов, связанных с налогооблагаемым доходом, рассматриваются в рамках отдельного проекта по доходам от необменных операций.

108. **В случаях когда информация, требуемая параграфами 100 и 105, не раскрывается по причине практической неосуществимости, этот факт должен указываться.**

109. **В чрезвычайно редких случаях раскрытие некоторой или всей информации, требуемой в параграфах 97–107, может нанести серьезный ущерб позиции организации в споре с другими сторонами о предмете резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях организация не должна раскрывать информацию, но должна раскрывать общий характер спора вместе с фактом и причиной того, почему информация не была раскрыта.**

Переходные положения

110. **Результаты принятия настоящего Стандарта на дату его вступления в силу (или ранее) должны представляться в отчетности как корректировка начального сальдо накопленного профицита /(дефицита) за период, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. Не требуется, но рекомендуется (a) корректировка начального сальдо накопленного**

профицита (дефицита) за самый ранний из отчетных периодов и (b) пересчет сравнительной информации. Если сравнительная информация не пересчитывается, этот факт подлежит раскрытию.

Дата вступления в силу

111. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2004 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2004 года.**

112. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Таблицы

Резервы, условные обязательства, условные активы и возмещения

Данные таблицы дополняют, но не являются частью МСФО ОС 19.

Резервы и Условные Обязательства

Случаи когда в результате прошлых событий может произойти выбытие ресурсов, содержащих будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения (a) текущего обязательства, или (b) возможного обязательства, существование которого будет подтверждено только фактом наступления или ненаступления одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.		
Имеется текущее обязательство, которое, вероятно, требует выбытия ресурсов.	**Имеется возможное обязательство или текущее обязательство, которое может потребовать, но, вероятно, не потребует выбытия ресурсов.**	**Имеется возможное обязательство или текущее обязательство, при котором вероятность выбытия ресурсов является незначительной.**
Обязательство признается (параграф 22).	Обязательство не признается (параграф 35).	Обязательство не признается (параграф 35).
Требуется раскрытие информации в отношении резерва (параграфы 97 и 98).	Требуется раскрытие информации в отношении условного обязательства (параграф 100).	Раскрытие информации не требуется (параграф 100).

Условное обязательство также возникает в исключительно редком случае, когда существует обязательство, которое не может быть признано из-за невозможности провести достоверную оценку. Для условного обязательства требуется раскрытие информации.

Условные активы

Случаи, когда в результате прошлых событий имеется вероятный актив, существование которого будет подтверждено только фактом наступления или ненаступления одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации		
Поступление экономических выгод или возможности полезного использования практически гарантировано.	**Поступление экономических выгод или возможности полезного использования вероятно, но не гарантировано.**	**Поступление экономических выгод или возможности полезного использования маловероятно.**
Актив не является условным (параграф 41).	Актив не признается (параграф 39).	Актив не признается (параграф 39).
	Требуется раскрытие информации (параграф 105).	Раскрытие информации не требуется (параграф 105).

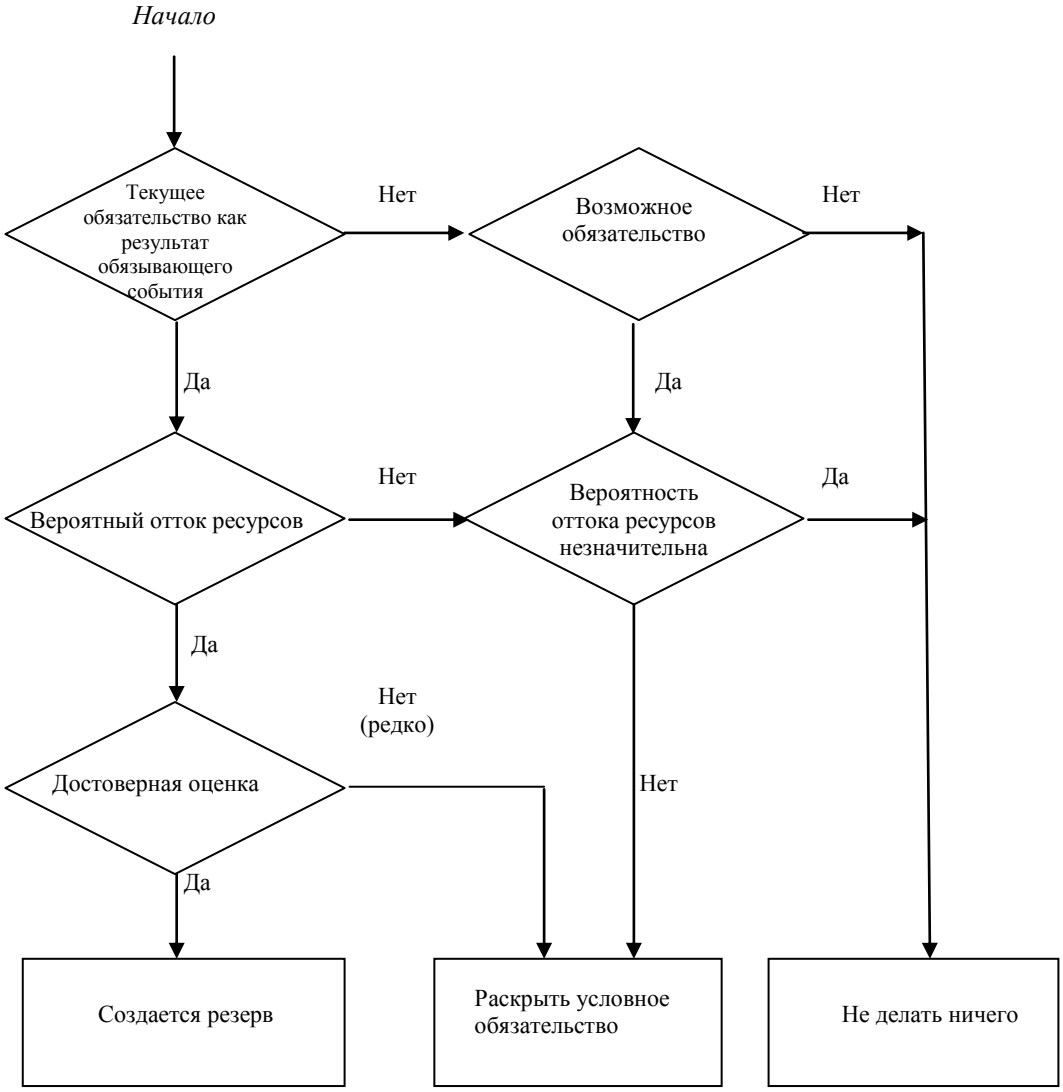
Возмещения

Ожидается, что другая сторона покроет все затраты или часть затрат, необходимых для урегулирования резерва.		
Организация не имеет обязательств по той части затрат, которые возмещаются другой стороной.	**Обязательство по сумме, которая, как ожидается, будет возмещена, сохраняется за организацией, и практически гарантировано, что возмещение будет получено, если организация урегулирует резерв.**	**Обязательство по сумме, которая, как ожидается, будет возмещена, сохраняется за организацией, и не гарантировано, что возмещение будет получено, если организация урегулирует резерв.**
Организация не имеет обязательства по возмещаемой сумме (параграф 67).	Возмещение признается как отдельный актив в Отчете о финансовом положении и зачитывается против расходов в Отчете о финансовых результатах деятельности. Сумма, признанная в качестве ожидаемого возмещения не превышает сумму обязательств (параграфы 63 и 64).	Ожидаемое возмещение не признается как актив (параграф 63).
Раскрытие информации не требуется.	Возмещение раскрывается вместе с суммой, признанной по ожидаемому возмещению (параграф 98(с)).	Ожидаемое возмещение раскрывается (параграф 98 (с)).

Иллюстративный пример: Дерево решений

Данное дерево решение дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

Примечание: В некоторых случаях бывает неясно, существует ли обязательство. В таких случаях считается, что прошлое событие приводит к возникновению текущего обязательства, если на отчетную дату, учитывая все возможные свидетельства, вероятность наличия текущего обязательства превышает вероятность отсутствия такого обязательства (параграф 23 Стандарта).



Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

Признание

IG1. Все организации в данных примерах имеют отчетную дату 31 декабря. Во всех случаях предполагается, что надежная оценка может быть дана любому ожидаемому выбытию ресурсов. Хотя в некоторых случаях описываемые обстоятельства могут приводить к обесценению активов, в примерах данный аспект не рассматривается.

IG2. Перекрестные ссылки, приводимые в примерах, указывают на параграфы, которые в особенности актуальны. Настоящее руководство должно рассматриваться в контексте настоящего Стандарта.

IG3. Ссылки на «наилучшую оценку» относятся к величине дисконтированной стоимости, если изменение стоимости денег во времени является существенным.

Гарантии

IG4. Государственный орган А производит поисковое и спасательное оборудование для использования его государством и для продажи населению. В момент продажи государственный орган предоставляет покупателям гарантию на данные товары. По условиям продажи орган гарантирует устранение, путем ремонта или замены, производственных дефектов, выявляемых в течение трех лет после даты продажи. На основании прошлого опыта, вероятно (более вероятно, чем нет) возникнут определенные претензии по гарантиям.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является продажа оборудования с гарантией, приводящая к возникновению юридического обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно для гарантий в целом (см. параграф 32)

Заключение

Резерв признается в размере наилучшей оценки затрат на устранение дефектов изделий по гарантии в отношении оборудования, проданного на отчетную дату или до отчетной даты (см. параграфы 22 и 32).

Загрязнение земель – законодательство практически гарантированно будет принято

IG5. Местные органы власти владеют складом на земельном участке, находящемся недалеко от порта. Власти сохранили право собственности на землю, потому что, возможно, участок понадобится для будущего использования в деятельности порта. В течение последних 10 лет группа фермеров арендовала здание склада для хранения сельскохозяйственных химикатов. Правительство заявляет о своих намерениях принять законодательство об окружающей среде, требующее от владельцев выполнения обязательств по предотвращению загрязнения окружающей среды, включающих стоимость затрат на очистку загрязненных земель. В результате местные органы власти принимают политику по опасным химикатам и начинают ее применять в отношении своей деятельности и собственности. На этом этапе становится ясно, что сельскохозяйственные химикаты загрязнили землю вокруг склада. Местные власти не имеют возможности заставить фермеров или их страховую компанию возместить затраты на очищение земли. По состоянию на 31 декабря 2001 года практически гарантировано, что проект закона, требующего очистки уже загрязненных земель, будет введен в действие вскоре после окончания года.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события - обязывающим событием является загрязнение земли в силу практически полной уверенности в принятии законодательства, требующего очистку земель.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при урегулировании – вероятно.

Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на очистку (см. параграфы 22 и 30).

Загрязнение и традиционное обязательство

IG6. Правительство имеет опубликованную политику по охране окружающей среды, согласно которой оно несет ответственность за все виды загрязнений, возникающих в результате его деятельности. Правительство имеет письменные свидетельства выполнения этой опубликованной политики. Но в стране не существует законодательства об охране окружающей среды. Во время военно-морских учений было повреждено судно, и произошла утечка значительного количества топлива. Правительство выразило согласие оплатить расходы по единовременной очистке и текущие расходы по мониторингу и поддержке популяции морских животных и птиц.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является загрязнение окружающей среды, которое приводит к возникновению традиционного обязательства, поскольку политика и предыдущие действия властей создали обоснованные ожидания относительно того, что власти произведут ликвидацию загрязнения.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на очистку (см. параграфы 22 и 30).

Разрез по добыче гравия

IG7. Организация общественного сектора осуществляет добычу гравия на земельном участке, арендованном у частной компании на коммерческой основе. Гравий используется для строительства и ремонта дорог. Соглашение с землевладельцами требует от организации общественного сектора восстановления территории добычи гравия путем сноса всех зданий, восстановления земель и всего почвенного слоя. 60 % конечных затрат по восстановлению относится к сносу зданий и восстановлению территории, и 40 % возникают из добычи гравия. На отчетную дату здания были построены, разработка участка началась, но гравий еще не добывался.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – строительство зданий и разработка месторождения создают юридическое обязательство в соответствии с условиями соглашения о сносе зданий и восстановлении участка, и поэтому является обязывающим событием. Однако на отчетную дату не было обязательства устранить ущерб, который будет нанесен добычей гравия.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

Заключение

Резерв признается в размере наилучшей оценки 60 % конечных затрат, относящихся к сносу зданий и восстановлению участка (см. параграф 22). Данные затраты составляют часть стоимости разреза. 40 % затрат, которые возникают в результате добычи гравия, признаются как обязательство, когда гравий будет добыт.

Политика возврата средств

IG8. Государственный орган функционирует как централизованный магазин по снабжению и позволяет населению покупать излишки товаров. Он проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам, даже не имея соответствующих юридических обязательств. Его политика возврата денег широко известна.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению традиционного обязательства, поскольку действия государственного органа создали обоснованные ожидания со стороны его клиентов в том, что он будет возвращать деньги за купленные товары.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования при исполнении обязательств – вероятно, что часть товаров будет возвращена с возвратом уплаченных за них денег (см. параграф 32)

Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на возврат денег (см. параграфы 18 (определение традиционного обязательства), 22, 25 и 32).

Закрытие отделения – неисполнение до отчетной даты

IG9. 12 декабря 2004 года правительство принимает решение закрыть отделение государственного органа. Решение не было доведено до заинтересованных сторон до отчетной даты (31 декабря, 2004 года), и никаких других шагов по выполнению решения предпринято не было.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – нет обязывающего события и, следовательно, нет обязательства.

Заключение

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 83).

Передача функций отделения на аутсорсинг – исполнение до отчетной даты

IG10. 12 декабря 2004 года, правительство приняло решение передать функции отделения на аутсорсинг. 20 декабря 2004 года подробный план по передаче функций отделения на аутсорсинг был утвержден руководством, и персоналу отделения разосланы уведомления о предстоящем сокращении штата.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является доведение решения до работников отделения, которое создает традиционное обязательство с этой даты, поскольку порождает обоснованные ожидания, что функции отделения будут переданы на аутсорсинг.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

Заключение

На 31 декабря 2004 года признается резерв в размере наилучшей оценки затрат по передаче функций отделения на аутсорсинг (см. параграфы 22 и 83).

Законодательное требование об оснащении фильтрами для очистки воздуха

IG11. В соответствии с новым законодательством организация местного самоуправления обязана оснастить свои общественные здания новыми фильтрами для очистки воздуха до 30 июня 2005 года. Организация эти фильтры не установила.

Анализ

(a) На отчетную дату 31 декабря 2004 года.

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – нет обязательства, поскольку нет обязывающего события как в отношении затрат на установку фильтров для очистки воздуха, так и в отношении штрафов по законодательству.

Заключение

В отношении затрат на установку фильтров для очистки воздуха резерв не признается (см. параграфы 22 и 25–27).

Анализ

(b) На отчетную дату 31 декабря 2005 года.

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – по-прежнему нет обязательства по затратам на установку фильтров для очистки воздуха, поскольку не произошло обязывающего события (установка фильтров). Однако возможно возникновение обязательства

по оплате штрафов или пени согласно законодательству, поскольку обязывающее событие произошло (несоответствие общественных зданий установленным требованиям).

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – оценка вероятности уплаты штрафов и пени в результате несоблюдения законодательства зависит от условий законодательства и строгости его соблюдения.

Заключение

Не признается резерв по затратам на установку фильтров для очистки воздуха. Однако признается резерв в размере наилучшей оценки любых штрафов и пени, которые более вероятно, чем нет, будут наложены (см. параграфы 22 и 25–27).

Переподготовка персонала в результате изменений в системе взимания налога на прибыль

IG12. Правительство вводит ряд изменений в систему налогообложения прибыли. В результате этих изменений налоговой инспекции (отчитывающаяся организация) необходимо провести переподготовку значительной части своего административного и контролирующего персонала для обеспечения соответствия требованиям финансового регулирования. На отчетную дату переподготовка персонала не проводилась.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязательства нет, поскольку не было обязывающего события (переподготовка).

Заключение

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 25–27).

Обременительный договор

IG13. Прачечная при больнице работает в здании, которое эта больница (отчитывающаяся организация) арендовала на условиях операционной аренды. В течение декабря 2004 года прачечная перенесла свою деятельность в новое здание. Аренда старого здания продолжится в течение следующих 4 лет, договор аренды не может быть аннулирован. Больница не имеет других возможностей использования здания и не может сдать в его субаренду другому пользователю.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является подписание договора аренды, что создает юридическое обязательство.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательства – когда аренда становится обременительной, выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, вероятно. (До тех пор, пока аренда не станет обременительной, больница осуществляет учет аренды согласно МСФО ОС 13 «Аренда»).

Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценки неизбежных арендных платежей (см. параграфы 13 (b), 22 и 76).

Отдельная гарантия

IG14. В течение 2004 года орган местной власти дает гарантию по определенным заимствованиям частной компании, предоставляющей коммунальные услуги за плату. Финансовое положение компании в это время является стабильным. В течение 2005 года финансовое положение компании ухудшается, и по состоянию на 30 июня 2005 года компания объявляет себя банкротом.

Анализ

(a) На 31 декабря 2004 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является предоставление гарантии, что ведет к появлению юридического

обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования при исполнении обязательства – выбытие выгод не является вероятным на 31 декабря 2004.

Заключение

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 31). Гарантия раскрывается как условное обязательство, если только вероятность любого выбытия не считается незначительной (см. параграфы 100 и 109)

Анализ

(b) На 31 декабря 2005 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является предоставление гарантии, что ведет к появлению юридического обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательства - на 31 декабря 2005 года существует вероятность того, что для исполнения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования.

Заключение

Резерв признается в размере наилучшей оценки обязательства (см. параграфы 22, 31 и 109).

Примечание: В данном примере рассматривается отдельная гарантия. Если организация имеет портфель схожих гарантий, она будет оценивать этот портфель в целом при определении того, вероятно ли выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования (см. параграф 32). В случае предоставления организацией гарантий за комиссионные, доход признается в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

Судебное дело

IG15. После официального обеда, состоявшегося в 2004 году, умерло 10 человек, возможно в результате пищевого отравления продуктами, проданными рестораном в государственном музее (отчитывающаяся организация). Начаты процессуальные действия с требованиями возмещения организацией ущерба, но она оспаривает свои обязательства. До даты утверждения финансовой отчетности за год, заканчивающийся 31 декабря 2004 года, юристы организации заявляют, что, вероятно, организация не будет признана ответственной. Однако когда организация готовит свою финансовую отчетность за год, заканчивающийся 31 декабря 2005 года, юристы считают, что исходя из развития судебного процесса, вероятно, что организация будет признан ответственной.

Анализ

(a) На 31 декабря 2004 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – на основании свидетельств, имеющихся на момент утверждения финансовой отчетности, обязательство как результат прошлых событий, отсутствует.

Заключение

Резерв музеем не признается (см. параграфы 23 и 24). Проблема раскрывается как условное обязательство, если только вероятность любого выбытия ресурсов не рассматривается как незначительная (см. параграф 100 и 109).

Анализ

(b) На 31 декабря 2005 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – на основании имеющихся свидетельств существует текущее обязательство.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного

использования – вероятно.

Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценке суммы, необходимой для погашения обязательства (параграфы 22-24 и 109).

Ремонт и обслуживание

IG16. Некоторые активы в дополнение к обычному техническому обслуживанию требуют каждые несколько лет значительных затрат на масштабное переоснащение или ремонт и замену основных частей. МСФО ОС 17 «Основные средства» дает рекомендации по распределению затрат на актив по его составляющим частям, если эти части имеют различные сроки полезного использования или предоставляют выгоды в различные моменты времени.

Затраты на ремонт – законодательных требований нет

IG17. Печь для обогрева здания, которая сдается в аренду государственным органом ряду арендаторов общественного сектора, имеет футеровку, которую по техническим причинам требуется заменять каждые пять лет. На отчетную дату футеровка используется уже 3 года.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – текущего обязательства нет.

Заключение

Резерв не признается (см. параграфы 22, 25–27).

Затраты на замену футеровки не признаются, так как на отчетную дату никакого обязательства заменить футеровку не существует вне зависимости от будущих действий организации – даже намерение понести затраты зависит от того, решит ли организация продолжить эксплуатировать печь или заменить футеровку. Вместо признания резерва учет использования футеровки происходит в виде амортизации, то есть стоимость футеровки амортизируется в течение пяти лет. Понесенные затраты на замену футеровки капитализируются по мере потребления каждой новой футеровки, а затем отражаются путем начисления амортизации в течение последующих 5 лет.

Затраты на ремонт – законодательные требования

IG18. Государственная служба картографии должна по закону раз в три года проводить капитальный ремонт своих самолетов, используемых для топографической аэрофотосъемки.

Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – текущего обязательства нет.

Заключение

Резерв не признается (см. параграфы 22, 25–27).

Затраты на ремонт самолетов не признаются в качестве резерва по той же причине, по какой затраты на замену футеровки не признаются как резерв в примере 11А. Даже юридическое требование в отношении ремонта не делает затраты на ремонт обязательством, поскольку не существует обязательства проводить ремонт самолета отдельно от будущих действий организации – организация может избежать будущих затрат за счет будущих действий, например, продав самолет.

Раскрытие информации

Ниже и на следующей странице приводятся два примера раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 98.

Гарантии

IG19. Государственный орган, занимающийся предупреждением случаев нарушения техники безопасности на рабочем месте, предоставляет гарантии покупателю на средства безопасности в момент покупки. По условиям гарантии государственный орган обязуется в течение двух лет с момента продажи отремонтировать или заменить изделия, которые будут работать

неудовлетворительно. На отчетную дату был признан резерв в размере 60 000 условных единиц. Резерв не дисконтировался, поскольку влияние дисконтирования не является существенным. Раскрывается следующая информация:

Резерв в размере 60 000 условных единиц был признан в отношении расчетных гарантийных требований по изделиям, проданным в течение трех последних финансовых лет. Ожидается, что основная часть этих затрат будет понесена в следующем финансовом году, а полностью в течение двух лет после отчетной даты.

Затраты по выводу из эксплуатации

IG20. В 2005 году государственная исследовательская организация, использующая ядерный реактор для разработки радиоизотопов, применяемых в медицинских целях, признает резерв на затраты по выводу из эксплуатации в размере 300 миллионов денежных единиц. Обязательство оценивается на основе допущения о том, что вывод из эксплуатации произойдет через 60–70 лет. Однако имеется возможность того, что это не произойдет раньше чем через 100–110 лет и в таком случае дисконтированная стоимость затрат будет значительно меньше. Раскрывается следующая информация:

В отношении затрат на вывод из эксплуатации признан резерв в размере 300 миллионов условных единиц. Ожидается, что эти затраты будут понесены между 2065 и 2075 гг., однако имеется вероятность, что вывод из эксплуатации не произойдет ранее 2105–2115 гг. Если затраты были оценены, основываясь на ожидании, что они не будет понесены до 2105–2115 гг., то резерв будет снижен до 136 миллионов. Резерв оценивался на основе текущей технологии, по текущим ценам и дисконтировалось с применением реальной ставки дисконтирования 2 %.

Освобождение от раскрытия информации

Ниже приводится пример раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 109, когда некоторая необходимая информация не предоставляется, потому что можно ожидать, что это нанесло бы серьезный ущерб положению организации.

IG21. Государственная исследовательская организация вовлечена в спор с компанией, которая утверждает, что исследовательская организация нарушила авторское право при использовании генетического материала, и требует возмещения убытков в размере 100 миллионов денежных единиц. Исследовательская организация признает резерв в размере наилучшей оценки обязательства, но не раскрывает информацию, которую требуют параграфы 97 и 98 Стандарта. Раскрывается следующая информация:

Идет процесс против государственной организации, относящийся к спору с компанией, утверждающей, что организация нарушила патенты и требует возмещения убытков в размере 100 миллионов денежных единиц. Информация, которую обычно требует МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» не раскрывается на основании того, что это может крайне отрицательно повлиять на исход процесса. Правление считает, что организация сможет успешно защитить себя от претензий.

Иллюстративный пример

Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

Дисконтированная стоимость резерва

Следующий пример иллюстрирует журнальные проводки, сделанные на момент первоначального признания дисконтированной стоимости резерва и последующего признания ее увеличения. Это увеличение резерва признается в качестве процентного расхода (параграф 70).

IE1. Ожидаемая величина резерва на конец пятого года составляет 2 000 условных единиц. Эта ожидаемая величина не была скорректирована с учетом рисков. Соответствующая ставка дисконтирования, которая учитывает риск, связанный с данными денежными средствами, была определена в размере 12%.

IE2. Журнальные проводки для отражения резерва и ежегодных изменений в стоимости резерва:

Конец текущего отчетного периода

Дт	Расходы	1 134, 85	
Кт	Резерв		1 134, 85

Конец года 1

Дт	Процентные расходы	136, 18	
Кт	Резерв		136, 18

Конец года 2

Дт	Процентные расходы	152, 52	
Кт	Резерв		152,52

Конец года 3

Дт	Процентные расходы	170, 83	
Кт	Резерв		170,83

Конец года 4

Дт	Процентные расходы	191,33	
Кт	Резерв		191,33

Конец года 5

Дт	Процентные расходы	214,29	
Кт	Резерв		214,29

Расчеты:	**Увеличение**
Текущий период: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)5 = 1 134,85	
Конец года 1: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)4 = 1 271,04	136,18
Конец года 2: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)3 = 1 423,56	152,52
Конец года 3: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)2 = 1 594,39	170,83
Конец года 4: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)1 = 1 785,71	191,33
Конец года 5: дисконтированная стоимость = 2 000/(1,12)0 = 2 000,00	214,29

Сравнение с МСФО 37

В основе МСФО ОС 19 лежит МСФО 37 (в редакции 1998 г.). Основные различия между МСФО ОС 19 и МСФО 37 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 19 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 37, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора. В частности, сфера применения МСФО ОС 19 поясняет, что он не применяется к резервам и условным обязательствам, возникающим в результате социальных выплат, предоставляемых организацией и за которые она не получит возмещения равного примерной стоимости предоставленных товаров и услуг непосредственно от получателей этих льгот. Тем не менее, если организация предпочитает признать резервы по социальным льготам, то в этом отношении МСФО ОС 19 требует раскрытия определенных сведений.
- Параграфы, выделенные жирным шрифтом в МСФО 37, были изменены в МСФО ОС 19, а так же в МСФО ОС 19 был включен комментарий, дополняющий эти параграфы в МСФО ОС 37, и разъясняющий, что в случае обременительных договоров именно текущее обязательство за вычетом возмещений признается в качестве резерва.
- Параграф о сфере применения МСФО ОС 19 разъясняет, что хотя резервы, условные обязательства и условные активы, возникающие вследствие вознаграждений работникам, исключаются из сферы применения Стандарта, Стандарт применим к резервам и условным обязательствам и условным активам, возникающим из выплат работникам по прекращению деятельности в ходе реструктуризации, рассматриваемым в Стандарте.
- В некоторых случаях МСФО ОС 19 использует терминологию, отличную от МСФО 37. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 19 терминов «выручка» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентами этих терминов в МСФО 37 является «доход» и «Отчет о прибылях и убытках».
- МСФО ОС 19 включает определения технической терминологии, используемой в МСФО 37, а также дополнительное определение «договоров, подлежащих исполнению в будущем».
- Руководство по применению изменено с тем, чтобы более глубоко отразить специфику общественного сектора.
- МСФО ОС 19 содержит Иллюстративный пример, который поясняет применение журнальных проводок в случае признания изменений в сумме резерва с течением времени ввиду влияния ставки дисконтирования.

МСФО ОС 20 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в редакции 1994 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 24 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Октябрь 2002

МСФО ОС 20—РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель

Сфера применения 1–3

Определения 4–17

Близкие родственники и члены семьи физического лица 5

Ключевой управленческий персонал 6–9

Связанные стороны 10–15

Вознаграждение ключевому управленческому персоналу 16

Право голоса 17

Проблема связанных сторон 18–21

Вознаграждение ключевому управленческому персоналу 21

Существенность 22

Раскрытие информации 23–41

Раскрытие информации о контроле 25–26

Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами 27–33

Раскрытие информации — Ключевой управленческий персонал 34–41

Дата вступления в силу 42–43

Руководство по внедрению

Сравнение с МСФО 24

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах» изложен в параграфах 1–43. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 20 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

Цель настоящего Стандарта – обязать раскрывать информацию о наличии отношений между связанными сторонами, если имеет место контроль, а также информацию об операциях между организацией и связанными с ней сторонами при определенных обстоятельствах. Данная информация необходима в целях предоставления отчетности, а также для того, чтобы способствовать лучшему пониманию финансового положения и результатов деятельности отчитывающейся организации. Основные проблемы раскрытия информации о связанных сторонах заключаются (a) в выявлении сторон, контролирующих или оказывающих значительное влияние на отчитывающуюся организацию, и (b) в определении подлежащей раскрытию информации об операциях с этими сторонами.

Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для раскрытия информации об отношениях между связанными сторонами и некоторых операциях со связанными сторонами.**

2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

4. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Близкие родственники и члены семьи физического лица</u> – близкие родственники или члены семьи, которые потенциально могут оказывать влияние на данное лицо или подвергаться его влиянию в ходе взаимоотношений с организацией.

   <u>Ключевой управленческий персонал (руководящие работники):</u>

   (a) **все директора или представители руководства организации; и**

   (b) **другие лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации. В случае их соответствия данному требованию ключевой управленческий персонал включает:**

      (i) **представителей руководства государственной организации, наделенных полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации;**

      (ii) **главных советников вышеуказанных лиц, а также**

      (iii) **если они еще не включены в (a), высшее руководство отчитывающейся организации, включая генерального директора или постоянного руководителя отчитывающейся организации.**

   <u>Надзор</u> - наблюдение за деятельностью организации с полномочиями и ответственностью для осуществления контроля или оказания значительного влияния на финансовые и операционные решения организации.

   <u>Связанная сторона</u> означает, что стороны считаются связанными, если одна сторона имеет возможность (a) контролировать другую сторону или (b) оказывать значительное влияние на другую сторону при принятии финансовых или операционных решений или если связанная сторона организации и другая организация находятся под общим контролем. Связанные стороны включают:

   (a) **организации, прямо или косвенно через одного или более посредников контролирующие или контролируемые отчитывающейся организацией;**

   (b) **ассоциированные организации (см. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»);**

(c) **лица, владеющие прямо или косвенно долей в отчитывающейся организации, которая дает им возможность оказывать значительное влияние на организацию, и близкие члены семьи такого лица;**

(d) **ключевой управленческий персонал и близкие члены их семей; и**

(e) **организации, в которых любое лицо, как описано в (c) и (d), владеет значительной долей прямо или косвенно, или на которые такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние.**

<u>Операция между связанными сторонами</u> – передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы. К операциям между связанными сторонами не относятся операции с другими организациями, которые являются связанными сторонами лишь в силу экономической зависимости от отчитывающейся организации или органа государственного управления, частью которого они являются.

<u>Вознаграждения ключевому управленческому персоналу</u> – любое вознаграждение или выгода, полученные прямо или косвенно ключевым управленческим персоналом отчитывающейся организации за услуги в качестве представителей руководства, или, наоборот, в качестве работников отчитывающейся организации.

<u>Значительное влияние</u> (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контролировать такую политику. Значительное влияние может проявляться несколькими путями, обычно через представительство в совете директоров или аналогичном органе управления, но также и, например, путем участия в (a) процессе принятия принципиальных решений, (b) существенных операциях между организациями внутри группы организаций, (c) обмене управленческим персоналом, или (d) зависимости от технической информации. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению. В отношении долевого владения, значительное влияние предполагается в соответствии с определением, данным в МСФО ОС 7.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Близкие родственники и члены семьи физического лица

5. Требуется профессиональное суждение, чтобы определить, следует ли считать физическое лицо близким родственником или членом семьи физического лица для целей применения настоящего Стандарта. В случае отсутствия информации об обратном, например, о том, что супруг (супруга) или другой родственник проживает отдельно от физического лица, предполагается, что следующие члены семьи и близкие родственники могут оказывать влияние на данное лицо или быть подвержены его влиянию, чтобы соответствовать определению близкого родственника и члена семьи физического лица:

(a) супруг (супруга), гражданский супруг (супруга), ребенок, находящийся на иждивении, или родственник, проживающий в общем домохозяйстве;

(b) дедушка (бабушка), родитель, ребенок, не находящийся на иждивении, внук (внучка), брат или сестра; и

(c) супруга (супруг) или гражданская супруга (супруг) сына (дочери), тесть (теща), свекор (свекровь), шурин (деверь) или золовка (свояченица).

Ключевой управленческий персонал

6. Ключевой управленческий персонал включает всех директоров или членов органа управления отчитывающейся организации, если этот орган наделен полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации. На уровне государства орган управления может состоять из избранных или назначенных представителей (например, президента или губернатора, министров, советников или их доверенных лиц).

7. Если организация подлежит надзору со стороны избранного или назначенного представителя органа управления правительства, к которому она относится, то такое лицо включается в ключевой управленческий персонал, если функция надзора включает полномочия и

ответственность в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации. Во многих странах ключевые советники такого лица не обладают достаточными полномочиями, установленными законодательно или иным образом, чтобы соответствовать определению ключевого управленческого персонала. В других странах ключевые советники такого лица могут быть отнесены к ключевому управленческому персоналу, потому что имеют особые рабочие отношения с лицом, обладающим контролем над организацией. Тем самым они имеют доступ к служебной информации и могут также осуществлять контроль или оказывать значительное влияние на организацию. Для оценки того, является ли лицо ключевым советником и соответствует ли такой советник определению ключевого управленческого персонала или является связанной стороной, требуется профессиональное суждение.

8. Орган управления вместе с генеральным директором и высшим управленческим персоналом обладает полномочиями и ответственностью планировать и контролировать деятельность организации, управлять ее ресурсами, обеспечивать достижение общих целей организации. Таким образом, ключевой управленческий персонал будет включать генерального директора и высший управленческий персонал отчитывающейся организации. В некоторых странах государственные служащие не обладают достаточными полномочиями и ответственностью, чтобы соответствовать требованиям к ключевому управленческому персоналу (в определении, приведенном в настоящем Стандарте) государственной отчитывающейся организации. В таких случаях ключевой управленческий персонал будет состоять только из тех избранных членов органа управления, которые несут наибольшую ответственность за руководство; указанных лиц часто называют кабинетом министров.

9. Высший управленческий персонал группы организаций может включать лиц, как из контролирующей организации, так и из других организаций, которые вместе образуют группу организаций.

Связанные стороны

10. При рассмотрении всех возможных взаимоотношений между связанными сторонами внимание должно быть направлено на сущность взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.

11. Если член ключевого управленческого персонала работает в двух организациях одновременно, необходимо рассмотреть возможность и оценить вероятность того, что такое лицо сможет влиять на принципиальные решения в обеих организациях при осуществлении ими взаимных операций. Однако сам факт присутствия одного и того же члена ключевого управленческого персонала в двух организациях одновременно не обязательно создает отношения между связанными сторонами.

12. В контексте настоящего Стандарта связанными сторонами не считаются:

(a) (i) организации, предоставляющие финансовые ресурсы в ходе своей предпринимательской деятельности в этом направлении; и

(ii) профсоюзы;

в процессе своей нормальной работы с организацией на основании самого факта этой работы (хотя они могут ограничивать свободу действий организации или участвовать в процессе принятия решений); и

(b) организация, отношения с которой являются исключительно агентскими.

13. Отношения между связанными сторонами могут возникнуть, если физическое лицо является либо членом органа управления, либо участвует в принятии финансовых и операционных решений отчитывающейся организации. Отношения между связанными сторонами могут также возникнуть в рамках внешних операционных отношений между отчитывающейся организацией и связанной стороной. Такие отношения часто подразумевают определенную степень экономической зависимости.

14. Экономическая зависимость, при которой одна организация зависима от другой в том смысле, что опирается на получение значительного объема финансовых ресурсов от последней или продажу ей своих товаров и услуг, по всей вероятности сама по себе не может привести к контролю или значительному влиянию и, тем самым, по всей вероятности, не может способствовать возникновению отношений между связанными сторонами. Как таковой, отдельный покупатель, поставщик, франшизодатель, дистрибьютор или генеральный агент, с которым организация

общественного сектора вступает в большой объем сделок, не будет являться связанной стороной лишь по причине, возникающей в результате этого экономической зависимости. Однако экономическая зависимость совместно с другими факторами может привести к возникновению значительного влияния, а тем самым и отношениям между связанными сторонами. При оценке влияния экономической зависимости на отношения необходимо профессиональное суждение. Если отчитывающаяся организация является экономически зависимой от другой организации, рекомендуется раскрытие отчитывающейся организацией информации о наличии такой зависимости.

15. Определение связанной стороны включает организации, принадлежащие ключевому управленческому персоналу, близким родственникам и членам семей таких лиц или крупным акционерам (или их эквивалентам в тех случаях, когда у организации отсутствует формальная структура капитала) отчитывающейся организации. Определение связанной стороны также включает обстоятельства, при которых одна сторона способна оказывать значительное влияние на другую сторону. В общественном секторе на физическое лицо или организацию может быть возложена ответственность за надзор над отчитывающейся организацией, что позволяет им оказывать значительное влияние на финансовые и операционные решения отчитывающейся организации, но не контролировать их. Для целей настоящего Стандарта определение значительного влияния охватывает организации, находящиеся под совместным контролем.

Вознаграждение ключевому управленческому персоналу

16. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу включают вознаграждения, получаемые физическими лицами от отчитывающейся организации за услуги, которые они предоставляли ей в качестве членов органа управления или работников. Выгоды, полученные прямо или косвенно от организации за услуги, предоставленные в любом другом качестве, кроме как в качестве работника или члена органа управления, не удовлетворяют определению вознаграждений ключевому управленческому персоналу, приведенному в настоящем Стандарте. Однако параграф 34 требует раскрытия информации о некоторых таких выгодах. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу не включают выплаты, произведенные исключительно в качестве возмещения расходов, понесенных указанными лицами в интересах отчитывающейся организации, такие как возмещение расходов на проживание во время командировок.

Право голоса

17. Определение связанной стороны включает любых лиц, прямо или косвенно заинтересованных в праве голоса в отчитывающейся организации, которое дает им возможность оказывать значительное влияние на организацию. Заинтересованность в обладании правом голоса в организации может возникнуть в том случае, если организация общественного сектора имеет корпоративную структуру, а министр или государственное ведомство владеют акциями организации.

Проблема связанных сторон

18. Отношения между связанными сторонами повсеместно встречаются в общественном секторе, поскольку:

    (a) административные единицы находятся под общим руководством исполнительной власти, а, в конечном счете – парламента или аналогичного органа, состоящего из избранных или назначенных официальных лиц, и действуют совместно для реализации политики правительства;

    (b) государственные министерства и ведомства часто осуществляют деятельность, необходимую для выполнения различных компонентов своих обязанностей и достижения различных целей, с помощью отдельных контролируемых организаций, а также организаций, на которые они оказывают значительное влияние; и

    (c) министры и другие выбранные или назначенные члены правительства и высшего управленческого персонала могут оказывать значительное влияние на деятельность министерства или ведомства.

19. Раскрытие информации о некоторых отношениях между связанными сторонами и операциях между связанными сторонами и отношениях, лежащих в основе этих операций, необходимо в

целях представления отчетности и способствует лучшему пониманию пользователями финансовой отчетности отчитывающейся организации, поскольку:

(a) отношения между связанными сторонами могут влиять на то, каким образом организация работает с другими организациями при достижении своих индивидуальных целей, и каким образом она сотрудничает с другими организациями при достижении общих или коллективных целей;

(b) отношения между связанными сторонами могут подвергнуть организацию рискам или предоставить возможности, которые не возникли бы при отсутствии таких отношений;

(c) связанные стороны могут вступать в сделки, в которые не вступили бы несвязанные стороны, или же могут соглашаться на сделки на условиях и положениях, отличных от условий, обычно доступных для несвязанных сторон. Это часто происходит в государственных министерствах и ведомствах, где товары и услуги передаются между министерствами по цене ниже себестоимости как часть обычных операционных процедур в соответствии с целями отчитывающейся организации и правительства. Предполагается, что правительства и отдельные организации общественного сектора будут использовать ресурсы эффективно, результативно и в соответствии с планом, и управлять бюджетными средствами в высшей степени добросовестно. Наличие отношений между связанными сторонами означает, что одна сторона может значительно влиять на деятельность другой стороны или контролировать ее. Это создает возможность для осуществления операций таким образом, что одна сторона получит необоснованную выгоду за счет другой.

20. Раскрытие информации о некоторых типах операций между связанными сторонами, а также положений и условий, на которых они проводились, позволяет пользователям оценивать влияние таких операций на финансовое положение и результаты деятельности организации, а также ее способность предоставлять оговоренные услуги. Раскрытие такой информации также обеспечивает прозрачность операций организации со связанными сторонами.

Вознаграждение ключевому управленческому персоналу

21. Ключевой управленческий персонал занимает в организации ответственные должности. Они отвечают за стратегическое и оперативное управление организацией и наделены значительными полномочиями. Их заработная плата часто определяется законом или независимой комиссией или иными органом, не зависящим от отчитывающейся организации. Однако полномочия ключевого управленческого персонала дают ему возможность влиять на связанные с его положением выгоды, которые получают эти лица сами либо связанные с ними стороны. Настоящий Стандарт требует раскрытия определенной информации (a) о вознаграждении ключевого управленческого персонала и близких родственников и членов семей ключевого управленческого персонала в отчетном периоде, (b) предоставленных им займах и (c) вознаграждениях, предоставляемых им за услуги, оказываемые ими организации в качестве ином, чем в качестве члена органа управления или работника. Раскрытие информации, предусмотренное настоящим Стандартом, обеспечит минимально приемлемый уровень прозрачности применительно к вознаграждению ключевого управленческого персонала и близких родственников и членов семей ключевого управленческого персонала.

Существенность

22. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» требует отдельного раскрытия существенных статей. Существенность статьи определяется исходя из ее характера и объема. При оценке существенности операций между связанными сторонами характер отношений между отчитывающейся организацией и связанной стороной, а также характер операции могут означать, что операция является существенной независимо от ее объема.

Раскрытие информации

23. Во многих странах законы и другие официальные правила финансовой отчетности требуют, чтобы в финансовой отчетности организаций коммерческого сектора и коммерческих организаций с государственным участием раскрывалась информация о некоторых категориях связанных сторон и операций со связанными сторонами. В частности, внимание сосредоточено на операциях организации с ее директорами или членами ее органа управления и высшим управленческим персоналом, и, в особенности, на их вознаграждениях и займах. Это обусловлено (a) фидуциарными полномочиями директоров, членов органа управления и высшего управленческого

персонала, а также (b) тем, что они наделены обширными полномочиями по использованию ресурсов организации. В некоторых странах аналогичные требования включены в законы и правила, применяющиеся к организациям общественного сектора.

24. Некоторые МСФО ОС также требуют раскрытия информации об операциях со связанными сторонами. Например, МСФО ОС 1 содержит требование раскрывать суммы, подлежащие уплате и получению от контролирующих организаций, аналогичных контролируемых организаций, ассоциированных компаний и других связанных сторон. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и МСФО ОС 7 требуют раскрытия перечня значительных контролируемых организаций и ассоциированных компаний. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует раскрытия чрезвычайных статей, а также статей выручки и расходов в пределах профицита или дефицита от обычной деятельности, которые имеют такие объем, характер или распространение, что их раскрытие значимо для объяснения результатов деятельности организации за период.

Раскрытие информации о контроле

25. **Отношения между связанными сторонами, если имеет место контроль, должны раскрываться независимо от того, происходили ли операции между связанными сторонами.**

26. Для того чтобы читатель финансовой отчетности составил представление о последствиях отношений между связанными сторонами, целесообразно раскрывать отношения между связанными сторонами в ситуациях, когда имеет место контроль, независимо от проведения операций между связанными сторонами. При этом должны раскрываться названия контролируемых организаций, название непосредственной контролирующей организации и название конечной контролирующей организации, если таковая имеется.

Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами

27. **В отношении операций между связанными сторонами, за исключением операций, осуществляемых в рамках обычных отношений между поставщиком и клиентом /получателем на условиях, являющихся не более или не менее благоприятными по сравнению с ситуацией, когда в тех же обстоятельствах организация взаимодействовала бы с этим физическим лицом или организацией как с независимой стороной, отчитывающаяся организация должна раскрывать следующую информацию:**

    (a) **характер отношений между связанными сторонами;**

    (b) **типы произведенных операций; и**

    (c) **элементы операций, необходимых для разъяснения их значимости в деятельности организации и достаточных для отражения в финансовой отчетности уместной и надежной информации для принятия решений, а также в целях представления отчетности.**

28. Ниже приведены примеры ситуаций, при которых операции между связанными сторонами могут привести к раскрытию информации отчитывающейся организацией:

    (a) оказание или получение услуг;

    (b) приобретение или передача/ продажа продукции (готовой или незавершенной);

    (c) приобретение или передача/ продажа имущества и других активов;

    (d) агентские соглашения;

    (e) соглашения об аренде;

    (f) передача исследований и разработок;

    (g) лицензионные соглашения;

    (h) финансирование (включая займы, взносы в чистые активы /капитал, гранты в денежной или натуральной форме, и другие виды финансовой поддержки, включая соглашения о разделении затрат); и

    (i) гарантии и поручительства.

29. Организации общественного сектора ежедневно осуществляют операции друг с другом в широких масштабах. Эти операции могут проводиться по себестоимости, по цене ниже себестоимости или быть безвозмездными. Например, государственный орган по управлению делами может безвозмездно предоставлять офисные площади другим государственным органам, или же организация общественного сектора может выступать в качестве агента по закупкам для других организаций общественного сектора. При некоторых моделях правительства может существовать возможность покрытия расходов, превышающих полную себестоимость оказываемых услуг. Государственные органы являются связанными сторонами, поскольку находятся под общим контролем, и эти операции удовлетворяют определению операций между связанными сторонами. Однако раскрытие информации об операциях между этими организациями не является обязательным, если (a) операции соответствуют обычным деловым взаимоотношениям между организациями, (b) операции проводятся на положениях и условиях, являющихся нормальными для подобных операций при данных обстоятельствах. Исключение таких операций между связанными сторонами из требований к раскрытию информации, изложенных в параграфе 27, отражает тот факт, что организации общественного сектора действуют совместно для достижения общих целей, а также что в разных странах могут быть приняты различные механизмы для оказания услуг организациями общественного сектора. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации об операциях между связанными сторонами только в тех случаях, когда эти операции отклоняются от параметров проведения операций, установленных в данной стране.

30. Информация об операциях между связанными сторонами, которую необходимо раскрывать для достижения целей представления финансовой отчетности общего назначения, обычно включает:

(a) описание характера отношений между связанными сторонами, участвующими в таких операциях, например, являются ли они отношениями с контролирующей организацией, контролируемой организацией, организацией, находящейся под общим контролем, или с ключевым управленческим персоналом;

(b) описание операций между связанными сторонами в пределах каждого общего класса операций с указанием объема класса, либо в виде конкретной денежной суммы, либо как доли класса операций и /или сальдо;

(c) краткий обзор общих условий операций между связанными сторонами, включая информацию об отличии этих условий от условий, характерных для аналогичных операций с независимыми сторонами; и

(d) суммы или соответствующие доли непогашенных статей.

31. Параграф 34 настоящего Стандарта требует раскрытия дополнительной информации о некоторых операциях между организацией и ключевым управленческим персоналом и/или близкими родственниками и членами семей ключевого управленческого персонала.

32. **Статьи аналогичного характера могут раскрываться в агрегированном виде за исключением случаев, когда раскрытие информации по отдельным статьям необходимо для отражения уместной и надежной информации для принятия решений, а также в целях представления отчетности.**

33. В консолидированной финансовой отчетности не требуется раскрытие информации об операциях между связанными сторонами среди членов группы организаций, поскольку в консолидированной финансовой отчетности представляется информация о контролирующей и контролируемых организациях как о единой отчитывающейся организации. Операции между связанными сторонами, которые происходят между членами группы организаций, исключаются при консолидации в соответствии с МСФО ОС 6. Операции с ассоциированными организациями, подлежащие учету по методу долевого участия, не исключаются, а потому требуют отдельного раскрытия как операции между связанными сторонами.

Раскрытие информации – Ключевой управленческий персонал

34. **Организация должна раскрывать:**

(a) **сумму совокупного вознаграждения ключевому управленческому персоналу, количество физических лиц, определенных на основе эквивалента полной занятости, получающих вознаграждение в рамках данной категории, с отдельным указанием основных классов ключевого управленческого персонала и описанием каждого класса;**

(b) **совокупную сумму всех прочих вознаграждений и компенсаций, предоставляемых ключевому управленческому персоналу и близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала отчитывающейся организации в течение отчетного периода, с отдельным указанием совокупных сумм, предоставленных**

(i) **ключевому управленческому персоналу; и**

(ii) **близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала; и**

(c) **по займам, не являющимся общедоступными для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу, и по займам, информация о наличии которых не является общеизвестной, для каждого отдельного члена ключевого управленческого персонала и каждого близкого родственника и члена семьи ключевого управленческого персонала:**

(i) **сумму займов, выданных в течение периода, и их положения и условия;**

(ii) **сумму погашенных займов в течение периода;**

(iii) **сумму конечного сальдо по всем займам и суммам, причитающимся к получению; и**

(iv) **в случае если лицо не является директором или членом органа управления или высшего управленческого персонала организации, отношение такого лица к этому органу или персоналу.**

35. Параграф 27 настоящего Стандарта требует раскрытия информации об операциях между связанными сторонами, которые были осуществлены на условиях, отличающихся от рыночных, установленных для организации. Настоящий Стандарт также требует раскрытия информации о некоторых операциях с ключевым управленческим персоналом в соответствии с требованиями, определенными в параграфе 34, независимо от того, осуществлялись ли они на условиях, отличающихся от рыночных, установленных для организации.

36. Лица, относящиеся к ключевому управленческому персоналу, могут быть заняты полный рабочий день или неполный рабочий день. Количество физических лиц, получающих вознаграждение, раскрываемое в соответствии с параграфом 34 (a), должно оцениваться на основе эквивалента полной занятости. Организации должны отдельно раскрывать информацию об основных видах имеющегося у них ключевого управленческого персонала. Например, если у организации имеется орган управления, отделенный от высшего управленческого персонала, то раскрытие информации о вознаграждениях каждой из двух групп будет производиться отдельно. Если физическое лицо одновременно является членом органа управления и высшего управленческого персонала, то для целей настоящего Стандарта это лицо будет включено только в одну из указанных групп. Категории ключевого управленческого персонала, которые даны в определении ключевого управленческого персонала, являются указанием для установления видов ключевого управленческого персонала.

37. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу могут включать получение различных прямых и косвенных выгод. Если можно определить стоимость этих выгод, она должна включаться в совокупную сумму раскрываемого вознаграждения. Если стоимость этих выгод определить нельзя, то производится наилучшая оценка затрат отчитывающейся организации или организаций, результаты которой включаются в совокупное вознаграждение, подлежащее раскрытию.

38. Требования к оценке вознаграждений работников приводятся в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам». Если неденежное вознаграждение, которое может быть надежно оценено, включается в совокупную сумму вознаграждения ключевого управленческого персонала, раскрытую за период, в Примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть информацию о подходе к оценке неденежного вознаграждения.

39. Настоящий Стандарт требует раскрытия определенной информации о положениях и условиях займов, предоставленных ключевому управленческому персоналу, их близким родственникам и членам семей, если эти займы

(a) не являются общедоступными для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу; и

(b) могут быть общедоступными для лиц вне пределов ключевого управленческого персонала, но об этом неизвестно широкой публике.

Раскрытие этой информации необходимо в целях предоставления отчетности. При определении того, информацию о каких займах следует раскрывать, чтобы выполнить требования настоящего Стандарта, может потребоваться профессиональное суждение. Это суждение должно выноситься после рассмотрения уместных фактов и в порядке, соответствующем достижению целей финансовой отчетности.

40. Параграф 34(a) настоящего Стандарта требует раскрытия совокупного вознаграждения ключевому управленческому персоналу. Ключевой управленческий персонал включает директоров или членов органа управления и членов высшего управленческого персонала организации. Директора или члены органа управления организации также могут получать вознаграждения или компенсации от организации за услуги, предоставленные ими в ином качестве, чем в качестве (a) директора или члена органа управления организации, или (b) в качестве работника организации. Пункт 34(b)(i) настоящего Стандарта требует раскрытия общей суммы такого рода прочих видов вознаграждений или компенсаций.

41. Близкие родственники и члены семей ключевого управленческого персонала могут оказывать влияние или быть подвержены влиянию ключевого управленческого персонала при операциях с отчитывающейся организацией. Пункт 34(b)(ii) настоящего Стандарта требует раскрытия общей суммы вознаграждений и компенсаций, предоставленных в течение периода близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала.

Дата вступления в силу

42. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2004 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2004 года.**

43. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 20.

Раскрытие информации — Правительство X

В финансовой отчетности правительства X раскрывается следующая информация.

Контролируемые организации (параграф 25)

Правительство контролирует следующие отчитывающиеся организации:

Государственные министерства и департаменты: министерство образования, министерство социальной защиты, министерство внутренних дел, почтовая служба, министерство строительства, министерство обороны, министерство юстиции, казначейство /министерство финансов, министерство X, департамент XYZ (перечислить все министерства и департаменты).

Коммерческие организации с государственным участием: государственная электроэнергетическая компания, государственное телекоммуникационное агентство (перечислить все коммерческие организации с государственным участием).

(Примечание: МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» требует раскрытия определенной информации о значимых контролируемых организациях.)

Операции между связанными сторонами (параграф 27)

Члену Кабинета Министров был предоставлен дом с освобождением от арендной платы в столице страны. Арендная плата за дома, аналогичные предоставленному министру, составляет примерно Z денежных единиц в год. Предоставление жилья не входит в пакет вознаграждения министру, а правительство, как правило, не предоставляет бесплатное жилье министрам. Однако в этом случае было необходимо обеспечить министра жильем в столице.

Супруге другого министра был бесплатно предоставлен в пользование автомобиль. Арендная плата за пользование автомобилями аналогичного класса обычно составляет K денежных единиц в год. Правительство, как правило, не предоставляет бесплатный автотранспорт супругам министров.

Ключевой управленческий персонал (параграф 34)

Вознаграждения (параграф 34(a))

Ключевой управленческий персонал (согласно определению МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах») включает членов Кабинета Министров, которые образуют орган управления правительства X. Совокупное вознаграждение членам Кабинета и количество физических лиц, получающих вознаграждение от правительства X, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	X млн.
Количество физических лиц	Y человек.

Займы, не являющиеся общедоступными (и/или информация о которых не является общеизвестной) для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу (параграф 34(c))

Суммы таких займов, выданных и погашенных в течение периода, а также непогашенные сальдо на конец периода, приведены ниже:

Лицо	Выдано	Погашено	Сальдо
Г-н ABC	J	K	L
Г-жа VSL	M	N	P
Г-н D	Q	R	Z
Г-н E	S	T	U

Условия

Г-н ABC, министр транспорта, получил заем под X % годовых, что на Y % ниже рыночной ставки. Срок займа Z лет.

Г-жа VSL, супруга министра здравоохранения, получила заем от государства. Заем выдан на N лет под X % годовых, по действующей ставке рефинансирования.

Заработная плата членов Кабинета Министров г-на D и г-на E позволяет им воспользоваться государственным займом на срок до A лет по ставке Y % годовых для приобретения автомобиля.

Прочие вознаграждения и компенсации, предоставляемые ключевому управленческому персоналу, их близким родственникам и членам семей (параграф 34(b))

В отчетном периоде членам Кабинета Министров была выплачена компенсация на общую сумму X денежных единиц за консультационные услуги, оказанные определенным государственным органам.

В отчетном периоде государство выплатило близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала вознаграждений и компенсаций на сумму Y денежных единиц. Эта сумма состоит из вознаграждения государственных служащих, являющихся близкими родственниками и членами семей министров.

Раскрытие информации — государственная организация XYZ

В финансовой отчетности государственной организации XYZ, являющейся отдельной отчитывающейся организацией, раскрывается следующая информация.

Контролируемые организации (параграф 25)

Департамент контролируется министерством X. Министерство X контролируется правительством X.

Департамент контролирует подразделение по управлению делами, которое представляет собой коммерческую организацию с государственным участием.

(Примечание: МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» требует раскрытия определенной информации о значимых контролируемых организациях).

Операции между связанными сторонами (параграф 27)

Государственный орган предоставил министру дом с освобождением от арендной платы. Арендная плата за дома, аналогичные предоставленному министру, составляет примерно Z денежных единиц в год. Предоставление жилья не входит в пакет вознаграждения министру, а в соответствии с операционным регламентом государственные организации не предоставляют бесплатное жилье министрам. Однако правительство X рекомендовало предоставить дом в данном конкретном случае.

Ключевой управленческий персонал (параграф 34)

Вознаграждения (параграф 34(a))

Ключевой управленческий персонал (согласно определению МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах») государственного органа XYZ включает министра, членов органа управления и членов высшего управленческого персонала. Орган управления состоит из членов, назначенных правительством X; генеральный директор и финансовый директор посещают заседания органа управления, но не являются его членами. Министр не получает вознаграждения от государственного органа XYZ. Совокупное вознаграждение членам органа управления и количество физических лиц, получающих вознаграждение в рамках этой категории, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	AX млн.
Количество физических лиц	AY человек.

Группа высшего управленческого персонала включает генерального директора государственного органа, финансового директора и AZ начальников подразделений. Совокупное вознаграждение членам группы высшего управленческого персонала и количество менеджеров, получающих вознаграждение в рамках этой категории, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	AP млн.
Количество физических лиц	AQ человек.

Два руководителя подразделений прикомандированы от министерства X и получают вознаграждение в министерстве X.

Займы, не являющиеся общедоступными (и/или информация о которых не является общеизвестной) для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу (параграф 34(c))

Суммы займов, выданных и погашенных в течение периода, а также непогашенные сальдо на конец периода:

Лицо	Выдано	Погашено	Сальдо
Министр	J	K	L
Г-н G	M	N	P
Г-жа H	Q	R	Z

Сроки и условия

Министр получил заем в размере J денежных единиц под X% годовых, что на Y% ниже рыночной ставки. Срок займа Z лет.

Заработная плата высшего управленческого персонала, г-на G и г-на H, позволяет им воспользоваться государственным займом на срок до N лет по ставке Y% годовых для приобретения автомобиля.

Прочие вознаграждения и компенсации, предоставляемые их близким родственникам и членам семей (параграф 34(b))

В отчетном периоде государственный орган выплатил работникам, являющимся близкими родственниками и членами семей ключевого управленческого персонала, вознаграждений и компенсаций на сумму F (денежных единиц).

Сравнение с МСФО 24

В основе МСФО ОС 20 лежит МСФО (IAS) 24 (в редакции 1994 года). Основные отличия между МСФО ОС 20 и МСФО 24 заключаются в следующем:

- Структура МСФО ОС 20 значительно отличается от структуры МСФО 24.
- В МСФО ОС 20 не было принято исключение из сферы применения МСФО 24 дочерних компаний, материнская организация которых расположена в той же стране и представляет консолидированную финансовую отчетность в этой стране.
- Комментарий, определяющий ключевой управленческий персонал в МСФО 24, был включен в формальное определение «ключевого управленческого персонала» в МСФО ОС 20. Комментарий в МСФО 24 включает близких родственников и членов семей; определение «ключевого управленческого персонала» в МСФО ОС 20 не включает близких родственников и членов семей.
- Определение «связанной стороны» в МСФО ОС 20 включает отношения между связанными сторонами, которые отмечены лишь в комментарии в МСФО 24.
- МСФО ОС 20 включает определение «вознаграждения ключевому управленческому персоналу». МСФО 24 не содержит такого определения.
- МСФО ОС 20 содержит дополнительные требования к раскрытию информации, относящиеся (a) к вознаграждению ключевому управленческому персоналу и их близким родственникам и членам их семей, и (b) к некоторым другим операциям между организацией и ее ключевым управленческим персоналом и их близкими родственниками и членами семей.
- В МСФО ОС 20 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 24, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- За исключением ограниченного круга требований к раскрытию сведений о вознаграждении ключевого управленческого персонала и некоторых других предусмотренных операций, МСФО ОС 20 не содержит требований к раскрытию информации об операциях между связанными сторонами, которые осуществляются на нормальных условиях. МСФО 24 содержит более ограниченный круг исключений для операций между связанными сторонами, которые осуществляются в ходе нормальных деловых отношений между сторонами.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 20 используется терминология, отличная от МСФО 24. Наиболее показательным примером является использование термина «члены органа управления» в МСФО ОС 20. Эквивалентом в МСФО 24 является термин «директоры».

МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 36 «Обесценение активов» (редакция 2004 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 36 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2004 г.

МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Цель 1

Сфера применения 2–13

Определения 14–23

Коммерческие предприятия с государственным участием 15

Активы, генерирующие денежные средства 16–21

Амортизация. 22

Обесценение 23

Идентификация актива, который может быть обесценен 24–34

Оценка возмещаемой стоимости использования актива 35–50

Оценка возмещаемой стоимости использования нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования 39A

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу 40–43

Ценность использования 44–49

Метод амортизированной стоимости замещения 45–47

Метод восстановительной стоимости 48

Метод полезных единиц 49

Применение методов 50

Признание и оценка убытка от обесценения 51–57

Восстановление убытка от обесценения 58–70

Изменение категории активов 71–72

Раскрытие информации 72A–79

Переходные положения 80–81

Дата вступления в силу 82–83

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 36 (2004 г.)

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» изложен в параграфах 1–83. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 21 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в установлении процедур, которые организация должна применять для определения обесценения актива, не генерирующего денежные средства, и признания убытков от обесценения. Стандарт также определяет, в каких случаях организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает требования к раскрытию информации.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета обесценения активов, не генерирующих денежные средства, за исключением:**

   (a) **Запасов (см. МСФО ОС 12 «Запасы»);**

   (b) **Активов, возникающих по договорам на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);**

   (c) **Финансовых активов, которые включаются в сферу применения МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;**

   (d) **Инвестиционной недвижимости, которая оценивается на основе модели учета по справедливой стоимости (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);**

   (e) **Основных средств, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 17 «Основные средства»);**

   (f) **Нематериальных активов, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»); и**

   (g) **Других активов, по которым требования к учету обесценения включены в другие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. **Организации общественного сектора, владеющие активами, генерирующими денежные средства согласно параграфу 14, применяют к таким активам МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Организации общественного сектора, владеющие активами, не генерирующими денежные средства, применяют требования настоящего Стандарта.**

6. Настоящий Стандарт исключает из своей сферы применения обесценение активов, учет которых ведется в соответствии с другим МСФО ОС. КОГУ применяют МСФО 36 и поэтому не подпадают под требования настоящего Стандарта. Организации общественного сектора, отличные от КОГУ, применяют к своим активам, генерирующим денежные средства, МСФО ОС 26, а настоящий Стандарт применяют к своим активам, не генерирующим денежные средства. В параграфах 6–13 сфера применения настоящего Стандарта объясняется более подробно.

7. Настоящий Стандарт исключает из сферы своего применения нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, регулярно переоцениваемые по справедливой стоимости. Настоящий Стандарт включает в сферу своего применения все прочие нематериальные активы, не генерирующие денежные средства (например, активы, учитываемые по себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации). Организации применяют требования настоящего Стандарта для признания и оценки убытков от обесценения и их восстановления, связанных с этими нематериальными активами, не генерирующими денежные средства.

8. Настоящий Стандарт не применяется к запасам и активам, возникающим вследствие заключения договоров на строительство, поскольку существующие МСФО ОС, применяемые к таким активам, содержат требования для их признания и оценки.

9. Настоящий Стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации». Обесценение этих

активов рассматривается в МСФО ОС 29.

10. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение инвестиционной недвижимости, которая учитывается по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 16. В соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, предусмотренной в МСФО ОС 16, инвестиционная недвижимость учитывается по справедливой стоимости на отчетную дату, и любое обесценение будет учтено при ее оценке.

11. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение активов, не генерирующих денежные средства, которые учитываются по переоцененной стоимости в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета и отражения в отчетности, описанным в МСФО ОС 17. Это объясняется тем, что согласно допустимому альтернативному порядку учета, предусмотренному в МСФО ОС 17, (a) активы будут переоцениваться с достаточной регулярностью для того, чтобы они учитывались по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату, и (b) любое обесценение будет учитываться при ее оценке. Кроме того, подход, принятый в настоящем Стандарте для оценки возмещаемой стоимости использования актива, означает, что возмещаемая стоимость использования актива, скорее всего, не будет существенно меньше его переоцененной стоимости, и что любая такая разница будет относиться к затратам, связанным с выбытием актива.

12. В соответствии с вышеупомянутыми требованиями параграфа 5 основные средства, классифицируемые как генерирующие денежные средства активы, в том числе учитываемые по переоцененной стоимости согласно допустимому альтернативному порядку учета и отражения в отчетности, описанному в МСФО ОС 17, учитываются согласно МСФО ОС 26.

13. Инвестиции в:

(a) контролируемые организации, согласно определению в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;

(b) ассоциированные организации, согласно определению в МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»; и

(c) совместную деятельность, согласно определению в МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»;

представляют собой финансовые активы, которые исключаются из сферы применения МСФО ОС 29. Если такие инвестиции классифицируются как активы, генерирующие денежные средства, они учитываются согласно МСФО ОС 26. Если же эти активы, не генерируют денежные средства, то они учитываются согласно настоящему Стандарту.

Определения

14. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Активный рынок</u> – рынок, удовлетворяющий всем следующим условиям:

(a) **товары, обращающиеся на рынке, однородны;**

(b) **практически в любое время имеются покупатели и продавцы, желающие совершить сделку;**

(c) **информация о ценах общедоступна.**

<u>Активы, генерирующие денежные средства</u> – активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности.

<u>Затраты на выбытие</u> – дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и расходов по налогу на прибыль.

<u>Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу</u> – сумма, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

<u>Обесценение</u> – потери будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающие систематическое признание уменьшения будущих экономических выгод актива или возможности его полезного использования в результате

амортизации.

<u>Активы, не генерирующие денежные средства</u> – активы, которые не относятся к активам, генерирующим денежные средства.

<u>Срок полезного использования</u> – одно из двух:

(a) период времени, в течение которого актив предположительно будет использоваться организацией; или

(b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.

<u>Ценность использования актива, не генерирующего денежные средства</u> – дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Коммерческие предприятия с государственным участием

15. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают в целях получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по общественных работам, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги бесплатно, или по значительно сниженной цене.

Активы, генерирующие денежные средства

16. Активами, генерирующими денежные средства, являются активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности. Актив генерирует доход от коммерческой деятельности, когда он используется в таком же порядке, как и в организации, ориентированной на получение прибыли. Владение активом для получения «дохода от коммерческой деятельности» указывает на то, что организация намерена генерировать положительные денежные потоки от актива (или от единицы, генерирующей денежные средства, частью которой является этот актив) и получать доход от коммерческой деятельности, отражающий риск, связанный с владением этим активом. Активом могут владеть преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности даже в том случае, когда он не соответствует этой цели в течение определенного отчетного периода. И наоборот, актив может быть активом, не генерирующим денежные средства, даже тогда, когда он обеспечивает безубыточность или доход от коммерческой деятельности в течение определенного отчетного периода. Если не указывается иное, под активом или активами, упоминаемыми в следующих параграфах настоящего Стандарта, подразумеваются активы, не генерирующие денежные средства.

17. Существует ряд обстоятельств, при которых организация общественного сектора может владеть некоторыми активами преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности, несмотря на то, что большая часть активов, которыми она владеет, не предназначена для этой цели. Например, больница может выделить корпус под платных больных. Активы организации общественного сектора, генерирующие денежные средства, могут функционировать отдельно от активов этой организации, не генерирующих денежные средства. Например, отдел регистрации земельных сделок может взимать плату за регистрацию земли независимо от департамента по земельным делам.

18. В некоторых случаях актив может генерировать денежные потоки, даже если он предназначен в основном для оказания общественных услуг. Например, завод по переработке отходов предназначен для безопасной переработки медицинских отходов, поступающих из государственных больниц, однако он также осуществляет на коммерческой основе переработку небольшого объема медицинских отходов, поступающих из частных больниц. Переработка медицинских отходов частных больниц является побочной деятельностью завода, и активы, генерирующие денежные средства, невозможно отделить от активов, не генерирующих денежные средства.

19. В других случаях актив может генерировать денежные потоки, но также использоваться для целей, отличных от генерирования денежных средств. Например, государственная больница имеет в распоряжении десять палат, девять из которых используются платными больными на коммерческой основе, а одна используется для бесплатных больных. Больные из обеих категорий палат совместно пользуются прочими кабинетами и оборудованием больницы (например, операционной). Необходимо рассмотреть, в какой степени активом владеют с целью получения дохода от коммерческой деятельности, чтобы определить, применять ли организации положения настоящего Стандарта или МСФО ОС 26. Если, как в данном примере, компонент, не генерирующий денежные средства, является незначительной частью общей структуры, организация должна применять МСФО ОС 26, а не настоящий Стандарт.

20. В некоторых случаях бывает неясно, является ли основной целью владения активом получение дохода от коммерческой деятельности. В таких случаях необходимо оценить значительность денежных потоков. Иногда бывает затруднительно определить, насколько значительна величина денежных потоков от актива, чтобы выбрать применять ли настоящий Стандарт вместо МСФО ОС 26. Требуется профессиональное суждение для определения того, какой из стандартов применим. Организация должна разработать критерии, позволяющие ей применять профессиональное суждение на единообразной основе в соответствии с определением активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства, а также связанными с ними указаниями в параграфах 16–20. Параграф 72А требует, чтобы организация раскрывала критерии, используемые ею в ходе формирования профессионального суждения. Тем не менее, принимая во внимание цели, преследуемые в целом организациями общественного сектора, не являющимися КОГУ, по умолчанию применяется допущение, что активы не генерируют денежные средства, и потому применяется МСФО ОС 21.

21. Активы, находящиеся во владении КОГУ, являются активами, генерирующими денежные средства. Организации общественного сектора, отличные от КОГУ, могут владеть активами для получения дохода от коммерческой деятельности. Для целей настоящего Стандарта актив, находящийся во владении организации общественного сектора, не являющейся КОГУ, классифицируется как актив, генерирующий денежные средства, если этот актив (или объект, частью которого является этот актив) используется с целью получения дохода от коммерческой деятельности от предоставления товаров и/или услуг третьим сторонам.

Амортизация

22. Амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. В случае нематериального актива, термин «амортизация» является общеупотребимым и имеет такое же значение как термин «износ» в отношении основных средств.

Обесценение

23. Стандарт определяет «обесценение» как потерю будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива превышающую суммы систематического признания уменьшения будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива путем амортизации. Таким образом, обесценение отражает уменьшение будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива для организации, которая его контролирует. Например, организация может владеть специализированным военным складом, который она уже не использует. Кроме того, из-за специализированного характера объекта и его расположения, маловероятно, что он может быть сдан в аренду или продан, и потому организация не может генерировать денежные потоки за счет сдачи актива в аренду или его выбытия. Актив рассматривается как обесцененный, если он более не предоставляет организации возможность полезного использования, то есть он малополезен или полностью бесполезен для организации в достижении ее целей.

Идентификация актива, который может быть обесценен

24. В параграфах 26–34 указано, когда может быть определена возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства.

25. Актив считается обесцененным, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость использования. Параграф 27 определяет ключевые признаки, указывающие на то, что, имеет место убыток от обесценения. При выявлении какого-либо из этих признаков, организация должна произвести надлежащую оценку возмещаемой стоимости. Настоящий Стандарт не

требует от организации проведения надлежащей оценки возмещаемой стоимости использования актива при отсутствии признаков убытка от обесценения.

26. **Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие всех признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую стоимость актива.**

26A. **Вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, организация обязана также ежегодно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодный для использования нематериальный актив на предмет обесценения путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой стоимостью. Данный тест на обесценение может выполняться в любое время в течение отчетного периода при условии его ежегодного повторения в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего отчетного периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого периода.**

26B. Когда нематериальный актив еще не пригоден для использования, неопределенность относительно его способности генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, достаточные для возмещения его балансовой стоимости, обычно выше, чем когда он уже пригоден для использования. По этой причине настоящий Стандарт требует от организации осуществления, по меньшей мере, ежегодного тестирования на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, еще не пригодного к использованию.

27. **При выявлении признаков возможного обесценения актива организация должна рассмотреть как минимум следующие данные:**

Внешние источники информации

(a) **исчезновение, или почти полное исчезновение спроса или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом;**

(b) **в течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные долгосрочные изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация, и неблагоприятно влияющие на нее.**

Внутренние источники информации

(c) **имеются сведения о физическом повреждении актива;**

(d) **значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. К числу таким изменений относятся: простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, или планы по выбытию актива ранее ожидаемой даты;**

(e) **имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования;**

(f) **имеются данные внутренней отчетности, показывающие, что эффективность использования актива значительно ухудшилась или ухудшится по сравнению с ожиданиями.**

28. Спрос или потребность в услугах, обеспечиваемых активом, могут колебаться со временем, что влияет на степень использования активов, не генерирующих денежные средства, тем не менее, отрицательные колебания спроса необязательно являются признаками обесценения. Если спрос на услуги перестал существовать или почти отсутствует, активы, используемые для оказания этих услуг, возможно, обесценились. Спрос, уровень которого «почти отсутствует»- это спрос настолько низкий, что организация (a) даже не отреагировала бы на него, или (b) ответила бы тем, что не приобрела бы актив, рассматриваемый на предмет обесценения.

29. Перечень, представленный в параграфе 27, не является исчерпывающим. Организация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует от нее

определения возмещаемой стоимости использования актива. Например, любое из нижеследующего может быть признаком обесценения:

(a) в течение периода рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем можно было ожидать с течением времени или в ходе обычного использования; или

(b) значительное долгосрочное снижение (но необязательно отсутствие или близкое к полному отсутствию) спроса и потребности в услугах, обеспечиваемых активом.

30. Значительные события или обстоятельства, которые могут указывать на обесценение актива, нередко будут приводить к обсуждениям в органе управления, руководстве или средствах массовой информации. Изменение таких параметров, как спрос на услуги, степень и способ использования, правовая или политическая среда, указывает на обесценение только в том случае, если такое изменение значительно и будет иметь долгосрочный отрицательный эффект. Изменение в технологической среде может указывать на моральное устаревание актива и потребовать теста на обесценение. Изменение в использовании и предназначении актива в течение периода может также быть признаком обесценения. Это может произойти, например, если здание, используемое под школу, меняет свое предназначение и начинает использоваться под склад. При оценке того, произошло ли обесценение, организации необходимо определить изменения в возможности полезного использования в долгосрочной перспективе. Это подчеркивает тот факт, что изменения рассматриваются в перспективе предполагаемого долгосрочного использования актива. Однако ожидания долгосрочного использования могут меняться, и оценки организации на отчетную дату должны отражать это. В Руководстве по внедрению приводятся примеры признаков обесценения, указанных в параграфе 27.

31. При оценке того, служит ли приостановка строительства основанием для проверки на обесценение, организация должна учитывать следующее: (a) является ли приостановка простым перенесением работы на более поздний срок или отсрочкой, (b) имеется ли намерение возобновить строительство в ближайшее время, или же (c) строительные работы не будут завершены в обозримом будущем. Если работа перенесена на конкретную дату в будущем, то создаваемый объект может быть отражен как незавершенное производство и не считается приостановленным.

32. Данные внутренней отчетности, свидетельствующие о возможном обесценении актива, согласно вышеупомянутому параграфу 27(f), относятся, скорее, к способности актива производить товары или услуги, чем к снижению спроса на товары или услуги, производимые активом. Это включает наличие:

(a) значительно более высоких затрат на эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с теми, что были первоначально заложены в бюджет; и

(b) значительно более низких сроков полезного использования или объемов производства, обеспечиваемых активом, по сравнению с теми, что предполагались первоначально вследствие неэффективной текущей деятельности;

Значительное повышение операционных расходов по активу может указывать на то, что актив не является настолько эффективным или производительным, как первоначально ожидалось в соответствии с нормой производительности, установленной производителем, на основе которой был составлен операционный бюджет. По аналогии, значительный рост расходов на обслуживание может указывать на то, что необходимо нести более высокие расходы для поддержания производительности актива на уровне, указанном в самой последней оценке показателя его производительности. В других случаях, в качестве прямого количественного доказательства обесценения может служить значительное долгосрочное снижение ожидаемых объемов услуг или продукции, производимых активом.

33. Для определения того, нужно ли проводить оценку возмещаемой стоимости использования актива, применяется принцип существенности. Например, если ранее произведенные оценки показывают, что возмещаемая стоимость использования актива значительно выше его балансовой стоимости, организации не нужно переоценивать возмещаемую стоимость использования актива, если не произошло никаких событий, устраняющих эту разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показывать, что возмещаемая стоимость использования актива не чувствительна к одному (или более) признакам, перечисленным в параграфе 27.

34. Если существуют признаки возможного обесценения актива, то это может свидетельствовать о том, что (a) оставшийся срок полезного использования, (b) метод амортизации или (c) ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и скорректировать в соответствии с МСФО ОС, применимому к активу, даже если в отношении него не признается какого-либо убытка от обесценения.

Оценка возмещаемой стоимости использования

35. Настоящий Стандарт определяет возмещаемую стоимость использования как наибольшую из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности от его использования. В параграфах 36–50 даются требования к оценке возмещаемой стоимости использования.

36. Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы.

37. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако иногда справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не может быть определена, ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В этом случае организация вправе принять ценность использования актива за его возмещаемую стоимость.

38. Если нет основания полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, то последняя может быть принята за его возмещаемую стоимость использования. Во многих случаях именно это и имеет место применительно к активам, предназначенным для выбытия. Это обусловлено тем, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, в основном состоит из чистых поступлений от его выбытия. Однако для общественного сектора по многим активам, не генерирующим денежные средства, предназначенным для предоставления на постоянной основе специализированных услуг или общественно полезных услуг населению, ценность использования актива, скорее всего, будет выше его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

39. В некоторых случаях, для определения справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или ценности использования, оценки, средние значения и сокращенные расчеты могут быть обоснованным приближением тех детальных вычислений, которые проиллюстрированы в настоящем Стандарте.

Оценка возмещаемой стоимости использования нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

39A. Параграф 26A требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования тестировался на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью использования независимо от наличия признаков, указывающих на его возможное обесценение. Однако, самые последние вычисления возмещаемой стоимости использования такого актива, произведенные в предыдущем периоде, могут использоваться при тестировании на обесценение в текущем периоде, при условии, что будут удовлетворены все перечисленные ниже критерии:

(a) если нематериальный актив при его дальнейшем использовании не обеспечивает возможность полезного использования, которая была бы в значительной степени независима от возможности полезного использования других активов или групп активов, и, поэтому, тестируется на обесценение как часть единицы, генерирующей денежные средства, к которой он принадлежит, и если образующие такую единицу активы и обязательства не претерпели значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;

(b) результатом последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива стала величина, значительно превысившая балансовую стоимость актива; и

(c) анализ произошедших событий и обстоятельств, изменившихся со времени последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива, показал низкую вероятность того, что текущая возмещаемая стоимость использования актива будет меньше его балансовой стоимости.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

40. Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу является цена в соглашении о продаже, имеющем обязательную силу, между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, непосредственно связанных с выбытием актива.

41. Если имеющее обязательную силу соглашение о продаже отсутствует, но актив обращается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива за вычетом расходов на его продажу является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена спроса. В отсутствие текущих цен спроса, основой для оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу может служить цена самой последней сделки, при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло значительных изменений в экономических условиях.

42. В случае отсутствия соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, или активного рынка для актива, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу определяется на основе наилучшей доступной информации, отражающей сумму, которую организация могла бы получить на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими провести такую операцию, независимыми сторонами, после вычета затрат, связанных с выбытием. При определении этой суммы организация учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не отражает принудительной продажи, если только руководство не вынуждено произвести продажу немедленно.

43. Затраты, связанные с выбытием, кроме признанных в качестве обязательств, вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Примерами таких затрат являются затраты на юридические услуги, гербовые сборы и налоги в отношении соответствующих операций, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Однако, выходные пособия (согласно определению в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам») и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности, следующей за выбытием актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие.

Ценность использования

44. Настоящий Стандарт определяет ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, как дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива. «Ценность использования» в настоящем Стандарте означает «ценность использования актива, не генерирующего денежные средства», если не указано иначе. Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется с использованием любого из методов, описанных в параграфах 45–49, в зависимости от конкретного случая.

Метод амортизированной стоимости замещения

45. Согласно данному подходу, дисконтированная стоимость остаточной возможности полезного использования актива определяется как его амортизированная стоимость замещения. Стоимость замещения актива – это затраты, необходимые для замены полной суммы возможности полезного использования актива. Полученная таким образом стоимость амортизируется с тем, чтобы отразить условия использования актива. Актив может замещаться либо путем воспроизводства (воссоздания) существующего актива, либо путем замены его полной суммы возможности полезного использования. Амортизированная стоимость замещения оценивается как разница между стоимостью воспроизводства или стоимостью замещения актива, в зависимости от того, которая из них меньше, и накопленной амортизацией, рассчитанной на основе такой стоимости, для того чтобы отразить уже потребленную или оставшуюся величину возможности полезного использования актива.

46. Стоимость замещения и стоимость воспроизводства актива определяются на основе оптимального решения. Обосновывается это тем, что организация не станет заменять или воспроизводить похожий на него актив, если заменяемый или воспроизводимый актив является активом с избыточными эксплуатационными характеристиками или избыточной производительностью. Активы с избыточными эксплуатационными характеристиками содержат черты, необязательные для товаров или услуг, которые актив производит. Активы же с избыточной производительностью – это активы, которые имеют мощность большую, чем необходимо для удовлетворения спроса на товары или услуги, производимые активом. Таким образом, определение стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива на основе оптимального решения отражает возможность полезного использования, которая требуется от актива.

47. В определенных случаях резервная или избыточная мощность поддерживается в целях безопасности или в других целях. Это возникает из потребности в обеспечении наличия соответствующей возможности полезного использования для организации в каждом конкретном случае. Например, пожарной службе необходимо иметь в резерве пожарное оборудование для оказания услуг в случае аварий. Такая резервная или избыточная мощность является частью требуемой возможности полезного использования актива.

Метод восстановительной стоимости

48. Восстановительная стоимость – это стоимость восстановления возможности полезного использования актива до уровня, который был до его обесценения. Согласно этому подходу, дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется путем вычитания расчетной восстановительной стоимости актива из текущей стоимости замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения. Последняя обычно определяется как наименьшая из амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива. Параграфы 45 и 47 содержат дополнительные указания по определению стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива.

Метод полезных единиц

49. Согласно этому подходу, дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется путем уменьшения текущей стоимости оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с сокращением количества полезных единиц, ожидаемых от обесцененного актива. Как и в методе восстановительной стоимости, текущая стоимость замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения обычно определяется как наименьшая из амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива до его обесценения.

Применение методов

50. Выбор наиболее подходящего метода для оценки ценности использования зависит от наличия данных и характера обесценения:

(a) обесценение, определенное как результат значительных долгосрочных изменений в технологической, правовой или политической среде, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов амортизированной стоимости замещения или полезных единиц;

(b) обесценение, определенное как результат значительного долгосрочного изменения в степени или способе использования, в том числе определенное в результате отсутствия или почти полного отсутствия спроса, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов амортизированной стоимости замещения или полезных единиц; и

(c) обесценение, определенное как результат физического повреждения, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов восстановительной стоимости или амортизированной стоимости замещения.

Признание и оценка убытка от обесценения

51. В параграфах 52–57 содержатся требования для признания и оценки убытков от обесценения по отдельному активу. В настоящем Стандарте «убыток от обесценения» означает «убыток от обесценения актива, не генерирующего денежные средства», если не указано иначе.

52. **Только в том случае, когда возмещаемая стоимость использования актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость этого актива снижается до его возмещаемой стоимости использования. Эта разница является убытком от обесценения.**

53. Как указано в параграфе 26, настоящий Стандарт требует, чтобы организация производила надлежащую оценку возмещаемой стоимости использования актива только в случае наличия признака возможного убытка от обесценения. В параграфах 27–33 приведены ключевые признаки, указывающие на возможный убыток от обесценения.

54. **Убыток от обесценения признается единовременно в составе профицита или дефицита.**

55. **Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, то организация признает обязательство только в том случае, когда это требуется другим МСФО ОС.**

56. Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, то балансовая стоимость этого актива снижается до нуля с признанием соответствующей суммы в составе профицита или дефицита. Обязательство признается только в том случае, если это требуется другим МСФО ОС. Например, если специальное военное сооружение больше не используется, и, по закону, от организации требуется демонтировать такие сооружения в случае их непригодности к использованию. У организации может возникнуть необходимость создания резерва по расходам на демонтаж, если это требуется МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

57. **После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезного использования.**

Восстановление убытка от обесценения

58. В параграфах 59–70 устанавливаются требования к восстановлению убытка от обесценения актива, признанного в предыдущих периодах.

59. **Организация должна на каждую отчетную дату выявлять все признаки того, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующих периодах, возможно, более не существует или снизился. При обнаружении любого такого признака организации следует оценить возмещаемую стоимость использования этого актива.**

60. **При выявлении факторов, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующих периодах, возможно, больше не существует место или снизился, организация должна учитывать как минимум следующие признаки:**

Внешние источники информации

(a) **восстановление спроса или потребности в услугах производимых активом;**

(b) **в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные долгосрочные и благоприятные для организации изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация;**

Внутренние источники информации

(c) **значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для улучшения или повышения производительности актива, либо реструктуризации того вида деятельности, к которому принадлежит данный актив;**

(d) **принято решение о продолжении строительства актива, которое было ранее**

приостановлено до его завершения или доведения актива до пригодного для использования состояния; и

(e) **данные внутренней отчетности показывают, что эксплуатационные характеристики актива значительно выше или будут значительно выше прогнозируемой.**

61. Признаки, указывающие на возможное уменьшение убытка от обесценения, изложенные в параграфе 60, большей частью отражают признаки возникновения возможного убытка от обесценения, перечисленные в параграфе 27.

62. Перечень, представленный в параграфе 60, не является исчерпывающим. Организация может выявить другие признаки, указывающие на необходимость восстановления убытка от обесценения, что также потребует от организации переоценки возмещаемой стоимости использования актива. Например, любое из нижеследующего может быть признаком восстановления убытка от обесценения:

(a) значительное повышение рыночной стоимости актива; или

(b) значительное долгосрочное повышение спроса и потребности в услугах, производимых активом.

63. Обязательство прекратить или реструктурировать деятельность в ближайшем будущем является признаком, указывающим на необходимость восстановления убытка от обесценения, относящегося к этой деятельности в том случае, если такое обязательство обеспечивает значительное долгосрочное и благоприятное для организации изменение в степени и способе использования этого актива. Обстоятельства, при которых такое обязательство будет являться признаком, указывающим на необходимость восстановления признанного обесценения, часто относятся к тем случаям, когда ожидаемое прекращение или реструктуризация деятельности создают возможности для повышения эффективности использования актива. Примером является рентген-аппарат, который не в полной мере использовался клиникой под управлением государственной больницы и, в результате реструктуризации, будет переведен в главное рентгенологическое отделение больницы, где он будет использоваться гораздо эффективнее. В таком случае обязательство прекратить или реструктурировать деятельность клиники может быть признаком, указывающим на то, что может быть восстановлен убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды.

64. Если имеется признак, указывающий на то, что признанный в предыдущие периоды убыток от обесценения актива больше не существует, или что он снизился, это может указывать на то, что, возможно, следует пересмотреть и скорректировать (a) оставшийся срок полезного использования, (b) метод амортизации или (c) ликвидационную стоимость в соответствии с МСФО ОС, применимым к этому активу, даже если по активу не восстанавливается никакой убыток от обесценения.

65. **Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, подлежит восстановлению только в том случае, когда произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой стоимости использования данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой стоимости. В этом случае за исключениями, описанными в параграфе 68, балансовая стоимость актива увеличивается до его возмещаемой стоимости использования. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.**

66. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация произвела надлежащую оценку возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства, только в случае наличия признака, указывающего на восстановление убытка от обесценения. Параграф 60 определяет основные признаки, указывающие на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предыдущих периодах, больше не существует или снизился.

67. Восстановленная сумма убытка от обесценения отражает увеличение в оценке возмещаемой стоимости использования в результате либо использования актива, либо его продажи с даты последнего признания убытка от обесценения этого актива. Параграф 77 требует, чтобы организация определила изменение в оценках, которое приводит к увеличению возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства. Примерами изменений в оценках являются:

(a) изменение в методе расчета возмещаемой стоимости использования актива (т. е. основана ли возмещаемая стоимость актива на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или на ценности использования);

(b) если возмещаемая стоимость использования актива была основана на ценности использования – изменение в оценке компонентов ценности использования; или

(c) если возмещаемая стоимость использования актива была основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу – изменение в расчете компонентов справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

68. **Прирост балансовой стоимости актива, относящийся к восстановлению убытка от обесценения, не должен превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущих периодах не было признано никакого убытка от обесценения.**

69. **Восстановление убытка от обесценения актива признается единовременно в составе профицита или дефицита.**

70. **После признания восстановления убытка от обесценения сумма амортизационных отчислений по данному активу должна быть скорректирована, чтобы распределить в будущих периодах измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезного использования.**

Изменение категории активов

71. **Отнесение актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот, происходит только в случае наличия явных доказательств того, что такое изменение целесообразно. Само по себе изменение категории актива не является основанием для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения. Основание для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения возникает в результате, как минимум, приведенных признаков, применимых к активу после изменения категории.**

72. Бывают ситуации, когда организации общественного сектора могут принять решение о целесообразности отнесения актива из категории активов, не генерирующих денежные средства, в категорию активов, генерирующих денежные средства. Например, очистные сооружения были построены преимущественно для безвозмездной очистки сточных вод, поступающих от социального жилого комплекса. Объект социального жилого комплекса был снесен, и освободившаяся площадка будет застроена объектами для промышленных целей или целей розничной продажи. Предполагается, что в будущем очистные сооружения будут использоваться для очистки промышленных сточных вод по коммерческим ценам. В свете данного решения, организация общественного сектора решает отнести очистные сооружения в категорию активов, генерирующих денежные средства.

Раскрытие информации

72A. **Организация должна раскрывать критерии, разработанные ею для выделения активов, не генерирующих денежные средства.**

73. **Организация обязана раскрывать следующую информацию по каждому классу активов:**

(a) **сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе профицита или дефицита, и статью(и) в Отчете о финансовых результатах деятельности, в которую(ые) эти убытки от обесценения включены;**

(b) **сумму восстановленного убытка от обесценения, признанную в течение периода в составе профицита или дефицита, и статью(и) Отчета о финансовых результатах деятельности, по которой(ым) эти убытки от обесценения были восстановлены.**

74. Класс активов – это группа активов, сходных по характеру и использованию в деятельности организации.

75. Информация, требуемая параграфом 73, может представляться вместе с другой информацией, раскрываемой для класса активов. Например, данная информация может включаться в сверку

балансовой стоимости основных средств на начало и конец периода согласно требованиям МСФО ОС 17 «Основные средства».

76. **Организация, представляющая сегментную информацию в соответствии с МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность», для каждого отчетного сегмента раскрывает следующую информацию:**

(a) **сумму убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода;**

(b) **сумму восстановленных убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода.**

77. **По каждой существенной сумме убытка от обесценения, признанной или восстановленной в течение периода, организация раскрывает следующую информацию:**

(a) **события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;**

(b) **сумму признанного или восстановленного убытка от обесценения;**

(c) **характер актива;**

(d) **сегмент, к которому относится актив, если организация представляет информацию по сегментам в соответствии с МСФО ОС 18;**

(e) **является ли возмещаемая стоимость использования актива его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу или ценностью его использования;**

(f) **если возмещаемая стоимость использования актива является его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу – исходные данные, использованные для ее определения (например: определялась ли справедливая стоимость на основе данных активного рынка);**

(g) **если возмещаемая стоимость использования актива является ценностью его использования – метод, который применялся для ее определения.**

78. **По совокупным убыткам от обесценения и совокупной восстановленной сумме убытков от обесценения, признанным в течение периода, по которым в соответствии с параграфом 77 не представлялась информация, организации следует раскрыть следующие данные:**

(a) **основные классы активов, которые подверглись воздействию убытков от обесценения, и основные классы активов, по которым были восстановлены суммы убытков от обесценения; и**

(b) **основные события и обстоятельства, которые привели к признанию этих убытков от обесценения и их восстановлению.**

79. Рекомендуется раскрытие организацией ключевых допущений, использованных при определении в течение периода возмещаемой стоимости использования активов, не генерирующих денежные средства.

Переходные положения

80. **Настоящий Стандарт применяется перспективно, начиная от даты его применения. Убытки от обесценения (восстановление сумм убытков от обесценения), определенные в результате применения настоящего МСФО ОС, признаются в соответствии с настоящим Стандартом (т. е. в составе профицита/ дефицита).**

81. До принятия настоящего Стандарта организации, возможно, уже применяли учетную политику для признания и восстановления убытков от обесценения. При принятии настоящего Стандарта может появиться потребность в изменении учетной политики. Было бы затруднительно определять сумму корректировок, возникающих в результате ретроспективного применения изменений в учетной политике. Поэтому при принятии настоящего Стандарта организации не следует применять основной или альтернативный порядок учета других изменений в учетной политике, изложенные в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Дата вступления в силу

82. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2006 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2006 года.**

82А. **МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» внес изменения в параграфы 2 и 7 и ввел параграфы 26А, 26В и 39А. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 31 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, поправки также должны применяться к такому более раннему периоду.**

83. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 21.

Вступление

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению международных стандартов финансовой отчетности является важным элементом его рабочей программы. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближается с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

BC3. МСФО 36 применяется к активам, генерирующим денежные средства и единицам, генерирующим денежные средства, в то время как настоящий Стандарт применяется к отдельным активам, не генерирующим денежные средства. В результате имеется ряд различий между двумя стандартами. Основные различия:

(a) метод оценки ценности использования активов, не генерирующих денежные средства, в настоящем Стандарте отличается от метода, применяемого в МСФО 36 к активам, генерирующим денежные средства;

(b) настоящий Стандарт не требует от организации проводить проверку на обесценение основных средств, учтенных по переоцененной стоимости; и

(c) настоящий Стандарт не включает в качестве минимального признака обесценения снижение рыночной стоимости на значительно большую величину, чем ожидалось бы по истечению определенного промежутка времени или в ходе обычного использования. Данный фактор включен как дополнительный признак наличия обесценения.

Причины установления СМСФО ОС таких отклонений от требований МСФО 36 объясняются ниже.

BC4. В «Приглашении к комментариям» (ПКК) к «Обесценению активов», опубликованному в 2000 году, предлагался подход к учету обесценения активов организаций общественного сектора с применением МСФО 36 в той мере, в какой это было уместно. Предварительный вариант документа (ПВД) 23 «Обесценение активов» был разработан после рассмотрения откликов на ПКК и выпущен в 2003 году. Настоящий Стандарт разработан после рассмотрения откликов к ПВД 23.

Активы, генерирующие денежные средства

BC5. МСФО 36 требует от организации определять ценность использования как дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от (a) дальнейшего использования актива или единицы, генерирующей денежные средства, а также (b) от его выбытия в конце его срока полезного использования. Возможность полезного использования активов, генерирующих денежные средства, отражается в их способности производить будущие денежные потоки. МСФО ОС 26 основан на МСФО 36. Требования МСФО ОС 26 применимы к активам организаций общественного сектора, генерирующим денежные средства. Настоящий Стандарт требует от организаций применять МСФО ОС 26 для учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, для общественного сектора.

Активы, не генерирующие денежные средства

BC6. Рассмотрев принципы, обосновывающие применение концепции ценности использования к активам, не генерирующим денежные средства, СМСФО ОС согласился с тем, что ценность использования активов, не генерирующих денежные средства, должна оцениваться как дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования активов. Аналогичный подход содержится в МСФО 36.

Определение ценности использования

BC7. Определение ценности использования (дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования) активов, не генерирующих денежные средства, возможно несколькими способами. Один из методов, аналогичный принятому в МСФО 36, состоит в оценке и дисконтировании денежных потоков, которые, возможно, возникнут, если организация сможет продать свои услуги или другую продукцию на рынке. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что вряд ли такой метод будет использован на практике из-за сложностей в определении соответствующих цен, по которым оценивается услуга или другая единица продукции, а также при оценке соответствующей ставки дисконтирования.

BC8. Другие методы отражают косвенное определение ценности использования. В связи с этим СМСФО ОС рассмотрел подход, который использует рыночную стоимость, а также подходы, оценивающие амортизированную стоимость замещения, и включающие рассмотрение методов восстановительной стоимости и метода полезных единиц.

Метод рыночной стоимости

BC9. При данном подходе, в случаях, когда существует активный рынок, ценность использования активов, не генерирующих денежные средства, измеряется общедоступной рыночной стоимостью актива. В случаях, когда отсутствует активный рынок, организация использует наилучшие доступные сведения о рыночных ценах, по которым может состояться продажа актива по сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить операцию независимыми сторонами, с целью наибольшего и наилучшего использования актива, и по которым участники рынка были бы готовы заплатить в данных обстоятельствах. СМСФО ОС отметил, что использование общедоступной рыночной стоимости в качестве показателя ценности использования является излишним, так как рыночная стоимость отличается от справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу актива только суммой затрат, связанных с выбытием (другая часть расчета возмещаемой стоимости использования актива). Таким образом, рыночная стоимость эффективно выражается справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу при определении возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства.

Метод амортизированной стоимости замещения

BC10. При данном подходе ценность использования актива определяется как наименьшая стоимость, по которой полная сумма возможности полезного использования актива может быть утилизирована в ходе обычной деятельности, за вычетом стоимости уже потребленной возможности полезного использования. Данный подход основывается на допущении, что организация заменяет оставшуюся возможность полезного использования актива в случае, если она лишается его. Актив может быть заменен либо путем воспроизводства (например, специализированное имущество), либо путем замены полной суммы возможности полезного использования. Таким образом, ценность использования оценивается как стоимость воспроизводства или стоимость замещения актива, в зависимости от того, какая из двух величин ниже, за вычетом накопленной амортизации, рассчитанной на основе такой стоимости, которая отражает уже потребленную или оставшуюся величину возможности полезного использования актива.

Метод восстановительной стоимости

BC11. Данный метод обычно используется, когда убытки от обесценения происходят вследствие физического ущерба. В данном методе ценность использования актива определяется с помощью вычитания расчетной восстановительной стоимости актива из амортизированной стоимости замещения или воспроизводства актива до его обесценения.

Метод полезных единиц

BC12. Данный подход определяет ценность использования активов путем уменьшения амортизированной стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с уменьшенным количеством полезных единиц, которые ожидаются от актива.

Применяемые методы

BC13. СМСФО ОС согласился с тем, чтобы ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, оценивалась с использованием метода амортизированной стоимости замещения или метода восстановительной стоимости, или же метода полезных единиц, приведенных выше, в зависимости от обстоятельств.

Другие активы

BC14. МСФО ОС 21 содержит определенные требования к тестированию нематериальных активов на предмет обесценения, а также для признания и оценки убытков от обесценения, связанных с нематериальными активами. Эти требования дополняют требования МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Оцененные по себестоимости нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, включаются в сферу применения настоящего Стандарта и должны тестироваться на предмет обесценения в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.

Группы активов и корпоративные активы

BC15. В соответствии с МСФО 36 в случаях, когда невозможно определить возмещаемую стоимость использования отдельных активов, определяется возмещаемая стоимость использования единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС). ЕГДС является наименьшей идентифицируемой группой активов, (a) генерирующей приток денежных средств от непрерывного использования и (b) совершенно не зависящей от притоков денежных средств от других активов или групп активов. В контексте активов, не генерирующих денежные средства, СМСФО ОС рассмотрел концепцию единицы, генерирующей полезные услуги. Отмечается что, поскольку требования в настоящем Стандарте применяются к отдельным активам, принятие такой концепции по аналогии с концепцией ЕГДС в МСФО 36 является необязательным, поскольку можно определить возможность полезного использования отдельных активов. Более того, ее принятие излишне усложнило бы отчетность по обесценению активов, не генерирующих денежные средства.

BC16. В МСФО 36 все активы, помимо деловой репутации, способствующие поступлению будущих денежных потоков от двух или более ЕГДС (т. е. сами по себе не создающие эти потоки независимо от ЕГДС), рассматриваются как «корпоративные активы». В контексте активов, генерирующих денежные средства, ввиду того, что корпоративные активы не генерируют отдельные денежные потоки, обесценение корпоративных активов рассматривается как часть обесценения единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежат корпоративные активы. СМСФО ОС обнаружил, что в контексте активов, не генерирующих денежные средства, использование концепции единицы, генерирующей полезные услуги, не оправдано, как указано выше в параграфе BC15. СМСФО ОС далее отметил, что такие активы часто являются неотъемлемой частью функции предоставления полезных услуг и их обесценение можно рассматривать так же, как и по любым другим активам организации, не генерирующим денежные средства.

Основные средства и нематериальные активы

BC17. Настоящий Стандарт не требует применения теста на обесценение к активам, не генерирующим денежные средства, учитываемым по переоцененной стоимости по допустимому альтернативному порядку учета («модель учета по переоцененной стоимости»), предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31. СМСФО ОС считает, что по допустимому альтернативному порядку учета, предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, активы будут переоцениваться с достаточной регулярностью, чтобы обеспечить их отражение по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату, с учетом любого обесценения при оценке. Таким образом, любая разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу будет представлять затраты по выбытию актива. СМСФО ОС считает, что в большинстве случаев она не будет существенной, и с практической точки зрения нет необходимости оценивать возмещаемую стоимость использования актива и признавать убыток от обесценения, связанный с выбытием актива, не генерирующего денежные средства.

BC18. В отличие от настоящего Стандарта МСФО 36 требует от организаций проверять переоцененные активы на обесценение после их переоценки. Разумное объяснение такому различию можно

найти среди факторов, указанных ниже в параграфах BC19 и BC20.

BC19. Во-первых, в соответствии с настоящим Стандартом имеются разные методы определения возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства, и определения возмещаемой стоимости использования в соответствии с МСФО 36. Возмещаемая стоимость использования актива определяется в настоящем Стандарте как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства за вычетом расходов на продажу и ценностью использования. В настоящем Стандарте организация определяет ценность использования актива путем определения текущей стоимости замены оставшейся возможности полезного использования актива. Текущая стоимость замены оставшейся возможности полезного использования актива определяется с использованием любого из подходов: метода амортизированной стоимости замещения, метода восстановительной стоимости и метода полезных единиц. Данные методы могут быть также использованы для оценки справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, следовательно, ценность использования является величиной справедливой стоимости. Возмещаемая стоимость использования определяется в МСФО 36 как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования. Ценность использования в МСФО 36 определяется с использованием дисконтированной стоимости денежного потока, ожидаемого к получению от дальнейшего использования актива и его возможного выбытия. В МСФО 36 утверждается, что ценность использования может отличаться от справедливой стоимости актива.

BC20. Во-вторых, требование МСФО 36 объединять активы, не генерирующие денежные средства, с активами, генерирующими денежные средства, для образования генерирующей единицы (ГЕ), не рассматривается в настоящем Стандарте. Согласно МСФО 36 в случаях, когда актив не производит денежные потоки, он объединяется с другими активами для образования единицы, генерирующей денежные средства, ценность использования которой впоследствии и оценивается. Сумма справедливых стоимостей активов, образующих единицу, генерирующую денежные средства, может отличаться от ценности ее использования.

Обесценение не генерирующих денежные средства активов, находящихся во владении КОГУ

BC21. Настоящий Стандарт требует, чтобы обесценение всех активов, которыми владеют КОГУ, учитывалось в соответствии с МСФО 36. КОГУ являются ориентированными на прибыль организациями, а активы, используемые ими, являются преимущественно активами, генерирующими денежные средства. В «Предисловии к международным стандартам финансовой отчетности» четко определено, что организациями, ориентированными на прибыль, должны применяться стандарты СМСФО. КОГУ являются ориентированными на прибыль организациями, и поэтому должны соответствовать требованиям МСФО. В отдельных МСФО ОС четко указывается, что к КОГУ применяются МСФО. Соответственно, ожидается, что активы, не генерирующие денежные средства, будут соответствующим образом сгруппированы с активами КОГУ, генерирующими денежные средства, для образования генерирующей единицы, проверяемой на предмет обесценения в соответствии с МСФО 36.

Признаки обесценения – изменения рыночной стоимости

BC22. МСФО 36 содержит в качестве минимального требования признак обесценения, когда снижение рыночной стоимости актива произошло на значительно большую величину, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании. СМСФО ОС включило это в качестве дополнительного признака обесценения, а не как минимально необходимого. СМСФО ОС считает, что изменения в рыночной стоимости не обязательно указывают на то, что актив, не генерирующий денежные средства, обесценился. Это происходит потому, что активы, не генерирующие денежные средства, имеются во владении по причинам иным, нежели получение дохода от коммерческой деятельности, поэтому изменение рыночной стоимости может не отражать изменения объема полезной службы, который организация получит процессе дальнейшего использования актива.

Восстановление убытка от обесценения

BC23. Параграф 60 (a) включает «восстановление спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом» как минимально необходимый признак для восстановления убытка от обесценения, в то время как параграф 62 (b) указывает «значительное долгосрочное увеличение спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом» как дополнительный признак возможного

восстановления убытка от обесценения. Формулировка этих двух признаков одинакова, тем не менее, они могут отличаться друг от друга, поскольку параграф 60 (a) относится к восстановлению спроса, который был ранее снижен, следствием чего стало признание убытка от обесценения. Параграф 62 (b) относится к вновь сформированному спросу и может быть не связан с причиной, по которой был признан убыток от обесценения актива.

BC24. Параграф 62 (a) содержит «значительный рост рыночной стоимости актива» как дополнительный признак восстановления убытка от обесценения, что отличается от признака обесценения в параграфе 27 (a), который требует, чтобы уменьшение в рыночной стоимости было «значительно большим, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании». Это отличие означает, что увеличение рыночной стоимости может быть как ожидаемым, так и непредвиденным.

BC25. Параграф 27 (c) содержит «сведения о наличии физического повреждения актива» как минимальный признак обесценения. Параграф 60 не включает признак восстановления убытка от обесценения, соответствующий этому признаку обесценения. СМСФО ОС не включил «ремонт актива» как признак восстановления убытка от обесценения, потому что МСФО ОС 17 требует от организации добавлять последующие затраты в балансовую стоимость объекта основных средств, когда есть вероятность, что в организацию поступят будущие экономические выгоды или возможность полезного использования в течение срока службы актива в дополнение к самому последнему оцененному уровню производительности существующего актива. Данное требование также применяется к инвестиционной недвижимости, оцениваемой по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 16. СМСФО ОС считает, что эти требования сводят на нет необходимость в признаке восстановления убытка от обесценения, соответствующем признаку обесценения от физического ущерба. СМСФО ОС также отметил, что восстановление или ремонт повреждения не является основой для изменения оценки возмещаемой стоимости использования актива после обесценения, как указано в параграфе 65 настоящего МСФО ОС.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 21.

Признаки обесценения (параграф 27)

Внешние источники информации

(a) **Исчезновение, или почти полное отсутствие спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом.**

IG1. Актив по-прежнему сохраняет возможность полезного использования, однако спрос на предоставляемые им услуги перестал существовать или почти полностью отсутствует. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

(a) школа, закрытая вследствие отсутствия спроса на обучение ввиду перемещения населения в другие области. В обозримом будущем не предвидится изменения данной демографической тенденции, влияющей на спрос на обучение;

(b) школа, рассчитанная на 1 500 учащихся, обслуживает 150 учеников – школа не может быть закрыта, потому что ближайшая соседняя школа расположена в 100 километрах от нее. Организация не ожидает роста количества учащихся. На момент открытия школы количество учащихся составляло 1 400 учеников – организация приобрела бы гораздо меньшее здание, если бы предвидела, что количество учащихся составит 150 ученикам. Организация считает, что спрос почти полностью отсутствует и возмещаемая стоимость использования школы должна сравниваться с ее балансовой стоимостью;

(c) линия железной дороги, закрытая ввиду отсутствия пассажиров (например, население в сельской местности практически полностью переехало в город вследствие многолетней засухи, а оставшиеся пользуются более дешевым автобусным сообщением); и

(d) стадион, чей основной арендатор не продлевает договора аренды, в результате чего ожидается, что объект будет закрыт.

(b) **Значительные долгосрочные и неблагоприятные для организации изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация**

Технологическая среда

IG2. Полезность актива может быть снижена, если технологии достигают уровня, когда производятся альтернативные активы, обладающие лучшей или более высокой производительностью. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

(a) медицинское диагностическое оборудование, которое почти никогда или никогда не использовалось, так как более новый аппарат, заключающий усовершенствованную технологию, обеспечивает более точные результаты (также отвечает признаку (a) выше);

(b) программное обеспечение, которое более не поддерживается внешним поставщиком из-за технологических усовершенствований, и у организации нет персонала для его обслуживания; и

(c) компьютерное оборудование, морально устаревшее в результате развития технологий.

Правовая или политическая среда

IG3. Возможность полезного использования актива может быть снижена в результате изменений в законе или нормативных положениях. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

(a) автомобиль, не отвечающий новым стандартам выброса вредных веществ, или самолет, не отвечающий новым стандартам по уровню шума;

(b) школа, которая более не может использоваться в учебных целях ввиду новых правил безопасности в отношении строительных материалов или аварийных выходов; и

(c) завод по производству питьевой воды, который не может использоваться из-за того, что он не отвечает новым экологическим стандартам.

Внутренние источники информации

(c) **Имеются сведения о физическом повреждении актива**

IG4. Физическое повреждение, скорее всего, приведет к неспособности актива обеспечивать тот уровень полезности, который он ранее мог обеспечить. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

(a) здание, поврежденное в результате пожара, наводнения или иных событий;

(b) здание, закрытое ввиду обнаружения недостатков конструкции;

(c) осевшие участки автотранспортной дороги, указывающие на то, что эти участки потребуют замены через 15 лет, а не через 30 согласно первоначальному проекту;

(d) дамба, водослив которой уменьшился после оценки технического состояния конструкции;

(e) водоочистительное сооружение, чья мощность снизилась ввиду блокирования приемного устройства, а удаление загрязнения не выгодно;

(f) мост с ограничениями по нагрузке ввиду обнаружения недостатков конструкции;

(g) морской эсминец, поврежденный при столкновении; и

(h) оборудование, которое повреждено и более не подлежит ремонту или ремонт которого экономически не обоснован.

(d) **Значительные долгосрочные и неблагоприятные для организации изменения в объеме, в котором используется, или планируется использоваться актив**

IG5. Актив по-прежнему обладает той же возможностью полезного использования, однако долгосрочные изменения оказывают неблагоприятное воздействие на то, в каком объеме он будет использоваться. Примерами обстоятельств, при которых актив может обесцениваться данным способом, являются:

(a) если актив не используется в той же мере, в какой он использовался при первоначальном запуске в эксплуатацию, или если ожидаемый срок полезного использования актива короче, чем первоначально оцененный, то актив может обесцениться. Примером актива, который может быть определен как потенциально обесцененный на основании данного признака, является центральная ЭВМ, которая используется не в полную силу, так как многие приложения были переведены или специально разработаны для работы на серверах или платформах ПК. Значительный долгосрочный спад спроса на услуги, предоставляемые активом, может значительно изменить объем долгосрочного использования этого актива;

(b) если актив не используется в той же мере, в какой он использовался при первоначальном запуске в эксплуатацию, то актив может обесцениться. Примером обесценившегося актива, который может быть определен на основании данного признака, является школьное здание, используемое в качестве склада, а не для учебных целей.

(e) **Решение приостановить строительство актива до его завершения или доведения до пригодного состояния.**

IG6. Актив, который не будет завершен, не может служить для предназначенных целей. Примерами активов, обесценивающихся данным способом, являются активы:

(a) строительство которых было остановлено ввиду обнаружения археологического открытия или специфики окружающей среды, например, место гнездования биологического вида, находящегося на грани исчезновения или вымирания; и

(b) строительство которых было остановлено ввиду спада в экономике.

Также должны учитываться обстоятельства, приведшие к приостановке строительства. Если строительство отсрочено, то есть отложено на определенную будущую дату, проект по-прежнему может учитываться как незавершенное производство и не считаться приостановленным.

(f) **Наличие данных из внутренней отчетности, указывающих на то, что эксплуатационные характеристики актива значительно хуже или станут значительно хуже, чем ожидается**

IG7. Внутренняя отчетность может указывать на то, что актив не работает, как ожидается, или что его производительность ухудшается со временем. Например, внутренний отчет отдела здравоохранения о деятельности сельской клиники может указывать на то, что рентген-аппарат, используемый клиникой, обесценился, потому что стоимость его обслуживания значительно превысила стоимость, которая была первоначально заложена по бюджету.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 21.

Оценка убытка от обесценения

Примечание: в следующих примерах предполагается, что справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу актива, тестируемого на обесценение, меньше ценности его использования или не может быть определена, если не указано иначе. Поэтому возмещаемая стоимость использования актива равна ценности его использования. В этих примерах используется линейный метод начисления амортизации.

Метод амортизированной стоимости замещения

Значительное долгосрочное и неблагоприятное для организации изменение в технологической среде – используемая не на полную мощность центральная ЭВМ.

IE1. В 1999 году город Керманн приобрел новую центральную ЭВМ по цене 10 миллионов денежных единиц[1]. Керманн оценил, что срок полезного использования компьютера составит семь лет и что в среднем 80% мощности центрального процессора (ЦП) будет использоваться различными департаментами. Запас времени процессора в 20% предполагался и был необходим для распределения и выделения времени для выполнения заданий в срок в периоды пиковой занятости. В течение нескольких месяцев после приобретения использование процессора достигло 80%, но в 2003 году упало до 20% из-за того, что многие приложения департаментов были переведены на работу на настольных компьютерах или серверах. На рынке имеется компьютер по цене 500 000 денежных единиц, способный обеспечить оставшуюся возможность полезного использования центральной ЭВМ, используя оставшиеся приложения.

Оценка обесценения

IE2. Признаком обесценения центральной ЭВМ является значительное долгосрочное изменение в технологической среде, в результате которого происходит перевод приложений с центральной ЭВМ на другие платформы, что привело к последующему снижению степени его использования. (Можно также сказать, что значительный спад в степени использования центральной ЭВМ указывает на обесценение). Убыток от обесценения определяется с использованием метода амортизированной стоимости замещения актива следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1999 г.**	10 000 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 4 / 7)	5 714 286
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**4 285 714**
c	**Стоимость замещения**	500 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 4 / 7)	285 714
d	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства**	**214 286**
	Убыток от обесценения (b – d)	**4 071 428**

В этих примерах денежные суммы выражены в «денежных единицах» (ДЕ).

29Почти полное отсутствие спроса на услуги, предоставляемые активом, не генерирующим денежные средства – программное приложение для основного компьютера, используемое не полностью

IE3. В 1999 году город Керманн приобрел новую лицензию на программный продукт для своей новой центральной ЭВМ по цене 350 000 денежных единиц. Керманн оценил, что срок полезного использования компьютера составит семь лет, и что он будет получать экономические выгоды и возможность полезного использования программного продукта на линейной основе на протяжении срока его использования. К 2003 году использование приложения сократилось до 15 % от первоначально рассчитанного уровня. Лицензия на программное приложение для замещения оставшейся возможности полезного использования обесценившегося программного приложения, стоит 70 000 денежных единиц.

[29] Примечание переводчика: в данном стандарте под термином «выручка (revenue)» понимаются доходы (income) от необменных операций.

Оценка обесценения

IE4. Признаком обесценения является программного обеспечения технологическое изменение, возникшее в результате снижения производительности центральной ЭВМ:

a Стоимость приобретения, 1999 г.	350 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 4 / 7)	200 000
b Балансовая стоимость, 2003 г.	**150 000**
c Стоимость замещения	70 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 4 / 7)	40 000
d Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	**30 000**
Убыток от обесценения (b – d)	**120 000**

Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – школа, используемая в качестве склада

IE5. В 1997 году Лунденский школьный округ построил начальную школу стоимостью в 10 миллионов денежных единиц. Расчетный срок полезного использования школы составляет пятьдесят лет. В 2003 году школа закрылась вследствие неожиданного снижения количества учащихся в районе ввиду перемещения населения, вызванного банкротством основного работодателя в области. Школа переведена в использование в качестве складского помещения, и у Лунденского школьного округа нет никаких ожиданий относительно роста количества учащихся в будущем, которое привело бы к обратному перепрофилированию здания для использования в качестве школы. Текущая стоимость замещения склада с таким же складским потенциалом, что и у школы, составляет 4,2 миллиона ДЕ.

Оценка обесценения

IE6. Наблюдается обесценение здания, потому что цель, для которой оно использовалось, значительно изменилась: из места обучения учеников она превратилась в складское помещение, и не ожидается, что ситуация изменится в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода амортизированной стоимости замещения следующим образом:

a Историческая стоимость, 1997 г.	10 000 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 6 / 50)	1 200 000
b Балансовая стоимость, 2003 г.	**8 800 000**
c Стоимость замещения складского помещения аналогичной вместимости	4 200 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 6 / 50)	504 000
d Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	**3 696 000**
Убыток от обесценения (b – d)	**5 104 000**

Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – школа, частично закрытая в результате сокращения набора

IE7. В 1983 году школьный округ Люттон построил школу стоимостью 2,5 млн. денежных единиц. Организация оценила, что школа будет эксплуатироваться в течение 40 лет. В 2003 году набор учащихся сократился с 1 000 до 200 в результате перемещения населения, вызванного банкротством основного работодателя на этой территории. Управление решило закрыть верхние два этажа трехэтажного школьного здания. Школьный округ Люттон не рассчитывал, что набор будет увеличен настолько, что верхние этажи будут открыты заново. Текущая стоимость замещения одноэтажной школы оценена в 1,3 млн. денежных единиц.

Оценка обесценения

IE8. Наблюдается обесценение здания школы, потому что в школе эксплуатируется один этаж вместо трех в результате сокращения количества учащихся с 1 000 до 200 человек. Сокращение объема эксплуатации школы значительно, и ожидается, что загрузка останется на сниженном уровне в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода

амортизированной стоимости замещения следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1983 г.**	2 500 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 20 / 40)	1 250 000
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**1 250 000**
c	**Стоимость замещения**	1 300 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 20 / 40)	650 000
d	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства**	**650 000**
	Убыток от обесценения (b – d)	**600 000**

Метод восстановительной стоимости

Физический ущерб – школьный автобус поврежден во время ДТП

IE9. В 1998 году начальная школа Северного округа приобрела автобус стоимостью 200 000 денежных единиц, чтобы помочь школьникам близлежащей деревни добираться до школы и обратно. Школа оценила срок полезного использования автобуса в 10 лет. В 2003 г. автобус попал в дорожную аварию, на ремонт автобуса для приведения его в эксплуатационное состояние требовалось 40 000 денежных единиц. Ремонт не повлияет на срок полезного использования имущества. Стоимость нового автобуса для выполнения подобных услуг составляла 250 000 денежных единиц в 2003 г.

Оценка обесценения

IE10. Наблюдается обесценение автобуса, так как он получил повреждения в дорожной аварии. Убыток от обесценения определяется с использованием метода восстановительной стоимости следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1998 г.**	200 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 5 / 10)	100 000
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**100 000**
c	**Стоимость замещения**	250 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 5 / 10)	125 000
d	**Амортизированная стоимость замещения (в неповрежденном состоянии)**	**125 000**
	Стоимость восстановления	**40 000**
e	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства**	**85 000**
	Убыток от обесценения (b – e)	**15 000**

Физический ущерб – здание, поврежденное во время пожара

IE11. В 1984 году город Мурленд построил административное здание стоимостью 50 млн. денежных единиц. Здание должно было эксплуатироваться 40 лет. В 2003 году после 19-летней эксплуатации пожар нанес серьезные повреждения зданию. В целях безопасности здание было закрыто, и требовалось 35,5 млн. денежных единиц на ремонт. Стоимость замещения нового административного здания составляет 100 млн. денежных единиц.

Оценка обесценения

IE12. Наблюдается обесценение административного здания, так как пожар нанес ему физический ущерб. Убыток от обесценения определяется с использованием метода восстановительной стоимости следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1984 г.**	50 000 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 19 / 40)	23 750 000
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**26 250 000**

c	**Стоимость замещения (нового здания)**	100 000 000
d	**Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 19 / 40)**	47 500 000
	Амортизированная стоимость замещения (в неповрежденном состоянии)	**52 500 000**
	Минус стоимость восстановления	35 500 000
e	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства**	**17 000 000**
	Убыток от обесценения (b – e)	**9 250 000**

Метод полезных единиц

Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – высотное здание, частично не используемое в обозримом будущем.

IE13. В 1988 году, Муниципальный совет города Орнонг построил для своего пользования 20-этажное административное здание в деловой части Орнонга стоимостью 80 млн. денежных единиц. Здание планировалось эксплуатировать 40 лет. В 2003 году «Правила национальной безопасности» требовали, чтобы 4 верхних этажа высотных зданий оставались незанятыми в обозримом будущем. Справедливая стоимость этого здания за вычетом расходов на продажу составляла 45 млн. денежных единиц в 2003 году после вступления в силу «Правил национальной безопасности». Текущая стоимость замещения подобного 20-этажного здания составляет 85 млн. денежных единиц.

Оценка обесценения

IE14. Наблюдается обесценение высотного здания из-за низкой степени его эксплуатации, когда вместо 20-ти этажей используются только 16 в результате принятия «Правил национальной безопасности». Снижение степени эксплуатации значительное и ожидается, что эксплуатация здания останется на заниженном уровне (16 этажей) в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода полезных единиц следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1988 г.**	80 000 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 15 / 40)	30 000 000
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**50 000 000**
c	**Стоимость замещения (20-этажного здания)**	85 000 000
	Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 15 / 40)	31 875 000
d	**Амортизированная стоимость замещения до корректировки на оставшиеся полезные единицы**	**53 125 000**
e	**Ценность использования здания после ввода правила (d * 16 / 20)**	**42 500 000**
f	**Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу здания после ввода правила**	**45 000 000**
g	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства (наиболее высокая величина e или f)**	**45 000 000**
	Убыток от обесценения (b – g)	**5 000 000**

Сведения внутренней отчетности– наибольшая стоимость работы печатной машины

IE15. В 1998 году Министерство образования страны X приобрело новую печатную машину стоимостью 40 млн. денежных единиц. По оценкам министерства срок полезного использования печатной машины составит 40 млн. копий книг, которые будут печататься в течение 10 лет для учеников начальной школы. В 2003 году в отчете было указано, что автоматическая функция печатного устройства не работает, как ожидалось, что, в конечном счете, привело к сокращению уровня годового объема производства на 25% в течение оставшихся 5 лет эксплуатации имущества. Стоимость замещения новой печатной машины составляла 45 млн. денежных единиц в 2003 году.

Оценка обесценения

IE16. Согласно данным из внутреннего отчета наблюдается обесценение печатной машины, так как ее эксплуатационные характеристики оказались хуже, чем ожидались. Следовательно, снижение возможности полезного использования актива является значительным и долговременным. Убыток от обесценения определяется с использованием данного метода следующим образом:

a	**Стоимость приобретения, 1998 г.**	40 000 000
Накопленная амортизация (a * 5 / 10)		20 000 000
b	**Балансовая стоимость, 2003 г.**	**20 000 000**
c	**Стоимость замещения**	45 000 000
Накопленная амортизация (c * 5 / 10)		**22 500 000**
d	**Амортизированная стоимость замещения до корректировки на оставшиеся полезные единицы**	**22 500 000**
e	**Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства (d * 75%)**	**16 875 000**
Убыток от обесценения (b – e)		**3 125 000**

Сравнение с МСФО 36 (2004)

В основе МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» лежит МСФО 26 (2004 г.). Основные различия между МСФО ОС 21 и МСФО 36 (2004 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 21 рассматривает обесценение активов организаций общественного сектора, не генерирующих денежные средства, тогда как МСФО 36 рассматривает обесценение генерирующих денежные средства активов организаций, ориентированных на прибыль. МСФО ОС 26 рассматривает обесценение генерирующих денежные средства активов организаций общественного сектора.
- МСФО ОС 21 не применяется к активам, не генерирующим денежные средства, учтенным по переоцененной стоимости на отчетную дату в соответствии с допустимым альтернативным методом учета, предусмотренным МСФО ОС 17 «Основные средства». Из сферы применения МСФО 36 не исключаются основные средства, генерирующие денежные средства, учтенные по переоцененной стоимости на отчетную дату.
- Метод оценки ценности использования актива, не генерирующего денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 21, отличается от метода, примененного к активам, генерирующим денежные средства, в соответствии с МСФО 36. МСФО ОС 21 оценивает ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, как дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, используя ряд методов. МСФО 36 оценивает ценность использования активов, генерирующих денежные средства, как дисконтированную стоимость будущих денежных потоков от активов.
- МСФО ОС 21 не включает изменение в рыночной стоимости активов как минимальный признак обесценения. Значительное непредвиденное уменьшение рыночной стоимости входит в МСФО 36 в минимальный перечень признаков обесценения, тогда как в МСФО ОС 21 оно указано в качестве дополнительного признака.
- МСФО ОС 21 включает решение о прекращении строительства актива до его завершения как признак обесценения, а возобновление строительства актива как признак восстановления убытка от обесценения. В МСФО 36 эквиваленты отсутствуют.
- Из МСФО 36 исключены определенные классы активов, которые не исключены из МСФО ОС 21. Эти исключения связаны с классами активов, которые являются объектом определенных требований к обесценению в других МСФО. Они не были исключены из МСФО ОС 21, так как нет эквивалентных МСФО ОС. Эти исключения включают (a) биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, (b) отложенные налоговые активы, (c) отложенные расходы на привлечение новых страхователей и (d) нематериальные активы, возникающие у страховщиков на основании прав по договорам страхования в рамках МСФО 4 «Договоры страхования» и (e) долгосрочные активы (или группа выбытия), классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».
- МСФО ОС 21 рассматривает обесценение отдельных активов. В МСФО ОС 21 нет эквивалента для генерирующей единицы, как определено в МСФО 36.
- МСФО ОС 21 рассматривает «корпоративные активы» так же, как и другие активы, не генерирующие денежные средства, тогда как МСФО 36 рассматривает их как часть взаимосвязанных генерирующих единиц.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 21 используется терминология, отличная от МСФО 36. Наиболее показательными примерами являются термины «выручка», «возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства», «Отчет о финансовых результатах деятельности» в МСФО ОС 21. Эквивалентными терминами в МСФО 36 являются «доход», «возмещаемая стоимость», «Отчет о прибылях и убытках».

Декабрь 2006 года

МСФО ОС 22 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ О СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN8

Цель 1

Сфера применения 2–14

Сегментная отчетность 7–8

Статистические основы финансовой отчетности 9–11

Учетная политика 12–14

Определения 15–22

Коммерческие организации с государственным участием 16

Сектор государственного управления 17–22

Сектор государственных финансовых корпораций 19

Сектор государственных нефинансовых корпораций 20–22

Учетная политика 23–34

Дальнейшее дезагрегирование 33–34

Раскрытие информации 35–46

Сверка с консолидированной финансовой отчетностью 43–44

Сверка со статистическими основами финансовой отчетности 45–46

Дата вступления в силу 47–48

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» изложен в параграфах 1–48. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 22 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

Причины издания МСФО ОС

IN1. Статистические основы финансовой отчетности, такие как «Система национальных счетов 1993» (СНС (SNA) 93 и более поздние редакции), «Руководство по статистике государственных финансов» (РСГФ (GFSM) 2001), и «Европейская система счетов 1995» (ЕСС (ESA) 95) требуют, чтобы государство собирало финансовую информацию о секторе государственного управления (СГУ). Для целей статистики, СГУ включает контролируемые государством организации, которые в основном занимаются нерыночной деятельностью. СГУ иногда описывается как сектор, включающий организации, основной деятельностью которых является выполнение ключевых функций государства.

IN2. Действующие МСФО ОС требуют, чтобы организации включали в финансовую отчетность информацию обо всех ресурсах, контролируемых отчитывающейся организацией, а также предусматривают правила для консолидации всех контролируемых организаций. МСФО ОС также требуют раскрытия в финансовой отчетности информации о сегментах. Сегмент определяется как выделяемая деятельность или группа видов деятельности организации, для которой уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью оценки эффективности деятельности организации в прошлом при достижении ее целей, и для принятия решений о будущем распределении ресурсов. МСФО ОС не требуют раскрытия информации о СГУ в финансовой отчетности организаций общественного сектора.

IN3. Настоящий Стандарт устанавливает требования в отношении правительств, принявших решение раскрывать информацию о СГУ и составлять финансовую отчетность по методу начисления согласно положениям МСФО ОС. Раскрытие информации в соответствии с требованиями настоящего Стандарта позволяет воспользоваться статистическими основами отчетности.

Основные характеристики Стандарта

IN4. Настоящий Стандарт устанавливает требования к подготовке и предоставлению информации о СГУ. Стандарт применяется только в отношении консолидированной финансовой отчетности правительства. Информация, раскрываемая в соответствии с данным Стандартом, дезагрегирует указанную консолидированную финансовую отчетность в соответствии с границами СГУ в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. В отличие от статистической информации о государственных финансах, публикуемой службой государственной статистики, Стандарт не разрешает отчитывающимся организациям консолидировать информацию об организациях, не находящихся под общим контролем.

IN5. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, применяли к таким раскрытиям все МСФО ОС, за исключением МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Статистические основы финансовой отчетности предусматривают отличные от МСФО ОС 6 правила консолидации; применение МСФО ОС 6 не позволит провести сравнение между информацией, содержащейся в финансовой отчетности, и информацией о СГУ.

IN6. Настоящий Стандарт устанавливает отличный от обычных требований МСФО ОС порядок в отношении инвестиций в сектор государственных корпораций. МСФО ОС 6 требует полной консолидации всех организаций, в то время как настоящий Стандарт требует, чтобы государственные финансовые и нефинансовые корпорации были представлены как инвестиции сектора государственного управления.

IN7. Раскрытие информации о СГУ согласно требованиям настоящего МСФО ОС не освобождает организацию от применения МСФО ОС 18«Сегментная отчетность».

IN8. Настоящий Стандарт применяется к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после указанной даты, но досрочное применение рекомендуется.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта заключается в том, чтобы установить требования по раскрытию информации для правительств, принявших решение представлять информацию о секторе государственного управления (СГУ) в своей консолидированной финансовой отчетности. Раскрытие необходимой информации о СГУ может способствовать повышению прозрачности финансовых отчетов и более глубокому пониманию отношений между рыночными и нерыночными видами деятельности государства, а также между финансовой отчетностью и статистическими основами финансовой отчетности.

Сфера применения

2. **Правительство, которое подготавливает и представляет консолидированную финансовую отчетность на основе метода начисления и принимает решение раскрывать информацию в финансовой отчетности о секторе государственного управления, должно следовать требованиям настоящего Стандарта.**

3. Для финансирования предоставляемых услуг правительство получает средства за счет налогов, трансфертов и определенных видов нерыночной и рыночной деятельности. Предоставление товаров и услуг гражданам осуществляется через различные организации. Некоторые такие организации при финансировании деятельности по предоставлению услуг опираются, главным образом, на бюджетные ассигнования или отчисления от налогов или другой выручки государства, хотя также могут осуществлять другие виды деятельности в целях формирования дополнительной выручки, включая, в определенных случаях, и коммерческую деятельность. Другие организации могут формировать свою доходную базу, в основном, или в существенной степени за счет коммерческой деятельности. К таким организациям относятся коммерческие организации с государственным участием (КОГУ), определение которых приводится в параграфе 15 настоящего Стандарта.

4. Финансовая отчетность правительства, подготовленная в соответствии с МСФО ОС, содержит обзор (a) активов, контролируемых правительством, и его обязательств, (b) стоимости услуг, предоставляемых правительством, и (c) налогов и другой выручки, формируемых для финансирования предоставляемых правительством услуг. Финансовая отчетность правительства, предоставляющего услуги через контролируемые организации, независимо от того, финансируются они в основном из государственного бюджета или нет, является консолидированной финансовой отчетностью.

5. В некоторых странах финансовая отчетность и бюджеты государства или его секторов могут быть также подготовлены в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Эти статистические основы отражают требования, которые соответствуют Системе национальных счетов 1993 года (СНС 93), подготовленных ООН и другими международными организациями. Статистические основы финансовой отчетности ориентированы на предоставлении финансовой информации о СГУ. Сектор государственного управления включает нерыночные организации, осуществляющие нерыночные виды деятельности и при оказании услуг опирающиеся, главным образом, на ассигнования и отчисления из государственного бюджета (далее по тексту – нерыночные организации или нерыночные виды деятельности). Статистические основы финансовой отчетности тоже могут содержать информацию (a) о секторе государственных корпораций, осуществляющих, в основном, рыночные виды деятельности (как правило, описываемых как сектор государственных финансовых корпораций и как сектор государственных нефинансовых корпораций), и (b) об общественном секторе в целом. Основные характеристики государственных финансовых и нефинансовых корпораций представлены в параграфах 19 и 20 настоящего Стандарта.

6. В финансовой отчетности консолидируются данные только контролируемых организаций. Статистические основы финансовой отчетности не содержат такого ограничения. В некоторых странах центральные органы государственного управления контролируют региональные и местные государственные организации, и потому в их финансовой отчетности консолидируются данные указанных уровней власти, но в других странах этого нет. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, во всех странах СГУ всех уровней власти должны консолидироваться, в результате чего в некоторых странах СГУ будет включать организации, не консолидируемые в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт дезагрегирует консолидированную финансовую отчетность правительства. Поэтому запрещается включение в

СГУ данных любой организации, которые не были консолидированы в финансовой отчетности правительства.

Сегментная отчетность

7. МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» требует раскрытия определенной информации о предоставлении услуг организацией и ресурсах, выделяемых на осуществление этой деятельности, для представления отчетности и принятия решений. В отличие от отчетов по секторам, формируемым в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, разделение сегментов в рамках отчетности согласно МСФО ОС 18 не основано на разграничении между рыночными и нерыночными видами деятельности.

8. Раскрытие информации о СГУ не отменяет необходимости раскрытия информации о сегментах в соответствии с МСФО ОС 18. Причина в том, что информация исключительно о СГУ недостаточно подробна для того, чтобы дать пользователям возможность оценить деятельность организации с точки зрения достижения основных целей, связанных с предоставлением услуг, в тех случаях, когда эти цели достигаются с помощью организаций, не включенных в СГУ. Например, определение СГУ как сегмента не дает информации о достижении правительством поставленных целей в области телекоммуникаций, здравоохранения и образования, если соответствующие услуги предоставляются государственными корпорациями или квазикорпорациями. Поскольку СГУ является лишь частью правительства в целом, важная часть информации может оказаться упущенной, если правительство не представит информацию о сегментах в консолидированной финансовой отчетности.

Статистические основы финансовой отчетности

9. Цели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО ОС, в некоторых аспектах отличаются от целей финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Цели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО ОС, заключаются в предоставлении информации, применяемой для принятия решений, а также в том, чтобы продемонстрировать подотчетность организации в отношении предоставленных в ее распоряжение и контролируемых ею ресурсов. Целью финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, является предоставление информации, пригодной для анализа и оценки бюджетной политики, особенно в части СГУ и общественного сектора любой страны в целом. Помимо этого, несмотря на то, что статистические основы финансовой отчетности могут быть описаны с использованием бухгалтерской терминологии, они могут существенно отличаться от базовой системы финансовой отчетности, из которой извлекается большая часть статистических данных по государственным финансам. Однако стандарты МСФО ОС и статистические основы финансовой отчетности имеют и много общего в обработке операций и событий. Например, оба предусматривают применение метода начисления, имеют дело с одинаковыми операциями и событиями и, в некоторых случаях, предусматривают использование одинаковой структуры отчетности.

10. В некоторых странах раскрытие в финансовой отчетности соответствующей информации о СГУ может помочь пользователям отчетов в принятии решений, а также повысить ответственность перед ними. Например, раскрытие информации о СГУ способствует повышению прозрачности финансовой отчетности и может помочь пользователям финансовых отчетов иметь правильное представление о:

    (a) ресурсах, выделяемых для финансирования услуг, предоставляемых СГУ, и финансовых результатах деятельности правительства по предоставлению этих услуг;

    (b) связи между СГУ и корпорациями, и влияние каждого из них на финансовые результаты деятельности в целом.

11. В тех странах, где финансовая отчетность правительства формируется в соответствии со статистическими основами и широко публикуется, раскрытие информации о СГУ в финансовых отчетах образует полезную связь между финансовыми отчетами, подготовленными по МСФО ОС, и отчетами, подготовленными согласно статистическим основам финансовой отчетности. Это поможет пользователям сверить информацию, представленную в финансовой отчетности, с информацией статистических отчетов. МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности» требует, чтобы финансовая отчетность включала сравнение бюджетных и фактических сумм на тех же основах, что и в бюджете. В случае подготовки бюджета СГУ

отдельно от государственного бюджета финансовая информация о СГУ, раскрываемая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, подойдет для сравнений, предусмотренных Стандартом.

Учетная политика

12. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует разработки учетной политики, которая обеспечила бы представление в финансовой отчетности информации, отвечающей ряду качественных характеристик. Сбор и представление данных о СГУ, отвечающих качественным характеристикам информации, представляемой в финансовой отчетности, и соответствующим требованиям аудита, во многих странах может значительно увеличить объем работы у составителей отчетов и аудиторов, а также усложнить финансовую отчетность. В частности, это произойдет в тех странах, где в настоящее время не готовится финансовая отчетность, основанная на раскрытии информации о СГУ или включающая эту информацию согласно статистическим основам финансовой отчетности. Помимо этого, в некоторых странах пользователи, возможно, не нуждаются в финансовой отчетности для получения информации о СГУ. В таких странах расходы на составление и представление раскрываемой информации о СГУ в рамках финансовой отчетности могут превзойти выгоду от ее получения. Таким образом, настоящий Стандарт предусматривает, но не требует, раскрытия информации о СГУ. Решение о раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности будет принимать правительство или соответствующий уполномоченный орган в каждой стране.

13. Настоящий Стандарт требует, чтобы при раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности соблюдались требования настоящего Стандарта. Это позволит обеспечить должное отражение информации о СГУ в финансовой отчетности и выполнение требований о соответствии качественным характеристикам финансовой информации, включая понятность, существенность, надежность и сопоставимость.

14. Как правило, МСФО ОС распространяются на все организации общественного сектора. Тем не менее, правительство имеет возможность раскрывать только значимую информацию о СГУ в целом, а не об отдельных контролируемых организациях. Таким образом, настоящий Стандарт определяет требования для применения только такими правительствами, которые составляют консолидированную финансовую отчетность по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. В их число могут входить федеральные правительства, региональные и местные уровни власти.

Определения

15. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Сектор государственного управления</u> включает все организационные структуры федерального правительства согласно определению, данному в статистических основах финансовой отчетности.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Коммерческие организации с государственным участием

16. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают с целью получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению общественных работ, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги безвозмездно или по значительно сниженной цене.

Сектор государственного управления

17. Согласно определению, приведенному в статистических основах финансовой отчетности, общественный сектор состоит из сектора государственного управления (СГУ), сектора государственных финансовых корпораций (ГФК) и сектора государственных нефинансовых корпораций (ГНФК). Для целей статистического анализа внутри этих секторов могут быть выделены дополнительные подгруппы.

18. СНС 93 (и ее обновленные издания) определяют СГУ как сектор, состоящий из (a) всех органов власти центрального, регионального и местного уровня, (b) фондов социального обеспечения на каждом уровне власти, а также (c) нерыночных некоммерческих организаций, контролируемых органами государственной власти. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, СГУ охватывает основные виды деятельности государства и, как правило, включает все те нерыночные некоммерческие организации-резиденты, деятельность которых финансируется государством и государственными структурами. Соответственно, финансирование этих организаций осуществляется, в основном, за счет ассигнований или отчислений от налогов, дивидендов от государственных корпораций, другой выручки и заимствований. СГУ, как правило, включает органы исполнительной власти, судебные органы, государственные учебные заведения, органы здравоохранения и другие государственные организации общественного сектора. СГУ не включает ГФК и ГНФК. Раскрытие информации о СГУ будет осуществляться в тех странах, где усиление связи между МСФО ОС и статистическими основами финансовой отчетности считается полезным и существенным для пользователей финансовой отчетности. Правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, должны обеспечить соответствие информации о СГУ, включенной в финансовую отчетность, определению СГУ и любым его толкованиям, принятым для статистических основ финансовой отчетности в соответствующей стране.

Сектор государственных финансовых корпораций

19. Сектор ГФК состоит из контролируемых государством финансовых корпораций, квазикорпораций и некоммерческих организаций-резидентов, которые, преимущественно, занимаются финансовым посредничеством и предоставлением финансовых рынку услуг. Данный сектор охватывает контролируемые государством банки, включая центральные банки и другие государственные финансовые организации, функционирующие на рыночной основе.

Сектор государственных нефинансовых корпораций

20. Сектор ГНФК состоит из контролируемых государством нефинансовых корпораций, квазикорпораций и некоммерческих организаций-резидентов, занимающихся производством товаров и нефинансовых услуг для рынка. Данный сектор охватывает как коммунальные предприятия, находящиеся в государственной собственности, и другие организации, реализующие товары и услуги.

21. Статистические основы финансовой отчетности содержат следующие определения:

    (a) корпорации – это юридические лица, создаваемые с целью производства товаров и услуг для реализации на рынке;

    (b) квазикорпорации – это структуры, которые не являются юридическими лицами и не образованы в иной предусмотренной законом организационной форме, но которые функционируют как корпорации;

    (c) некоммерческие организации – это юридические лица или организации иной формы, которые созданы с целью производства или распределения товаров и услуг, но которые не генерируют финансовую выгоду для контролирующих организаций.

22. Коммерческие организации с государственным участием, согласно определению, приведенному в настоящем Стандарте, имеют характеристики, схожие с государственной корпорацией или государственной квазикорпорацией, определения которым даны в статистических основах финансовой отчетности. Но между коммерческими организациями с государственным участием и секторами ГФК и ГНФК может не быть идеального соответствия. Например, коммерческие организации с государственным участием, не являющиеся резидентами, не будут классифицированы как государственные финансовые и нефинансовые корпорации.

Учетная политика

23. **Финансовая информация о СГУ должна раскрываться в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности правительства, за исключением случаев, предусмотренных параграфами 24 и 25.**

24. **Представляя финансовую информацию о СГУ, организации не должны применять положения МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в отношении организаций секторов ГФК и ГНФК.**

25. **СГУ должен признавать в качестве актива свои инвестиции в секторы ГФК и ГНФК и учитывать этот актив по балансовой стоимости чистых активов объектов инвестиций.**

26. Настоящий Стандарт отражает точку зрения, согласно которой консолидированная финансовая отчетность правительства, принявшего решение раскрывать информацию о СГУ, должна быть дезагрегирована с тем, чтобы СГУ был представлен как один из секторов государства как отчитывающейся организации. В соответствии с этим подходом настоящий Стандарт требует, чтобы к раскрытию информации о СГУ применялись те же самые определения и требования по признанию, оценке и представлению, которые используются при подготовке консолидированной финансовой отчетности, за одним исключением. Это исключение заключается в том, что требования МСФО ОС 6 не применяются к отношениям между секторами ГФК и ГНФК.

27. МСФО ОС 6 требует, чтобы контролирующие организации составляли финансовую отчетность, в которой контролируемые организации консолидируются на построчной основе. МСФО ОС 6 также содержит (a) подробное описание концепции контроля в применении к общественному сектору и (b) руководство по определению наличия контроля для целей финансовой отчетности. В соответствии с требованиями МСФО ОС 6, организации в секторах ГФК и ГНФК, определение которых дано в статистических основах финансовой отчетности, будут консолидированы в финансовой отчетности правительства.

28. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, отражает влияние СГУ на общественный сектор в целом, а в контексте СНС 1993 года (и обновленных изданий) – на национальную экономику. В соответствии с указанным подходом статистические основы финансовой отчетности требуют, чтобы финансовая отчетность СГУ отражала организации общественного сектора вне СГУ как инвестиции в другие секторы. Кроме того, в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, операции между СГУ и организациями других секторов не исключаются из отчетов об операциях правительства или подобных отчетов.

29. Применение требований МСФО ОС 6 о консолидации в отношении СГУ привело бы к необходимости повторного представления консолидированной финансовой отчетности правительства, а не финансовой отчетности СГУ.

30. Таким образом, при раскрытии информации в финансовой отчетности о СГУ сальдо и операции между организациями внутри СГУ исключаются согласно МСФО ОС 6. Однако сальдо по операциям между организациями СГУ и организациями других секторов не исключаются.

31. Настоящий Стандарт требует, чтобы СГУ признавал свои инвестиции в организации секторов ГФК и ГНФК по балансовой стоимости чистых активов указанных организаций. Это позволит гарантировать, что раскрытие информации о СГУ будет отражать дезагрегированную информацию в финансовой отчетности, представленную в консолидированной финансовой отчетности правительства, частью которого является СГУ. С учетом того, что СГУ представляет собой дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности правительства, изменения в балансовой стоимости чистых активов указанных организаций признаются в том же порядке, в каком они признаются в консолидированной финансовой отчетности государства.

32. Согласно требованиям статистических основ отчетности, все активы и обязательства (за исключением займов) должны быть переоценены по рыночной стоимости на каждую отчетную дату. МСФО ОС предусматривают различные требования к оценке, требуя, либо разрешая учитывать определенные классы активов и обязательств по себестоимости или текущей стоимости. В МСФО ОС нет требования о переоценке всех активов и обязательств по рыночной стоимости. Поэтому оценка активов и обязательств при раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности, включая инвестиции в секторы ГФК и ГНФК, может отличаться от метода оценки, принятой в статистических основах отчетности.

Дальнейшее дезагрегирование

33. В некоторых странах национальное правительство может контролировать региональные и/или местные уровни власти, и, соответственно, в финансовой отчетности центрального правительства будут консолидированы различные уровни власти. Если в финансовой отчетности консолидированы различные уровни власти, то для отдельного раскрытия информации о СГУ на каждом уровне власти возможно дальнейшее дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.

34. Настоящий Стандарт не требует такого дезагрегирования. Тем не менее, оно может быть представлено, чтобы помочь пользователям лучше понять взаимосвязь между деятельностью СГУ на разных уровнях государственной власти, консолидированных в финансовой отчетности, а также взаимосвязь между финансовой отчетностью и статистическими основами финансовой отчетности в этих странах.

Раскрытие информации

35. **Раскрытие информации в отношении СГУ должно включать, по меньшей мере, следующие позиции:**

    (a) **активы с детализацией по основным классам и отдельным отражением инвестиций в другие секторы;**

    (b) **обязательства с детализацией по основным классам;**

    (c) **чистые активы/ капитал;**

    (d) **общий прирост и сокращение в результате переоценки и прочие статьи выручки и расходов, признаваемые непосредственно в чистых активах/ капитале;**

    (e) **выручка с детализацией по основным видам;**

    (f) **расходы с детализацией по основным видам;**

    (g) **профицит или дефицит;**

    (h) **денежные потоки от операционной деятельности с детализацией по основным видам;**

    (i) **денежные потоки от инвестиционной деятельности; и**

    (j) **денежные потоки от финансовой деятельности.**

Способ представления раскрываемой информации о СГУ не должен выделяться по сравнению с финансовой отчетностью правительства, подготовленной в соответствии с МСФО ОС.

36. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» определяет полный перечень финансовых отчетов (по методу начисления), который включает Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов/ капитала, Отчет о движении денежных средств, а также Учетную политику и Примечания к финансовой отчетности.

37. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации об основных классах и видах активов, обязательств, выручки, расходов и денежных потоков, отражаемых в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт не устанавливает способа раскрытия информации о СГУ. Правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ в соответствии с настоящим Стандартом, могут раскрывать информацию, отражая ее в (a) Примечаниях, (b) отдельных столбцах в финансовой отчетности общего назначения или (c) иным способом, подходящим для соответствующих стран. Однако способ представления раскрываемой информации о СГУ не должен выделяться по сравнению с финансовой отчетностью правительства, подготовленной в соответствии с МСФО ОС.

38. Чтобы помочь пользователям понять взаимосвязь между представляемой информацией в финансовой отчетности о СГУ и деятельностью правительства, статистические основы финансовой отчетности требуют дезагрегирования общих государственных расходов и их детализации по видам на основе либо экономического содержания статей расходов, либо классификации по назначению (функциям) государственных финансов (КНГФ). Настоящий Стандарт не требует, но и не запрещает представления организациями, раскрывающими информацию о СГУ, такой информации в разбивке по экономическому содержанию или в соответствии с КНГФ. В некоторых странах функциональная классификация, принятая для раскрытия информации о СГУ, может быть аналогична классификации, принятой в соответствии с МСФО ОС 18.

39. Организации также могут раскрыть дополнительную информацию, необходимую для понимания пользователями характера представляемой информации.

40. **Организации, которые подготавливают для раскрытия информацию о СГУ, должны отражать информацию о важнейших контролируемых организациях, включенных в состав**

СГУ, и любых изменениях, произошедших с ними с предыдущего отчетного периода наряду с объяснением причин исключения из СГУ организаций, включенных в него ранее.

41. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, раскрывали перечень важнейших контролируемых организаций, включенных в состав СГУ. МСФО ОС 6 требует, чтобы организации, осуществляющие подготовку консолидированной финансовой отчетности, раскрывали перечень важнейших контролируемых организаций, включенных в консолидированную финансовую отчетность. Раскрытие информации о том, какие из организаций, данные по которым консолидированы в финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 6, включены в состав СГУ, поможет пользователям понять взаимосвязь между информацией о правительстве и СГУ, а также поможет лучше понять саму информацию о СГУ.

42. Аналогично, раскрытие изменений, имевших место в контролируемых организациях, включенных в состав СГУ, позволит пользователям вести долгосрочный мониторинг взаимосвязи между консолидированной финансовой отчетностью и информацией о СГУ.

Сверка с консолидированной финансовой отчетностью

43. **Раскрываемая информация о СГУ должна быть сверена с информацией в консолидированной финансовой отчетности правительства, с указанием величины корректировки отдельно по каждой аналогичной статье указанной отчетности.**

44. Настоящий Стандарт требует, чтобы суммы, раскрываемые в отношении СГУ, сверялись с аналогичными суммами в консолидированной финансовой отчетности правительства. Организации представляют отдельно корректировку суммы активов, инвестируемых в секторы ГФК и ГНФК, определенных в соответствии с параграфом 23, и корректировки по каждой раскрываемой отдельно статье в соответствии с параграфом 35. Помимо этого организации могут, но не обязаны, раскрывать отдельно величину корректировки по каждой статье, отнесенной к секторам ГФК и ГНФК. Такая сверка позволит правительству более эффективно исполнять свои обязанности по представлению отчетности путем демонстрации взаимосвязи между суммами каждой статьи СГУ и общими суммами по тем же статьям отчетности правительства.

Сверка со статистическими основами финансовой отчетности

45. Статистические основы финансовой отчетности и МСФО ОС имеют много схожего в обработке отдельных операций и событий. Тем не менее, есть и отличия. Например, помимо различий в методах оценки активов и обязательств, указанных в параграфе 32, в статистических основах финансовой отчетности дивиденды рассматриваются как расходы, в то время как в МСФО ОС они трактуются как выплаты в пользу собственников. В статистических основах финансовой отчетности проводится различие между операциями и другими экономическими потоками для целей представления информации в финансовой отчетности, не отражаемой в данный момент в консолидированной финансовой отчетности, а также фокусируется внимание на конкретных показателях, существенных для анализа бюджетной политики, например, чистых кредитах/ займах и профиците/ дефиците денежных средств.

46. Настоящий Стандарт не требует сверки информации о СГУ, раскрываемой в консолидированной финансовой отчетности, и информации о СГУ, раскрываемой в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Это объясняется обеспокоенностью относительно практической осуществимости, а также расходов и выгод от введения такого требования во всех странах. Однако включение в отчетность такой сверки путем раскрытия информации в Примечаниях не исключается.

Дата вступления в силу

47. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**

48. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 22.

Введение

BC1. «Система национальных счетов 1993» (СНС 93 и обновленные издания), «Руководство по статистике государственных финансов» (РСГФ 2001), и «Европейская система счетов 1995» (ЕСС 95) требуют, чтобы правительства публиковали информацию в финансовой отчетности о СГУ. Для целей статистики СГУ включает контролируемые государством организации, которые в основном занимаются нерыночной деятельностью. СГУ иногда описывается как сектор, включающий организации, основной деятельностью которых является выполнение ключевых функций государства. СГУ не включает государственные корпорации, даже если весь их капитал принадлежит государству или государственным структурам.

BC2. Действующие МСФО ОС не содержат требования о раскрытии организациями информации о СГУ в своей финансовой отчетности. МСФО ОС требуют, чтобы организации готовили финансовую отчетность, включая в нее информацию обо всех ресурсах, контролируемых отчитывающейся организацией, и предусматривают правила для консолидации информации обо всех контролируемых организациях. МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» также требует, чтобы организации определяли сегменты и представляли информацию о них.

BC3. Некоторые государства готовят, представляют и публикуют для широкой общественности, как финансовую отчетность, так и информацию о финансовых характеристиках и результатах деятельности общественного сектора, подготовленную в соответствии со статистическими основами отчетности.

BC4. СМСФО ОС поддерживает сближение МСФО ОС и статистических основ отчетности в тех случаях, когда это целесообразно. Статистическое сообщество рекомендовало СМСФО ОС в разработке МСФО ОС по представлению информации о СГУ в составе консолидированной финансовой отчетности правительства в качестве способа стимулировать такое сближение.

BC5. Раскрытие информации о СГУ может предоставить полезную информацию пользователям финансовой отчетности, в особенности в тех странах, где национальные и иные уровни власти публикуют одновременно и (a) финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС, и (b) информацию в финансовой отчетности в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. СМСФО ОС также считает, что раскрытие такой информации может помочь пользователям лучше понять взаимосвязь между рыночной и нерыночной деятельностью правительства. Тем не менее, СМСФО ОС не убежден, что выгоды от раскрытия такой информации значительно превышают затраты на ее подготовку в тех странах, где не осуществляется регулярное составление и публикация финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Соответственно, раскрытие такой информации не является обязательным.

BC6. Настоящий Стандарт определяет требования для применения исключительно правительствами, поскольку раскрытие значимой информации о СГУ может осуществляться только правительством в целом. В некоторых странах федеральное правительство может контролировать региональные и/или местные уровни власти. В этом случае финансовые отчеты могут быть дополнительно дезагрегированы с тем, чтобы отразить информацию о СГУ на каждом уровне государственной власти по отдельности. По всей вероятности, раскрытие такой информации позволит пользователям лучше понять взаимосвязь между деятельностью СГУ на каждом уровне власти. Однако в некоторых странах раскрытие такой информации может стать дополнительным бременем для системы бухгалтерского учета и для лиц, ответственных за сбор и агрегирование данных. Также неясно, превысит ли выгода от раскрытия такой информации для пользователей финансовой отчетности затраты на ее подготовку. Поэтому настоящий Стандарт не требует от организаций, принявших решение раскрывать информацию о СГУ, также раскрывать по отдельности информацию о СГУ на каждом уровне власти, консолидированном в финансовой отчетности. Тем не менее, раскрытие такой информации не возбраняется.

Консолидация и дезагрегирование

BC7. Статистические основы финансовой отчетности и МСФО ОС имеют много общего в обработке отдельных операций и событий. Тем не менее, есть и отличия. Например, статистические основы финансовой отчетности:

(a) содержат требование о переоценке всех активов и обязательств (за исключением займов) по рыночной стоимости на каждую отчетную дату. МСФО ОС предусматривают различные требования к оценке, требуя либо разрешая учитывать определенные классы активов и обязательств по себестоимости или текущей стоимости;

(b) рассматривают дивиденды как расходы, в то время как в МСФО ОС они трактуются как выплаты;

(c) проводят различие между операциями и другими экономическими потоками для целей представления информации в финансовой отчетности. В настоящее время в МСФО ОС такое различие не проводится; и

(d) фокусируют внимание на представлении информации в финансовой отчетности о СГУ и других секторах общественного сектора как об отдельных компонентах, и в этом контексте предусматривают те же правила признания и оценки, которые предусмотрены для представления информации об остальной экономике в целях обеспечения соответствия совокупных макроэкономических показателей. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, финансовые отчеты, подготовленные для СГУ, не включают консолидацию информации о ГНФК, которые контролируются государством и занимаются реализацией товаров и услуг, а также о ГФК, таких как банки. МСФО ОС концентрируются на консолидированной финансовой отчетности, которая предоставляет информацию в финансовой отчетности обо всех активах, обязательствах, выручке, расходах и денежных потоках, контролируемых организацией.

BC8. Настоящий Стандарт требует, чтобы информация, раскрываемая о СГУ, представляла собой дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности. Такой же подход принят в отношении информации о сегментах, раскрываемой согласно МСФО ОС 18. Соответственно, для раскрытия информации о СГУ должна быть принята та же учетная политика, которая принята для консолидированной финансовой отчетности, с одним исключением, которое приводится ниже.

BC9. При раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности в отношении ГФК и ГНФК не применяются требования МСФО ОС 6. Причина этого заключается в том, что применение МСФО ОС 6 к секторам ГФК и ГНФК привело бы к необходимости повторного представления консолидированной финансовой отчетности правительства, а не финансовой отчетности СГУ. Это противоречило бы цели раскрытия информации о СГУ как связующего звена между финансовыми отчетами, подготовленными в соответствии с МСФО ОС, и отчетами, подготовленными в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности.

Сегментная отчетность

BC10. МСФО ОС 18требует отдельного раскрытия определенной информации о важнейших видах деятельности или группах видов деятельности для оценки результатов организации в достижении ее целей, а также для принятия решений. МСФО ОС 18 не проводит различия между обменными операциями и событиями и необменными операциями и событиями, или рыночными и нерыночными видами деятельности государства. Указанный МСФО ОС концентрируется на раскрытии информации о выручке, расходах, активах и обязательствах, связанных с оказанием основных услуг или групп услуг – независимо от того, предоставляются ли эти услуги СГУ или ГФК и ГНФК. Цель сегментной отчетности при раскрытии информации о СГУ не достигается. Соответственно, правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, должны также раскрывать информацию о сегментах.

BC11. Статистические основы финансовой отчетности представляют информацию о государственных расходах в соответствии с их классификацией по экономическому содержанию или КНГФ. Любая из этих классификаций может быть использована для раскрытия дополнительной информации о СГУ. В некоторых случаях КНГФ может быть использована для раскрытия информации о сегментах в консолидированной финансовой отчетности правительства.

Сверка

BC12. Информация, раскрываемая о СГУ в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, может отличаться по содержанию и форме от информации, представляемой в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности.

BC13. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, следует ли обязать правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ в соответствии с настоящим Стандартом, раскрывать информацию о сверке (a) информации о СГУ в финансовой отчетности и (b) информации о СГУ в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. СМСФО ОС выражал обеспокоенность тем, что подобное требование могло бы повлечь за собой значительные издержки для составителей отчетности, и эти издержки в некоторых странах превысили бы выгоды. Это, в свою очередь, послужило бы отрицательным стимулом для правительств, которые в ином случае приняли бы решение раскрывать такую информацию. Особую обеспокоенность СМСФО ОС вызывали, например, следующие вопросы:

(a) дает ли возможность график составления финансовой отчетности и статистической информации завершить сверку в сроки, позволяющие провести аудит финансовой отчетности и выдать заключение о ее утверждении или разрешении к представлению в соответствии с требованиями законодательства и/или МСФО ОС;

(b) повлечет ли за собой введение подобного требования необходимость аудита сверки, а также, возможно, и аудита самих статистических отчетов; и

(c) будет ли организация обязана провести переоценку и реклассификацию активов, обязательств, выручки и расходов в соответствии с требованиями статистических основ финансовой отчетности и станет ли это отрицательным стимулом к раскрытию информации о СГУ.

BC14. В конечном итоге СМСФО ОС пришел к выводу о том, что требование о такой сверке на данном этапе вводиться не должно. Однако сверка информации о СГУ, раскрываемой в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, и аналогичных статей финансовой отчетности правительства, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО ОС, (a) способствует повышению прозрачности, (b) не является обременительной, и (c) была бы полезной для пользователей. Раскрытие сверки информации о СГУ, представленной в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, и информации о СГУ, представленной в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, не запрещено.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 22.

Пример структуры финансового отчета

Правительство А – отрывок из финансовой отчетности

Отрывок из примечаний к финансовой отчетности

Примечание: раскрытие информации о секторе государственного управления (СГУ)

Информация, приводимая ниже, относится к сектору государственного управления (СГУ). Она отражает учетную политику, принятую при составлении консолидированной финансовой отчетности, за исключением случаев, когда требования консолидации отличались в отношении сектора государственных финансовых корпораций (ГФК) и сектора государственных нефинансовых корпораций (ГНФК). В соответствии с требованиями МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления», ГФК и ГНФК не консолидируются в раскрываемой информации о СГУ, но признаются в качестве инвестиций СГУ. Инвестиции в ГФК и ГНФК отражаются отдельной строкой и оцениваются по балансовой стоимости чистых активов объектов инвестиций.

СГУ включает все министерства федерального правительства и других организаций, контролируемых правительством и осуществляющих в основном нерыночную деятельность. Эти организации перечислены ниже:

Министерство x

y

z.

В течение отчетного периода деятельность, связанная с услугами почты, ранее осуществлявшаяся министерством связи, была переведена на коммерческую основу и исключена из представляемой информации в финансовой отчетности о СГУ.

Отчет о финансовом положении для СГУ – по состоянию на 31 декабря 20X2 года

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		**ГФК и ГНФК**		**Исключения**		**Всего для государства**	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
АКТИВЫ								
Краткосрочные активы								
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Дебиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Запасы	X	X	X	X			X	X
Авансовые платежи	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиции	X	X	X	X			X	X
Прочие краткосрочные активы	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Долгосрочные активы								
Дебиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиции	X	X	X	X			X	X
Инвестиции в другие сектора	X	X			(X)	(X)		
Прочие финансовые активы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инфраструктура, основные средства	X	X	X	X			X	X
Здания и сооружения	X	X	X	X			X	X

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Нематериальные активы	X	X	X	X			X	X
Прочие нефинансовые активы	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ОБЩАЯ СУММА АКТИВОВ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА								
Краткосрочные обязательства								
Кредиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Краткосрочные заимствования	X	X	X	X			X	X
Краткосрочная доля долгосрочных заимствований	X	X	X	X			X	X
Краткосрочные резервы	X	X	X	X			X	X
Вознаграждения работникам	X	X	X	X			X	X
Прочие краткосрочные обязательства	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Долгосрочные обязательства								
Кредиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Долгосрочные заимствования	X	X	X	X			X	X
Долгосрочные резервы	X	X	X	X			X	X
Вознаграждения работникам	X	X	X	X			X	X
Прочие долгосрочные обязательства	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ОБЩАЯ СУММА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ/КАПИТАЛ								
Резервы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Накопленный профицит/(дефицит)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ОБЩАЯ СУММА ЧИСТЫХ АКТИВОВ/КАПИТАЛА	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Отчет о финансовых результатах деятельности для СГУ – за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года – функциональная классификация

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Выручка								
Налоги	X	X			(X)	(X)	X	X
Сборы, штрафы, пени	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Выручка от других секторов	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансферты от других уровней власти	X	X	X	X			X	X
Прочая операционная выручка	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Общая сумма выручки	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Расходы								
Общие расходы на государственное управление	X	X					X	X
Оборона	X	X					X	X
Общественный порядок и безопасность	X	X	X	X			X	X
Экономические вопросы	X	X					X	X
Защита окружающей среды	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Жилье и жилищно-коммунальные услуги	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Здравоохранение	X	X	X	X			X	X
Физическая культура и отдых, культура и религия	X	X					X	X
Образование	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Социальная защита	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Общая сумма расходов	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Профицит/(дефицит) за период	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Отчет о финансовых результатах деятельности для СГУ – за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года – экономическая классификация (альтернативное представление)

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Выручка								
Налоги	X	X			(X)	(X)	X	X
Сборы, штрафы, пени	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Выручка от других секторов	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансферты от других уровней власти	X	X	X	X			X	X
Прочая операционная выручка	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Общая сумма выручки	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Расходы								
Вознаграждения работникам	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Приобретение товаров и услуг	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Потребление основных средств	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Проценты	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Субсидии	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Социальные льготы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Прочие расходы	X	X	X	X			X	X
Общая сумма расходов	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Профицит/(дефицит)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Отчет об изменениях чистых активов/ капитала для СГУ – за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ			ГФК и ГНФК	Исключения	Всего для государства
	Резерв переоценки	**Резерв пересчета**	**Накопленный профицит/(дефицит)**			
Сальдо на 31 декабря 20X0 года	X	(X)	X	X	X	X
Профицит от переоценки собственности	X			X		X
Дефицит от переоценки инвестиций	(X)			(X)	X	(X)
Курсовые разницы		(X)		(X)		(X)
Чистые прибыли и убытки, не признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности	X	(X)		X	(X)	X
Чистый профицит за период			X	X	(X)	X
Сальдо на 31 декабря 20X1 года	X	(X)	X	X	(X)	X
Профицит от переоценки собственности	(X)			(X)	X	(X)
Дефицит от переоценки инвестиций	X			X	(X)	X
Курсовые разницы		(X)		X		X
Чистая прибыль и убыток, не признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Чистый дефицит за период			(X)	(X)	(X)	(X)
Сальдо на 31 декабря 20X2 года	X	(X)	X	X	(X)	X

Отчет о движении денежных средств для СГУ – за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ								
Поступления								
Налогообложение	X	X			(X)	(X)	X	X

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**	**20X2**	**20X1**
Продажа товаров и услуг			X	X	(X)	(X)	X	X
Гранты			X	X	(X)	(X)	X	X
Полученные проценты			X	X			X	X
Дивиденды государству от других секторов	X	X			(X)	(X)		
Прочие поступления	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Выплаты								
Оплата труда	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Пенсии	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Поставщики	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Уплаченные проценты	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Дивиденды другим секторам			(X)	(X)	X	X		
Прочие выплаты	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
Чистые денежные потоки от операционной деятельности	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ								
Приобретение основных средств	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Поступления от продажи основных средств	X	X	X	X			X	X
Поступления от продажи инвестиций	X	X	X	X			X	X
Приобретение ценных бумаг в иностранной валюте	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Чистые денежные потоки от инвестиционной деятельности	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ								
Поступления от заимствований	X	X	X	X			X	X
Погашение заимствований	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Чистые денежные потоки от финансовой деятельности	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Чистое увеличение/сокращение денежных средств и их эквивалентов	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Денежные средства и их эквиваленты на начало периода	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Денежные средства и их эквиваленты на конец периода	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 23 – ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ)

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN5

Цель 1

Сфера применения 2–6

Определения 7–28

Необменные операции 8–11

Выручка 12–13

Положения 14–16

Условия передачи активов 17–18

Ограничения по передаче активов 19

Приоритет содержания над формой 20–25

Налоги 26–28

Анализ первоначального поступления ресурсов от необменных операций 29

Признание активов 30–43

Контроль над активом 32–33

Прошлое событие 34

Возможное поступление ресурсов 35

Условные активы 36

Взносы собственников 37–38

Обменные и необменные компоненты операции 39–41

Оценка активов при первоначальном признании 42–43

Признание выручки от необменных операций 44–47

Оценка выручки от необменных операций 48-49

Текущие обязанности, признаваемые в качестве финансовых обязательств 50-58

Текущая обязанность 51-54

Условия на передаваемый актив 55-56

Оценка обязательств при первоначальном признании 57-58

Налоги 59-75

Налогооблагаемое событие 65

Авансовые налоговые поступления 66

Оценка активов, возникающих в результате операций по налогообложению 67-70

Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые льготы 71-75

Трансферты 76-105B

Оценка передаваемых активов 83
Прощение долга и принятие обязательств 84-87
Штрафные санкции 88-89
Наследование 90-92
Подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме 93-97
Услуги в натуральной форме 98-103
Залоги 104
Авансовые поступления трансфертов 105
Льготные займы 105A-105B
Раскрытие информации 106-115
Переходные положения 116-123
Дата вступления в силу 124–125
Основание для заключений
Руководство по внедрению
Приложения к финансовой отчетности

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» изложен в параграфах 1–125. Все параграфы имеют равную силу. МСФО ОС 23 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) решил разработать МСФО ОС для выручки от необменных операций, поскольку:

(a) Необменные операции (налоги и трансферты) составляют большую часть выручки большинства организаций общественного сектора; и

(b) До настоящего времени не существовало какого-либо общепринятого стандарта финансовой отчетности относительно признания и оценки выручки от налогообложения.

IN2. В 2002 году Комитет по общественному сектору (КОС), предшественник СМСФО ОС, сформировал рабочую комиссию для проведения первоначальной работы по учету организациями общественного сектора выручки от необменных операций и представлению финансовой отчетности по ним. В январе 2004 года, КОС опубликовал приглашение прокомментировать стандарт «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)», разработанный рабочей комиссией. КОС установил 30 июня 2004 года в качестве конечного срока предоставления предложений и комментариев по стандарту.

IN3. На встрече в ноябре 2004 года и последующих встречах СМСФО ОС рассмотрел комментарии и подготовил проект предварительного варианта стандарта. Окончательная версия предварительного варианта стандарта была опубликована в январе 2006 года с просьбой предоставить комментарии по нему до 30 июня 2006 года. На встрече в ноябре 2006 года СМСФО ОС рассмотрел все полученные комментарии и утвердил настоящий Стандарт к публикации.

Основные характеристики МСФО ОС

IN4. Данный МСФО ОС:

(a) Использует подход транзакционного анализа, согласно которому организации должны анализировать поступления ресурсов от необменных операций для установления их соответствия определению актива и критериям признания актива, и если они отвечают, необходимо ли также признавать обязательство.

(b) Требует, чтобы активы, признаваемые в качестве результата необменной операции, первоначально были оценены по их справедливой стоимости на дату приобретения;

(c) Требует, чтобы обязательства, возникшие в результате необменной операции, признавались в соответствии с принципами, установленными в МСФО ОС 19, «Резервы, условные обязательства и условные активы»;

(d) Требует признания выручки, равной увеличению чистых активов в связи с поступлением ресурсов;

(e) Содержит конкретное руководство относительно:

(i) Налогов; и

(ii) Трансфертов, в том числе:

a. Списание долга и принятие на себя обязательств;

b. Штрафные санкции;

c. Наследование;

d. Подарки и пожертвования, в том числе в натуральной форме;

e. Услуги в натуральной форме;

(f) Допускает, но не требует признания услуг в натуральной форме; и

(g) Требует раскрытия информации о выручки от необменных операций.

Поправки к другим МФСО ОС

IN5. Настоящий Стандарт вносит поправки в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО ОС 12 «Запасы», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства». В соответствии с новыми поправками перечисленные стандарты требуют, чтобы запасы, инвестиционная недвижимость или основные средства, приобретаемые посредством необменных операций, первоначально оценивались по справедливой стоимости на дату их приобретения.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является установление требований по отражению в финансовой отчетности выручки, возникающей в результате необменных операций, за исключением необменных операций, приводящих к слиянию организаций. Стандарт рассматривает вопросы, касающиеся признания и оценки выручки от необменных операций, включая определение взносов собственников.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете выручки от необменных операций. Настоящий Стандарт не применяется к слиянию организаций, которое является необменной операцией.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. Настоящий Стандарт рассматривает выручку, возникающую в результате необменных операций. Выручка от обменных операций рассматривается в МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций». Несмотря на то, что выручка организаций общественного сектора возникает в результате как обменных, так и необменных операций, большая часть выручки государственных органов и других организаций общественного сектора обычно возникает в результате необменных операций, таких, как:

   (a) Налоги; и

   (b) Трансферты (в денежной и неденежной форме), в том числе гранты, прощение долгов, штрафные санкции, наследование, пожертвования, товары и услуги в натуральной форме, а также нерыночные льготные займы.

6. Правительства могут проводить реорганизацию общественного сектора путем объединения организаций и дробления некоторых из них на две или более отдельные организации. Слияние организаций происходит тогда, когда две или более отчитывающиеся организации объединяются вместе с целью создания одной отчитывающейся организации. Такая реорганизация обычно не подразумевает приобретение одной организации другой, но может привести к приобретению новой или существующей организацией всех активов и обязательств другой организации. СМСФО ОС не рассматривал вопросы, связанные со слиянием организаций и исключил их из сферы применения настоящего Стандарта. Таким образом, настоящий Стандарт не устанавливает, приводит ли слияние организаций, являющееся необменной операцией, к получению выручки или нет.

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Условия передачи активов</u> – условия, согласно которым будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заложенные в активе, должны быть потреблены получателем оговоренным образом или возвращены лицу, передавшему активы.

   <u>Контроль над активом</u> – возникает в том случае, когда организация может использовать актив или иным образом извлекать из него выгоду, преследуя свои цели, а также может закрыть или иным образом регулировать доступ к этой выгоде для других лиц.

   <u>Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему</u> – суммы, доступные для их получателей, независимо от того, являются ли они плательщиками налогов.

   <u>Штрафные санкции</u> – экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные или причитающиеся к получению организациями общественного сектора

согласно решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения законов или нормативных актов.

<u>Ограничения по передаче активов</u> – положения, ограничивающие или указывающие цели, в которых может быть использован передаваемый актив, но не предусматривающие возврата в обязательном порядке будущих экономических выгод или возможности полезного использования передающему актив лицу в случае неиспользования его по назначению.

<u>Условия использования передаваемых активов</u> – положения законодательства или нормативных документов или соглашение, имеющее обязательную силу, которые вводятся в действие при использовании переданного актива организациями, являющимися внешними по отношению к отчитывающейся организации.

<u>Налоговые льготы</u> – положения налогового законодательства, предусматривающие льготы для определенных категорий налогоплательщиков, которые не доступны для других.

<u>Налогооблагаемое событие</u> – событие, которое по решению правительства, законодательного или иного уполномоченного органа будет признаваться объектом налогообложения.

<u>Налоги</u> – экономические выгоды или возможность полезного использования, выплачиваемые или подлежащие выплате в обязательном порядке организациями общественного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет. К налогам не относятся штрафные санкции или иные взыскания, налагаемые за нарушение законодательства и нормативных актов.

<u>Трансферты</u> – поступления будущих экономических выгод или возможности полезного использования от проведения необменных операций, за исключением налоговых поступлений.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Необменные операции

8. При проведении некоторых операций происходит обмен активами примерно равной стоимости. Эти обменные операции и вопросы, связанные с ними, рассматриваются в других МСФО ОС.

9. При проведении других операций организация получает ресурсы безвозмездно или предоставляет взамен символическую компенсацию. Такие операции являются необменными и вопросы, связанные с ними, рассматриваются в настоящем Стандарте. Например, налогоплательщики платят налоги, поскольку налоговое законодательство требует их уплаты. Хотя государство, взыскивающее налоги, предоставляет налогоплательщикам разнообразные государственные услуги, оно делает это не в качестве вознаграждения за уплату ими налогов.

10. Существует другая группа необменных операций, при проведении которых организация может предоставлять компенсацию в обмен на полученные ресурсы, но эта компенсация не соответствует справедливой стоимости полученных ресурсов. В таких случаях организация должна определить, является ли подобная операция комбинацией обменных и необменных операций, каждый компонент которых должен признаваться отдельно. Например, организация получает финансирование в размере 6 миллионов ДЕ от многопрофильного агентства по развитию. По условиям соглашения организация должна вернуть 5 миллионов ДЕ полученных средств в течение 10 лет по ставке 5%, в то время как рыночная процентная ставка по аналогичным займам составляет 11%. Фактически организация получила грант в размере 1 миллиона ДЕ (полученные 6 миллионов ДЕ минус 5 миллионов ДЕ к погашению) и получила льготный заем в размере 5 миллионов ДЕ по ставке на 6% ниже рыночной процентной ставки по аналогичным займам. Грант в размере 1 миллиона ДЕ и нерыночная составляющая выплаты процентов по условиям соглашения являются необменными операциями. Договорные платежи и выплата процентов в течение срока займа являются обменными операциями.

11. Также существуют дополнительные виды операций, при проведении которых нельзя сразу установить, являются ли они обменными операциями или необменными операциями. В таких случаях, изучение содержания операции позволит определить, является ли она обменной

операцией или необменной операцией. Например, продажа товара обычно классифицируется как обменная операция. Однако если операция проводится по субсидируемой цене, то есть цене, не равной примерной величине справедливой стоимости проданного товара, такая операция попадает под определение необменной операции. Для определения, является ли операция обменной или необменной, необходимо профессиональное суждение. Кроме того, по разным причинам организации могут получать торговые скидки, скидки за количество или другие скидки с установленной цены активов. Ценовые скидки не являются признаком того, что та или иная операция является необменной.

Выручка[30]

12. Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования, полученных или подлежащих получению отчитывающейся организацией, представляющее собой увеличение чистых активов/ капитала, за исключением такого увеличения в результате взносов собственников. Суммы, взимаемые организацией в качестве представителя (агента) правительства, какой-либо другой государственной организации или какой-либо иной третьей стороны, не приводят к увеличению чистых активов/ капитала или выручки данного представителя (агента). Это возникает вследствие того, что организация-представитель не может контролировать использование полученных активов или каким-либо образом получать от них выгоду.

13. В тех случаях, когда организация несет некоторые затраты в отношении выручки, возникающей в результате необменной операции, выручкой является валовое поступление будущих экономических выгод или возможность полезного использования, и любое выбытие ресурсов признается затратами по операции. Например, если отчитывающаяся организация должна оплатить затраты на поставку или установку оборудования, переданного ему другой организацией, эти затраты признаются отдельно от выручки, возникающей в результате передачи этого оборудования. Затраты на поставку и установку включаются в сумму, признаваемую активом в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».

Условия

14. Активы могут передаваться с ожиданием и/или с договоренностью о том, что они будут использоваться определенным образом и, следовательно, организация-получатель будет действовать определенным образом. В тех случаях, когда законы, нормативные документы или договорные соглашения с внешними сторонами определяют условия использования получателем переданных активов, эти положения являются условиями использования передаваемых активов, в соответствии с определением, приведенным в настоящем Стандарте. Основной характеристикой таких условий согласно настоящему Стандарту является то, что организация не может устанавливать их для себя сама или через контролируемую организацию.

15. Условия использования передаваемых активов, могут быть условиями на передаваемые активы или ограничениями на передаваемые активы. Как условия, так и ограничения требуют от организации использования или потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива в определенных целях (обязанность исполнения) при первоначальном признании, тем не менее, только условия требуют возврата будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей организации в случае, если условия нарушаются (обязанность возврата).

16. Условия использования передаваемого актива могут быть принудительно приведены в исполнение посредством судебных или административных процедур. Если положение законодательства, нормативных актов или договорных соглашений невозможно исполнить, оно не будет считаться условием использования передаваемых активов в соответствии с определением, приведенным в настоящем Стандарте. Условия использования передаваемого актива не являются причиной возникновения традиционных обязательств. МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» устанавливает требования по признанию и оценке традиционных обязательств.

---

[30] Схема имеет только иллюстративный характер и не замещает собой стандарта. Она представлена как помощь в интерпретации настоящего стандарта.

Условия передачи активов

17. Условия передачи активов (именуемые в дальнейшем «условия») требуют, чтобы организация либо использовала будущие экономические выгоды или возможность полезного использования от актива установленным образом, либо возвращала их передавшей стороне в случае нарушения условий. Следовательно, в тот момент, когда получатель приобретает контроль над активом, на который наложено условие, на него налагается текущее обязательство по передаче будущих экономических выгод или возможности полезного использования третьей стороне. Это связано с тем, что получатель не может избежать выбытия ресурсов, поскольку он должен потребить будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передаваемого актива при предоставлении определенных товаров или услуг третьим сторонам. В противном случае получатель будет должен вернуть будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передавшей стороне. Поэтому при первоначальном признании актива, на который наложены условия, получатель также несет обязательство.

18. Для удобства управления, переданный актив или любые другие экономические выгоды или возможность полезного использования могут быть возвращены путем вычитания суммы к возврату из других активов, подлежащих передаче для других целей. Отчитывающаяся организация, тем не менее, должна признавать валовые суммы в своей финансовой отчетности, то есть организация должна признать уменьшение активов и обязательств в счет возврата актива при нарушении условия и сообщить информацию о признании активов, обязательств и/или выручки по новой сделке.

Ограничения по передаче активов

19. Ограничения по передаче активов (именуемые в дальнейшем «ограничения») не включают требование о том, чтобы передаваемый актив или любые другие экономические выгоды или возможность полезного использования возвращались передавшей стороне в случае, если актив используется не по назначению. Таким образом, контроль над активом, на который наложено ограничение, не налагает на получателя текущее обязательство по передаче будущих экономических выгод или возможности полезного использования третьей стороне в момент, когда первоначально устанавливается контроль над активом. В случае, если получатель нарушает ограничение, у передавшей стороны или другой стороны есть выбор потребовать штрафной санкции по отношению к получателю путем, например, передачи дела в суд или другую инстанцию, или применить административные меры по указанию министерства или другого уполномоченного органа. Такие действия могут привести к тому, что организации будет предписано выполнить требования ограничений на передаваемые активы, или понести гражданскую или уголовную ответственность за невыполнение решений суда или иного уполномоченного органа. Основанием для наложения подобного наказания является не факт приобретения актива, а нарушение условий ограничений.

Приоритет содержания над формой

20. При определении того, является ли условие использования передаваемого актива условием или ограничением, необходимо рассмотреть не только его форму, но и содержание. Простое указание того, что, например, при предоставлении товаров и услуг третьим сторонам необходимо потребить передаваемый актив, или возвратить его передавшей организации, является недостаточным для наложения обязательства на организацию, получающую контроль над активом.

21. При определении условия использования передаваемого актива в качестве условия или ограничения, организация рассматривает, может ли требование возвращения актива или будущих экономических выгод или возможности полезного использования быть приведено в исполнение в принудительном порядке и будет ли оно применено передавшей организацией. Если передавшая организация не может привести в исполнение требование о возвращении актива или будущих экономических выгод или возможности полезного использования, условие использования передаваемого актива не отвечает определению условия, налагаемого на передаваемый актив, и будет рассматриваться как ограничение, налагаемое на передаваемый актив. Если предыдущий опыт сотрудничества с передающей организацией показывает, что последняя никогда не принуждает получателя актива к исполнению требования о возвращении актива, будущих экономических выгод или возможности полезного использования при наличии нарушения, получатель может заключить, что требование обладает формой, но не сущностью условия, и, следовательно, является ограничением. Если организация не имеет опыта работы с

передающей организацией и ранее не допускала нарушений условий, что могло бы заставить передавшую организацию путем принуждения привести в исполнение требование возврата актива, будущих экономических выгод или возможности полезного использования, организация должна предполагать, что передающая организация сможет обеспечить соблюдение условия использования передаваемого актива принуждением (при отсутствии свидетельств об обратном) и, следовательно, данное условие будет отвечать определению условия, налагаемого на передаваемый актив.

22. Определение условия налагает на получателя актива обязательство достижения определенного результата, а именно использования будущих экономических выгод и возможности полезного использования передаваемого актива установленным образом, в противном случае она должна будет вернуть передавшей стороне актив, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Чтобы соответствовать определению условия, обязательство достижения результата должно быть таковым по существу, а не только по форме, и быть следствием самого условия. Положение трансфертного соглашения, требующее безальтернативного осуществления определенного действия, может свидетельствовать о том, что это положение по своему существу не является ни условием, ни ограничением. Это связано с тем, что в этих случаях условия трансферта сами по себе не налагают на получателя актива обязательство достижения результата.

23. Для соответствия критериям признания обязательства необходимо, чтобы отток ресурсов в будущем был вероятным и произошло исполнение условия, которое может быть оценено. Таким образом, условие должно оговаривать такие вопросы, как характер или количество товаров и услуг, которые будут предоставляться, или характер приобретаемых активов и, при необходимости, период, в течение которого необходимо достичь определенного результата. Кроме того, достижение результата должно отслеживаться на постоянной основе самой передавшей организацией или от её имени. Это особенно относится к случаю, когда условие предусматривает возврат пропорциональной доли эквивалентной стоимости актива в случае, если организация выполняет требования условия частично, а также когда обязательство возврата принудительно приводится в исполнение в случае, если в прошлом допускались значительные провалы в достижении результата.

24. В некоторых случаях актив может быть передан при условии, что он будет возвращен передавшей стороне, если в будущем не произойдет оговоренное событие. Это может иметь место, когда, например, федеральное правительство предоставляет финансирование региональной организации при условии, что организация изыщет дополнительное финансирование в равном объеме для внесения взноса со своей стороны. В этих случаях, обязательство возврата не возникает до тех пор, пока не станет очевидно, что условие использования передаваемого актива не будет выполнено, и финансовое обязательство не признается до тех пор, пока критерии признания не будут соблюдены.

25. Тем не менее, получатели должны рассмотреть, не являются ли трансферты авансовыми поступлениями по существу. В настоящем Стандарте под «авансовыми поступлениями» понимаются ресурсы, получаемые до наступления налогооблагаемого события или до того, как трансфертное соглашение приобретет обязательную силу. Если трансфертное соглашение еще не приобрело обязательную силу, авансовые поступления создают актив и текущее обязательство. В случаях, когда такие трансферты имеют характер обменной операций, вопросы, связанные с ними, должны рассматриваться в соответствии с МСФО ОС 9.

Налоги

26. Для многих правительств и прочих организаций общественного сектора налоги являются основным источником выручки. Параграф 7 настоящего Стандарта определяет налоги как экономическую выгоду или возможность полезного использования, выплаченные или подлежащие выплате в обязательном порядке организациям общественного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет, за исключением штрафных санкций и других взысканий, налагаемых за нарушение законодательства или нормативных актов. Необязательные трансферты правительству или организациям общественного сектора в виде пожертвований или комиссий не являются налогами, хотя они могут быть результатом необменных операций. В пределах своей юрисдикции государство, используя свою суверенную власть, взимает налоги с индивидуальных лиц и других организаций, являющихся налогоплательщиками.

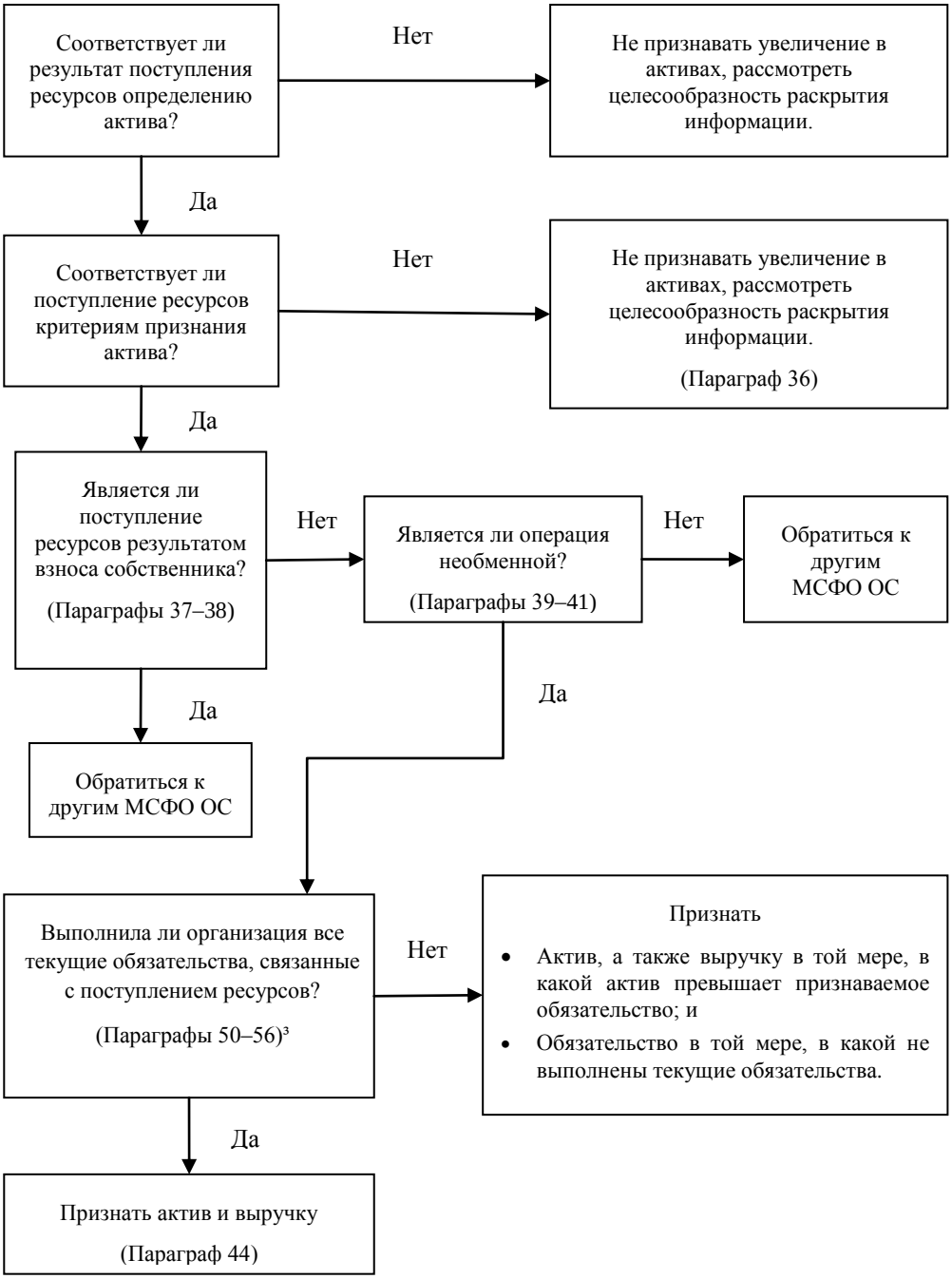
27. Налоговое законодательство и нормативные акты разных стран могут значительно различаться, но они обладают некоторыми общими характеристиками. Налоговое законодательство и нормативные акты (a) устанавливают право правительства собирать налоги, (b) определяют метод их расчета и (c) процедуры по их администрированию, то есть процедуры по расчету налогов и обеспечению их получения. Налоговое законодательство и нормативные акты часто требуют регулярного заполнения налоговых деклараций и их представления в государственный налоговый орган, администрирующий конкретный налог. Как правило, налогоплательщик предоставляет детальную информацию и доказательства, подтверждающие уровень деятельности, подлежащей налогообложению, и затем рассчитывается сумма налогов, которая должна быть уплачена государству. Меры по организации налоговых поступлений широко варьируются, но они разработаны таким образом, что государство получает выплаты на регулярной основе, не прибегая к правовым действиям. Налоговое законодательство обычно строго исполняется и предусматривает жесткие взыскания к физическим лицам или субъектам, нарушающим его положения.

28. В связи с уплатой налогов также могут возникать авансовые поступления, являющиеся суммами, получаемыми до наступления налогооблагаемого события.

Анализ первоначального поступления ресурсов от необменных операций

29. Организация признает актив, возникающий в результате необменной операции, в момент, когда она получает контроль над ресурсами, отвечающими определению актива и критериям признания. В отдельных случаях, например, когда кредитор прощает обязательство, происходит снижение балансовой суммы обязательства, признанного ранее. В этом случае вместо признания актива организация уменьшает балансовую стоимость обязательства. Иногда получение контроля над активом накладывает на организацию обязательства, которые она должна признать в качестве финансовых обязательств. Взносы собственников не увеличивают выручку, поэтому все виды операций анализируются, и любые взносы собственников учитываются отдельно. В соответствии с подходом, установленным настоящим Стандартом, организации должны анализировать необменные операции, чтобы определить, какие элементы финансовой отчетности общего назначения необходимо будет признать в качестве результатов операций. Блок-схема, представленная на следующей странице, показывает аналитический процесс, используемый организацией для определения того, возникает ли выручка при поступлении ресурсов. Настоящий Стандарт следует структуре блок-схемы. В параграфах 30–115 устанавливаются требования к порядку учета операций.

Иллюстрация анализа первоначального поступления ресурсов[31]



[31] ОЭСР, Статистические сведения по доходам (Париж: ОЭСР, 2000г.): стр. 267, параграфы 20–21)

1. Схема имеет только иллюстративный характер и не замещает собой Стандарта. Она представлена как помощь в интерпретации настоящего Стандарта.

2. В некоторых случаях, например, когда кредитор списывает обязательство, может иметь место уменьшение балансовой стоимости обязательства, признанного ранее. Тогда вместо признания актива организация снижает балансовую стоимость обязательства.

3. При определении выполнения организацией всех текущих обязательств, она рассматривает, применимо ли к ним определение условий, налагаемых на передаваемый актив, и критериев признания обязательства.

Признание активов

30. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» определяет активы как ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

31. **Поступление ресурсов от необменных операций, за исключением предоставления услуг в натуральной форме, отвечающее определению актива, должно признаваться в качестве актива только в тех случаях, когда:**

    (a) **существует вероятность получения организацией в результате использования ресурсов будущих экономических выгод или возможности полезного использования; и**

    (b) **справедливая стоимость актива может быть надежно оценена.**

Контроль над активом

32. Способность исключить или регулировать доступ других к выгодам от актива является важнейшим элементом контроля, проводящим границу между активами организации и теми общественными благами, к которым все организации имеют доступ, и от которых получают выгоду. В общественном секторе правительство выполняет функцию регулирования в отношении отдельных видов деятельности, например, финансовых институтов и пенсионных фондов. Данная регулятивная функция не обязательно предполагает соответствия объектов регулирования определению актива, принадлежащего государству, или критериям признания в качестве активов в финансовой отчетности общего назначения тех государственных органов, которые регулируют эти активы. В соответствии с параграфом 98, организации могут, но не обязаны, признавать услуги в натуральной форме.

33. Объявление о намерении передать ресурсы организации общественного сектора не является достаточным для определения ресурсов в качестве контролируемых получателем. Например, если бы государственная школа была разрушена в результате лесного пожара, и государственный орган объявил бы о намерении передать средства для строительства новой школы, школа не признала бы факт поступления ресурсов в момент объявления. В случаях, если для получения ресурсов требуется трансфертное соглашение, получатель не должен считать ресурсы контролируемыми до тех пор, пока соглашение не приобретет обязательную силу, поскольку получатель не может исключить или регулировать доступ передающей стороны к ресурсам. Во многих случаях организации потребуется установить правовое обеспечение контроля над ресурсами, прежде чем она сможет признать актив. Если организация не может установить правовое обеспечение своего контроля над ресурсами, она не может исключить или регулировать доступ передающей стороны к этим ресурсам.

Прошлое событие

34. Обычно организации общественного сектора получают активы от государственных органов и других организаций, включая налогоплательщиков или в результате покупки или производства. Следовательно, прошлое событие, в результате которого возникает контроль над активом, может быть приобретением, налогооблагаемым событием или трансфертом. Операции или события, которые ожидаются в будущем, сами по себе не являются основанием для возникновения активов – поэтому, к примеру, намерение наложить налог не является прошлым событием, в результате которого возникает актив в виде требования к налогоплательщику.

Возможное поступление ресурсов

35. Поступление ресурсов считается вероятным, если его возможность более вероятна, чем нет. Организация основывает свое заключение на прошлом опыте с аналогичными потоками ресурсов и своих ожиданиях как налогоплательщика или передающей стороны. Например, в случаях, когда (a) правительство соглашается передать средства организации общественного сектора (отчитывающейся организации), (b) соглашение имеет обязательную силу и (c) у правительства есть опыт передачи согласованных ресурсов, поступление ресурсов вероятно, несмотря на то, что на отчетную дату средства еще не были переданы.

Условные активы

36. Информация о ресурсах, обладающих важнейшими признаками актива, но не соответствующих критериям признания, может потребоваться к раскрытию в примечаниях в качестве условного актива (см. МСФО ОС 19).

Взносы собственников

37. Определение взносов собственников дано в МСФО ОС 1. Операция может квалифицироваться как взнос собственника, если она соответствует всем необходимым характеристикам данного определения. При определении соответствия операции характеристикам взноса собственника, рассматривается сущность, а не форма операции. Параграф 38 указывает форму, которую могут принимать операции взноса собственников. Если, несмотря на форму, операция по существу является займом или другим видом финансового обязательства или выручкой, организация признает ее таковым (таковой) и раскрывает соответствующую информацию в примечаниях к финансовой отчетности общего назначения, если это существенно. Например, если операция предусматривает взнос собственника, но при этом указывается, что отчитывающаяся организация будет осуществлять фиксированные выплаты передающей стороне с возвратом ее (передающей стороны) инвестиций в определенный момент в будущем, то такая операция обладает в большей степени характеристиками займа. При определении различий между финансовыми обязательствами и взносами собственников для договорных соглашений организация также должна принимать во внимание руководство, содержащееся в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации».

38. Взнос собственника может подтверждаться, например, следующим:

    (a) формальным определением трансферта (или класса таких трансфертов) как образующего часть внесенного капитала/ чистых активов получателя до взноса, либо в момент взноса вкладчиком или организацией, контролирующей вкладчика;

    (b) формальным соглашением, устанавливающим или увеличивающим существующую долю участия в чистых активах/ капитале получателя, который может быть продан, передан или выкуплен; или

    (c) выпуском долевых инструментов в отношении взноса собственника, которые могут быть проданы, переданы или выкуплены.

Обменные и необменные компоненты операции

39. Параграфы 40 и 41, приводящиеся ниже, рассматривают вопросы, связанные с обстоятельствами, при которых организация получает контроль над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, за исключением взносов собственников.

40. Параграф 7 дает определение обменных операций и необменных операций, и параграф 10 указывает, что операция может включать два компонента – обменный и необменный.

41. Когда актив приобретается путем проведения операции, имеющей обменный и необменный компоненты, организация признает обменный компонент в соответствии с положениями и требованиями других МСФО ОС. Необменный компонент признается в соответствии с положениями и требованиями данного Стандарта. Для определения того, имеет ли операция различимые обменные и необменные компоненты, требуется профессиональное суждение. В случаях, когда невозможно выделить обменный и необменный компоненты по отдельности, операция рассматривается как необменная операция.

Оценка активов при первоначальном признании

42. **Актив, приобретенный путем проведения необменной операции, должен быть первоначально оценен по своей справедливой стоимости на дату приобретения.**

43. В соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства», активы, приобретенные путем проведения необменных операций, оцениваются по их справедливой стоимости на дату приобретения.

Признание выручки от необменных операций

44. **Поступление ресурсов в результате проведения необменной операции, признанное в качестве актива, должно признаваться в качестве выручки в той мере, в какой объем поступающих ресурсов превышает объем финансового обязательства, также признаваемого в отношении этого поступления.**

45. **По мере того, как организация исполняет существующую обязанность, признанную в качестве обязательства в отношении поступления ресурсов в результате проведения признанной в качестве актива необменной операции, она должна уменьшить балансовую стоимость признанного обязательства и признать сумму выручки, равную этому снижению.**

46. Если в результате проведения необменной операции организация признает увеличение в чистых активах, она признает выручку. Если организация признала обязательство в отношении поступления ресурсов в результате проведения необменной операции, то при последующем уменьшении обязательства по причине наступления налогооблагаемого события или выполнения поставленного условия она должна признать выручку. Если поступление ресурсов соответствует определению взносов собственников, данное поступление не признается в качестве финансового обязательства или выручки.

47. Сроки признания выручки определяются характером поставленных условий и их выполнением. Например, если условием оговаривается, что организация должна предоставлять товары или услуги третьим сторонам, либо же вернуть неиспользованные средства передавшей стороне, выручка признается по мере предоставления товаров или услуг.

Оценка выручки от необменных операций

48. **Выручка от необменных операций должна оцениваться в сумме увеличения чистых активов, признанного организацией.**

49. Если организация признает актив в качестве результата проведения необменной операции, она также признает и выручку, эквивалентную сумме актива, оцениваемого в соответствии с параграфом 42, если только помимо этого не требуется признание обязательства. При необходимости признания обязательства, оно будет оцениваться в соответствии с требованиями параграфа 57, и увеличение в чистых активах, если таковое имеется, должно признаваться в качестве выручки. Если впоследствии обязательство будет снижено по причине наступления налогооблагаемого события или выполнения условия, сумма уменьшения обязательства должна быть признана в качестве выручки.

Текущие обязанности, признание в качестве обязательств

50. **Текущая обязанность, возникающая в результате проведения необменной операции, соответствующая определению обязательства, должна быть признана обязательством только в тех случаях, когда:**

    (a) **существует вероятность того, что для исполнения обязанности потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды и возможность полезного использования; и**

    (b) **сумма обязанности может быть достоверно оценена.**

Текущая обязанность

51. Текущая обязанность обязывает организацию действовать определенным образом, что может привести к возникновению обязательства в отношении необменной операции. Текущие обязанности могут налагаться положениями законодательства, нормативных актов или имеющих

обязательную силу соглашений, устанавливая основу для трансфертов. Они также могут возникать в обычном рабочем порядке, например, при признании авансовых поступлений.

52. Во многих случаях при проведении необменных операций налоги взимаются и активы передаются организациям общественного сектора в соответствии с законодательством, нормативными актами или имеющими обязательную силу соглашениями, требующими, чтобы эти активы использовались для конкретных целей. Например:

(a) налоги, использование которых ограничено конкретными целями в силу законодательства или нормативных актов;

(b) трансферты, устанавливаемые имеющим обязательную силу соглашением, предусматривающим определенные условия, которые накладываются:

(i) центральным правительством на региональные или муниципальные органы власти;

(ii) региональными органами власти на муниципальные органы власти;

(iii) центральным правительством на другие организации общественного сектора;

(iv) на государственные учреждения с оперативной автономией, созданные для выполнения определенных функций в соответствии с законодательством или нормативными актами, например, центральные и региональные органы власти;

(v) донорскими организациями на федеральное правительство или другие организации общественного сектора.

53. В ходе обычной деятельности отчитывающаяся организация может принять ресурсы до наступления налогооблагаемого события. В таких случаях признается сумма обязательства, эквивалентная сумме авансового поступления до наступления налогооблагаемого события.

54. Если отчитывающаяся организация получает ресурсы до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, она признает обязательство по авансовому поступлению до того, как соглашение приобретет обязательную силу.

Условия на передаваемый актив

55. **Условия, налагаемые на передаваемый актив, приводят к возникновению текущей обязанности при первоначальном признании в соответствии с параграфом 50.**

56. В параграфе 7 приведено определение условий использования передаваемого актива. Параграфы 14–25 содержат руководство по определению условия использования передаваемого актива в качестве условия или ограничения. Организация анализирует все условия использования передаваемого актива, предъявляемые при поступлении ресурсов, для определения того, налагают ли они условия или ограничения.

Оценка обязательств при первоначальном признании

57. **Сумма, признаваемая в качестве обязательства, должна представлять собой наилучшую оценку той суммы, которая необходима для выполнения текущей обязанности на отчетную дату.**

58. Оценка учитывает риски и неопределенности, связанные с событием, приводящим к признанию обязательства. В случаях, когда стоимость денег с учетом фактора времени существенна, обязательство должно рассчитываться по дисконтированной стоимости суммы, необходимой для выполнения обязательства. Это требование соответствует принципам, установленным МСФО ОС 19.

Налоги

59. **Организация должна признать актив в отношении налогов при наступлении налогооблагаемого события и соблюдении критериев признания актива.**

60. Ресурсы, возникающие в результате налоговых поступлений, соответствуют определению актива в случае, если организация получает контроль над ними в результате прошлого (налогооблагаемого) события и ожидает получить от них будущую экономическую выгоду или возможность полезного использования. Ресурсы, полученные от налоговых поступлений, соответствуют критерию признания актива в случае, если есть вероятность поступления

ресурсов и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. Степень вероятности поступления ресурсов определяется на основе информации, доступной на момент первоначального признания, в том числе раскрытия налогоплательщиком информации о налогооблагаемом событии и других сведений.

61. Выручка от налогообложения возникает только у правительства, установившего налог, но не у других организаций. Например, если федеральное правительство устанавливает налог, который взимается при помощи его налоговой службы, активы и выручка будут принадлежать правительству, но не налоговой службе. Далее, в случаях, когда федеральное правительство устанавливает налог с продаж, все поступления от которого оно потом передает региональным органам власти в рамках постоянных ассигнований, федеральное правительство признает активы и выручку по данному налогу и затем уменьшение активов и расходы по трансфертам региональным органам власти. Региональные органы власти, в свою очередь, признают активы и выручку по трансфертам. В случае если одна организация собирает налоги от имени нескольких организаций, она выступает в качестве их представителя. Например, если региональная налоговая служба собирает налог на прибыль для региональных органов власти и нескольких городских органов власти, она не признает выручку в отношении собранных налогов – отдельные органы власти, взимающие эти налоги, должны признавать активы и выручку в отношении этих налогов.

62. Налоги не соответствуют определению взносов собственников, поскольку уплата налогов не дает налогоплательщикам право получать (a) распределение будущих экономических выгод или возможности полезного использования организации на протяжении ее существования или (b) распределение любого превышения активов над обязательствами в случае, если правительство будет ликвидировано. Уплата налогов не дает налогоплательщику права участия в собственности правительства, которое может быть продано, обменено, передано или выкуплено.

63. Налоги соответствуют определению необменных операций, так как налогоплательщик передает государству ресурсы без получения в обмен примерно равной компенсации. Хотя налогоплательщик может получать выгоды от социальной политики, проводимой государством, предоставление этих выгод не осуществляется напрямую в обмен на уплату налогов.

64. Как отмечено в параграфе 52, некоторые налоги взимаются для конкретных целей. Если в силу условий, налагаемых на признаваемые активы, правительство должно признать обязательство в качестве результата взимания налога для конкретных целей, оно не признает выручку до тех пор, пока это условие не будет выполнено, и обязательство не будет уменьшено. Однако в большинстве случаев взимание налогов для конкретных целей не приводит к возникновению обязательства, поскольку конкретные цели соответствуют определению ограничения, а не условия.

Налогооблагаемое событие

65. Схожие виды налогов взимаются во многих странах. Отчитывающаяся организация анализирует налоговое законодательство своей страны для определения того, что является налогооблагаемым событием для различных взимаемых налогов. Если в законодательстве или нормативных актах не указано иное, скорее всего, налогооблагаемым событием будет являться:

(a) Для налога на прибыль – получение налогоплательщиком дохода, подлежащего налогообложению в отчетном периоде;

(b) Для налога на добавленную стоимость – осуществление налогоплательщиком налогооблагаемой деятельности в отчетном периоде;

(c) Для налога на товары и услуги – покупка или продажа налогооблагаемых товаров и услуг в отчетном периоде;

(d) Для таможенной пошлины – перевозка через таможенную границу облагаемых пошлиной товаров и услуг;

(e) Для налога на наследство – смерть лица, владеющего налогооблагаемым имуществом; и

(f) Для налога на имущество – наступление даты, на которую взимается налог или окончание периода, за который взимается налог, если он взимается периодически.

Авансовые налоговые поступления

66. Согласно определениям активов и обязательств и требованиям параграфа 59, поступления от налогов, полученных до наступления налогооблагаемого события, признаются в качестве актива и обязательства (авансовые поступления), поскольку (a) событие, которое дает отчитывающейся организации право на получение налоговых поступлений еще не наступило, и (b) критерии признания выручки от налогообложения не были соблюдены (см. параграф 59), несмотря на то, что отчитывающаяся организация уже получила ресурсы. Авансовые налоговые поступления не отличаются по существу от других авансовых поступлений. Поэтому обязательство признается до наступления налогооблагаемого события. С наступлением налогооблагаемого события обязательство выполняется, и признается выручка.

Оценка активов, возникающих в результате операций по налогообложению

67. Параграф 42 настоящего Стандарта требует, чтобы активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, оценивались по справедливой стоимости на дату приобретения. Активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, оцениваются по наилучшей оценке поступлений ресурсов отчитывающейся организации. Отчитывающиеся организации должны разработать учетную политику для оценки активов, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, соответствующих требованиям параграфа 42. Учетная политика для оценки таких активов будет учитывать как вероятность поступления правительству ресурсов, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, так и справедливую стоимость активов, возникших в результате проведения операций по налогообложению.

68. В случае если сроки наступления налогового события и сроки сбора налогов различаются, организации общественного сектора могут надежно оценить активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, используя, например, статистические модели, основанные на данных прошлых периодов по сбору конкретного вида налога. Такие модели должны учитывать сроки денежных поступлений от налогоплательщиков, подачи деклараций и связь налоговых поступлений с другими событиями в экономике. Модели оценки также должны учитывать и другие факторы, например:

(a) налоговое законодательство, предоставляющее налогоплательщикам более длительный период для заполнения налоговых деклараций, чем дается правительству для составления финансовой отчетности общего назначения;

(b) налогоплательщиков, которые не успеют предоставить налоговые декларации вовремя;

(c) оценку неденежных активов для целей налогообложения;

(d) сложности налогового законодательства, требующие от отдельных налогоплательщиков установления более длительных периодов для оценки сумм налогов, подлежащих уплате;

(e) потенциальную возможность того, что финансовые и политические результаты ужесточения правительством порядка приведения в исполнение положений налогового законодательства и взимания налогов могут нивелировать получаемые выгоды;

(f) налоговое законодательство, позволяющее налогоплательщикам делать отсрочку некоторых налоговых платежей; и

(g) наличие различного рода обстоятельств, характерных для некоторых налогов и стран.

69. Оценка активов и выручки, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, с использованием статистических моделей может давать фактически признаваемые суммы активов и выручки, отличные от сумм, которые будут определены в последующие отчетные периоды в качестве сумм задолженности налогоплательщиков за текущий отчетный период. Пересмотр оценок производится в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

70. В некоторых случаях активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, и связанную с ними выручку нельзя достоверно оценить в течение некоторого времени после наступления налогооблагаемого события. Это происходит в случае, если налоговая база нестабильна, и надежная оценка невозможна. Во многих случаях активы и выручка могут признаваться в периоды, следующие после наступления налогооблагаемого

события. Однако существуют исключительные обстоятельства, когда проходит несколько отчетных периодов, прежде чем налогооблагаемое событие приведет к поступлению ресурсов, содержащих будущие экономические выгоды или возможность полезного использования и соответствующих определению актива и критериям признания актива. Например, может потребоваться несколько лет для того, чтобы определить и достоверно оценить сумму налога на наследство по причине того, что налогооблагаемое имущество включает ряд ценных предметов антиквариата и произведений искусства, которые требуют оценки специалиста. Следовательно, критерии признания могут не соблюдаться до тех пор, пока платеж не будет получен или не станет подлежащим получению.

Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые вычеты

71. **Выручка от налогообложения должна определяться по валовой сумме. Она не должна уменьшаться за счет сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему.**

72. В некоторых странах правительство использует налоговую систему как удобный метод выплаты налогоплательщикам льгот, которые могли бы быть выплачены с использованием других методов оплаты, таких как выписывание чека, перечисление необходимой суммы непосредственно на банковский счет налогоплательщика или оплата иного счета от имени налогоплательщика. Например, правительство может оплачивать часть страховой премии по страхованию населения от болезней с целью поощрения такого страхования либо путем сокращения налогового обязательства лица, осуществляя платеж чеком, либо выплачивая эту сумму непосредственно страховой компании. В этих случаях сумма уплачивается независимо от того, является ли это лицо налогоплательщиком. Следовательно, такая сумма – это расход правительства, который следует признавать отдельно в Отчете о финансовых результатах деятельности. Выручка от налогообложения должна быть увеличена на эту сумму расходов, выплачиваемых через налоговую систему.

73. **Валовая сумма выручки от налогообложения не должна включать сумму налоговых льгот.**

74. В большинстве стран правительства используют налоговую систему для поощрения определенного финансового поведения и сдерживания другого поведения. Например, в некоторых странах домовладельцам позволяют вычитать процент по ипотечному кредиту и налоги на имущество из их валового дохода при расчете дохода, подлежащего налогообложению. Такие виды льгот доступны только налогоплательщикам. Если субъект (в том числе физическое лицо) не платит налог, он не может воспользоваться данной льготой. Такие виды льгот называются налоговыми льготами. Налоговые льготы – это выручка, от которой отказались, а не расходы, и они не приводят к поступлению или выбытию ресурсов, то есть они не приводят к возникновению у правительства, взимающего налоги, активов, обязательств, выручки или расходов.

75. Основное различие между суммами расходов, выплачиваемыми через налоговую систему, и налоговыми льготами состоит в том, что сумма расходов, выплачиваемых через налоговую систему, доступна получателям независимо от того, платят ли они налоги, и используют ли конкретный механизм уплаты налогов. МСФО ОС 1 запрещает зачет статей выручки и расходов, если это не допускается другим стандартом. Зачет выручки от налогообложения и сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему, не допускается.

Трансферты

76. **В соответствии с параграфом 98 отчитывающаяся организация должна признавать актив в отношении трансфертов, если переданные ресурсы соответствуют определению актива и критериям признания актива.**

77. Трансферты включают гранты, прощение долга, штрафные санкции, наследование, подарки, пожертвования и товары и услуги в натуральной форме. Их общим признаком является то, что они передают ресурсы от одного лица другому без передачи взамен примерно равной компенсации и не являются налогами, как это определено настоящим Стандартом.

78. Трансферты соответствуют определению актива, если отчитывающаяся организация получает контроль над ресурсами в результате прошлого события (трансферта) и ожидает от них получения будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Трансферты соответствуют критериям признания актива, если есть вероятность поступления ресурсов и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. При определенных

обстоятельствах, например, когда кредитор списывает долг, может возникнуть снижение балансовой стоимости ранее признанного обязательства. В этих случаях вместо того, чтобы признать актив в качестве результата трансферта, отчитывающаяся организация сокращает балансовую стоимость обязательства.

79. Отчитывающаяся организация получает контроль над переданными ресурсами, либо если ресурсы были переданы организации, либо если организация получает право изъять ресурсы у передающей стороны в принудительном порядке. Многие договоренности о передаче ресурсов приобретают обязательную силу для всех сторон до того, как произойдет эта передача ресурсов. Однако иногда организация обещает передать ресурсы, но не выполняет обещание. Следовательно, активы, обязательства и/или выручка будут признаваться, только если (a) заявленное право на ресурсы может быть исполнено в принудительном порядке и (b) организация определяет, что существует вероятность поступления ресурсов. До этого времени организация не может ни исключить, ни контролировать доступ третьих сторон к выгодам от ресурсов, предполагаемых к передаче.

80. Передача ресурсов, соответствующая определению взносов собственников, не приводит к возникновению выручки. Соглашения, (a) определяющие, что организация, предоставляющая ресурсы, получает право на распределение будущих экономических выгод или возможности полезного использования организации-получателя на протяжении ее существования или на распределение любого превышения активов над обязательствами в случае ликвидации организации-получателя, или (b) указывающие, что организация, предоставляющая ресурсы, приобретает долю участия в организации-получателе, который можно продать, обменять, передать или выкупить, по существу являются соглашениями о взносах собственников.

81. Трансферты соответствуют определению необменных операций, потому что передающая сторона предоставляет ресурсы получателю без получения взамен от последнего примерно равной компенсации. Если соглашение предусматривает, что получатель должен взамен предоставить примерно равную компенсацию, такое соглашение является не соглашением о трансферте, а договором об обменной операции, который должен рассматриваться в соответствии с МСФО ОС 9.

82. Организация анализирует все условия, содержащиеся в соглашениях о трансферте, для определения того, не принимает ли она на себя обязательства при получении передаваемых ресурсов.

Оценка передаваемых активов

83. В соответствии с требованием параграфа 42, переданные активы оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Организации разрабатывают учетную политику, соответствующую МСФО ОС, для признания и оценки активов. Как отмечалось ранее, запасы, основные средства или инвестиционная недвижимость, приобретенные посредством необменных операций, должны первоначально оцениваться по их справедливой стоимости на дату приобретения в соответствии с требованиями МСФО ОС 12, 16 и 17. Финансовые инструменты, в том числе денежные средства и трансферты, подлежащие получению, соответствующие определению финансового инструмента, и прочие активы также должны оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения в соответствии с параграфом 42 и соответствующей учетной политикой.

Прощение долга и принятие обязательств

84. Кредиторы иногда отказываются от своего права взыскивать долг с организации общественного сектора, фактически аннулируя этот долг. Например, федеральное правительство может аннулировать заем, предоставленный региональному органу власти. В таких обстоятельствах региональный орган власти признает увеличение чистых активов, потому что обязательство, которое он ранее признал, прекращается.

85. Организации признают выручку на сумму прощения долга в случае, если прежний долг больше не соответствует определению обязательства или критериям признания обязательства, при условии, что прощение долга не соответствует определению взносов собственников.

86. В случае если контролирующая организация прощает долг находящейся в её полной собственности контролируемой организации или принимает на себя её обязательства, данная

операция может рассматриваться как взносы собственников, как это описано в параграфах 37–38.

87. Выручка, возникающая в результате прощения долга, оценивается по балансовой стоимости этого долга.

Штрафные санкции

88. Штрафные санкции – это экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные или подлежащие получению организацией общественного сектора от физического лица или другой организации по решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения физическим лицом или иной организацией требований законов или нормативных актов. В некоторых странах сотрудники правоохранительных органов могут налагать штрафные санкции на физических лиц, нарушающих закон. В этих случаях у физического лица обычно есть выбор: либо уплатить штраф, либо обратиться в суд для защиты своей невиновности. В случаях, когда ответчик и истец приходят к соглашению, предусматривающему оплату штрафа вместо судебного разбирательства, оплата признается в качестве штрафа

89. Штрафные санкции обычно требуют от организации передачи фиксированной суммы денежных средств правительству без выдвижения ему каких-либо условий, которые можно признать в качестве обязательства. Штрафные санкции признаются в качестве выручки тогда, когда сумма к получению соответствует определению актива и критериям признания актива, установленным в параграфе 31. Как отмечалось в параграфе 12, в случае, если организация взимает штрафы в качестве представителя, штраф не будет выручкой взимающей организации. Активы, возникающие в результате взимания штрафов, оцениваются по наилучшей оценке поступления организации ресурсов.

Наследование

90. Наследование – это трансферт, сделанный согласно завещанию умершего лица. Для наследования прошлым событием, дающим контроль над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, является получение организацией законного права на наследование, например, по смерти завещателя или при выдаче заверенной копии завещания, в зависимости от законодательства государства.

91. Наследство, соответствующее определению актива, признается в качестве актива и выручки, если есть вероятность получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. Определение вероятности поступления будущих экономических выгод или возможности полезного использования может стать проблематичным, если между смертью завещателя и моментом получения организацией каких-либо активов проходит определенный период времени. Организация должна определить, достаточно ли недвижимости умершего лица для удовлетворения всех требований к нему и реализации всех прав на наследование. Если завещание умершего лица оспаривается, это также может сказаться на вероятности поступления активов организации.

92. Справедливая стоимость наследуемых активов определяется таким же образом, как и для подарков и пожертвований, в соответствии с параграфом 97. В странах, где недвижимость умерших лиц подлежит налогообложению, справедливая стоимость актива, наследуемого организацией, может определяться налоговыми органами и быть доступна организации. Наследство оценивается по справедливой стоимости получаемых или подлежащих получению ресурсов.

Подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме

93. Подарки и пожертвования – это добровольная передача активов, в том числе денежных средств или других денежных активов, товаров и услуг в натуральной форме, которые одна организация передает другой, обычно без каких-либо условий использования данных активов. Передающая сторона может быть организацией или физическим лицом. Для подарков и пожертвований денежных средств или других денежных активов и товаров в натуральной форме прошлым событием, приводящим к получению контроля над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, является получение подарка

или пожертвования. Признание подарков или пожертвование услуг в натуральной форме рассматривается в параграфах 98–103 ниже.

94. Товары в натуральной форме – это материальные активы, безвозмездно передаваемые организации при проведении необменной операции, на которые могут налагаться определенные условия использования. Внешняя помощь, оказываемая многосторонними или двусторонними организациями по развитию, часто предусматривает предоставление товаров в натуральной форме.

95. Подарки и пожертвования (за исключением услуг в натуральной форме) признаются в качестве активов и выручки, если есть вероятность получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования и возможность надежно оценить их справедливую стоимость. В случае подарков и пожертвований, сам акт дарения или пожертвования часто происходит одновременно с передачей законного права собственности; при таких обстоятельствах нет сомнения в том, что организации поступят будущие экономические выгоды.

96. Товары в натуральной форме признаются в качестве активов, если товары получены или имеется договоренность о получении товаров, имеющая обязательную силу. Если товары в натуральной форме принимаются без каких-либо условий, выручка признается единовременно. Если условия ставятся, то признается обязательство. По мере выполнения условий обязательство уменьшается, и выручка признается.

97. При первоначальном признании подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме, оцениваются по справедливой стоимости на дату признания, которая может быть установлена либо со ссылкой на активный рынок, либо путем оценки. Оценка стоимости актива обычно осуществляется профессиональным оценщиком, который имеет соответствующую профессиональную подготовку и квалификацию. По многим активам справедливая стоимость легко устанавливается на основе котируемых цен на активном и ликвидном рынке. Например, можно получить текущие рыночные цены на землю, неспециализированные здания, автотранспортные средства и многие виды производственного и прочего оборудования.

Услуги в натуральной форме

98. **Организация может, но не обязана, признавать услуги в натуральной форме в качестве выручки и актива.**

99. Услуги в натуральной форме – это услуги, предоставляемые физическими лицами организациям общественного сектора при проведении необменной операции. Такие услуги соответствуют определению актива, так как организация контролирует ресурсы, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Однако эти активы потребляются немедленно, кроме того, признается равноценная операция, отражающая потребление данных услуг в натуральной форме. Например, государственная школа, принимающая от помощников учителей добровольные услуги, стоимость которых можно достоверно оценить, может признать увеличение актива и выручку, а также уменьшение актива и расход. Во многих случаях организация признает расход для учета потребления услуг в натуральной форме. Однако услуги в натуральной форме можно также использовать для создания актива, и в этом случае сумма, признаваемая в отношении услуг в натуральной форме, будет включаться в стоимость создаваемого актива.

100. Организации общественного сектора могут быть получателями услуг в натуральной форме, предоставляемых в рамках добровольных или обязательных программ, проводимых в интересах государства, например:

(a) техническая помощь других правительств или международных организаций;

(b) лица, признанные виновными в нарушениях, могут выполнять общественные работы в организации общественного сектора;

(c) государственные больницы могут пользоваться услугами добровольцев;

(d) государственные школы могут принимать добровольные услуги родителей в качестве помощников учителей или членов правления школы; и

(e) региональные органы власти могут пользоваться услугами добровольцев-пожарников.

101. Некоторые услуги в натуральной форме не соответствуют определению актива, так как у организации нет достаточного контроля над предоставляемыми услугами. В других случаях организация может управлять предоставляемыми услугами в натуральной форме, но, возможно, не может достоверно оценить их, и, таким образом, они не могут соответствовать критериям признания актива. Однако организации могут оценить справедливую стоимость определенных услуг в натуральной форме, например, профессиональных или других услуг, которые вполне могут быть доступны на национальном или международном рынке в иной форме. Определяя стоимость видов услуг в натуральной форме, описанных в параграфе 100, организация может заключить, что стоимость услуг несущественна. Во многих случаях услуги в натуральной форме предоставляются людьми с невысоким уровнем профессионального образования или вообще без профессионального образования, и значительно отличаются от услуг, которые организация приобрела бы, если бы услуги в натуральной форме не были доступны.

102. В силу многих неопределенностей, сопряженных с услугами в натуральной форме, включая способность осуществлять контроль над данными услугами и оценивать их стоимость, настоящий Стандарт не требует признания услуг в натуральной форме. Параграф 108, однако, рекомендует раскрытие информации о характере и виде услуг в натуральной форме, полученных за отчетный период. Что касается раскрытия всей информации, то раскрытие информации, относящейся к услугам в натуральной форме, нужно предоставлять только в случае, если эта информация существенна. Для некоторых организаций общественного сектора услуги, оказываемые добровольцами, несущественны в объеме, но могут быть существенными по характеру.

103. При разработке учетной политики для класса услуг в натуральной форме могут рассматриваться различные факторы, включая влияние данных услуг на финансовое положение, результаты финансовой деятельности и потоки денежных средств организации. То, в какой мере достижение организацией своих целей зависит от класса услуг в натуральной форме, может влиять на учетную политику, которую организация разрабатывает для признания активов. Например, организация, достижение целей которой зависит от класса услуг в натуральной форме, с большей вероятностью будет признавать услуги в натуральной форме, соответствующие определению актива и критериям признания. При определении необходимости признания услуг в натуральной форме учитывается также опыт других организаций, работающих в аналогичных условиях.

Залоги

104. Залог – это обязательство передачи активов организации-получателю, не отягощенное правом принудительного приведения в исполнение. Залоги не соответствуют определению актива, так как организация-получатель не может контролировать доступ передающей стороны к будущим экономическим выгодам или возможности полезного использования, заключающимся в передаваемом активе. Организации не признают заложенные объекты в качестве активов или выручки. Если заложенный объект впоследствии передается организации-получателю, то он признается в качестве подарка или пожертвования в соответствии с параграфами 93–97. Иногда залоги требуется раскрывать в качестве условных активов в соответствии с требованиями МСФО ОС 19.

Авансовые поступления трансфертов

105. Если организация получает ресурсы до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, ресурсы признаются активом в случае, если они соответствуют определению актива и критериям признания актива. Организация также признает обязательство по авансовому поступлению, если трансфертное соглашение еще не приобрело обязательную силу. Авансовые поступления в отношении трансфертов не отличаются от других авансовых поступлений, поэтому обязательство признается до того, как наступит событие, придающее трансфертному соглашению обязательную силу, и до того, как будут выполнены все прочие условия соглашения. Когда это событие наступает, и когда все прочие условия выполняются, обязательство исполняется и признается выручка.

Льготные займы

105A. Льготные займы представляют собой займы, получаемые организацией на условиях ниже рыночных. Та доля займа, которая подлежит погашению наряду с процентами к выплате, является обменной операцией и учитывается в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые

инструменты: признание и оценка». Организация рассматривает, является ли разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании (см. МСФО ОС 29) выручкой от необменной операции, которая должна учитываться в соответствии с настоящим Стандартом.

105B. Если организация определяет, что разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании является выручкой от необменной операции, она должна признать эту разницу в качестве выручки, за исключением случая, когда имеется текущая обязанность, т.е. когда определенные условия, налагаемые на передаваемые активы, приводят к возникновению у организации текущей обязанности. В случае если текущая обязанность имеется, организация признает его в качестве обязательства. По мере того, как организация исполняет текущую обязанность, признанное обязательство уменьшается и признается сумма выручки, равная данному уменьшению.

Раскрытие информации

106. **Организация должна раскрывать либо в финансовой отчетности общего назначения, либо в приложениях к ней следующую информацию:**

(a) **сумму выручки от необменных операций, признанную за отчетный период и представлять ее отдельно по основным категориям:**

(i) **налоги, с отдельным указанием основных категорий налогов; и**

(ii) **трансферты, с отдельным указанием основных категорий выручки от трансфертов.**

(b) **сумму к получению, признаваемую в отношении выручки от необменной операции;**

(c) **сумму обязательств, признанных в отношении передаваемых активов, на которые наложены определенные условия;**

(cA) **сумму обязательств, признанных в отношении льготных займов, на которые наложены условия передачи активов;**

(d) **сумму признанных активов, на которые наложены ограничения, и характер этих ограничений;**

(e) **наличие и суммы любых авансовых поступлений от необменных операций; и**

(f) **сумму прощеных финансовых обязательств.**

107. **В примечаниях к финансовой отчетности общего назначения организация должна раскрывать следующую информацию:**

(a) **учетную политику, принятую для признания выручки от необменных операций;**

(b) **по основным категориям выручки от необменных операций – основу оценки справедливой стоимости поступающих ресурсов;**

(c) **по основным категориям выручки от налогообложения, которую организация не может надежно оценить за период, в котором происходит налогооблагаемое событие – информацию о характере этого налога;**

(d) **характер и виды основных категорий наследства, подарков, пожертвований, представленных отдельно по основным категориям товаров в натуральной форме, подлежащих получению.**

108. Рекомендуется раскрытие организациями информации о характере и виде основных категорий получаемых услуг в натуральной форме, включая услуги, которые не признаются. Степень зависимости организации от какой-либо категории услуг в натуральной форме, будет влиять на раскрытие организацией информации об этой категории.

109. Раскрытие информации, требуемое в соответствии с параграфами 106 и 107, помогает отчитывающейся организации соответствовать целям финансовой отчетности согласно МСФО ОС 1, а именно предоставлять информацию, полезную для принятия решения и демонстрации подотчетности организации в отношении доверенных ей ресурсов.

110. Раскрытие информации об основных категориях выручки помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно конкретных видов выручки, поступающих организации.

111. Условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы, накладывают определенные ограничения на использование активов, что влияет на деятельность организации. Раскрытие информации о (a) сумме обязательств, признанных в отношении условий, и (b) сумме активов, на которую налагается ограничение, помогает пользователям формировать суждения о способности организации использовать активы по собственному усмотрению. Организации рекомендуется детализировать информацию, которую необходимо раскрывать в соответствии с параграфом 106 (c), по классам.

112. Параграф 106 (e) требует, чтобы организации раскрывали информацию о наличии авансовых поступлений от необменных операций. Данные обязательства несут риски того, что организации придется пожертвовать будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования, если налогооблагаемое событие не наступит, или трансфертное соглашение не приобретет обязательную силу. Раскрытие информации о таких авансовых поступлениях помогает пользователям принимать формировать суждения о будущей выручке и состоянии чистых активов организации.

113. Как отмечается в параграфе 68, во многих случаях организация может достоверно оценить активы и выручку, возникающие в результате проведения налогооблагаемых операций, с использованием, например, статистических моделей. Однако могут возникать исключительные обстоятельства, когда организация не в состоянии надежно оценить подобные активы и выручку в течение нескольких отчетных периодов с момента возникновения налогооблагаемого события. В таких случаях организация раскрывает информацию о характере основных категорий налогов, которые не могут быть надежно оценены и, следовательно, признаны в течение отчетного периода, в котором произошло налогооблагаемое событие. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно будущей выручки и чистых активов организации.

114. Параграф 107 (d) требует от организаций раскрытия информации о сути и видах основных категорий полученных дарений, пожертвований и наследования. Эти ресурсы поступают по усмотрению передающей стороны, что подвергает организацию риску значительного изменения источников ресурсов в будущих отчетных периодах. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно будущей выручки и чистых активов организации.

115. Если услуги в натуральной форме соответствуют определению актива и критериям признания актива, организации могут принять решение о признании этих услуг и оценке их по справедливой стоимости. Параграф 108 рекомендует раскрытие организацией сути и вида всех услуг, полученных в натуральной форме, независимо от того, признаются они или нет. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно (a) вклада подобных услуг в достижение целей организации в отчетном периоде и (b) зависимости достижения организацией своих целей от подобных услуг в будущем.

Переходные положения

116. **От организаций не требуется изменения учетной политики в отношении признания и оценки выручки от налогообложения за отчетные периоды в течение пяти лет, следующих за датой первого принятия настоящего Стандарта.**

117. **От организаций не требуется изменения учетной политики в отношении признания и оценки выручки от необменных операций, отличных от выручки от налогообложения, за отчетные периоды в течение трех лет, следующих за датой первого принятия настоящего Стандарта.**

118. **Изменения в учетной политике в отношении признания и оценки выручки от необменных операций, производимые до истечения пятилетнего периода, разрешенного параграфом 116, или трехлетнего периода, разрешенного параграфом 117, могут вноситься только в целях усиления соответствия учетной политике настоящего Стандарта. Организации могут вносить изменения в свою учетную политику в отношении выручки от необменных операций по отдельным классам выручки.**

119. **Если организация пользуется переходными положениями, указанными в параграфах 116 и 117, этот факт должен быть раскрыт. Организация также должна раскрывать информацию о (a) классах выручки от необменных операций, признаваемых в соответствии с настоящим Стандартом, (b) классах выручки, признаваемых согласно учетной политике, не соответствующей требованиям настоящего Стандарта, а также (c) об успехах организации в применении учетной политики, соответствующей настоящему Стандарту. Организация должна раскрыть информацию о своем плане применения учетной политики, соответствующей настоящему Стандарту.**

120. **Если организация пользуется переходными положениями во втором или последующих отчетных периодах, она должна раскрывать информацию о классах выручки от необменных операций, признанных ранее на другой основе, но сейчас признаваемых в соответствии с настоящим Стандартом.**

121. Переходные положения необходимы для того, чтобы предоставить организациям период для разработки надежных моделей для оценки выручки от необменных операций в течение переходного периода. Для признания выручки от необменных операций организации могут принимать учетную политику, которая не соответствует положениям настоящего Стандарта. Переходные положения позволяют организациям постепенно применять настоящий Стандарт в отношении различных категорий выручки от необменных операций. Например, организации могут иметь возможность признавать и оценивать налог на имущество и некоторые категории трансфертов в соответствии с настоящим Стандартом от даты начала применения Стандарта, но им может потребоваться период до пяти лет для полной разработки надежной модели для оценки поступлений от налога на прибыль.

122. Если организация пользуется переходными положениями настоящего Стандарта, её учетная политика в отношении каждой категории выручки от необменных операций может быть изменена только в целях усиления соответствия настоящему Стандарту. Организация может использовать свою текущую учетную политику до тех пор, пока не решит полностью использовать положения настоящего Стандарта или до истечения срока действия переходных положений, в зависимости от того, что произойдет раньше, или может изменить данные положения для постепенного применения требований настоящего Стандарта. Организация, например, может использовать для признания модифицированный кассовый метод или модифицированный метод начисления вместо кассового метода, прежде чем она начнет применять настоящий Стандарт полностью.

123. Требования к раскрытию информации, предъявляемые в параграфе 119, помогают пользователям отслеживать успехи организации в обеспечении соответствия своей учетной политики требованиям данного МСФО ОС в отчетные периоды, к которым применяются переходные положения. Раскрытие подобной информации способствует полной подотчетности и прозрачности.

Дата вступления в силу

124. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 30 июня 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 30 июня 2008 года.**

124A. **МСФО ОС 28 внес поправки к параграфу 37. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

124B. **МСФО ОС 29 внес поправки в параграфы 5, 10, 87, и 106 и ввел параграфы 105A и 105B. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 29 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправки также должны применяться к этому более раннему периоду.**

125. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу,

настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 23.

BC1. Данное Основание для заключений резюмирует мнение СМСФО ОС, касающееся формирования заключения относительно МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Отдельные члены СМСФО ОС уделяли больше внимания одним факторам, нежели чем другим. При формировании мнения, члены СМСФО ОС провели глубокий анализ (a) точек зрения, выраженных рабочей комиссией по рассмотрению вопроса о необменных операциях в Приглашении к дискуссии (ПКД) по стандарту «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)», опубликованном в январе 2004 года, (b) мнений уполномоченных лиц, предоставивших свои рекомендации по обсуждаемому вопросу и (c) точек зрения респондентов касательно Проекта положения (ПП) 29 «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)».

BC2. При разработке МСФО ОС, СМСФО ОС рассмотрел положения соответствующих МСФО, опубликованных СМСФО, в частности, МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и МСФО 41 «Сельское хозяйство».

BC3. СМСФО ОС осведомлен о проекте, который реализуется СМСФО касательно признания выручки, а также о предварительном варианте документа «Предлагаемые поправки к стандарту МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». СМСФО ОС продолжит мониторинг таких проектов и впоследствии рассмотрит влияние на МСФО ОС и проекты СМСФО ОС любых изменений и поправок, внесенных в МСФО. Однако СМСФО ОС считает нецелесообразным откладывать публикацию данного МСФО ОС в ожидании результатов проектов СМСФО. Также СМСФО ОС считает, что при значительной доле необменной выручки у многих организаций общественного сектора будет неприемлемым отложить выпуск МСФО ОС до окончания проекта СМСФО.

История вопроса

BC4. Правительства и многие другие организации общественного сектора получают большую часть своей выручки в результате проведения необменных операций. Эти операции включают преимущественно налогообложение, но также и трансферты. Настоящий Стандарт рассматривает эти операции с позиции организаций общественного сектора.

BC5. В 2002 году СМСФО ОС (бывший Комитет по общественному сектору – КОС) приступил к реализации проекта разработки стандарта МСФО ОС для признания и оценки выручки от необменных операций (включая налоги и трансферты). СМСФО ОС учредил рабочую комиссию для разработки официального приглашения к дискуссии (ПКД) для рассмотрения вопросов, связанных с этой проблемой, и подготовки первоначальных рекомендаций. Комиссия состояла из экспертов по финансовой отчетности общественного сектора из различных стран; её председателем был избран член СМСФО ОС. Приглашение к дискуссии (ПКД) по стандарту «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)» было опубликовано в январе 2004 года с требованием предоставления комментариев 30 июня 2004 года. Был получен пятьдесят один комментарий. В ноябре 2004 года СМСФО ОС провел анализ этих комментариев и начал готовить предварительный вариант Проекта положения (ПП) 29, который был опубликован в январе 2006 года с требованием представления комментариев до 30 июня 2006 года.

BC6. В ноябре 2006 года СМСФО ОС провел детальный анализ комментариев касательно Проекта положения (ПП) 29, разработал данный МСФО ОС и утвердил его к публикации.

Подход

BC7. Настоящий Стандарт устанавливает общие принципы признания выручки от необменных операций и обеспечивает руководство по применению этих принципов к основным источникам выручки для правительств и других организаций общественного сектора. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС рассмотрел вопрос о целесообразности принятия подхода, основывающегося на разработке требований к учету выручки, возникающей из ряда специфических видов необменных операций. Однако СМСФО ОС отметил и согласился с мнением и позицией рабочей комиссии относительно того, что такой подход несет с собой закономерные риски того, что получающийся в результате Стандарт не станет всесторонним руководством для учета всех выручки от необменных операций. СМСФО ОС придерживается мнения, что подход, принятый в настоящем Стандарте, обеспечивает установление

соответствующих общих принципов признания выручки от необменных операций, применимых ко всем категориям выручки от необменных операций.

Объединение организаций

BC8. Настоящий Стандарт не указывает, будет ли выручка увеличиваться в результате объединения организаций, возникающего вследствие проведения необменных операций. Это связано с тем, что СМСФО ОС не рассматривал вопросы, связанные с финансовой отчетностью по результатам объединения организаций общественного сектора, в том числе вопрос применимости МСФО 3 «Объединение компаний» к организациям общественного сектора.

Денежные и неденежные активы

BC9. Настоящий Стандарт не устанавливает разных требований относительно выручки, полученной или подлежащей получению в виде денежных активов, и выручки, полученной или подлежащей получению в виде неденежных активов. СМСФО ОС придерживается мнения, что, если неденежные активы и создают дополнительные трудности в части оценки, сами по себе они не оправдывают применения другого порядка учета.

Применение условий использования передаваемых активов

BC10. Настоящий Стандарт определяет условия использования передаваемых активов, условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы, как положения трансфертного соглашения, законодательства или других имеющих обязательную силу соглашений, устанавливаемые в отношении использования передаваемых активов. Стандарт отражает то мнение, что условия использования передаваемых активов, условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы должны быть применимыми в принудительном порядке для того, чтобы они были эффективными. Приглашение к дискуссии (ПКД) и Проект положения (ПП) 29 также отражали тот принцип, что условия, налагаемые на использование передаваемых активов, содержатся в законодательстве, нормативных актах или других имеющих обязательную силу соглашениях, и поэтому, по определению, должны быть исполняемыми в принудительном порядке. СМСФО ОС считает, что такой принцип необходим для предотвращения нецелесообразной отсрочки признания выручки или раскрытия незначительных ограничений.

Условия использования передаваемого актива – условия на передаваемый актив

BC11. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случаях, когда трансферт актива налагает на получателя условие, получатель признавал обязательство в отношении трансферта при первоначальном признании актива. Это необходимо потому, что получатель не имеет возможности избежать выбытия ресурсов, поскольку необходимо потребить будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передаваемого актива при предоставлении оговоренных товаров или услуг третьим лицам, либо вернуть будущие экономические выгоды и возможность полезного использования передающей стороне. В зависимости от характера условия оно может выполняться постепенно, предоставляя организации возможность снижать величину обязательства и признавать выручку постепенно, или оно может быть выполнено только после наступления особого события в будущем, когда организация аннулирует обязательство и признает выручку.

BC12. Некоторые придерживаются мнения, что обязательство следует признавать только тогда, когда есть вероятность того, что условия, налагаемые на поступление ресурсов, не будут выполнены и возникнет необходимость возврата будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей стороне. СМСФО ОС отверг это предложение в силу того, что оно могло привести к преждевременному признанию выручки организацией, так как организация признавала бы полную справедливую стоимость актива в качестве выручки при первоначальном получении контроля над активом, несмотря на выбытие ресурсов, необходимое для выполнения условия. Таким образом, финансовая отчетность не признавала бы текущую обязанность по выполнению условия, наложенного на трансферт, или не предусматривала бы возврат будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей стороне.

Условия использования передаваемого актива – ограничения на передаваемый актив

BC13. Настоящий Стандарт не разрешает организациям признавать обязательство в отношении ограничений, налагаемых на передаваемые активы, при первоначальном признании передаваемого актива. Это происходит в силу того, что согласно настоящему Стандарту, ограничения сами по себе не налагают на получателя текущую обязанность пожертвовать будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования для

выполнения условий ограничения. Нарушение условий ограничения может, в конечном счете, привести к санкциям, например, наложению штрафа на получателя. Однако такое наказание является результатом применения принудительных мер, вызванного нарушением, а не результатом первоначального признания актива.

Операции с обменными и необменными компонентами

BC14. Настоящий Стандарт отмечает, что отдельная операция может иметь два компонента: обменный компонент и необменный компонент. В таких случаях СМСФО ОС придерживается мнения, что составные части операции должны отделяться друг от друга и признаваться отдельно. Разграничение составных частей операции улучшает прозрачность финансовой отчетности и соответствует требованию предоставления качественной характеристики сущности операций.

Взносы собственников

BC15. Настоящий Стандарт приводит примеры некоторых видов документации, которая может свидетельствовать о взносах собственников для общественного сектора (параграф 38). Многие организации общественного сектора имеют потоки ресурсов от организаций, которые их контролируют, владеют ими или являются их членами. При определенных обстоятельствах поступление ресурсов обозначается как «взносы собственников». Независимо от документов, указывающих на форму поступления ресурсов или их назначение, указанное контролирующей организацией, настоящий Стандарт отражает мнение, что для того, чтобы поступление ресурсов было классифицировано как взнос собственника, необходимо, чтобы операция соответствовала данной классификации по существу.

Оценка активов

BC16. Настоящий Стандарт требует, чтобы активы, приобретенные посредством проведения необменных операций, были первоначально оценены по их справедливой стоимости на день приобретения. СМСФО ОС придерживается мнения, что это соответствующим образом отражает содержание операции и ее последствия для получателя. В обменной операции первоначальная стоимость покупки является свидетельством справедливой стоимости приобретенного актива. Однако, по определению, в необменной операции вознаграждение, предоставляемое взамен приобретаемого актива, не равно его примерной справедливой стоимости. Справедливая стоимость наиболее точно представляет фактическую ценность, которую организация общественного сектора приобретает в результате операции. Первоначальная оценка активов, приобретенных при проведении необменной операции, по их справедливой стоимости соответствует подходу, принятому в МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства» для активов, приобретенных безвозмездно или за символическую плату. СМСФО ОС внес соответствующие поправки в МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 16 и 17 для полного согласования указанных стандартов с требованиями настоящего Стандарта.

Банковские счета организации

BC17. Настоящий Стандарт предусматривает требование того, чтобы все денежные средства, депонированные на банковском счете субъекта, соответствовали определению актива организации. СМСФО ОС установил такое правило в параграфах 1.2.6 и 1.2.7 МСФО ОС по кассовому методу «Финансовая отчетность по кассовому методу учета». Стандарт также требует признания обязательства по суммам, которые отчитывающаяся организация получила и внесла на свой банковский счет, выступая в качестве представителя другой организации.

Оценка обязательств

BC18. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случае, если организация признает обязательство в связи с поступлением ресурсов, обязательство было оценено по наилучшей оценке суммы, требуемой для выполнения обязательства на отчетную дату. Такой метод оценки согласуется с МСФО ОС 19. СМСФО ОС также осведомлен о поправках, внесенных в МСФО 37 (который будет переименован в «Нефинансовые обязательства»), на базе которого основывается МСФО ОС 19, и будет проводить мониторинг данного Стандарта, и рассмотрит любые изменения МСФО 37 должным образом.

Налогооблагаемое событие

BC19. Настоящий Стандарт определяет налогооблагаемое событие как прошлое событие, которое правительство, законодательный орган или другой уполномоченный орган власти определили в качестве объекта, подлежащего налогообложению. Стандарт отмечает, что это самый ранний

возможный момент признания актива и выручки, возникающей в результате проведения налоговой операции, и момент, начиная с которого прошлое событие предоставляет контроль над активом. СМСФО ОС рассмотрел альтернативную точку зрения, в соответствии с которой организация приобретает контроль над ресурсами, возникающими в результате налогообложения, только когда получает эти ресурсы. Признавая возможные трудности при надежной оценке отдельных налоговых потоков, СМСФО ОС отклонил такой подход как несоответствующий учету по методу начисления.

Авансовые поступления

BC20. Настоящий Стандарт требует от организации, получающей ресурсы до наступления налогооблагаемого события или до вступления в силу трансфертного соглашения, признавать актив и обязательство в эквивалентной сумме. Это соответствует принципам учета по методу начисления для признания выручки в период, в котором происходит основное событие, приводящее к возникновению этой выручки. В случае ненаступления налогооблагаемого события или невозможности приведения в исполнение трансфертного соглашения, организации, возможно, придется вернуть часть ресурсов или все ресурсы полностью. Некоторые считают, что в случае, если организация получает ресурсы до наступления налогооблагаемого события, она должна признавать только обязательство, по которому вероятно последующее выбытие ресурсов. СМСФО ОС придерживается мнения, что выручка не должна быть признана до тех пор, пока не наступит налогооблагаемое событие, и тот же самый принцип распространяется на трансферты, чтобы в случае, если ресурсы поступают до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, организация могла признать актив и обязательство по авансовому поступлению.

Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые льготы

BC21. Настоящий Стандарт требует, чтобы суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, рассматривались отдельно от налоговых льгот, и чтобы в финансовой отчетности общего назначения суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, признавались отдельно от выручки. Это связано с тем, что, в соответствии с определением, приведенном в этом Стандарте, суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, соответствуют определению расходов, и, согласно принципам, установленным в МСФО ОС 1, зачет расходов и выручки не допускается. Согласно данному Стандарту, налоговые льготы являются одним из многих факторов, используемых для определения получаемой или подлежащей получению выручки от налогообложения, и не признаются отдельно от выручки. СМСФО ОС считает, что такой подход соответствует принципам, установленным настоящим Стандартом.

BC22. Подход, предусматриваемый настоящим Стандартом для сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему, в настоящее время отличается от подхода, установленного Организацией по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) для статистической информации государств – членов ОЭСР. Например, ОЭСР требует, чтобы выручка по налогам отражалась за вычетом сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему (или налоговых кредитов), в той мере, в какой налоговое обязательство отдельного налогоплательщика сокращается до нуля, а выплаты налогоплательщику должны отражаться как расходы[32]. СМСФО ОС считает, что такой подход ОЭСР не соответствует концептуальным принципам, лежащим в основе МСФО ОС и МСФО ОС 1, а именно требованию не проводить зачет доходных и расходных статей. В настоящее время структура статистической финансовой отчетности находится на стадии рассмотрения; в частности, разрабатывается новое издание Системы национальных счетов Организации Объединенных Наций, которое будет издано в 2008 году. Доработанная и исправленная система может пересмотреть текущие требования к отчетности в отношении налоговых кредитов. Пересмотр Системы национальных счетов часто предшествует пересмотру других статистических структур.

Налоговый разрыв

BC23. В отношении некоторых видов налогов отчитывающиеся организации могут быть осведомлены о том, что сумма, которую правительство планирует собрать согласно налоговому законодательству, превышает сумму, которая будет фактически собрана. Но отчитывающиеся организации не всегда имеют возможность надежно оценить сумму такой разницы. Собранная сумма всегда ниже планируемой вследствие наличия теневой экономики (или «черного рынка»),

[32] В некоторых странах термины «Налог на добавленную стоимость (НДС)» и «Налог на товары и услуги» используются в одном и том же значении.

мошенничества, уклонения от уплаты налогов, несоблюдения налогового законодательства и ошибок. Разница между тем, что планируется собрать в соответствии с действующим законодательством, и тем, что правительство сможет собрать фактически, называется налоговым разрывом. Суммы, ранее включенные в налоговые поступления и затем определенные как суммы, которые невозможно собрать, частью налогового разрыва не являются.

BC24. СМСФО ОС считает, что налоговый разрыв не соответствует определению актива, поскольку не ожидается, что по этим суммам правительству поступят ресурсы. Следовательно, применительно к налоговому разрыву активы, обязательства, выручка или расходы не признаются.

Услуги в натуральной форме

BC25. Настоящий Стандарт допускает, но не требует, признания услуг в натуральной форме. Настоящий Стандарт придерживается точки зрения, что многие услуги в натуральной форме соответствуют определению актива и должны, в принципе, признаваться. В таких случаях могут, однако, иметь место трудности в проведении надежной оценки. В других случаях услуги в натуральной форме не соответствуют определению актива, так как отчитывающаяся организация не имеет достаточного контроля над оказываемыми услугами. СМСФО ОС пришел к заключению, что из-за трудностей, связанных с оценкой и контролем, признание услуг в натуральной форме следует разрешать, но не требовать.

Обязательные отчисления в фонды социального страхования

BC26. Настоящий Стандарт не исключает из сферы своего применения обязательные отчисления в фонды социального страхования, которые являются необменными операциями. В различных странах существует множество различных механизмов финансирования фондов социального страхования. Приводят ли обязательные отчисления в фонды социальной защиты к возникновению обменных или необменных операций, зависит от специфических особенностей каждого отдельного фонда, и для определения того, признаются ли эти отчисления в соответствии с правилами, установленными настоящим Стандартом или международными и национальными стандартами, рассматривающими вопросы, связанные с подобными фондами, применяется профессиональное суждение.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 23.

Оценка, признание и раскрытие выручки от необменных операций

Налог на прибыль (параграф 65)

IG1. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) облагает доходы физических лиц, полученные в пределах страны, 25-процентным налогом. Работодатели обязаны удерживать налоги из фонда заработной платы и ежемесячно перечислять их налоговому ведомству. Лица, имеющие значительную прибыль не в виде заработной платы (например, инвестиции), обязаны провести оценку поквартальных налоговых платежей. Кроме того, они должны представить налоговую декларацию в налоговое ведомство до 15 апреля года, следующего за налоговым годом (календарным годом), и оплатить имеющуюся налоговую задолженность (или требовать возврата переплаты). Отчетный период правительства заканчивается 30 июня.

IG2. Правительство получает контроль над ресурсом – суммой подоходного налога, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, заключающегося в получении налогоплательщиком прибыли, облагаемой налогом. В конце отчетного периода правительство признает активы и выручку в отношении подоходного налога, полученные за время отчетного периода в той мере, в какой его можно достоверно оценить. Активы и выручка также должны быть признаны по отношению к налогам на прибыль, полученным в предшествующие периоды, но не соответствовавшим определению актива или критериям признания актива до текущего отчетного периода.

Оценка выручки от налогообложения (параграфы 67–70)

IG3. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает подоходный налог с физических лиц, получающих выручку в пределах его юрисдикции. Правительства начали взимать подоходный налог приблизительно семьдесят лет назад, и за весь семидесятилетний период имеется статистика налогообложения. Налоговый год и отчетный период – это период с 1 января по 31 декабря. Налогоплательщики должны каждый год представлять налоговую декларацию до 30 апреля и в срок до 30 июня оплатить все неоплаченные налоги. Законодательство требует от правительства представления консолидированной финансовой отчетности общего назначения, прошедшей аудиторскую проверку, не позднее 31 марта.

IG4. Выручка по налогу на прибыль должна быть признана в том отчетном периоде, в котором наступило налогооблагаемое событие, т.е. получение налогооблагаемой прибыли. Поскольку система налогообложения не позволяет правительству непосредственно оценить сумму налога на прибыль к получению до того, как будет опубликована финансовая отчетность общего назначения, правительство разрабатывает модель, позволяющую опосредованно оценить выручку, получаемую в результате взимания налога на прибыль. Для разработки надежной модели, правительство использует данные прошлых взысканий налога на прибыль, имеющиеся в налоговой статистике, которые сравниваются с другими наблюдаемыми явлениями. Другие явления могут включать прочую экономическую статистику, в частности, статистику ВВП, финансовые показатели, например, частичное выполнение работодателями обязательств по подоходному налогу, сбор налога с продаж (если таковой взимается) и статистику банковских операций, которая ведется центральным банком. Правительство может привлечь специалистов по эконометрике для разработки модели, которая должна быть проверена внешним аудитором на предмет соответствия международным и национальным стандартам аудита.

IG5. Модель позволяет отчитывающейся организации достоверно оценить активы и выручку, полученные по ним за отчетный период, которые потом признаются, и информация о них раскрывается в финансовой отчетности общего назначения. Приложения к финансовой отчетности общего назначения раскрывают учетную политику, включая метод оценки выручки по налогу на прибыль. При таких обстоятельствах расчет выручки от налогообложения за один отчетный период может быть пересмотрен в последующий период. Изменения в оценках признаются перспективно в соответствии с МСФО ОС 3.

Налог на добавленную стоимость (параграф 65)[33]

IG6. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает со всех организаций налог на добавленную стоимость (НДС). Налог составляет 15 процентов от добавленной стоимости и взимается продавцами с покупателей (налогоплательщиков) в момент продажи. Крупные и средние предприятия обязаны еженедельно представлять налоговому ведомству декларации по НДС в электронном формате; однако малым предприятиям разрешается заполнять декларации по НДС вручную и предоставлять их на бумажных носителях ежеквартально.

IG7. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой НДС, подлежащей получению, – при наступлении налогооблагаемого события, т.е. при осуществлении налогооблагаемой деятельности – продаже товаров или услуг с добавленной стоимостью в отчетном периоде. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором осуществляется налогооблагаемая деятельность, или позже, когда оно может достоверно оценить сумму налога к получению. Во многих случаях период предоставления налоговой декларации не совпадает с отчетным периодом. При таких обстоятельствах расчеты выручки от налогообложения за отчетный период могут быть пересмотрены в последующем периоде. Изменения в оценках признаются перспективно в соответствии с МСФО ОС 3.

Налог на товары и услуги (параграф 65)

IG8. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает налог на товары и услуги (НТУ) с продажи товаров и услуг. Налог составляет 10 процентов от стоимости проданных товаров и услуг. Большинство продавцов товаров и услуг обязаны еженедельно представлять налоговому ведомству декларации по НТУ в электронном формате. Однако малым предприятиям разрешается заполнять декларации по НТУ вручную и предоставлять их на бумажных носителях ежеквартально.

IG9. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой НТУ, подлежащей получению – при наступлении налогового события, каковым является продажа подлежащих налогообложению товаров и услуг в отчетном периоде. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором была осуществлена продажа подлежащих налогообложению товаров и услуг или, если налог не может быть достоверно оценен на конец отчетного периода, позже, как только станет возможным достоверно оценить сумму налога к получению.

Таможенная пошлина (параграф 65)

IG10. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает таможенную пошлину при импорте всех товаров. Величина пошлины зависит от вида импортируемых товаров и устанавливается на уровне, гарантирующем, что товары, произведенные внутри страны, будут продаваться в розницу дешевле. Импортируемые товары находятся на таможенных складах до тех пор, пока импортер не оплатит пошлину. Импортеры обязаны заполнять таможенные декларации на ввоз и оплачивать пошлину немедленно при проходе через таможню. Большая часть импортеров представляет такие декларации в электронном формате до прибытия товаров и осуществляет электронный перевод денежных средств на счет таможни при выгрузке товаров с судов или самолетов или при пересечении таможенной границы поездами или грузовиками.

IG11. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой пошлины, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является перемещение товаров через таможенную границу. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором товары пересекают границу, или позже, как только станет возможным достоверно оценить сумму пошлины к получению.

Налоги на наследство (параграф 65)

IG12. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает налоги на наследство в размере 40 процентов со всего имущества, стоимость которого, согласно проведенной оценке, составляет более 500 000 денежных единиц (ДЕ). Медицинские работники и сотрудники похоронных бюро обязаны уведомлять налоговое ведомство обо всех случаях смерти. После

[33] Этот столбец не является обязательным, но может быть включен в отчет, если сопоставление фактического и первоначального или окончательного бюджета допускает такое включение.

этого оценщик осуществляет промежуточную оценку имущества для определения необходимости оплаты пошлины. Судебные исполнители по вопросам недвижимости обязаны составлять опись имущества для налогового ведомства, которое оценивает имущество и определяет сумму налога с этого имущества. Заверенная копия завещания не выдается до тех пор, пока сумма налога не будет оплачена полностью. Вследствие сложностей в законодательстве о наследстве и частых обжалований сумм оценки, на урегулирование имущественных споров и сбор налога уходит в среднем четыре года.

IG13. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой налога на наследство, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является смерть человека, владевшего налогооблагаемым имуществом. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором произошла смерть человека, или позже, как только станет возможным достоверно оценить актив.

Налог на имущество (параграф 65)

IG14. Орган местного самоуправления (отчитывающаяся организация) в пределах своей юрисдикции взимает налог в размере одного процента от оценочной стоимости всего имущества. Для органов местного самоуправления отчетным периодом является период с 1 июля текущего по 30 июня следующего года. Налог взимается 31 июля; уведомления об оценке имущества отсылается владельцам в июле, а налог должен быть уплачен до 31 августа. Если налог не уплачен до этой даты, с владельцев имущества взимается штраф в размере 3 % от неоплаченной суммы задолженности ежемесячно. Налоговое законодательство позволяет правительству налагать арест на имущество и продавать его для того, чтобы взыскать налог.

IG15. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой налога на имущество, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является дата взимания налога – 31 июля. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором наступила эта дата.

Авансовые поступления налога на прибыль (параграф 66)

IG16. Правительство (отчитывающаяся организация) взимает налог на прибыль со всех резидентов – лиц, постоянно проживающих в пределах его юрисдикции. Налоговым и отчетным периодом является период с 1 января по 31 декабря. Налогоплательщики, работающие не по найму, обязаны оплатить рассчитанную годовую сумму своего налога на прибыль 24 декабря года, непосредственно предшествующего началу нового налогового года. Согласно налоговому законодательству, сумма, подлежащая оплате, устанавливается на основе суммы последней проведенной оценки с добавлением одной десятой этой суммы, если налогоплательщик не представит 24 декабря обоснования более низкого размера суммы, подлежащей оплате (если оценка налогоплательщика будет существенно ниже окончательной суммы, подлежащей оплате, применяются штрафы). По окончании налогового периода, налогоплательщики, работающие не по найму, заполняют свои налоговые декларации и либо получают возврат налога, либо выплачивают правительству оставшуюся налоговую задолженность.

IG17. Ресурсы, полученные 24 декабря от налогоплательщиков, работающих не по найму, являются авансовыми поступлениями налоговых сумм, подлежащих оплате в следующем году. Налогооблагаемым событием является получение прибыли в налоговом периоде, который еще не начался. Отчитывающаяся организация признает увеличение актива (денежные средства в банке) и увеличение обязательства (авансовые поступления).

Общецелевой грант другому уровню государственной власти (параграфы 14–16, 76)

IG18. Федеральное правительство (передающая сторона) выделяет грант в размер 10 млн ДЕ органам местного самоуправления региона, отстающего в социально-экономическом развитии. Орган местного самоуправления (отчитывающаяся организация) должен осуществлять различные социальные программы в соответствии со своим законодательством, даже если у него недостаточно денежных средств для того, чтобы начать эти программы без посторонней помощи. Грант не предусматривает наличие каких-либо условий его использования. Все органы местного самоуправления обязаны составлять и представлять финансовую отчетность общего назначения, прошедшую аудиторскую проверку.

IG19. Трансферты признаются в качестве активов и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором они были получены или могут быть получены

органами местного самоуправления, поскольку эти гранты не содержат каких-либо условий их использования и обязательств достижения результата.

Трансферты, условия использования которых не соответствуют определению условий, налагаемых на передаваемые активы (параграфы 20–25)

IG20. Федеральное правительство выделает денежный трансферт в размере 50 млн. ДЕ организации общественного сектора, занятой в строительстве социального жилья, со следующими указаниями:

(a) увеличить фонд социального жилья на дополнительные 1 000 единиц сверх других плановых увеличений; или

(b) использовать денежный трансферт для поиска альтернативных способов поддержки строительства социального жилья.

Если ни одно из этих условий использования трансферта, не будет выполнено, то организация-получатель средств должна вернуть денежные средства центральному правительству.

IG21. Организация общественного сектора, занятая в строительстве социального жилья, должна признать увеличение актива (денежных средств) и выручку в сумме 50 ДЕ. Условие использования трансферта сформулировано в трансфертном соглашении таким образом, что на получателя средств не налагается никакое обязательство по достижению результата – такое обязательство устанавливается сферой полномочий организации, а не условиями трансферта.

Трансферт государственному университету с ограничениями (параграфы 19 и 76)

IG22. Федеральное правительство (передающая сторона) передает университету (отчитывающейся организации) 200 гектаров земли в большом городе для создания университетского городка. В договоре о передаче говорится о том, что земля должна быть использована для университетского городка, но не оговаривается, должна ли будет земля возвращена, если она не будет использована для оговоренных целей.

IG23. Университет признает землю в качестве актива в Отчете о финансовом положении за тот отчетный период, в котором он получает контроль над этой землей. Земля должна быть признана по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 17. Ограничение, налагаемое на землю, не соответствует определению обязательства или критерию признания обязательства. Поэтому, университет признает выручку в отношении земли в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором земля признается в качестве актива.

Грант другому уровню государственной власти с условиями (параграфы 17–18)

IG24. Федеральное правительство (передающая сторона) предоставляет грант в размере 10 млн. ДЕ региональному правительству (отчитывающейся организации) для обновления и обслуживания парка общественного транспорта. В частности, деньги должны использоваться следующим образом: 40 процентов – на ремонт существующей железной дороги и модернизацию системы трамвайных линий, 40 процентов – на новую железную дорогу или систему трамвайных линий и 20 процентов – на закупку парка подвижного состава и благоустройство. В соответствии с условиями гранта, деньги можно использовать только для целей, установленных в договоре, и региональное правительство обязано раскрывать в приложениях к финансовой отчетности общего назначения, прошедшей аудиторскую проверку, детальную информацию об использования средств. Согласно требованиям договора, грант должен быть использован в текущем году в соответствии с установленными целями или же возвращен центральному правительству.

IG25. Денежные средства гранта признаются региональным правительством в качестве актива. Региональное правительство также признает обязательства относительно условий, налагаемых на грант. По мере того, как регион выполняет условие по разрешенному расходованию средств, размер обязательства будет сокращаться, а выручка будет признаваться в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором выполняется обязательство.

Грант на научные исследования (в сущности обменная операция) (параграф 8)

IG26. Крупная корпорация, изготавливающая чистящие средства (передающая сторона), выдает денежные средства государственному университету (отчитывающейся организации) на проведение исследования эффективности отдельных химических соединений для быстрого удаления граффити. Корпорация устанавливает, что результаты исследования будут предоставлены ей до того, как об открытии будет публично объявлено и что она имеет право сделать заявку на получение патента на состав чистящего средства.

IG27. Это обменная операция. В обмен на грант университет предоставляет исследовательские услуги и нематериальный актив, право (будущая экономическая выгода) на получение прибыли от результатов исследования. К данной операции применяются МСФО ОС 9 и МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

Списание долга (параграфы 84–87)

IG28. Федеральное правительство (передающая сторона) выдало ссуду органу местного самоуправления (отчитывающейся организации) в размере 20 млн ДЕ для строительства водоочистной станции. После соответствующих политических изменений, федеральное правительство принимает решение о списании долга. При этом не устанавливаются никакие условия списания этого долга. Федеральное правительство в письменной форме уведомляет орган местного самоуправления о своем решении; оно также прилагает к этому уведомлению всю кредитную документацию, содержащую пояснения того, что долг был списан.

IG29. При получении письменного уведомления и документации от центрального правительства, сообщающих об этом решении, орган местного самоуправления отказывается от признания обязательства по ссуде и признает выручку в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором было списано обязательство.

Приобретение имущества с обменными и необменными компонентами (параграфы 8–11, 39–41)

IG30. Государственная школа (отчитывающаяся организация) покупает землю стоимостью 100 000 денежных единиц (ДЕ) у органа местного самоуправления за 50 000 ДЕ. Отчитывающаяся организация заключает, что необменная операция включает два компонента: обменный и необменный. Один компонент включает покупку половины доли на землю за 50 000 денежных единиц (ДЕ), другой компонент является необменной операцией, в результате которой оставшаяся половина доли на землю передается школе.

IG31. В финансовой отчетности общего назначения за отчетный период, в котором проводится операция, государственная школа признает землю по стоимости 100 000 денежных единиц (ДЕ) (затраты в размере 50 000 ДЕ и трансферт в размере 50 000 ДЕ), сокращение своего актива (денежных средств) в размере 50 000 ДЕ и выручки от необменной операции в размере 50 000 ДЕ (справедливая стоимость увеличения признанных чистых активов).

Предполагаемое наследование (параграфы 90–92)

IG32. В своем завещании недавняя выпускница государственного университета в возрасте 25 лет называет университет (отчитывающуюся организацию) первичным бенефициаром. Это сообщается университету. Выпускница не состоит в браке, не имеет детей и владеет имуществом, оцениваемым в настоящее время в 500 000 ДЕ.

IG33. Государственный университет не признает актив или выручку в своей финансовой отчетности общего назначения за период, в котором было составлено завещание. Для наследования прошлым событием является смерть завещателя (передающей стороны), которая не наступила.

Залог – телевизионное обращение с целью сбора средств для государственной больницы (параграф 104)

IG34. Вечером 30 июня 20X5 года станция регионального телевидения транслирует обращение к общественности касательно сбора средств для государственной больницы (отчитывающейся организации). Годовой отчетной датой для государственной больницы является 30 июня. Телезрители звонят или посылают сообщения по электронной почте, обещая отослать пожертвования указанных денежных сумм. К концу телевизионного обращения сумма обещанных средств достигла 2 млн. ДЕ. Обещанные пожертвования никак не связывают обязательствами тех, кто эти обещания делает. Опыт предыдущих обращений показывает, что производится приблизительно 75 процентов обещанных пожертвований.

IG35. Государственная больница не признает никакой суммы в своей финансовой отчетности общего назначения относительно обещаний. Организация не контролирует ресурсы, связанные с обещанием, так как она не может исключить или регулировать доступ передающих организаций к экономическим выгодам или возможности полезного использования обещанных ресурсов, следовательно, она не может признать актив или связанную с ним выручку до тех пор, пока пожертвование не станет для донора имеющим обязательную силу обязательством.

Штраф (параграфы 88–89)

IG36. Крупная корпорация признана виновной в загрязнении реки. В качестве наказания ей необходимо ликвидировать загрязнение и оплатить штраф в размере 50 млн ДЕ. Компания находится в хорошем финансовом состоянии и может оплатить штраф. Компания объявляет, что она не будет подавать апелляцию.

IG37. Правительство (отчитывающаяся организация) признает дебиторскую задолженность и выручку в 50 млн ДЕ в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором был наложен штраф.

Признаваемая внешняя помощь (параграфы 76 –82)

IG38. Федеральное правительство А (отчитывающаяся организация) вступает в соглашение о внешней помощи с Центральным правительством Б. Данное соглашение касается предоставления Центральным правительством Б помощи Центральному правительству А в виде грантов на развитие системы здравоохранения Центрального правительства А в течение двух лет. Соглашение о внешней помощи становится обязательным для обеих сторон. Соглашение устанавливает детали помощи, предоставляемой Национальному правительству А. Стоимость предоставляемой помощи оценивается Правительством А в 5 млн ДЕ.

IG39. Когда соглашение о внешней помощи становится обязательным, Национальное правительство А признает актив (получаемый) в сумме 5 млн ДЕ и такую же сумму выручки. Когда соглашение становится обязательным, денежные средства соответствуют определению актива и критериям признания актива. Какие-либо условия, требующие от субъекта признания обязательства, по данному соглашению не предусматриваются.

Выручка гуманитарных организаций (параграфы 76, 93–97)

IG40. Организации Green Aid существует за счет финансирования группой правительств. Правительства подписали формальное соглашение, определяющее процент финансирования каждым правительством в утвержденном бюджете организации Green Aid. Организация Green Aid может использовать ресурсы только для покрытия расходов бюджетного года, в течение которого обеспечивается поступление выделенных средств. Финансовый год организации Green Aid начинается 1 января. Бюджет организации Green Aid был утвержден в октябре предыдущего года, и счета были отправлены по почте отдельным правительствам через десять дней после того, как бюджет был утвержден. Одни правительства производят оплату до начала финансового года, а другие – в течение финансового года. Однако, основываясь на прошлом опыте, можно допустить, что отдельные правительства вряд ли будут платить то, что должны, как в течение финансового года, так и в будущем.

IG41. Для бюджетного года 20X8 были установлены следующие параметры сумм и сроки выплат:

	(ДЕ)
Бюджет, утвержденный 4 ноября 20X7	55
Сумма по счету на 31 декабря. 20X7	55
Трансферты, полученные на 31 декабря 20X7	15
Трансферты, полученные в течение 20X8 года	38
Сумма, не полученная до 31 декабря 20X8 года и которая, по всей вероятности, не будет получена	2

IG42. В 20X7 году организация Green Aid признает актив в 15 млн ДЕ по сумме трансферта, полученного в начале 20X8 года, поскольку она получает контроль над активом при получении и

депонировании трансферта на ее банковский счет. Признается эквивалентная сумма обязательства, равная авансовому доходу в размере 15 млн ДЕ.

IG43. В 20X8 году организация Green Aid признает выручку от трансфертов, составляющую 53 млн. ДЕ. В приложениях к финансовой отчетности общего назначения делается раскрытие информации по выставленным счетам на сумму 55 млн. ДЕ и оценочного резерва по сомнительным долгам на сумму 2 млн. ДЕ.

Товары в натуральной форме, признаваемые в качестве выручки (параграфы 42, 93–97)

IG44. Правительство А имеет договоренность с отчитывающейся организацией общественного сектора Aid Agency Inc., согласно которой Правительство А осуществляет поставки риса для выполнения взятых на себя обязательств перед компанией Aid Agency Inc. Исходя из прошлых данных, говорящих о возможности невыполнения правительством взятых на себя обязательств, компания Aid Agency Inc. приняла учетную политику признания активов и выручки по факту получения обещанного риса. Правительство А обещает выделить 300 000 ДЕ компании Aid Agency Inc. в течение 20X5 года. Затем, 12 января 20X5 года, правительство А передает 1 000 тонн риса компании Aid Agency Inc. Передача риса совершается в одном из портов передающей страны. Согласно положениям соглашения о финансировании между компанией Aid Agency Inc. и Правительством А, рис оценен по ранее согласованной стоимости в 300 ДЕ за тонну, чтобы в результате передачи 1 000 тонн риса Правительство А полностью выполнило свое финансовое обязательство по предоставлению 300 000 ДЕ. В течение февраля и марта 20X5 года компания Aid Agency Inc. поставляет рис в сеть региональных дистрибьюторских организаций в странах Б и В для удовлетворения потребности голодающих.

IG45. На 12 января 20X5 года рыночная стоимость 1 000 тонн риса составляла: 280 000 ДЕ в стране Правительства А; 250 000 ДЕ на международном рынке товаров; 340 000 ДЕ в стране-получателе Б и 400 000 ДЕ в стране-получателе В.

IG46. Для измерения выручки, признанной компанией Aid Agency Inc, должна быть определена справедливая рыночная стоимость риса на дату совершения пожертвования. Финансовое соглашение между донором и компанией Aid Agency Inc, позволяющее оценить стоимость риса в 300 ДЕ за тонну, зависит от конфиденциального соглашения между двумя сторонами и не обязательно отражает рыночную стоимость риса. Как у компании Aid Agency Inc, так и у Правительства А (донора) есть альтернатива покупки риса на мировом рынке по сниженной цене в 250 000 ДЕ. В отдельных странах рыночная стоимость товара может колебаться – либо в результате наличия торговых барьеров, либо, как в случае со странами-получателями, в результате наличия временных перекосов вследствие острой нехватки продуктов питания, поэтому стоимость товара в этих странах может не учитывать размер трансферта между покупателем и продавцом на организованном рынке. Поэтому цена, составляющая на мировом рынке 250 000 ДЕ – самое достоверное отражение справедливой рыночной стоимости риса, предусмотренного для пожертвования. Компания Aid Agency Inc. признает увеличение актива (полученный рис) и выручки в 250 000 ДЕ в своей финансовой отчетности общего назначения за тот год, в который был получен трансферт.

Раскрытие информации о непризнанных услугах в натуральной форме (параграфы 98–102, 108)

IG47. Учетная политика государственной больницы (отчитывающаяся организация) состоит в том, чтобы признавать добровольные услуги в качестве активов и выручки, если они соответствуют определению актива и критериям признания активов. Больница включает услуги добровольцев в свой перечень услуг в рамках организованной программы. Главной целью программы является погружение добровольцев в больничную среду и поощрение профессии работника по уходу за больными. Добровольцы должны быть в возрасте не меньше шестнадцати лет и должны работать 1 раз в неделю по 4 часа в утреннюю или дневную смену в течение шести месяцев. Во время первой рабочей смены добровольцы должны научиться ориентироваться в больнице. Многие местные средние школы разрешают учащимся выполнять подобную работу в рамках своих образовательных программ. Добровольцы работают под руководством квалифицированной медсестры и выполняют обязанности, не связанные напрямую с медицинским уходом, например, навещают больных пациентов и читают им вслух. Труд добровольцев не оплачивается государственной больницей, и то, что они делают, не может выполняться медицинским персоналом больницы в случае их отсутствия.

IG48. Больница проводит анализ договоров, заключенных с добровольцами, и делает вывод о том, что, по крайней мере в первые шесть месяцев их работы, больница имеет достаточный контроль над их услугами, что соответствует определению контроля над активом. Больница также делает вывод о том, что она получает возможность полезного использования в виде услуг добровольцев, соответствующий определению актива. Однако она заключает, что не может достоверно оценить справедливую рыночную стоимость услуг, предоставляемых добровольцами, вследствие отсутствия эквивалентно оплачиваемых должностей, как в больнице, так и в других учреждениях здравоохранения или социальной защиты в регионе. Больница не признает услуги в натуральной форме, предоставленные добровольцами. Больница осуществляет раскрытие информации относительно количества часов услуг, предоставленных добровольцами за отчетный период, и предоставляет описание этих услуг.

Взносы собственников (параграфы 37–38)

IG49. В 20X0 году соседствующие города Альтоне, Беролини и Кадоми создают организацию Tri-Cities Electricity Generating Service (TSEGS) (отчитывающаяся организация). Устав создаваемой организации TSEGS является обязательным для муниципальных органов власти и гарантирует им равные доли собственности, которые можно изменить только по соглашению. Для учреждения организации TCEGS города делают взнос в сумме 25 млн. ДЕ каждый. Данные взносы соответствуют определению взносов собственников, которые признаются создаваемой организацией в этом качестве. Уставом также предусматривается покупка продукции организации TCEGS городами соразмерно их доли собственности. Цена покупки равна совокупным затратам на производство. В 20X9 году город Беролини дает разрешение на строительство алюминиевого завода в пределах города, что повлечет за собой увеличение потребления электроэнергии в городе в два раза. Эти три города решают внести поправки в устав TCEGS, разрешающие городу Беролини осуществлять взносы собственников для строительства дополнительной электростанции. После независимой оценки TCEGS, города приходят к соглашению о том, что город Беролини может осуществить взносы собственников в размере до 50 ДЕ, при этом его доля собственности увеличится до 49,9 %, а доли городов Альтоне и Кадоми снизятся до 25,05 % каждая.

IG50. Когда поправка к уставу станет обязательной, TCEGS признает увеличение в активах в размере 50 млн ДЕ (денежные средства или взносы собственников, подлежащие получению) и взносы собственников в размере 50 млн ДЕ.

Условия соглашения по гранту, не требующие признания обязательства (параграфы 20–25)

IG51. Департамент Национального парка (отчитывающаяся организация) страны А получает грант в размере 500 000 ДЕ от Департамента по предоставлению двусторонней помощи страны Б. Соглашение по гранту предусматривает выполнение требования об использовании гранта на восстановление вырубленных лесов в регионах, где находятся природные заповедники страны А, а также возвращения выделенных средств стране Б в случае нецелевого использования гранта. Условия соглашения по предоставленному гранту могут быть принудительно приведены в исполнение в судах страны А и в международных судебных органах. Департамент Национального парка использует гранты одной и той же передающей организации в течение тринадцати лет. В предыдущие годы грант был потрачен не на предусмотренные соглашением цели, а на приобретение дополнительного участка земли, прилегающего к национальным паркам для включения в парковую зону. За прошедшие тринадцать лет Департамент Национального парка не проводил восстановления зоны вырубленных лесов. Департамент по предоставлению двусторонней помощи страны Б осведомлен о нарушении условий соглашения.

IG52. Департамент Национального парка проводит анализ операции и делает заключение о том, что, хотя условия соглашения могут быть выполнены в принудительном порядке, так как они не были выполнены Департаментом по предоставлению двусторонней помощи в прошлом, в силу того, что нет уверенности в их выполнимости в будущем, условия обладают лишь формой, но не содержанием условий или ограничений, налагаемых на передаваемые активы. Департамент Национального парка признает увеличение в активах и выручку от гранта (денежные средства в банке), но не признает обязательство.

Раскрытие информации в финансовой отчетности Правительства А (параграф 106–108)

IG53. В отношении года, заканчивающегося 31 декабря 20X2, Правительство А впервые составляет и представляет финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО ОС. В финансовой отчетности Правительство осуществляет раскрытие следующей информации:

Отчет о финансовых результатах деятельности

	20X2 (тыс. ДЕ)	20X1 (тыс. ДЕ)
Выручка от необменных операций		
Выручка от налогообложения		
Выручка от налога на прибыль (приложения 4 и 8)	XXX	XXX
Налог на товары и услуги (приложение 5)	XXX	XXX
Налоги на собственность (приложения 6 и 9)	XX	XX
Выручка от трансфертов		
Трансферты от других правительств (приложение 7)	XXX	XXX
Подарки, пожертвования, товары в натуральной форме (приложение 13)	X	X
Услуги в натуральной форме (приложения 15 и 16)	X	X

Отчет о финансовом положении

Текущие активы		
Денежные средства в банке	XX	XX
Налоги, подлежащие получению		
Налог на товары и услуги, подлежащий получению (приложение 5)	XX	XX
Трансферты, подлежащие получению		
Трансферты от других правительств, подлежащие получению (приложение 7)	X	X
Необоротные активы		
Земля (приложение 11)	XXX	XXX
Основные средства (приложения 12 и 14)	XX	XX
Текущие обязательства		
Обязательства, признанные в соответствии с соглашениями по трансфертам (приложение 10)	XX	XX
Авансовые поступления		
Налоги	X	X
Трансферты	X	X

Приложения к финансовой отчетности

Учетная политика

Признание выручки от необменных операций

1. Активы и выручка, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, признаются в соответствии с МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Однако правительство использует в своих интересах переходные положения данного Стандарта в отношении налогов и налогов на прибыль и имущество.

   Кроме налогов на прибыль и налогов на имущество, активы и выручка, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, признаются в том периоде, в котором происходит налогооблагаемое событие, при условии, что активы соответствуют определению актива и критериям признания актива. Налоги на прибыль и налоги на имущество признаются в том периоде, в котором поступает оплата по налогообложению (см. приложения 4 и 6).

2. Активы и выручка, возникающие в результате проведения трансфертных операций, признаются в том периоде, в котором трансфертное соглашение становится обязательным, за исключением услуг в натуральной форме. Правительство признает только такие услуги в натуральной форме, которые предоставляются в рамках определенной организованной программы, в соответствии с которой можно определить их справедливую стоимость с учетом рыночных тарифов. Другие услуги в натуральной форме не признаются.

3. Если на трансферт наложены условия, при невыполнении которых требуется осуществить возврат переданных ресурсов, правительство признает обязательство до тех пор, пока условие не будет выполнено.

Метод оценки основных категорий выручки от необменных операций

Налоги

4. Выручка по налогу на прибыль оценивается по номинальной стоимости денежных средств и их эквивалентов, полученных за отчетный период. В настоящее время Правительство разрабатывает статистическую модель оценки прибыли от налога на прибыль по методу начисления. Такая модель основывается на статистических налоговых данных, учет которых ведется с 19X2 года, а также другой статистической информации, включая средний еженедельный доход, валовой внутренний продукт, потребительские и производственные ценовые индексы. Правительство ожидает, что данная модель позволит достоверно оценить прибыль от налоговых поступлений по методу начисления за отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 20X4 года. Никакая сумма, относящаяся к налогам на прибыль, подлежащим получению, Правительством не признается.

5. Активы и выручка, получаемые по налогу на товары и услуги, первоначально оцениваются по справедливой стоимости активов, возникающих у Правительства за отчетный период, преимущественно в виде денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности по налогу на товары и услуги. Источником информации служат налоговые декларации на товары и услуги, заполняемые налогоплательщиками в течение года, и на другие прогнозируемые суммы, которые будут выплачены правительству. Использование электронной системы заполнения налоговых деклараций, установленной в 20X0 году, обеспечивает высокий уровень налоговой дисциплины и низкий уровень ошибок налогоплательщиков. Высокий уровень налоговой дисциплины и низкий уровень ошибок позволили правительству разработать надежную статистическую модель оценки выручки, от налоговых поступлений.

   Сумма налогов на товары и услуги, подлежащая получению – это рассчитанная сумма, подлежащая получению от налогов, относящихся к отчетному периоду и остающихся неуплаченными на 31 декабря 20X2 года за вычетом обязательств по безнадежным долгам.

6. Налог на наследство в размере 40 % налагается на все имущество умерших, однако первые 400 000 ДЕ каждого имущества освобождаются от налога. Активы и выручка от налогов на наследство оцениваются по номинальной стоимости денежных средств, полученных в течение отчетного периода, или по справедливой рыночной стоимости на дату приобретения прочих активов, полученных в течение периода в соответствии с рыночными оценками или независимой оценкой профессионального оценщика.

Выручка от трансфертов

7. Активы и выручка, признаваемые в качестве результатов проведения трансферта, оцениваются по справедливой стоимости активов, признанных на дату признания. Денежные активы измеряются по их номинальной стоимости, пока стоимость денег с учетом фактора времени не станет существенной, в случае чего используется дисконтированная стоимость, рассчитанная с использованием ставки дисконтирования, отражающей риски, связанные с владением актива. Неденежные активы оцениваются по их справедливой стоимости, которая определяется на основании текущей рыночной стоимости или посредством независимой оценки профессионального оценщика. Дебиторская задолженность признается, если имеется обязательное к исполнению трансфертное соглашение, но денежные средства или другие активы еще не были получены.

Налоги, суммы которых невозможно достоверно оценить в том периоде, в котором наступает налогооблагаемой событие

8. Правительство не имеет возможности непосредственно оценить активы от налога на прибыль в период получения прибыли всеми налогоплательщиками и поэтому использует в своих интересах переходные положения МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» для разработки модели косвенной оценки выручки от налогообложения в период получения прибыли налогоплательщиками. Правительство определяет, что, используя модель, оно сможет достоверно оценить суммы налога на прибыль на основе метода начисления за отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 20X4 года.

9. Что касается налогов на наследство, вследствие наблюдающегося низкого уровня налоговой дисциплины, правительство не в состоянии оценить сумму активов и выручки, начисляемый в период, в котором умирают лица, владевшие собственностью, подлежащей налогообложению. Поэтому правительство признает налоги на наследство в момент непосредственной оплаты налога. Налоговое ведомство продолжает разработку надежного метода оценки получаемых активов и выручки в тот год, в который наступает налогооблагаемое событие.

Обязательства, признаваемые в отношении трансфертов

10. 31 декабря 20X2 года правительство признало обязательство на сумму XX 000 денежных единиц (ДЕ), налагаемое на трансферт, передаваемый ему, при условии строительства государственной больницы. 31 декабря правительство получило оплату денежными средствами, однако, строительство больницы не началось, хотя проведение тендера на строительство объекта было предусмотрено 30 ноября 20X2 года.

Активы, на которые налагаются ограничения

11. Участок земли стоимостью в XX 000 ДЕ был передан в качестве пожертвования в течение 20X2 года с некоторыми ограничениями, в соответствии с которыми участок земли должен использоваться только для целей государственного здравоохранения и не продаваться в течение 50 лет. Земля была приобретена передающей стороной на публичных торгах непосредственно до ее передачи в качестве трансферта, и аукционная цена представляет собой ее справедливую стоимость.

12. Производственное и прочее оборудование включает сумму XX 000 ДЕ, являющейся балансовой стоимостью картины, переданной картинной галерее в качестве пожертвования в 19X2 году, находящейся под контролем правительства. Согласно установленному ограничению, ее нельзя продавать в течение 40 лет. Картина оценивается по справедливой рыночной стоимости, определяемой независимой оценкой.

Основные категории полученного наследования, подарков, пожертвований и товаров в натуральной форме

13. Трансферты получают в виде дарений, пожертвований и товаров в натуральной форме – в основном, это медицинские и школьные принадлежности (товарно-материальные запасы), медицинское и школьное оборудование и предметы искусства (классифицируемые как оборудование). Подарки и пожертвования получают, прежде всего, от частных благотворителей. Больницы, школы и художественные галереи, которые находятся под контролем правительства, признают данные активы, когда им передается контроль над ними, обычно сразу после получения ресурсов в виде денежных или основных средств. Правительство не принимает эти

трансферты при наличии условий или ограничений, если стоимость предлагаемого трансферта не превышает XX 000 денежных единиц (ДЕ).

14. В течение 20X2 года, в рамках соглашения о внешней помощи с Правительством B, Правительству A было поставлено компьютерное оборудование стоимостью в XX 000 денежных единиц (ДЕ) на условиях, что данное оборудование будет использоваться Министерством образования или будет возвращено Правительству B.

Услуги в натуральной форме

15. Больницы, находящиеся под контролем правительства, получали медицинские услуги в натуральной форме от врачей-терапевтов в рамках организованной программы добровольной помощи медицинских работников. Подобные добровольные услуги в натуральной форме признаются в качестве выручки и затрат в Отчете о финансовых результатах деятельности по их справедливой стоимости, определяемой в соответствии с тарифами оплаты труда медицинских работников.

16. Больницы, школы и художественные галереи, находящиеся под контролем правительства, также получали помощь от добровольцев, работавших в качестве гидов, помощников учителей и врачей в рамках специально организованных программ. Такие добровольцы оказывают ценную поддержку этим учреждениям в достижении их целей. Однако такие услуги нельзя достоверно оценить, так как на внутреннем рынке труда не существует эквивалентных оплачиваемых должностей, и эти услуги не предоставлялись бы вообще, если бы этих добровольцев не было. Правительство не признает такие услуги в Отчетах о финансовом положении или в Отчетах о финансовых результатах деятельности.

Льготные займы (параграфы 105A и 105 B)

IG54. Организация получает от многостороннего агентства по развитию финансирование в размере 6 миллионов ДЕ для строительства 10 школ в течение следующих 5 лет. Финансирование предоставляется на следующих условиях:

- 1 миллион ДЕ из суммы финансирования возвращать нет необходимости, при условии, что школы будут построены;
- 5 миллионов ДЕ из суммы финансирования необходимо вернуть следующим образом:

  Год 1: долг не выплачивается

  Год 2: выплачивается 10% долга

  Год 3: выплачивается 20% долга

  Год 4: выплачивается 30% долга

  Год 5: выплачивается 40% долга
- Ставка процента составляет 5% ежегодно в течение срока займа (предположим, что процент выплачивается ежегодно в конце периода). Рыночная ставка процента по аналогичным займам составляет 10%.
- В той мере, в какой школы не будут построены, финансирование должно быть возвращено донору (предположим, что донор использует эффективную систему мониторинга и имеет опыт требования возврата неиспользованных средств).
- Организация построила следующие школы в течение срока займа:

  Год 1: построена 1 школа

  Год 2: построено 3 школы

  Год 3: построено 5 школ

  Год 4: построено 10 школ

Анализ

Организация фактически получила грант в размере 1 миллиона ДЕ и заем в размере 5 ДЕ (Примечание: Организация рассмотрит, является ли 1 миллион ДЕ по сути взносом собственников или выручкой;

предположим, что в целях данного примера 1 миллион ДЕ представляет собой выручку). Она также получила дополнительный грант в размере 784 550 ДЕ (разница между поступлениями по займу в размере 5 миллионов ДЕ и дисконтированной стоимостью договорных потоков денежных средств по займу, подсчитанной с использованием рыночной ставки процента в 10%).

Грант в размере 1 миллиона ДЕ + 784 550 ДЕ учитывается в соответствии с настоящим Стандартом, а заем с соответствующими выплатами процента и основного долга по договору - в соответствии с МСФО ОС 29.

1. При первоначальном признании организация признает следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
Кт	Заем		4 215 450 ДЕ
Кт	Обязательство		1 784 550 ДЕ

2. Год 1: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	178 455 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		178 455 ДЕ

(1/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ)

(Примечание: в данном примере не отражены журнальные проводки по выплате процентов и основного долга, а также начислению процентов, поскольку он предназначен для иллюстрации признания выручки, возникающего в результате льготного займа. Полные примеры включены в Иллюстративные примеры, приведенные в МСФО ОС 29).

3. Год 2: организация признает следующее (предположим, что впоследствии организация оценивает льготный заем по амортизированной стоимости):

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		356 910 ДЕ

(3/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 178 455 ДЕ)

4. Год 3: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		356 910 ДЕ

(5/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 535 365 ДЕ)

5. Год 4: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	892 275 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		892 275 ДЕ

(все школы построены, 1 784 550 ДЕ – 892 275 ДЕ)

Если бы льготный заем был предоставлен без условий, организация признала бы при первоначальном признании следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
Кт	Заем		4 215 450 ДЕ
Кт	Выручка от необменной операции		1 784 550 ДЕ

Декабрь 2006 г.

МСФО ОС 24 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Введение IN1–IN9

Цель 1

Сфера применения 2–6

Определения 7–13

Утвержденные бюджеты 8–10

Первоначальный и итоговый бюджет 11–12

Фактические суммы 13

Представление информации о сравнении бюджетных и фактических сумм 14–38

Представление и раскрытие информации 21–24

Уровень агрегации 25–28

Отличия итогового бюджета от первоначального 29–30

Сопоставимая информация 31–36

Многолетние бюджеты 37–38

Раскрытие информации о методах формирования бюджета, бюджетном периоде и сфере применения бюджета 39–46

Сверка фактических сумм, приведенных в сопоставимой информации, и фактических сумм, представленных в финансовой отчетности 47–53

Дата вступления в силу 54–55

Основание для заключений

Иллюстративные примеры

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности» изложен в параграфах 1–55. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 24 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3, «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

Причины публикации МСФО ОС

IN1. Большинство правительств готовят и публикуют финансовые бюджеты в виде официальных документов или делают их доступными для общественности иным образом. Бюджетные документы подлежат широкому распространению и разглашению. Бюджет отражает финансовые характеристики планов правительства на предстоящий период, является ключевым инструментом управления финансами и финансового контроля, а также центральным компонентом процесса, предусматривающего надзор со стороны правительства и парламента (или аналогичного органа) за финансовыми параметрами операций.

IN2. Кроме того, от некоторых организаций может потребоваться (либо они самостоятельно принимают такое решение) публиковать свой утвержденный бюджет (бюджеты). В таких случаях организация также будет нести ответственность за соблюдение и исполнение утвержденного бюджета (бюджетов).

IN3. До публикации настоящего МСФО ОС МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» рекомендовал, но не требовал включать в финансовую отчетность информацию о сравнении с бюджетными суммами в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет составляются с использованием одного и того же метода. Тем не менее, бюджет (бюджеты), за который организация несет ответственность, может составляться и представляться с использованием методов, отличных от тех, что используются для финансовой отчетности. МСФО ОС 1 не требовал и не рекомендовал раскрывать информацию о сравнениях с бюджетом при таких обстоятельствах и не предоставлял указаний относительно деталей, подлежащих раскрытию, или способа представления, если организация принимала решение сделать такое сравнение.

IN4. Настоящий Стандарт определяет перечень информации, обязательной для раскрытия организациями, несущими ответственность за соблюдение и исполнение утвержденного бюджета (бюджетов) независимо от того, готовятся ли и представляются ли бюджеты и финансовая отчетность с использованием одного и того же метода.

Основные характеристики МСФО ОС

Применение

IN5. Стандарт применяется к организациям общественного сектора, которые публикуют утвержденный бюджет (бюджеты) в соответствии с требованиями, предъявляемыми к организации законодательными или другими уполномоченными органами, или на добровольной основе с целью повышения прозрачности своей финансовой отчетности. Он требует, чтобы такие организации раскрывали определенную информацию о бюджетных и фактических суммах в своей финансовой отчетности или в других отчетах. Он не требует, чтобы организации общественного сектора публиковали утвержденные бюджеты, и не определяет требования к подготовке или представлению публикуемых утвержденных бюджетов.

Раскрытие информации

IN6. Настоящий Стандарт требует, чтобы финансовая отчетность организаций общественного сектора, публикующих утвержденный бюджет (бюджеты), включала следующее:

(a) сравнение фактических сумм с суммами в первоначальном и итоговом бюджете. Данное сравнение должно осуществляться с использованием того же метода учета, который принят для бюджета, даже если он отличается от принятого для финансовой отчетности. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» с целью описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В некоторых странах термин «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут использоваться в том же значении, что и «фактический».

(b) объяснение существенных различий между бюджетными и фактическими суммами, за исключением тех случаев, когда такое объяснение включено в другие официальные документы, публикуемые вместе с финансовой отчетностью;

(c) сверка фактических сумм, представленных в бюджете, с фактическими суммами, представленными в финансовой отчетности, в случаях, когда методы учета, принятые для финансовой отчетности и для бюджета, отличаются.

IN7. Настоящий МСФО ОС разрешает вносить информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в финансовую отчетность в качестве дополнительных столбцов основной финансовой отчетности только в тех случаях, когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации.

IN8. Настоящий МСФО ОС также требует раскрывать информацию о причинах возникновения различий между первоначальным и итоговым бюджетом, включая те различия, которые возникают из-за перераспределения средств внутри бюджета или других факторов, таких как изменения политической обстановки, стихийные бедствия или другие непредвиденные события. Данная информация может быть представлена в примечаниях к финансовой отчетности или в отчете, публикуемом одновременно с финансовой отчетности или ранее.

IN9. В соответствии с настоящим МСФО ОС не требуется раскрывать сопоставимую информацию в отношении предыдущего периода.

Цель

1. Настоящий Стандарт требует сопоставления бюджетных и фактических сумм, возникающих вследствие исполнения бюджета, для включения в финансовую отчетность организаций, от которых требуется (либо они самостоятельно принимают такое решение) публиковать свой утвержденный бюджет (бюджеты) и которые впоследствии несут за него ответственность. Стандарт также требует в составе раскрываемой информации объяснять причины возникновения существенных различий между бюджетными и фактическими суммами. Соблюдение требований настоящего Стандарта обеспечит исполнение организациями общественного сектора принятых обязанностей в отношении представления отчетности и улучшит прозрачность их финансовой отчетности путем демонстрации (a) соответствия утвержденному бюджету (бюджетам), за который они несут ответственность, и (b) в случаях, когда бюджет (бюджеты) и финансовая отчетность составляются на единой основе, результатов их финансовой деятельности относительно достижения бюджетных показателей.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием, которым необходимо или которые приняли решение публиковать утвержденный бюджет (бюджеты).**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. Настоящий Стандарт не требует ни публикации утвержденных бюджетов, ни раскрытия информации в финансовой отчетности о непубликуемых утвержденных бюджетах или сопоставления с ними.

6. В некоторых случаях утвержденные бюджеты составляются с целью охватить все виды деятельности, контролируемые организацией общественного сектора. В других случаях к отдельным утвержденным бюджетам могут предъявляться требования о публикации информации об отдельном виде деятельности, нескольких видах деятельности или организациях, включенных в финансовую отчетность правительства или другой организации общественного сектора. Это может произойти в тех случаях, (a) когда, например, финансовая отчетность правительства охватывает государственные органы или программы, имеющие операционную независимость и составляющие собственные бюджеты, или в случаях, (b) когда бюджет подготовлен только для сектора государственного управления. Настоящий Стандарт применяется ко всем организациям, представляющим финансовую отчетность, в случаях, когда они публикуют утвержденные бюджеты или их компоненты.

Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

   <u>Метод учета</u> – метод начисления или кассовый метод в соответствии с определениями, приведенными в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора по методу начисления и в Международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора по кассовому методу.

   <u>Годовой бюджет</u> – бюджет, утвержденный на один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозы на периоды после бюджетного периода.

   <u>Ассигнования</u> – разрешение законодательного органа на выделение средств для целей, определенных законодательным или другим уполномоченным органом.

   <u>Утвержденный бюджет</u> – статьи расходов, утвержденные законодательством, нормативно-правовыми актами о бюджетных ассигнованиях, правительственными постановлениями и другими распоряжениями, принятыми в отношении выручки или поступлений, предполагаемых в бюджетном периоде.

<u>Метод формирования бюджета</u> – метод начисления, кассовый или иной метод учета, принятый для бюджетного процесса и утвержденный законодательным органом.

<u>Сопоставимая информация</u> – фактические суммы, представленные с использованием единого метода учета, единого метода классификации, для одних и тех же организаций и за тот же период, что и утвержденный бюджет.

<u>Итоговый бюджет</u> – бюджет, скорректированный на все резервы, переходящие суммы, трансферты, ассигнования, дополнительные ассигнования и другие законодательно или нормативно утвержденные изменения, относящиеся к бюджетному периоду.

<u>Многолетний бюджет</u> – бюджет, утвержденный на срок более чем один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозные данные на периоды, идущие после бюджетного периода.

<u>Первоначальный бюджет</u> – бюджет, изначально утвержденный на бюджетный период.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Утвержденные бюджеты

8. Утвержденный бюджет, определенный настоящим Стандартом, отражает предполагаемые доходы или поступления, ожидаемые в годовом или многолетнем бюджетном периоде, в основе которых лежат текущие планы и ожидаемые экономические условия в течение бюджетного периода, и расходы, утвержденные законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями. Утвержденный бюджет не является предварительной оценкой или прогнозом, основанным на допущениях о будущих событиях и возможных действиях руководства, которые не обязательно будут иметь место. Аналогичным образом, утвержденный бюджет отличается от перспективной финансовой информации, которая может быть изложена в форме плана или прогноза, или сочетания и того и другого, например, план на один год плюс прогноз на пять лет.

9. В некоторых странах утверждение бюджета может предусматривать придание ему законной силы. В других странах утверждение бюджета может быть осуществлено без присвоения ему статуса закона. Независимо от особенностей процесса утверждения, важной чертой утвержденных бюджетов является то, что право использовать денежные средства государственного казначейства или аналогичного органа на конкретные и согласованные цели предоставляется высшим законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями. Утвержденный бюджет устанавливает право на осуществление расходов по определенным статьям. В целом статьи расходов рассматриваются как утвержденные законом лимиты, в рамках которых организация должна осуществлять свою деятельность. В некоторых странах утвержденный бюджет, за который организация будет нести ответственность, может быть представлен первоначальным бюджетом, а в других странах – итоговым бюджетом.

10. Если бюджет не утвержден до начала бюджетного периода, первоначальным бюджетом считается тот бюджет, который был утвержден первым для применения в бюджетном году.

Первоначальный и итоговый бюджет

11. Первоначальный бюджет может включать остаток ассигнованных средств, который автоматически переносится с предыдущих лет в соответствии с законом. Например, процессы формирования государственного бюджета в некоторых странах включают правовую норму, которая требует автоматического переноса ассигнований для покрытия обязательств предыдущего года. Обязательства охватывают возможные будущие финансовые обязательства, проистекающие из текущего договорного соглашения. В некоторых странах они могут называться обязательствами или обременениями и включают невыполненные заказы на покупку и договоры, по которым товары или услуги еще не были получены.

12. Дополнительные ассигнования могут потребоваться в тех случаях, когда расходы, возникающие, например, по причине войны или стихийных бедствий, не предусмотрены первоначальным бюджетом в достаточной мере. Кроме того, в течение бюджетного периода может наблюдаться дефицит бюджетных доходов, и может возникнуть необходимость во внутренних трансфертах

между статьями или разделами бюджета для учета изменений в приоритетах финансирования в течение финансового периода. Следовательно, денежные средства, выделенные организации, могут быть исключены из первоначально ассигнованных на бюджетный период с целью поддержания бюджетной дисциплины. Итоговый бюджет включает все такие утвержденные изменения или поправки.

Фактические суммы

13. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» для описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В некоторых странах термины «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут быть использованы в том же значении, что и «фактический» или «фактическая сумма».

Представление информации о сравнении бюджетных и фактических сумм

14. **При условии соблюдения требований параграфа 21 организация должна представлять сравнение бюджетных сумм, за которые она несёт ответственность, и фактических сумм, в виде отдельной дополнительной финансовой отчетности или дополнительных столбцов в финансовой отчетности, представляемой в соответствие с МСФО ОС. Сравнение бюджетных и фактических сумм должно содержать следующую информацию отдельно по каждому уровню государственного надзора:**

    (a) **суммы первоначального и итогового бюджета;**

    (b) **фактические суммы, подготовленные на основе сопоставимой информации; и**

    (c) **объяснение существенных различий между бюджетом, за который организация несет ответственность, и фактическими суммами в форме примечаний, за исключением случаев, когда такое объяснение включается в другие официально публикуемые документы, выпускаемые вместе с финансовой отчетностью, с перекрестными ссылками на эти документы в примечаниях.**

15. Представление информации в финансовой отчетности о суммах первоначального и итогового бюджета и фактических суммах, подготовленных на сопоставимой основе с публикуемым бюджетом, завершает отчетный цикл, позволяя пользователям финансовой отчетности определить, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с утвержденным бюджетом. Разница между фактическими суммами и суммами первоначального или итогового бюджета (часто именуемая в бухгалтерском учете как «отклонение») также может быть представлена для полноты финансовой отчетности.

16. Объяснение существенных различий между фактическими и бюджетными суммами поможет пользователям понять причины существенных отклонений от утвержденного бюджета, за который организация несет ответственность.

17. От организации может потребоваться (либо она самостоятельно принимает такое решение) публиковать свой первоначальный бюджет, итоговый бюджет, или и то, и другое. В случаях когда требуется публиковать как первоначальный, так и итоговый бюджеты, законодательство, нормативный акт или другой официальный документ часто содержит указание на то, требуется ли объяснение существенных различий между фактическими суммами и суммами первоначального бюджета или фактическими суммами и суммами итогового бюджета в соответствии с параграфом 14 (c). При отсутствии таких указаний существенные различия могут быть определены в отношении, например, (a) различия между фактическим и первоначальным бюджетом, с акцентом на выполнении первоначального бюджета, или (b) различия между фактическим и итоговым бюджетом, с акцентом на соблюдении итогового бюджета.

18. Во многих случаях сумма итогового бюджета и фактическая сумма будет одинаковой. Это связано с тем, что осуществляется мониторинг выполнения бюджета за отчетный период, а первоначальный бюджет постепенно пересматривается для отражения изменений условий, обстоятельств и событий, происходящих в течение отчетного периода. Параграф 29 настоящего Стандарта требует в составе раскрываемой информации объяснять причины возникновения изменений между первоначальным и итоговым бюджетом. Раскрытие данной информации наряду с информацией, требуемой параграфом 14 выше, обеспечит ответственность организаций, публикующих свой утвержденный бюджет (бюджеты), за выполнение и соблюдение публикуемого утвержденного бюджета.

19. Анализ руководством организации её финансового состояния и результатов деятельности, обзор операционной деятельности или другие официально публикуемые отчеты, поясняющие результаты деятельности и достижения организации в течение отчетного периода, в том числе объяснения любых существенных отличий от бюджетных сумм, часто публикуются вместе с финансовой отчетностью. В соответствии с параграфом 14 (с) настоящего Стандарта объяснение существенных различий между фактическими и бюджетными суммами должно включаться в примечания к финансовой отчетности, за исключением случаев, когда оно (a) включено в другие официальные отчеты или документы, публикуемые вместе с финансовой отчетностью, (b) примечания к финансовой отчетности указывают на отчеты или документы, в которых может содержаться объяснение.

20. В случаях, когда утвержденные бюджеты публикуются только для некоторых организаций, включенных в финансовую отчетность, требования параграфа 14 будут применяться только к организациям, отраженным в утвержденном бюджете. Это означает, что в случаях, когда, например, бюджет готовится только для сектора государственного управления, являющегося частью отчитывающегося правительства в целом, раскрытие информации, требуемой параграфом 14, будет осуществляться только в отношении сектора государственного управления.

Представление и раскрытие информации

21. **Организация должна представлять информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в виде дополнительных столбцов основной финансовой отчетности только в тех случаях, когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации.**

22. Сравнения бюджетных и фактических сумм могут быть представлены в отдельном финансовом отчете (Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм или отчет с аналогичным названием), включаемом в финансовую отчетность согласно МСФО ОС 1. В случаях когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации, т.е. с использованием единого метода учета для одной и той же организации и одного и того же отчетного периода, и с применением единой структуры классификации, в качестве альтернативы к существующей основной финансовой отчетности, представляемой в соответствии с МСФО ОС, могут быть добавлены дополнительные столбцы. Эти дополнительные столбцы будут содержать суммы первоначального и итогового бюджета и, если организация посчитает это необходимым, различия между бюджетными и фактическими суммами.

23. В случаях когда бюджет и финансовая отчетность не готовятся на основе сопоставимой информации, представляется отдельный Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм. В данных случаях во избежание неправильного понимания читателями финансовой информации, подготовленной с использованием различных методов, в финансовой отчетности может быть пояснение, что методы, используемые для бюджета и для финансовой отчетности, отличаются, а Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм составляется на основе бюджета.

24. В тех странах, где бюджеты составляются по методу начисления и включает весь комплект финансовой отчетности, во все основные финансовые отчеты, требуемые в соответствии с МСФО ОС, могут добавляться дополнительные столбцы. В некоторых странах бюджеты, составленные по методу начисления, могут быть предоставлены в форме только некоторых основных финансовых отчетов, из числа полного комплекта финансовой отчетности, указанного в МСФО ОС. Например, бюджет может быть представлен в виде Отчета о финансовых результатах деятельности или Отчета о движении денежных средств с предоставлением дополнительной информации во вспомогательных таблицах. В данных случаях дополнительные столбцы могут быть добавлены в основные финансовые отчеты, которые также применяются для представления бюджета.

Уровень агрегации

25. Бюджетные документы могут содержать весьма подробную информацию о конкретных видах деятельности, программах или организациях. Данная информация может быть детализирована в разделах под общим названием «статьи бюджета», «классификации бюджета» или «разделы бюджета» для представления и утверждения законодательным органом или иным органом, наделённым соответствующими полномочиями. Раскрытие бюджетной и фактической информации в соответствии с этими категориями или разделами бюджета обеспечит проведение сравнения на том уровне надзора законодательного или другого уполномоченного органа,

который определен в бюджетных документах.

26. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует, чтобы финансовая отчетность предоставляла информацию, удовлетворяющую ряду качественных характеристик, в том числе информацию, которая:

(a) представляет важность для принятия решений пользователями; и

(b) надежна в том смысле, что финансовая отчетность:

(i) точно описывает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и денежные потоки организации;

(ii) отражает не только юридическую форму, но и экономическую сущность операций и других событий и обстоятельств;

(iii) является нейтральной, то есть беспристрастной;

(iv) основываются на разумных суждениях; и

(v) является полной во всех существенных отношениях.

27. В некоторых случаях подробную финансовую информацию, включенную в утвержденные бюджеты, необходимо детализировать для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Такая детализация может потребоваться для того, чтобы избежать информационной перегрузки, и для отражения соответствующих уровней надзора со стороны законодательного или иного уполномоченного органа. Определение уровня детализации подразумевает применение профессионального суждения. Данное суждение будет применяться в контексте цели настоящего Стандарта и качественных характеристик финансовой отчетности, предусмотренной параграфом 26 выше и Приложением А к МСФО ОС 1, определяющим качественные характеристики финансовой отчетности.

28. Дополнительная бюджетная информация, включая информацию о достигнутых результатах в области оказания услуг, может быть представлена в документах, отличных от финансовой отчетности. Рекомендуется указывать перекрестную ссылку на такие документы в финансовой отчетности, в особенности, для увязки бюджетных и фактических данных с нефинансовыми бюджетными данными и результатами в области оказания услуг.

Отличия итогового бюджета от первоначального

29. **Организация должна предоставить разъяснения о том, вызваны ли различия между первоначальным и итоговым бюджетом перераспределением внутри бюджета или другими факторами:**

(a) **в форме примечаний к финансовой отчетности; или**

(b) **в отчете, публикуемом одновременно с представлением финансовой отчетности или ранее, а примечания к финансовой отчетности должны содержать перекрестную ссылку на этот отчет.**

30. Итоговый бюджет включает все изменения, утвержденные актами законодательного органа или иного органа, наделённого соответствующими полномочиями, с целью пересмотра первоначального бюджета. В соответствии с требованиями настоящего Стандарта организация общественного сектора должна включать в примечания к финансовой отчетности или в отдельный отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью или раньше, пояснение различий между первоначальным и итоговым бюджетом. Такое пояснение должно включать, например, раскрытие информации об изменениях, возникающих в результате перераспределений в пределах параметров первоначального бюджета, или в результате влияния других факторов, таких как изменения в общих параметрах бюджета, в том числе изменения в политической обстановке. Раскрытие такой информации осуществляется в документах, содержащих анализ руководством организации ее финансового состояния и результатов деятельности, или в аналогичном Отчете об операционной деятельности, публикуемом вместе с финансовой отчетностью, но не являющимся ее частью. Такая информация также может содержаться в отчетах о фактическом исполнении бюджета, публикуемых правительствами для отчетности по исполнению бюджета. В случаях когда раскрытие информации осуществляется в отдельных отчетах, а не в финансовой отчетности, примечания к финансовой отчетности

должны включать перекрестную ссылку на эти отчеты.

Сопоставимая информация

31. **Все сравнения бюджетных и фактических сумм должны представляться на базе сопоставимой с бюджетом информации.**

32. Сопоставление бюджетных и фактических сумм должно представляться с использованием того же метода учета (метода начисления, кассового или другого метода), того же метода классификации и для тех же организаций и того же периода, что используются в утвержденном бюджете. Это обеспечит раскрытие информации о соответствии бюджета в финансовой отчетности на той же основе, что применяется для самого бюджета. В некоторых случаях это означает, что сопоставление бюджетных и фактических сумм может представляться с использованием иного метода учета, иных видов деятельности и иного формата представления или классификации информации по сравнению с теми, что приняты для финансовой отчетности.

33. Финансовая отчетность консолидирует информацию об организациях и видах деятельности, контролируемых организацией. Как отмечалось в параграфе 5 для отдельных организаций или конкретных видов деятельности, входящих в консолидированную финансовую отчетность, могут утверждаться и публиковаться отдельные бюджеты. При этом отдельные бюджеты могут быть пересчитаны для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Когда происходит такой пересчет, не предполагается внесение изменений или исправлений в утвержденные бюджеты. Это связано с тем, что настоящий Стандарт требует сравнения фактических сумм с суммами утвержденного бюджета.

34. Организации могут использовать различные методы учета при составлении своей финансовой отчетности и своих утвержденных бюджетов. Например, правительство может применять метод начисления для своей финансовой отчетности и кассовый метод для своего бюджета. Кроме того, бюджеты могут фокусироваться на или включать информацию о принятых обязательствах по расходованию денежных средств в будущем или изменениях этих обязательств, в то время как финансовая отчетность представляет сведения об активах, обязательствах, чистых активах/ капитале, доходах, расходах, других изменениях в чистых активах/ капитале и денежных потоках. Однако организация, представляющая бюджет, и организация, представляющая финансовую отчетность, часто являются одной и той же организацией. Соответственно, период, на который составляется бюджет, и метод классификации, принятый для бюджета, часто используются и для составления финансовой отчетности. Благодаря этому финансовая информация в системе бухгалтерского учета учитывается и отражается таким способом, который облегчает сравнение бюджетных и фактических данных для управления и представления отчетности, например, для мониторинга исполнения бюджета в течение бюджетного периода и для своевременного и надлежащего представления отчетности правительству, общественности и другим пользователям.

35. В некоторых странах бюджеты могут готовиться с использованием кассового метода или метода начисления в соответствии с системой статистической отчетности и охватывать организации и виды деятельности, отличающиеся от тех, что включены в финансовую отчетность. Например, бюджеты, подготовленные в соответствии с системой статистической отчетности, могут фокусироваться на секторе государственного управления и охватывать только те организации, которые выполняют «основные» или «нерыночные» функции правительства в качестве своего основного вида деятельности, в то время, как финансовая отчетность предоставляет информацию обо всех видах деятельности, контролируемых правительством, в том числе его хозяйственную деятельность. МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» устанавливает требования к раскрытию финансовой информации о секторе государственного управления, применяющих метод начисления и принявших решение осуществлять раскрытие такой информации. Во многих случаях раскрытие информации, осуществляемое в соответствии с МСФО ОС 22, будет охватывать те же организации, виды деятельности и методы классификации, что приняты в бюджетах, составленных в соответствии с требованиями сектора государственного управления, как это определено в моделях статистической отчетности. В таких случаях информация, раскрытая в соответствии с МСФО ОС 22, также будет использоваться для подготовки информации, раскрытие которой требуется в соответствии с настоящим Стандартом.

36. В моделях статистической отчетности сектор государственного управления может состоять из федерального правительства, регионального правительства и местных органов самоуправления. В некоторых странах федеральное правительство может (a) контролировать региональные правительства и местные органы самоуправления, (b) консолидировать данные правительства в своей финансовой отчетности, (c) разрабатывать и предъявлять требования к опубликованию утвержденного бюджета, охватывающего все три вышеуказанных правительства. В таких случаях требования настоящего Стандарта будут применяться к финансовой отчетности национальных государственных организаций. Тем не менее, в случаях когда федеральное правительство не контролирует региональные правительства или местные органы самоуправления, его финансовая отчетность не будет консолидировать информацию региональных правительств или местных органов самоуправления. Вместо этого будет составляться отдельная финансовая отчетность для каждого уровня правительства. Требования настоящего Стандарта будут применяться только к финансовой отчетности государственных организаций в тех случаях, когда для контролируемых ими организаций и видов деятельности публикуются утвержденные бюджеты или их подразделы.

Многолетние бюджеты

37. Некоторые правительства и другие организации утверждают и публикуют многолетние бюджеты, а не отдельные годовые бюджеты. Традиционно многолетние бюджеты состоят из набора годовых бюджетов или целевых показателей годовых бюджетов. Утвержденный бюджет для каждого отдельного годового периода отражает применение к данному периоду бюджетной политики, применяемой к многолетнему бюджету. В некоторых случаях многолетний бюджет предусматривает перенос на последующие годы неиспользованных ассигнований за любой отдельный год.

38. Правительства и другие организации, имеющие многолетние бюджеты, могут использовать различные подходы к определению первоначального и итогового бюджета в зависимости от того, каким образом принимается их бюджет. Например, правительство может принимать двухгодичный бюджет, содержащий два утвержденных годовых бюджета, и в таком случае можно определить первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за каждый годовой период. Если юридически разрешено расходовать неиспользованные ассигнования за первый год двухгодичного бюджета в течение второго года, то первоначальный бюджет за второй год будет увеличен на данные перенесенные суммы. В редких случаях, когда правительство принимает двухгодичный или иной многолетний бюджет, конкретно не распределяющий бюджетные суммы по каждому годовому периоду, для установления сумм, относящихся к каждому годовому периоду при определении годовых бюджетов для целей настоящего Стандарта, может потребоваться профессиональное суждение. Например, первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за первый год двухгодичного периода будет охватывать любые утвержденные на двухгодичный период капитальные вложения, которые были произведены в течение первого года наряду с суммой периодических доходов и расходов, относящихся к данному году. Неизрасходованные суммы за первый год затем будут включены в первоначальный бюджет второго года, и этот бюджет вместе с любыми поправками составит итоговый бюджет за второй год. В случае принятия бюджетов на многолетний период организациям рекомендуется в примечаниях раскрывать дополнительную информацию относительно взаимосвязи между бюджетными и фактическими суммами в течение бюджетного периода.

Раскрытие информации о методах формирования бюджета, бюджетном периоде и сфере применения бюджета

39. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна объяснять методы формирования бюджета и метод классификации, принятый для утвержденного бюджета.**

40. Могут существовать различия между методом учета (кассовый метод, метод начисления или одновременное использование обоих этих методов), применяемом при подготовке и представлении бюджета, и методом учета, используемом в финансовой отчетности. Данные различия могут иметь место тогда, когда система бухгалтерского учета и бюджетная система по-разному представляют информацию – бюджет может фокусироваться на денежных потоках или денежных потоках и определенных принятых обязательствах, в то время как финансовая отчетность может предоставлять информацию о денежных потоках и начислениях.

41. Форматы и схемы классификации, принятые для представления утвержденного бюджета, также могут отличаться от форматов, принятых для финансовой отчетности. В утвержденном бюджете статьи могут классифицироваться с использованием того же метода, что принят в финансовой отчетности, например, по экономическим элементам (вознаграждение работникам, использование товаров или услуг, и т.д.) или по функциям (здравоохранение, образование и т.д.). В другом случае статьи бюджета могут классифицироваться по конкретным программам (например, снижение доли населения, живущей за чертой бедности, или контроль за инфекционными заболеваниями) или программным компонентам, увязанным с показателями результата (например, студенты, оканчивающие высшие учебные заведения, или хирургические операции, проведенные больничными службами экстренной медицинской помощи), которые отличаются от классификаций, принятых в финансовой отчетности. Более того, текущий бюджет для осуществляемой операционной деятельности (например, образование или здравоохранение) может утверждаться отдельно от капитального бюджета для капитальных расходов (например, инфраструктура или здания).

42. МСФО ОС 1 требует от организаций представления в примечаниях к финансовой отчетности информации о методе, используемом при подготовке финансовой отчетности, и о принятой учетной политике. Раскрытие информации о методах формирования бюджета и методах классификации, принятых для подготовки и представления утвержденных бюджетов, поможет пользователям лучше понять взаимосвязи между бюджетной информацией и учетной информацией, раскрытой в финансовой отчетности.

43. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна указывать период утвержденного бюджета.**

44. Финансовая отчетность представляется, как минимум, ежегодно. Организации могут утверждать годовые бюджеты или бюджеты на несколько лет. Раскрытие периода, охваченного утвержденным бюджетом в случае, когда данный период отличается от отчетного периода, принятого для финансовой отчетности, поможет пользователям данной финансовой отчетности лучше понять взаимосвязь бюджетных данных и данных о сравнении бюджета с финансовой отчетностью. Информация о периоде утвержденного бюджета, в случае, когда он совпадает с периодом финансовой отчетности, также будет востребованной, особенно в странах, где составляются также промежуточные бюджеты, промежуточная финансовая отчетность и промежуточные отчеты.

45. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна определять организации, включенные в утвержденный бюджет.**

46. МСФО ОС требуют от организаций подготовки и представления финансовой отчетности, консолидирующей все ресурсы, контролируемые организацией. На государственном уровне финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО ОС, должна охватывать организации, зависящие от бюджета, и КОГУ, контролируемые правительством. Тем не менее, как отмечалось в параграфе 35, утвержденные бюджеты, подготовленные в соответствии с моделями статистической отчетности, могут не охватывать операции правительства, осуществляемые на коммерческой или рыночной основе. В соответствии с требованиями параграфа 31 бюджетные и фактические суммы должны представляться на основе сопоставимой информации. Раскрытие информации об организациях, включенных в бюджет, позволит пользователям выявить, в какой степени деятельность организации подпадает под утвержденный бюджет, и то, каким образом организация, упомянутая в бюджете, отличается от организации, упомянутой в финансовой отчетности.

Сверка фактических сумм, приведенных в сопоставимой информации, и фактических сумм, представленных в финансовой отчетности

47. **Если финансовая отчетность и бюджет подготовлены не на сопоставимой основе, то фактические суммы, представленные в сравнении с бюджетными как это указано в параграфе 31, должны сверяться со следующими фактическими суммами (все различия в методе учета, временные различия и различия в составе организаций указываются отдельно):**

    (a) **если для бюджета применяется метод начисления – с общей суммой выручки, расходов и чистых денежных потоков, полученных от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности; или**

(b) **если для бюджета применяется метод, отличный от метода начисления, – с чистыми денежными потоками, полученными от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.**

Информация о результатах сверки должна раскрываться непосредственно в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм, или в примечаниях к финансовой отчетности.

48. Различия между фактическими суммами, подготовленными на основе сопоставимой информации, и фактическими суммами, представленными в финансовой отчетности, могут быть эффективно сгруппированы в следующие категории:

(a) различия в методах, возникающие в том случае, если утвержденный бюджет готовится с использованием метода, отличного от метода учета, применяемого для составления финансовой отчетности. Например, в случаях, когда бюджет готовится с использованием кассового метода или модифицированного кассового метода, а финансовая отчетность готовится по методу начисления;

(b) временные различия, возникающие в том случае, если бюджетный период отличается от отчетного периода, указанного в финансовой отчетности; и

(c) различия в составе организаций, возникающие в том случае, если бюджет не содержит информацию по программам или организациям, которые являются частью организации, представляющей финансовую отчетность.

Кроме того, могут выделяться различия между форматами и схемами классификации, принятыми для представления финансовой отчетности и бюджета.

49. Сверка, требуемая параграфом 47 настоящего Стандарта, позволит организации лучше выполнять свои обязанности по ведению учета и представлению отчетности благодаря раскрытию основных причин расхождений между фактическими суммами исполнения бюджета и суммами, представленными в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт не запрещает проводить сверку основных и промежуточных итогов или групп статей, представленных при сравнении бюджетных и фактических сумм исполнения бюджета с эквивалентными суммами в финансовой отчетности.

50. Некоторые организации, применяющие один и тот же метод учета при подготовке как бюджетных документов, так и финансовой отчетности, должны определять только различия между фактическими суммами исполнения бюджета и эквивалентными суммами в финансовой отчетности. Это происходит в случаях, когда бюджет (a) готовится на тот же самый период, что и финансовая отчетность, (b) включает те же организации, что и финансовая отчетность, и (c) принимает тот же формат представления, что и финансовая отчетность. В таких случаях проведение сверки не требуется. Для других организаций, использующих один и тот же метод учета для бюджета и финансовой отчетности, могут иметь место различия в форматах представления, в отчитывающихся организациях или в отчетных периодах. Например, в утвержденном бюджете может быть принята другая классификация или формат представления, нежели в финансовой отчетности, может содержаться информация только о некоммерческих видах деятельности организации или бюджет может быть многолетним бюджетом. Сверка потребуется в случае, если между бюджетом и финансовой отчетностью, подготовленными с использованием одного и того же метода учета, возникают различия в форматах представления, временные различия или различия в составе организаций.

51. Для организаций, применяющих кассовый метод учета (или модифицированный кассовый метод, или модифицированный метод начисления) для подготовки утвержденного бюджета и метод начисления для подготовки своей финансовой отчетности, основные итоговые суммы, представленные в бюджете и в Отчете об исполнении бюджета, будут сверяться с данными о чистых денежных потоках, полученных в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, как это представлено в Отчете о движении денежных средств, подготовленном в соответствии с МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».

52. **Настоящий Стандарт не требует раскрытия сопоставимой информации в отношении предыдущих периодов.**

53. Настоящий Стандарт требует включения сравнения бюджетных и фактических сумм в финансовую отчетность организаций, публикующих свой утвержденный бюджет (бюджеты). В финансовой отчетности текущего года не требуется раскрывать информацию ни о сравнении

фактических и бюджетных сумм предыдущего периода, ни о причинах различий этих сумм.

Дата вступления в силу

54. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2009 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2009 года.**

55. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 24.

Сфера применения стандарта

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. Во многих странах законодательство или орган, наделенный соответствующими полномочиями, требует от организаций общественного сектора, правительства или конкретной государственной организации публиковать утвержденный бюджет (бюджеты), за который они несут ответственность. Раскрытие такой информации требуется для обеспечения прозрачности управления. В некоторых случаях правительство или государственная организация, не регулируемая таким законодательством или органом, наделенным соответствующими полномочиями, может добровольно принять решение о публикации своего утвержденного бюджета. Настоящий Стандарт применяется к правительствам и государственным организациям, публикующим утвержденный бюджет (бюджеты), за который они несут ответственность.

BC3. Утвержденный бюджет отражает финансовые характеристики планов правительства или иной организации на предстоящий период, а в отношении деятельности, финансируемой из государственного бюджета, предоставляет полномочия по расходованию денежных средств. Представление отчетов о результатах исполнения бюджета относительно этих финансовых планов повышает прозрачность финансовой отчетности и является важной составляющей процесса представления отчетности организаций, к которым предъявляются требования или которые самостоятельно принимают решение публиковать свой бюджет (бюджеты). Включение в финансовую отчетность информации о сравнении бюджетных и фактических сумм предоставит пользователям финансовую информацию для оценки привлечения предполагаемых ресурсов и их использования в соответствии с бюджетом (бюджетами), утвержденными законодательным органом или иным органом, наделённым соответствующими полномочиями. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» для описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В других странах термины «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут использоваться в том же значении, что и «фактический» или «фактическая сумма».

BC4. Многие правительства и государственные организации, которые публикуют свой утвержденный бюджет (бюджеты), заранее включают в свою финансовую отчетность сопоставление фактических и бюджетных сумм. Они также включают объяснение причин возникновения существенных различий между фактическими и бюджетными суммами (a) в примечаниях к финансовой отчетности или (b) при анализе руководством организации её финансового состояния и результатов деятельности или в аналогичных отчетах, или (c) в Отчете о фактическом исполнении бюджета или аналогичных отчетах, публикуемых одновременно с финансовой отчетностью. Для данных правительств и государственных организаций, сравнение бюджетных и фактических сумм обычно осуществляется на уровне надзора, утвержденного законодательным органом или иным органом, наделённым соответствующими полномочиями, а объяснение существенных различий предоставляется при превышении бюджетных лимитов. СМСФО ОС считает, что подобная практика уместна, и опубликовал настоящий Стандарт с целью её закрепления и установления требования о её принятии всеми организациями, публикующими свои утвержденные бюджеты.

BC5. Настоящий Стандарт не требует от организаций публикации утвержденных бюджетов и не определяет требования к представлению публикуемых утвержденных бюджетов. Это находится вне сферы применения настоящего Стандарта. Тем не менее, СМСФО ОС отметил, что в будущем он рассмотрит необходимость разработки специального МСФО ОС для уточнения данных вопросов.

Необходимость международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора

BC6. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» объясняет, что цель финансовой отчетности заключается в раскрытии информации о выполнении организацией обязанностей (a) нести ответственность за финансовое положение, финансовые результаты деятельности и

денежные потоки и (b) предоставлять информацию, необходимую для оценки результатов деятельности с точки зрения стоимости услуг, эффективности и достигнутых результатов. Он также отмечает, что финансовая отчетность может предоставить пользователям информацию о выполнении организацией, например, бюджета, утвержденного в соответствии с законодательством.

BC7. До момента публикации настоящего Стандарта МСФО ОС 1 рекомендовал, но не требовал включать в финансовую отчетность информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в случаях, если финансовая отчетность и бюджет готовятся с использованием одного и того же метода учета. Тем не менее, в некоторых случаях организация может публиковать утвержденный бюджет, подготовленный и представленный с использованием иных, по сравнению с финансовой отчетностью, методов и принять решение включить в финансовую отчетность сравнение фактических и бюджетных сумм. МСФО ОС 1 не предоставлял указаний относительно деталей, подлежащих раскрытию, или способа представления, который должен быть применен при таких обстоятельствах. СМСФО ОС считает, что МСФО ОС должны учитывать такие обстоятельства.

BC8. Настоящий Стандарт применяется в случаях, если от организации требуется (либо она самостоятельно принимает такое решение) публиковать свой утвержденный бюджет (бюджеты). СМСФО ОС считает, что в таких случаях намерения и результат требований законодательного органа или иного органа, наделенного соответствующими полномочиями, или самостоятельного решения организации очевидны – организация несет ответственность за выполнение и соблюдение своего бюджета. СМСФО ОС также полагает, что раскрытие информации о бюджетных и фактических суммах является необходимой составляющей для выполнения организациями обязанностей по представлению отчетности, а требования по обеспечению раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности должны быть включены в МСФО ОС.

BC9. Применение требований настоящего Стандарта к раскрытию информации о сравнении фактических и бюджетных сумм в случаях, если финансовая отчетность и бюджет готовятся с использованием одного и того же метода учета, будет в дальнейшем повышать ответственность организации за представленную отчетность. Применение требований настоящего Стандарта в случаях, если бюджет и финансовая отчетность готовятся с использованием разных методов учета, должно усилить роль финансовой отчетности в выполнении организацией обязанности нести ответственность за соблюдение утвержденных бюджетов.

BC10. СМСФО ОС рассмотрел вопрос относительно того, должен ли он требовать или рекомендовать всем организациям общественного сектора, за исключением КОГУ, публиковать свои утвержденные бюджеты и выполнять требования настоящего Стандарта. СМСФО ОС отметил, что цель настоящего МСФО ОС не заключается в определении, нужно ли публиковать утвержденные бюджеты, и согласился с тем, что нет необходимости предъявлять подобные требования к организациям или создавать дополнительные стимулы для их выполнения до тех пор, пока он не определит свою роль в разработке требований, предъявляемых к бюджетной отчетности. СМСФО ОС также отметил, что организациям общественного сектора, не публикующим свои утвержденные бюджеты, не запрещено выполнять требования настоящего Стандарта, если они примут такое решение.

Сравнения с утвержденным бюджетом

BC11. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации о суммах первоначального и итогового бюджета и фактических суммах на сопоставимой с бюджетными суммами основе. Это обеспечивает выполнение требований к представлению отчетности, предъявляемых МСФО ОС 1. Пользователи финансовой отчетности смогут выявлять и определять разницу между суммами в первоначальном и/ или итоговом утвержденном бюджете и эквивалентными им фактическими суммами (часто именуемыми в бухгалтерском учете как «отклонения») для каждого уровня государственного надзора, о котором раскрывается информация.

BC12. Настоящий Стандарт требует объяснения причин существенных различий (положительных или отрицательных) между фактическими и бюджетными суммами путем раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности, если только такое объяснение не включено в другие доступные для общественности документы, публикуемые одновременно с финансовой отчетностью. СМСФО ОС считает, что раскрытие данной информации улучшит прозрачность финансовой отчетности и повысит ответственность за представленную отчетность организаций, публикующих свои бюджеты. Объяснение таких различий может быть включено руководством

организации в анализ её финансового состояния и результатов деятельности, обзор операционной деятельности, в Отчет о фактическом исполнении бюджета или аналогичный отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью. СМСФО ОС считает, что в случае если данное объяснение включается в такие отчеты и примечания к финансовой отчетности содержат ссылки на эти отчеты, повторять его в финансовой отчетности нет необходимости.

Раскрытие первоначального и окончательного бюджета

BC13. Бюджеты готовятся до начала отчетного периода, и возможные стихийные бедствия и изменения в политической или экономической обстановке могут вызвать необходимость внести изменения в первоначально утвержденный бюджет в течение бюджетного периода. В некоторых странах полномочиями на внесение таких изменений (в определенных пределах) имеет министр финансов или должностное лицо аналогичного уровня. В других странах внесение изменений может утверждаться законодательным органом. В случаях, если разрешение на внесение таких изменений предоставляется соответствующему органу, он готовит итоговый бюджет за отчетный период. СМСФО ОС считает, что раскрытие информации о первоначальном и окончательном бюджете необходимо для осведомления пользователей финансовой отчетности о характере и степени изменений, внесенных в первоначальный бюджет и утвержденных в ходе отчетного периода.

BC14. В результате изменения политической обстановки, в том числе смены государственных приоритетов, или экономической ситуации в течение отчетного периода в первоначальный бюджет могут быть внесены изменения. СМСФО ОС считает, что раскрытие информации о причинах различий между первоначальным и итоговым бюджетом в течение отчетного периода, в том числе различий, вызванных перераспределениями в пределах бюджета или влиянием других факторов, необходимо для выполнения обязанности по представлению отчетности и полезно для анализа экономических результатов изменений в политической или экономической обстановке. Объяснение может быть включено в примечания к финансовой отчетности или в отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью или ранее. Как отмечалось выше, в части объяснения причин отклонений от бюджета, СМСФО ОС считает, что в случае если данное объяснение включено в такие отчеты и примечания к финансовой отчетности содержат ссылки на эти отчеты, повторять его в финансовой отчетности нет необходимости.

Принятие метода формирования бюджета и сверка метода формирования бюджета с методом учета

BC15. Организации могут использовать различные методы учета для подготовки финансовой отчетности и утвержденных бюджетов. В частности, некоторые организации, применяющие при подготовке своей финансовой отчетности метод начисления, готовят свои бюджеты по кассовому методу. Различия между методами, используемыми при подготовке бюджета и финансовой отчетности, могут возникнуть вследствие временных различий, различий в составе организаций или классификациях.

BC16. Настоящий Стандарт требует представлять информацию о сравнениях бюджетных и фактических сумм на единой основе (формат, терминология, учетные принципы формирования бюджета и классификация), для тех же организаций и за тот же период, что указаны в утвержденном бюджете. Это необходимо для того, чтобы продемонстрировать степень соответствия фактических сумм официально утвержденным бюджетным суммам. Это обеспечит сопоставимость раскрываемой информации и демонстрацию того, что финансовая отчетность соответствует утвержденному бюджету. Следовательно, в случае если имеются различия в методах учета, временные различия или различия в составе организаций, суммы, представленные в финансовой отчетности, необходимо преобразовать для их сравнения с утвержденным бюджетом.

BC17. Для того чтобы помочь пользователям выявить взаимосвязь между бюджетом и финансовой отчетностью, настоящий Стандарт требует, чтобы в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет не готовятся на сопоставимой основе, фактические суммы, представленные в бюджете, должны быть сверены с соответствующими эквивалентными суммами, представленными в финансовой отчетности, с отдельным указанием любых различий в методах учета, временных различий и различий в составе организаций. Если бюджет и финансовая отчетность готовятся с использованием одного и того же метода учета, то в сверке различий нет необходимости.

Представление бюджетной и фактической информации

BC18. Настоящий Стандарт позволяет представлять бюджетную и фактическую информацию в отдельном отчете или, только в тех случаях, когда бюджет и финансовая отчетность готовятся на сопоставимой основе, путем введения дополнительного столбца в существующей финансовой отчетности. Отсутствие требований к представлению информации позволяет организациям делать сравнение тем способом, который больше соответствует потребностям пользователей, и в то же самое время сохраняет то значение информации, которое соответствует ее значению в финансовую отчетность. Запрет использования дополнительного столбца при представлении информации, в случае если финансовая отчетность и бюджет подготовлены с использованием различных методов учета, необходим для того, чтобы обеспечить представление сравнения бюджетных и фактических сумм на сопоставимой основе.

Первое применение

BC19. Настоящий Стандарт был опубликован СМСФО ОС в декабре 2006 года. Его применение необязательно до периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Цель отсрочки первого применения заключается в предоставлении организациям достаточного времени для разработки и, в случае необходимости, приведения в порядок финансовой отчетности, временных периодов и степени охвата в соответствие с требованиями настоящего Стандарта. Досрочное применение настоящего Стандарта рекомендуется.

BC20. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, чтобы предоставить отсрочку в применении настоящего Стандарта в течение двух лет с момента начала применения всех МСФО ОС, но посчитал, что в такой отсрочке нет необходимости, так как в этом случае организации стали бы расценивать дату первого применения настоящего МСФО ОС как дату первого применения ими всех МСФО ОС.

Освобождение от требований к раскрытию информации о сопоставляемых суммах

BC21. Настоящий Стандарт не требует, чтобы финансовая отчетность текущего периода включала сопоставление фактических и бюджетных сумм предыдущего периода, и не требует раскрытия информации в финансовой отчетности о причинах различий между фактическими и бюджетными суммами предыдущего периода.

BC22. Целью настоящего Стандарта является оказание поддержки организациям в выполнении ими обязанности нести ответственность за соблюдение утвержденного бюджета за текущий отчетный период. Раскрытие дополнительной информации, требуемой настоящим МСФО ОС, может происходить в других документах, публикуемых одновременно с финансовой отчетностью, но не являющиеся её частью. СМСФО ОС не хотел бы, чтобы требования к раскрытию сопоставимой информации приводило к избытку информации, усложнению отчетных требований и несоответствию интересам пользователей финансовой отчетности.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 24.

Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм

Для правительства XX за год, завершающийся 31 декабря 20XX года

Бюджет составлен с использованием кассового метода

(классификация платежей по функциям)

Примечание: метод составления бюджета отличается от метода учета. Этот Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм подготовлен с использованием метода составления бюджета.

	Бюджетные суммы		**Фактические суммы на основе сопоставимой информации**	*Разница между суммами итогового бюджета и фактическими суммами*
(в денежных единицах)	***Первоначальные**	**Итоговые**		
ПОСТУПЛЕНИЯ				
Налогообложение	X	X	X	X
Соглашения о помощи	X	X	X	X
Международные организации	X	X	X	X
Прочие гранты и помощь	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X
Поступления: продажа производственного и прочего оборудования	X	X	X	X
Торговая деятельность	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X
Всего поступлений	**X**	**X**	**X**	**X**
ПЛАТЕЖИ				
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)	(X)	(X)
Общественный порядок/ безопасность	(X)	(X)	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)
Жильё и коммунальные услуги	(X)	(X)	(X)	(X)
Развлечения, культура и религия	(X)	(X)	(X)	(X)
Экономическая деятельность	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочее	(X)	(X)	(X)	(X)
Всего платежей	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ЧИСТЫЕ	**X**	**X**	**X**	**X**

* Этот столбец не является обязательным, но может быть включен в отчет, если сопоставление фактического и первоначального или итогового бюджета допускает такое включение.

ПОСТУПЛЕНИЯ /(ПЛАТЕЖИ)

Метод, основанный на использовании дополнительного столбца

Для правительства YY за год, завершающийся 31 декабря 20XX года

Годовой бюджет и финансовая отчетность подготовлены методом начисления

(Проиллюстрировано только для Отчета о финансовых результатах деятельности. Другие финансовые отчеты будут представлены аналогично)

Фактически 20XX-1	(в денежных единицах)	**Фактически 20XX**	**Итоговый бюджет 20XX**	**Первоначальный бюджет 20XX**	†*Разница между суммами первоначального бюджета и фактическими суммами*
	Доходы				
X	Налоги	X	X	X	X
X	Сборы, пени, штрафы, лицензии	X	X	X	X
X	Выручка от обменных операций	X	X	X	X
X	Трансферты от других правительств	X	X	X	X
X	Прочие доходы	X	X	X	X
X	**Всего доходов**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Расходы				
(X)	Заработная плата, вознаграждение работникам	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Гранты и прочие трансфертные платежи	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Использованные запасы и расходные материалы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Амортизационные расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Прочие расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Финансовые расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	**Всего расходов**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
X	Доля профицита ассоциированных организаций	X	X	X	X
X	**Профицит (дефицит) за период**	**X**	**X**	**X**	**X**
	Приходящийся на долю:	X	X	X	X
X	Владельцев контролирующей организации	X	X	X	X
X	Малых акционеров	X	X	X	X
X		**X**	**X**	**X**	**X**

* Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, не обязательно является договором страхования (см. международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются договоры страхования)

Выдержка из раскрытия информации в приложениях – для правительства X

(Правительство X представляет свой утвержденный бюджет, подготовленный кассовым методом, и финансовую отчетность, подготовленную методом начисления.)

1. Бюджет утверждается с использованием кассового метода на базе функциональной классификации. Утвержденный бюджет охватывает финансовый период с 1 января 20XX до 31 декабря 20XX, и включает все организации, находящиеся в секторе государственного управления. Сектор государственного управления включает все организации, определенные как организации государственного сектора в приложении XX (составленном в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»).

2. Первоначальный бюджет был утвержден законодательным органом на (дата), а дополнительные ассигнования в размере XXX для оказания помощи при стихийных бедствиях были утверждены законодательным органом на (дата) в связи с землетрясением в Северном регионе (дата). Цели первоначального бюджета, бюджетная политика, а также последующие изменения более подробно объясняются в оперативных отчетах и отчетах по исполнению бюджета , публикуемых вместе с финансовой отчетностью.

3. Превышение фактических расходов на здравоохранение над аналогичными расходами в итоговом бюджете в размере 15 % (25 % свыше первоначального бюджета) было связано с превышением уровня расходов, утвержденного законодательным органом, в связи с землетрясением. Других существенных различий между итоговым утвержденным бюджетом и фактическими суммами не было.

4. Метод, использованный при подготовке бюджета, и метод учета не совпадают. Финансовая отчетность для всего правительства готовится методом начисления с использованием классификации, основанной на характере расходов, представленных в Отчете о финансовых результатах деятельности. Финансовая отчетность является консолидированной отчетностью, которая включает все контролируемые организации, в том числе коммерческие организации с государственным участием за финансовый период с 1 января 20XX до 31 декабря 20XX. Финансовая отчетность отличается от бюджета, который утвержден на основе кассового метода и имеет отношение только к сектору государственного управления, исключающему коммерческие организации с государственным участием и отдельные нерыночные государственные организации и виды деятельности.

5. Суммы в финансовой отчетности были пересчитаны с метода начисления на кассовый метод, и повторно классифицированы путем использования функциональной классификации, которая была основана на том же методе, что и итоговый утвержденный бюджет. В дополнение, были произведены корректировки к суммам финансовой отчетности для учета временных различий, связанных с продолжающимися ассигнованиями, и различиям в охваченных организациях (КОГУ) с целью отражения фактических сумм как сопоставимых с окончательно утвержденной в бюджете информации. Сумма таких корректировок определена в нижеследующей таблице.

6. Ниже приведена сверка фактических сумм на основе сопоставимой информации, представленных в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм, и фактических сумм в Отчете о движении денежных средств за год, завершающийся 31 декабря 20XX. Финансовая отчетность и бюджетные документы составляются за одинаковый период. Имеются различия в организациях: бюджет готовится для сектора государственного управления, а финансовая отчетность консолидирует все организации, контролируемые правительством. Также имеется различие в методах: бюджет готовится с использованием кассового метода, а финансовая отчетность готовится с использованием метода начисления.

	Операционная деятельность	**Финансовая деятельность**	**Инвестиционная деятельность**	**Прочая деятельность**
Фактическая сумма на основе сопоставимой информации, представленная в бюджете и в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм	**X**	**X**	**X**	**X**
Различия в учетной основе	**X**	**X**	**X**	**X**
Временные различия	-	-	-	-
Различия в организациях	**X**	**X**	**X**	**X**
Фактическая сумма в Отчете о движении денежных средств	**X**	**X**	**X**	**X**

(Данная сверка может быть включена непосредственно в Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм или представлена в качестве приложения).

Рекомендованное раскрытие информации в приложениях: двухгодичный бюджет, составленный с использованием кассового метода, – для Правительства B за год, завершающийся 31 декабря 20XX

(в денежных единицах)	**Первоначальный двухгодичный бюджет**	**Целевой бюджет на 1-й год**	**Пересмотренный бюджет в 1-м году**	**Фактические суммы на основе сопоставимой информации за 1-й год**	**Остаток на 2-й год**	**Целевой бюджет на 2-й год**	**Пересмотренный бюджет во 2-м году**	**Фактические суммы на основе сопоставимой информации за 2-й год**	[36]*Разница между фактическими и бюджетными суммами за бюджетный период*
ПОСТУПЛЕНИЯ									
Налогообложение	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Соглашения о помощи	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: производственное и прочее оборудования	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Торговая деятельность	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Всего поступлений	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**
ПЛАТЕЖИ									
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Общественный порядок и безопасность	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Жильё и коммунальные услуги	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Развлечения, культура и религия	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Экономическая деятельность	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочие платежи	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Всего платежей	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**	**(X)**
ЧИСТЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ /(ПЛАТЕЖИ)	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**	**X**

[36] Профицит – это превышение справедливой стоимости активов плана над дисконтированной стоимостью обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами.

МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 19 (в редакции 2003 года) «Вознаграждения работникам», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 19 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финан совой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Февраль 2008 года

МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN11

Цель 1

Сфера применения 2–9

Определения 10

Краткосрочные вознаграждения работникам 11–26

Признание и оценка 13–25

Все краткосрочные вознаграждения работникам 13

Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе 14–19

Премии и участие в прибыли 20–25

Раскрытие информации 26

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами 27–53

Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями 32–38

Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем 39–42

Государственные пенсионные планы 43–46

Комбинированные программы социального страхования 47–49

Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами 50–53

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными взносами 54–58

Признание и оценка 55–56

Раскрытие информации 57–58

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными выплатами 59–146

Признание и оценка 60–75

Учет традиционных обязательств 63–64

Отчет о финансовом положении 65–73

Отчет о финансовых результатах деятельности 74–75

Признание и оценка – дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода 76–117

Метод актуарной оценки 77–79

Соотнесение вознаграждений и периодов оказания услуг 80–84

Актуарные допущения 85–90

Актуарные допущения – ставка дисконтирования 91–95

Актуарные допущения – заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание ... 96–104

Актуарные прибыли и убытки ... 105–111

Стоимость услуг прошлых периодов ... 112–117

Признание и оценка – активы плана ... 118–127

Справедливая стоимость активов плана ... 118–120

Возмещения ... 121–124

Доход на активы плана ... 125–127

Объединения организаций ... 128

Секвестры и расчеты по плану ... 129–135

Представление информации ... 136–139

Взаимозачет ... 136–137

Разделение по принципу краткосрочные/ долгосрочные ... 138

Финансовые компоненты затрат на предоставление вознаграждений по окончанию трудовой деятельности ... 139

Раскрытие информации ... 140–146

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам ... 147–153

Признание и оценка ... 150–152

Раскрытие информации ... 153

Выходное пособие ... 154–165

Признание ... 155–160

Оценка ... 161–162

Раскрытие информации ... 163–165

Первоначальное применение настоящего Стандарта ... 166–176

Дата вступления в силу ... 177–178

Приложение: руководство по применению

Основание для заключений

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 19

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 25 «Вознаграждения работникам» изложен в параграфах 1–178. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 25 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. Настоящий Стандарт устанавливает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам организациями общественного сектора. Стандарт основан на МСФО 19 «Вознаграждения работникам». В Стандарте не рассматриваются учет и отчетность по пенсионным планам (см. соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются учет и отчетность по пенсионным планам). Вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками отчитывающихся организаций, не входят в сферу применения настоящего Стандарта.

IN2. В Стандарте рассматриваются четыре категории вознаграждений работникам:

(a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый период временной нетрудоспособности, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для занятых в настоящее время работников;

(b) вознаграждения по окончанию трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончанию трудовой деятельности;

(c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет (долгосрочное оказание услуг работником), творческий отпуск, вознаграждения к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также премии, участие в прибыли и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения подлежат выплате не менее чем через двенадцать месяцев после окончания периода); и

(d) выходные пособия.

IN3. Вознаграждения всех перечисленных категорий повсеместно применяются в организациях общественного сектора во всем мире.

IN4. Стандарт требует, чтобы организация признавала краткосрочные вознаграждения работникам в момент оказания работниками услуг в обмен на указанные вознаграждения.

IN5. Планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности относятся либо к пенсионным планам с установленными взносами, либо к пенсионным планам с установленными выплатами. В Стандарте даются конкретные указания по поводу классификации пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, государственных пенсионных планов, комбинированных программ социального обеспечения и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами. В Стандарте также даются указания организациям, участвующим в пенсионных планах с установленными выплатами, в случаях, когда организации-участники находятся под общим контролем.

IN6. В случае пенсионного плана с установленными взносами организация выплачивает фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не имеет юридических или традиционных обязательств выплачивать дополнительные взносы, если фонд не обладает достаточными активами, чтобы выплачивать все вознаграждения работникам, связанные с предоставлением ими услуг в текущем и прошлых периодах. Стандарт требует, чтобы организация признавала взносы по пенсионному плану с установленными взносами в момент оказания работниками услуг в обмен на указанные взносы.

IN7. Все остальные планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности являются пенсионными планами с установленными выплатами. Пенсионные планы с установленными выплатами могут не финансироваться или финансироваться полностью или частично. Стандарт требует, чтобы организация:

(a) учитывала не только свои юридические обязательства, но и любые традиционные обязательства, вытекающие из сложившейся практики организации;

(b) определяла дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливую стоимость любых активов плана с достаточной

регулярностью, чтобы величины, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от величин, определяемых на отчетную дату;

(c) использовала метод прогнозируемой условной единицы для оценки обязательств и затрат;

(d) соотносила вознаграждения и периоды оказания работником услуг в соответствии с формулой, установленной планом, за исключением случаев, когда оказание работником услуг в более поздние годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем ранее;

(e) использовала объективные и взаимно совместимые актуарные допущения относительно демографических (таких как текучесть кадров и смертность) и финансовых переменных (таких как будущие уровни заработной платы, изменения в стоимости медицинского обеспечения и соответствующие изменения в государственных вознаграждениях). Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на отчетную дату и относиться к периоду, обязательства за который подлежат погашению;

(f) определять ставку дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности (как финансируемым, так и не финансируемым), отражающую стоимость денег с учетом фактора времени. Валюта и срок действия финансового инструмента, выбранного для отражения стоимости денег с учетом фактора времени должны соответствовать валюте и ожидаемому сроку действия обязательств по вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности;

(g) вычитать справедливую стоимость любых активов плана из балансовой стоимости обязательства. Некоторые права на возмещение, которые не относятся к активам плана, учитываются таким же образом, как и активы плана, с тем исключением, что они отражаются как отдельный актив, а не как вычет из обязательства;

(h) ограничивать балансовую стоимость актива, чтобы она не превышала чистую сумму следующих величин:

  (i) любой непризнанной стоимости услуг прошлых периодов и актуарных убытков; плюс

  (ii) дисконтированной стоимости любых экономических выгод, доступных в форме возврата средств от плана или сокращения будущих взносов в план;

(i) признавать стоимость услуг прошлых периодов равномерно на протяжении среднего интервала времени до тех пор, пока право работника на получение дополнительных вознаграждений не станет гарантированным.

(j) признавать прибыли или убытки в результате секвестра или расчета по пенсионному плану с установленными выплатами в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток должны включать любые возникшие изменения в дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и в справедливой стоимости активов плана, а также непризнанную часть любых соответствующих актуарных прибылей и убытков и стоимость услуг прошлых периодов;

(k) признавать определенную часть чистых накопленных актуарных прибылей и убытков, превышающую большую из следующих величин:

  (i) 10 процентов от дисконтированной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами (до вычета активов плана); и

  (ii) 10 процентов от справедливой стоимости любых активов плана.

Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами, равна превышению, вышедшему за пределы 10-процентного коридора на предыдущую отчетную дату, поделенному на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников, участвующих в этом плане.

Стандарт также допускает применение систематических методов ускоренного признания, при условии, что и к прибылям, и к убыткам применяется одна и та же база, и эта база применяется последовательно от периода к периоду. Допустимые методы включают единовременное признание всех актуарных прибылей и убытков в составе профицита или дефицита. Кроме того, Стандарт позволяет организации признать все актуарные прибыли и убытки в том периоде, в котором они

произошли, вне профицита или дефицита в Отчете об изменениях в чистых активах/ капитале за год согласно параграфу 118(b) МСФО ОС 1.

IN8. Стандарт требует использования упрощенного метода учета для прочих долгосрочных вознаграждений работникам по сравнению с вознаграждениями по окончанию трудовой деятельности: актуарные прибыли и убытки и стоимость услуг прошлых периодов признаются единовременно. Стандарт включает оспариваемое допущение о том, что долгосрочные пособия по нетрудоспособности обычно не связаны с той же степенью неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. В случае опровержения указанного допущения организация рассматривает возможность полного или частичного учета долгосрочных пособий по нетрудоспособности в соответствии с требованиями к вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности.

IN9. Выходные пособия – вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате либо решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста, либо решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения. Событием, порождающим обязательство, является расторжение трудового соглашения, а не услуги, оказываемые работником. Таким образом, организация должна признавать выходные пособия только тогда, когда она явным образом берет на себя обязательство либо:

(a) расторгнуть трудовое соглашение с работником или группой работников до достижения ими пенсионного возраста; либо

(b) предоставить выходные пособия в результате предложения, сделанного с целью стимулировать увольнение по собственному желанию.

IN10. Организация явным образом берет на себя обязательство по увольнению только тогда, когда у нее имеется подробный формализованный план (с определенным минимальным содержанием) по прекращению трудовых отношений и отсутствует реальная возможность его отмены.

IN11. Если выходные пособия подлежат выплате спустя более чем двенадцать месяцев после отчетной даты, они подлежат дисконтированию. В случае с предложением, сделанным с целью стимулировать увольнение по собственному желанию, оценка объема выходных пособий должна основываться на количестве работников, которые предположительно примут предложение.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует, чтобы организация признавала

   (a) обязательство, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

   (b) расход, если организация потребляет экономические выгоды или возможность полезного использования, возникающие в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

Сфера применения

2. **Настоящий Стандарт должен применяться работодателем для учета всех вознаграждений работникам, кроме операций, основанных на акциях (см. международный или национальный Стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются операции, основанные на акциях).**

3. В настоящем Стандарте не рассматривается отчетность по пенсионным планам (см. международный или национальный Стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются пенсионные планы). В настоящем Стандарте не рассматриваются вознаграждения в рамках комбинированных программ социального обеспечения, которые не являются компенсацией за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками организаций общественного сектора.

4. Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий Стандарт, включают вознаграждения, обеспечиваемые:

   (a) формальными планами или иным формальными соглашениями между организацией и отдельными работниками, группами работников или их представителями;

   (b) требованиями законодательства или отраслевыми соглашениями, по которым организации обязаны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, или в рамках которых организации обязаны осуществлять взносы в комбинированную программу социального обеспечения; или

   (c) сложившейся в организации практикой, которая ведет к возникновению традиционного обязательства. Сложившаяся практика приводит к возникновению традиционного обязательства, если у организации нет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером традиционного обязательства является ситуация, при которой изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.

5. Вознаграждения работникам включают:

   (a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение; оплата ежегодного отпуска и пособие по временной нетрудоспособности; участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для занятых в настоящее время работников;

   (b) вознаграждения по окончанию трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончанию трудовой деятельности;

   (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, творческий отпуск, вознаграждение к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также премии, участие в прибыли и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения подлежат выплате не менее чем через двенадцать месяцев после окончания периода); и

   (d) выходные пособия.

Поскольку каждая из категорий, указанных в пунктах (a)-(d), обладает разными характеристиками, настоящий Стандарт устанавливает отдельные требования для каждой категории.

6. Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставления товаров или услуг) либо непосредственно работникам, их супругам, детям или другим иждивенцам, либо другим лицам или организациям, например, страховым компаниям.

7. Работник может оказывать организации услуги полный рабочий день, неполный рабочий день, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего Стандарта к работникам относится ключевой управленческий персонал в соответствии с определениями МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

8. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

9. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

10. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Актуарные прибыли и убытки</u> включают:

(a) **корректировки на основе опыта (разница между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и**

(b) **результаты изменений в актуарных допущениях.**

<u>Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников</u> – активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые:

(a) **принадлежат организации (фонду), юридически независимой от отчитывающейся организации и существующей исключительно для выплат или финансирования вознаграждений работникам; и**

(b) **могут быть использованы только для выплат или финансирования вознаграждений работникам, не доступны кредиторам отчитывающейся организации (даже в случае ее банкротства) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:**

(i) **оставшихся активов фонда достаточно для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающейся организации по выплате вознаграждений работникам; или**

(ii) **активы возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работникам.**

<u>Комбинированные программы социального обеспечения</u> реализуются в соответствии с законодательством; и

(a) **действуют как пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями для предоставления вознаграждений работникам по окончании трудового соглашения; а также**

(b) **предоставляют вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками.**

<u>Стоимость услуг текущего периода</u> – увеличение дисконтированной стоимости обязательств организации по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.

Пенсионные планы с установленными выплатами – планы выплат по окончании трудовой деятельности, отличные от планов с установленными взносами.

Пенсионные планы с установленными взносами – планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности, в соответствии с которыми организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь юридических или традиционных обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и прошлых периодах.

Вознаграждения работникам – все формы вознаграждений, предоставляемые организацией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

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

Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями – пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов и комбинированных программ социального обеспечения) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

(a) **объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и**

(b) **используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.**

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

Стоимость услуг прошлых периодов – изменение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работником в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений после окончания трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений работникам. Стоимость услуг прошлых периодов может быть как положительной (при введении новых выплат или увеличении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам), так и отрицательной (при уменьшении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам).

Активы плана состоят из:

(a) **активов фонда долгосрочного вознаграждения работникам; и**

(b) **страховых полисов, удовлетворяющих определенным требованиям.**

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате после окончания трудовых отношений.

Планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация обеспечивает выплаты пенсионных вознаграждений одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.

Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами – дисконтированная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, требуемых для исполнения обязательств, возникших в результате оказания работником услуг в текущем и прошлых периодах.

Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям – страховой полис*, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной (согласно определению в МСФО ОС 20) отчитывающейся организации, если поступления по такому полису:

(a) **могут быть использованы исключительно на выплату или финансирование вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами;**

(b) **не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов организации (даже при банкротстве) и не могут быть выплачены отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:**

(i) **поступления представляют собой излишек активов, которые не являются необходимыми для удовлетворения всех соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или**

(ii) **поступления возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работнику.**

Доход на активы плана – проценты, дивиденды и прочая выручка, получаемые от активов плана вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам плана за вычетом любых затрат на управление этим планом (за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств пенсионного плана с установленными выплатами) и за вычетом любых налогов, подлежащих уплате в рамках данного плана.

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

Государственные пенсионные планы – планы, отличные от комбинированных программ социального обеспечения, законодательно установленные и функционирующие, как если бы это были планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, для всех организаций в экономических категориях, закрепленных в законодательстве.

Выходные пособия – вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате:

(a) **решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; либо**

(b) **решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения.**

Гарантированные вознаграждения работника – вознаграждения работника, право на получение которых не зависит от его дальнейшей работы в организации.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Краткосрочные вознаграждения работникам

11. Краткосрочные вознаграждения работникам включают такие статьи, как:

(a) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;

(b) краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе (например, оплачиваемый ежегодный отпуск и пособие по временной нетрудоспособности) в случаях, когда компенсация за отсутствие должна быть выплачена в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;

(c) премии и участие в прибыли, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;

(d) вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников.

12. Учет краткосрочных вознаграждений работникам обычно не вызывает трудностей, поскольку для оценки обязательств или затрат не делаются актуарные допущения, а также отсутствует возможность для появления актуарной прибыли или убытка. Кроме того, обязательства по краткосрочным вознаграждениям работникам оцениваются на недисконтируемой основе.

Признание и оценка

Все краткосрочные вознаграждения работникам

13. Если работник оказывает организации услуги в течение учетного периода, организация должна признать недисконтированную сумму краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

(a) **в качестве обязательства (начисленного расхода) после вычета любой уже выплаченной суммы. Если выплаченная сумма превышает недисконтированную сумму вознаграждений, то организация должна признать этот излишек как актив (предоплаченный расход) в той степени, в какой предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств; и**

(b) **в качестве расхода, за исключением случаев, когда другой стандарт требует или разрешает включать вознаграждения в стоимость актива (см. например, МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 17 «Основные средства»).**

В параграфах 14, 17 и 20 объясняется, как применять это правило к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемых периодов отсутствия на работе, премий и планов по участию в прибыли.

Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе

14. **Организация должна признавать ожидаемые расходы на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых периодов отсутствия на работе в соответствии с параграфом 13 следующим образом:**

(a) **в случае накапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – в момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие продолжительность оплачиваемого периода отсутствия на работе в будущем, на которое они имеют право; и**

(b) **в случае не накапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – по факту отсутствия на работе.**

15. Организация может оплачивать отсутствие работников по разным причинам, включая отпуск, временную нетрудоспособность, краткосрочную нетрудоспособность, рождение ребенка, работу в качестве присяжного заседателя и военную службу по призыву. Оплачиваемые периоды отсутствия на работе подразделяются на две категории:

(a) накапливаемые; и

(b) не накапливаемые.

16. Накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в будущих периодах, если они не были полностью использованы в текущем периоде. Накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут либо быть компенсируемыми (иными словами, при увольнении из организации работники имеют право на денежную выплату за неиспользованные периоды отсутствия) или некомпенсируемыми (когда при увольнении из организации работники не имеют права на денежную выплату за неиспользованные периоды отсутствия). Обязательство возникает в момент, когда работники оказывают услугу, увеличивающую продолжительность оплачиваемых периодов отсутствия в будущем, на которое они имеют право. Обязательство существует и подлежит признанию даже в том случае, если оплачиваемые периоды отсутствия на работе не являются компенсируемыми, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накопленный некомпенсируемый период отсутствия.

17. **Организация должна оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых компенсируемых периодов отсутствия на работе как дополнительную сумму, подлежащую выплате за неиспользованные оплачиваемые периоды отсутствия на работе, накопленные по состоянию на отчетную дату.**

18. В соответствии с методом, описанным в параграфе 17, обязательство оценивается как сумма дополнительных выплат, возникающих исключительно вследствие факта накопления вознаграждений. Во многих случаях организации не требуется осуществлять детальные расчеты, чтобы прийти к выводу, что у нее отсутствуют существенные обязательства по неиспользуемым оплачиваемым периодам отсутствия на работе. Например, обязательство в отношении временной нетрудоспособности будет существенным, только если имеется формальное или неформальное

представление о том, что неиспользованный оплачиваемый отпуск ввиду временной нетрудоспособности можно взять как оплачиваемый отпуск.

19. Не накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе не переносятся на будущие периоды; они пропадают в случае неполного использования в текущем периоде и при увольнении не дают права на денежную выплату за неиспользование данного права. Как правило, это относится к отсутствию по временной нетрудоспособности (в том смысле, что неиспользованное право на период отсутствия в прошлом не увеличивает его продолжительность в будущем), отпуску по уходу за ребенком, а также к оплачиваемым периодам отсутствиям в связи с работой в качестве присяжного заседателя или призывом на военную службу. Организация не признает обязательство или расход до наступления факта отсутствия на работе, потому что оказание работником услуг не ведет к увеличению объема вознаграждения.

Премии и участие в прибыли

20. **Организация должна признавать ожидаемые затраты на премии и выплаты в связи с участием в прибыли в соответствии с параграфом 13 только тогда, когда:**

    (a) **у организации есть существующее юридическое или традиционное обязательство осуществлять такие выплаты в результате прошлых событий; и**

    (b) **может быть проведена надежная оценка обязательства.**

    Существующее обязательство имеет место только тогда, когда у организации нет реальной альтернативы выплатам.

21. В общественном секторе у некоторых организаций существуют системы премиальных выплат, связанных с целями, касающимися предоставления услуг, или некоторыми аспектами результатов финансовой деятельности. В рамках подобных систем работники получают определенные суммы, зависящие от оценки их вклада в достижение целей организации или сегмента организации. В некоторых случаях такие системы могут охватывать группы работников, как, например, в ситуации, когда результаты деятельности оцениваются для всех работников или для некоторых работников в конкретном сегменте, а не на индивидуальной основе. В соответствии с целями организаций общественного сектора планы по участию в прибыли гораздо менее распространены в общественном секторе, чем среди организаций, ориентированных на получение прибыли. Однако вероятно, что они могут входить в систему вознаграждения работников в сегментах организаций общественного сектора, функционирующих на коммерческой основе. Некоторые организации общественного сектора могут не использовать схемы с участием в прибыли, а оценивать результаты деятельности по финансовым критериям, таким как генерация потоков выручки и достижение бюджетных целей. Некоторые системы премиальных выплат могут предусматривать выплаты всем работникам, оказывавшим услуги в отчетном периоде, даже если они покинули организацию до наступления отчетной даты. Однако при других системах работники получают выплаты только при условии, что они продолжают работать в организации в течение установленного времени, например, при условии оказания услуг работниками в течение всего отчетного периода. Такие системы приводят к созданию традиционного обязательства, поскольку работники предоставляют услуги, которые увеличивают выплачиваемые им суммы, если они продолжают работать в организации до конца соответствующего периода. Оценка таких традиционных обязательств учитывает возможность того, что некоторые работники могут уволиться, не получив выплату в рамках участия в прибыли. Параграф 23 содержит дополнительные условия, которые должны быть выполнены, прежде чем организация сможет признать ожидаемые затраты на осуществление выплат, связанных с результатами деятельности, премиальных выплат и выплат в рамках участия в прибыли.

22. Организация может не иметь юридического обязательства по выплате премии. Тем не менее, иногда в организации может существовать практика выплаты премий. В подобных случаях организация имеет традиционное обязательство, поскольку у нее нет реальной возможности не выплачивать премию. Оценка традиционного обязательства учитывает возможность того, что некоторые работники могут уволиться, не получив премию.

23. Организация может надежно оценить свое юридическое или традиционное обязательство в рамках системы выплат, связанных с результатами деятельности, системы премиальных выплат или участия в прибыли только тогда, когда:

    (a) формальные условия плана содержат формулу для определения суммы вознаграждения;

(b) организация определяет суммы выплат до утверждения финансовой отчетности к выпуску; или

(c) опыт прошлых лет четко подтверждает величину традиционного обязательства организации.

24. Обязательство в рамках системы премирования и участия в прибыли возникает в связи с услугами, оказанными работниками, и признается как расход в составе профицита или дефицита.

25. Если премиальные выплаты и выплаты в рамках участия в прибыли не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты относятся к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. параграфы 147–153).

Раскрытие информации

26. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не содержит конкретных требований к раскрытию информации о краткосрочных вознаграждениях работникам, другие Стандарты могут содержать такие требования. Например, МСФО ОС 20 содержит требование о раскрытии совокупного вознаграждения ключевого управленческого персонала, а МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» требует раскрытия информации о вознаграждениях работникам.

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами

27. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:

(a) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии; и

(b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, при которых организация предоставляет вознаграждения по окончанию трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. Организация применяет настоящий Стандарт для всех таких соглашений – таких как пенсионная схема, схема пенсионных выплат по выслуге лет или схема выплат по окончании трудовой деятельности – независимо от того, подразумевают ли они создание отдельной организации для получения взносов и выплаты вознаграждений.

28. Планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности относятся либо к пенсионным планам с установленными взносами, либо к пенсионным планам с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий. Для того чтобы быть отнесенным к категории пенсионных планов с установленными взносами, план вознаграждений по окончанию трудовой деятельности должен предусматривать выплату фиксированных взносов в отдельную организацию. В рамках пенсионных планов с установленными взносами:

(a) юридическое или традиционное обязательство организации ограничено суммой взноса, который организация согласна внести в фонд. Таким образом, сумма вознаграждений после окончания трудовой деятельности, получаемых работником, определяется суммой взносов организации (а также, возможно, и работника) в план вознаграждений после окончания трудовой деятельности или в страховую компанию, вместе с доходами от инвестиций, возникающими в результате этих взносов; и

(b) следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут ниже ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированных активов будет недостаточно для обеспечения ожидаемых вознаграждений) ложится на работника.

29. Примерами ситуаций, когда обязательства организации не ограничиваются суммой, которую она согласна внести в фонд, могут служить случаи, когда у организации имеется юридическое или традиционное обязательство, являющееся результатом:

(a) формулы плана вознаграждений, не привязанной исключительно к сумме взносов;

(b) гарантий конкретной величины дохода на взносы, либо косвенных, через план, либо прямых; или

(c) сложившейся практики, которая привела к появлению традиционного обязательства. Например, традиционное обязательство может возникнуть, если у организации сложилась

традиция увеличивать вознаграждения бывшим работникам с целью компенсировать инфляцию, даже если соответствующее юридическое обязательство отсутствует.

30. В рамках пенсионных планов с установленными выплатами:

(a) обязательство организации заключается в обеспечении оговоренных вознаграждений занятым в настоящее время и бывшим работникам; и

(b) актуарный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по сути, ложатся на организацию. Если практические актуарные или инвестиционные данные хуже ожидаемых, обязательства организации могут увеличиться.

31. В отличие от пенсионных планов с установленными взносами, при определении пенсионного плана с установленными выплатами не требуется уплачивать взносы отдельной организации. Параграфы 32–53 поясняют различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами в контексте пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, государственных пенсионных планов, комплексных программ социального обеспечения и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями

32. **Организация должна классифицировать пенсионный план, учрежденный совместно несколькими работодателями, как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами в соответствии с условиями плана (включая любые традиционные обязательства, которые выходят за рамки формальных условий). В случае если пенсионный план, совместно учрежденный несколькими работодателями, является пенсионным планом с установленными выплатами, организация должна:**

(a) **учитывать свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах, относящихся к плану, точно так же, как и в случае любого другого пенсионного плана с установленными выплатами; и**

(b) **раскрывать информацию в соответствии с требованиями параграфа 141.**

33. **Если отсутствует достаточный объем информации для использования метода учета, применяемого для пенсионных планов с установленными выплатами, по отношению к пенсионному плану, совместно учрежденному несколькими работодателями, организация должна:**

(a) **учитывать план в соответствии с параграфами 55–57, как если бы он являлся пенсионным планом с установленными взносами;**

(b) **раскрывать информацию:**

(i) **о том, что план является пенсионным планом с установленными выплатами; и**

(ii) **о причине отсутствия достаточного объема информации для учета плана как пенсионного плана с установленными выплатами; и**

(c) **в той степени, в какой профицит или дефицит плана может повлиять на сумму будущих взносов, дополнительно раскрывать:**

(i) **любую имеющуюся информацию об имеющемся профиците или дефиците;**

(ii) **информацию о базе, использованной для определения этого профицита или дефицита; и**

(iii) **информацию о последствиях для организации при наличии таковых.**

34. Примером пенсионного плана с установленными выплатами, совместно учрежденного несколькими работодателями, является план, который:

(a) финансируется за счет текущих поступлений, при этом, взносы работодателей и/или работников устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том же периоде, и будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов; и

(b) предусматривает вознаграждения работникам, которые определяются продолжительностью их трудового стажа, а организации-участники не имеют реальных способов выхода из плана без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода из плана.

Данный план создает актуарный риск для организации. Если окончательные затраты на выплату уже заработанных вознаграждений на отчетную даты превышают ранее ожидаемые, то организации придется либо увеличивать свои взносы, либо убеждать работников согласиться на сокращение вознаграждений. Таким образом, подобный план является пенсионным планом с установленными выплатами.

35. Если имеется достаточный объем информации о пенсионном плане, учрежденном совместно несколькими работодателями, который является пенсионным планом с установленными выплатами, то организация учитывает свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах на вознаграждения после окончания трудовой деятельности, относящихся к плану, точно так же, как и в случае любого другого пенсионного плана с установленными выплатами. Однако могут быть случаи, когда организация не имеет возможности определить свою долю в соответствующем финансовом положении и результатах реализации плана с достаточной для целей отчетности надежностью. Это происходит, если:

(a) организация не имеет доступа к информации о плане, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего Стандарта; или

(b) план подвергает организации-участники актуарным рискам, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками других организаций, в результате чего отсутствует непротиворечивая и надежная основа для распределения обязательств, активов плана и расходов между отдельными организациями, участвующими в плане.

В подобных случаях организация учитывает план, как если бы он был планом с установленными взносами, и раскрывает дополнительную информацию в соответствии с требованиями параграфа 33.

36. Между пенсионным планом, совместно учрежденным несколькими работодателями, и организациями-участниками может быть заключен договор, определяющий, каким образом профицит по плану распределяется между участниками (или каким образом финансируется дефицит). Организация-участник пенсионного плана, совместно учрежденного несколькими работодателями, которая заключила такой договор и учитывает план как пенсионный план с установленными взносами в соответствии с параграфом 33, признает актив или обязательство, возникающее из такого договора, и соответствующую выручку или издержки в составе профицита или дефицита.

37. МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» требует, чтобы организация раскрывала информацию о некоторых условных обязательствах. В контексте пенсионного плана, совместно учрежденного несколькими работодателями, условное обязательство может возникнуть, например, в результате:

(a) актуарных убытков, относящихся к другим организациям-участникам, поскольку каждая организация, участвующая в пенсионном плане, совместно учрежденном несколькими работодателями, несет часть актуарных рисков всех остальных организаций-участников; или

(b) любого обязательства, предусмотренного условиями плана для финансирования недостающей суммы средств в плане, в случае прекращения участия других организаций.

38. Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями, отличаются от совместно управляемых планов. Совместно управляемый план – это простая совокупность планов отдельных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить работодателям-участникам агрегировать свои ресурсы в инвестиционных целях и сократить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом права требования различных работодателей разделены, с тем чтобы выплаты осуществлялись по отдельности работникам соответствующих организаций. Совместно управляемые планы не представляют собой особой проблемы с точки зрения учета, поскольку о них обычно имеется достаточно информации для того, чтобы применять к ним тот же порядок учета, что и к любому другому пенсионному плану,

учрежденному одним работодателем, а также потому, что такие планы не подвергают организации-участники актуарным рискам, связанным с действующими и бывшими работниками других организаций. В разделе Определения настоящего Стандарта требуется, чтобы организация классифицировала совместно управляемый план как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами в соответствии с условиями плана (включая любые традиционные обязательства, выходящие за рамки формализованных условий).

Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем

39. Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых риски разделены между различными организациями, находящимися под общим контролем, например, между контролирующей и контролируемыми организациями, не являются пенсионными планами, учрежденными совместно несколькими работодателями.

40. Организация, участвующая в таком плане, получает информацию о плане в целом, оцененную в соответствии с настоящим Стандартом на основе допущений, применимых к плану в целом. Если имеется договорное соглашение или соглашение, имеющее обязательную силу, или заявлена политика отнесения чистых затрат на предоставление установленных выплат по плану в целом, оцененных в соответствии с настоящим Стандартом, на отдельные организации в рамках группы организаций, организация должна в отдельной финансовой отчетности признать сумму отнесенной таким образом чистой стоимости установленных выплат. При отсутствии такого договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики чистые затраты на предоставление установленных выплат должны признаваться в отдельной финансовой отчетности организации, которая юридически является работодателем-спонсором плана. Остальные организации должны в своей отдельной финансовой отчетности признать затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.

41. В общественном секторе существует примеры того, что контролирующая организация и одна и более контролируемых организаций участвуют в пенсионном плане с установленными выплатами. При отсутствии договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики, как указано в параграфе 40, контролируемая организация ведет учет на основе установленных взносов, а контролирующая организация в своей консолидированной финансовой отчетности – на основе установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает тот факт, что она ведет учет в отдельной финансовой отчетности на основе установленных взносов. Контролируемая организация, ведущая учет на базе установленных взносов, также включает в отчетность подробные сведения о контролирующей организации и заявляет, что в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации учет ведется на основе установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает необходимую информацию в соответствии с требованиями параграфа 42.

42. **Участие в таком плане для каждой отдельной организации является операцией между связанными сторонами. Поэтому в своей отдельной финансовой отчетности организация должна раскрыть следующую информацию:**

    (a) **договорное соглашение, соглашение, имеющее обязательную силу, или заявленную политику взимания чистых затрат на предоставление установленных выплат или факт отсутствия такой политики;**

    (b) **политику расчета взноса, который должна уплатить организация.**

    (c) **если организация учитывает распределение чистых затрат на предоставление установленных выплат в соответствии с параграфом 40, всю информацию о плане в целом в соответствии с параграфами 140–142.**

    (d) **если организация учитывает взнос, подлежащий уплате за период, в соответствии с параграфом 40, информацию о плане в целом, требуемую в соответствии с параграфами 141(b)–(e), (j), (n), (o), (q) и 142. Прочая информация, предусмотренная параграфом 141, не подлежит раскрытию.**

Государственные пенсионные планы

43. **Организация должна учитывать вознаграждения после окончания трудовой деятельности в рамках государственных пенсионных планов аналогично пенсионному плану, совместно учрежденному несколькими работодателями (см. параграфы 32 и 33).**

44. Государственные пенсионные планы учреждаются в соответствии с законодательством, охватывают все организации (или все организации конкретной категории, например, определенной отрасли) и управляются национальным, региональным или местным правительством или же иным органом (например, федеральной службой, созданной специально для этой цели). В настоящем Стандарте рассматриваются только вознаграждения работникам организации, и не затрагивается учет обязательств по государственным пенсионным планам, связанным с работниками или бывшими работниками организаций, которые не контролируются отчитывающейся организацией. Хотя правительство может разрабатывать государственные пенсионные планы и предоставлять выплаты работникам организаций коммерческого сектора и/или лицам, занимающимся собственным бизнесом, обязательства, возникающие по таким планам, не рассматриваются в настоящем Стандарте.

45. Многие государственные пенсионные планы финансируются за счет текущих поступлений, при этом, взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов. Организации, которые подпадают под действие государственных пенсионных планов, учитывают их либо как пенсионные планы с установленными взносами, либо как пенсионные планы с установленными выплатами. Отражение в бухгалтерском учете зависит от наличия юридического или традиционного обязательства по уплате будущих вознаграждений. Если единственным обязательством организации является уплата взносов по мере наступления их срока, и у организации отсутствуют обязательства по уплате будущих вознаграждений, то она учитывает такой государственный пенсионный план как план с установленными взносами.

46. Государственный пенсионный план может быть определен контролируемой организацией как пенсионный план с установленными взносами. Однако существует оспариваемое допущение о том, что государственный пенсионный план будет охарактеризован контролирующей организацией как пенсионный план с установленными выплатами. В случае если данное допущения было оспорено, государственный пенсионный план учитывается как пенсионный план с установленными взносами.

Комбинированные программы социального обеспечения

47. **Отчитывающаяся организация должна учитывать вознаграждения после окончания трудовой деятельности в рамках комбинированных программ социального обеспечения аналогично вознаграждениям в рамках пенсионного плана, учрежденного совместно несколькими работодателями (см. параграфы 32 и 33).**

48. Комбинированные программы социального обеспечения учреждаются в соответствии с законодательством и направлены на предоставление вознаграждений физическим лицам, удовлетворяющим критериям отбора. Такие критерии, прежде всего, включают требование, чтобы лицо достигло установленного законодательством пенсионного возраста. Могут существовать и другие критерии, связанные с такими факторами, как доход и личное благосостояние. В некоторых странах комбинированные программы социального обеспечения также могут функционировать путем предоставления вознаграждений в обмен на услуги, оказанные физическими лицами. В Стандарте рассматриваются только те обязательства по комбинированным программам социального обеспечения, которые возникают в качестве вознаграждения за услуги, оказанные работниками и бывшими работниками отчитывающейся организации. Настоящий Стандарт требует, чтобы отчитывающаяся организация учитывала обязательства по вознаграждениям работникам, которые возникают в рамках комбинированных программ социального обеспечения, аналогично вознаграждениям в рамках пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, в соответствии с параграфами 32 и 33.

49. Для группы организаций, например правительства в целом, отражение в бухгалтерском учете обязательств по вознаграждениям работникам в рамках комбинированных программ социального обеспечения зависит от того, является ли компонент программы, связанный с предоставлением вознаграждений работникам после окончания трудовой деятельности, пенсионным планом с установленными взносами или пенсионным планом с установленными выплатами. При вынесении этого профессионального суждения должны учитываться факторы, перечисленные в параграфе 35.

Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами

50. **Для финансирования плана вознаграждений по окончанию трудовой деятельности организация может уплачивать страховые премии. Организация должна учитывать такой план как пенсионный план с установленными взносами, за исключением случаев, когда у организации есть (либо косвенные, через план, либо прямые) следующие юридические или традиционные обязательства:**

    (a) **выплачивать вознаграждения работникам непосредственно при наступлении срока выплаты; или**

    (b) **вносить дополнительные взносы, если страховщик не выплачивает полностью будущие вознаграждения работникам, относящиеся к оказанным ими услугам в текущем и прошлых периодах.**

    Если организация сохраняет за собой подобное юридическое или традиционное обязательство, то такой план должен учитываться как план с установленными выплатами.

51. Вознаграждения, обеспеченные договорами страхования, не обязаны быть непосредственно или автоматически связаны с обязательствами организации по выплате вознаграждений работникам. В отношении планов вознаграждений по окончанию трудовой деятельности, предусматривающих заключение договоров страхования, применяется то же самое разграничение между системами учета и финансирования, что и в отношении других финансируемых планов.

52. Если организация финансирует обязательство по вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, согласно которому организация (либо прямо, либо косвенно, через план, через механизм установления будущих страховых премий либо через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет за собой юридические или традиционное обязательства, то уплата страховых премий не эквивалентна платежам по плану с установленными взносами. Отсюда следует, что организация:

    (a) учитывает страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, как актив плана (см. параграф 10); и

    (b) признает другие страховые полисы как права на возмещение (если такие полисы удовлетворяют критериям, приведенным в параграфе 121).

53. Если страховой полис (a) выписан на имя конкретного участника плана или группы участников плана, и (b) у организации нет каких-либо юридических или традиционное обязательств покрывать убытки по полису, то у организации нет обязательства выплачивать вознаграждения работникам, и ответственность за выплату вознаграждений несет исключительно страховщик. Уплата фиксированных страховых премий по такому договору, по существу, представляет собой погашение обязательства по вознаграждениям работникам, а не инвестирование средств для исполнения этого обязательства. Следовательно, у организации исчезает как актив, так и обязательство. Таким образом, организация учитывает такие платежи как взносы в пенсионный план с установленными взносами.

Вознаграждения по окончанию трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными взносами

54. Учет пенсионных планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся организации на каждый период определяются суммами взносов, подлежащих уплате за этот период. Следовательно, для оценки обязательств или расходов не требуются актуарные допущения, и отсутствует возможность возникновения актуарной прибыли или убытка. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги.

Признание и оценка

55. **Если работник оказал организации услуги в течение периода, то организация должна признать взнос, подлежащий уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:**

    (a) **как обязательство (доначисленный расход) после вычета уже уплаченных взносов. Если уплаченный взнос превышает величину взноса, подлежащего уплате за услуги,**

оказанные до окончания отчетного периода, то организация должна признать это превышение как актив (предоплаченный расход) в той степени, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих выплат или возврату денежных средств; и

(b) **как расход, за исключением случая, когда другой Стандарт требует или разрешает включать взнос в себестоимость актива (см., например, МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17).**

56. **Если взносы в пенсионный план с установленными взносами не подлежат уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги, они должны дисконтироваться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**

Раскрытие информации

57. **Организация должна раскрыть сумму, признанную в качестве расхода по пенсионному плану с установленными взносами.**

58. Организация должна раскрыть информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами для ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО ОС 20.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными выплатами

59. Учет пенсионных планов с установленными выплатами сложен, поскольку для оценки обязательств и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет с момента оказания работниками соответствующих услуг.

Признание и оценка

60. Пенсионные планы с установленными выплатами могут не финансироваться, или же полностью или частично финансироваться за счет взносов организации, а иногда ее работников, в организацию или фонд, юридически независимый от отчитывающейся организации, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но и от возможности (и желания) организации компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, организация, по существу, принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом. Вследствие этого величина расходов, признанных по пенсионному плану с установленными выплатами, не обязательно совпадает с суммой взноса, подлежащей уплате в данном периоде.

61. Учет организацией пенсионных планов с установленными выплатами состоит из следующих действий:

(a) использование методов актуарных расчетов для получения надежной оценки суммы вознаграждений, причитающихся работникам за их услуги в текущем и прошлых периодах. Для этого организации необходимо определить сумму вознаграждений, причитающихся за текущий и прошлые периоды (см. параграфы 80–84), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) демографических (таких как текучесть персонала и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут влиять на расходы по выплате вознаграждений (см. параграфы 85–104).

(b) дисконтирование суммы вознаграждений с использованием метода прогнозируемой единицы кредитования для определения дисконтированной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода (см. параграфы 77–79);

(c) определение справедливой стоимости любых активов плана (см. параграфы 118–120);

(d) определение общей суммы актуарных прибылей и убытков и суммы актуарных прибылей и убытков, подлежащих признанию (см. параграфы 105–111);

(e) определение итоговой стоимости услуг прошлых периодов в случае введения в действие или изменения плана (см. параграфы 112–117); и

(f) определение итоговой прибыли или убытка в случае сокращения или окончательного расчета по плану (см. параграфы 129–135). Если у организации имеется несколько пенсионных планов с установленными выплатами, она применяет эти процедуры по отдельности для каждого существенного плана. Например, региональное правительство, отвечающее за образование, здравоохранение и некоторые другие услуги, может иметь отдельные планы для учителей, работников системы здравоохранения и других работников.

62. В некоторых случаях расчетные оценки, усредненные значения и простые вычисления дают достоверное приближение к результатам развернутых расчетов, описываемых в настоящем Стандарте.

Учет традиционных обязательств

63. **Организация должна учитывать не только свои юридические обязательства в соответствии с формальными условиями пенсионного плана с установленными выплатами, но и любые традиционные обязательства, вытекающие из сложившейся практики ведения деятельности организации. Сложившаяся практика ведет к возникновению традиционного обязательства, если у организации нет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером традиционного обязательства является ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.**

64. Формальные условия пенсионного плана с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств организации по этому плану. Тем не менее, для организации затруднительно прекратить действие плана, если она стремится сохранить своих работников. Таким образом, в отсутствие доказательств обратного, учет вознаграждений после окончания трудовой деятельности предполагает, что организация, которая в настоящее время обещает выплату таких вознаграждений, в дальнейшем будет поступать так же на протяжении оставшегося периода трудовой деятельности работников.

Отчет о финансовом положении

65. **Величина, признаваемая как обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, должна представлять собой чистую сумму следующих величин:**

(a) **дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату (см. параграф 77);**

(b) **плюс все актуарные прибыли (за вычетом всех актуарных убытков), не признанные вследствие учета в порядке, предусмотренном параграфами 105 и 106;**

(c) **минус любая еще не признанная стоимость услуг прошлых периодов (см. параграф 112); и**

(d) **минус справедливая стоимость на отчетную дату активов плана (при наличии таковых), непосредственно предназначенных для исполнения обязательств (см. параграфы 118–120).**

66. Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами равна совокупным обязательствам до вычета справедливой стоимости любых активов плана.

67. **Организация должна определять дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливую стоимость любых активов плана с достаточной регулярностью для того, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, не отличались существенным образом от величин, которые будут определяться на отчетную дату.**

68. Настоящий Стандарт рекомендует, но не требует, чтобы организация привлекала квалифицированного актуария к оценке всех существенных обязательств по выплате вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. В силу практических соображений организация может заказать у квалифицированного актуария подробную оценку обязательств до наступления отчетной даты. Тем не менее, результаты этой оценки корректируются с учетом любых существенных операций и прочих существенных изменений обстоятельств (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) вплоть до отчетной даты.

69. **Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, может быть отрицательной (актив). Организация должна оценивать возникающий актив как меньшую из следующих величин:**

(a) **величины, определенной в соответствии с параграфом 65; и**

(b) **общей суммы**

(i) **всех накопленных непризнанных чистых актуарных убытков и стоимости услуг прошлых периодов (см. параграфы 105, 106 и 112); и**

(ii) **дисконтированной стоимости всех экономических выгод в форме возврата денежных средств по плану или сокращения будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**

70. **Применение параграфа 69 не должно приводить к признанию в текущем периоде прибыли исключительно в результате актуарного убытка или за счет стоимости услуг прошлых периодов. Поэтому, в соответствии с параграфом 65, организация должна единовременно признать следующие чистые актуарные прибыли и убытки в объеме, в котором они возникают при определении актива пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):**

(a) **чистые актуарные убытки текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде в объеме, в каком они превышают какое-либо сокращение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или увеличивается, то вся сумма чистых актуарных убытков текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов признается единовременно в текущем периоде в соответствии с параграфом 65;**

(b) **чистые актуарные прибыли текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов в том объеме, в каком они превышают какое-либо увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или уменьшается, то вся сумма чистых актуарных прибылей текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов признается единовременно в соответствии с параграфом 65.**

71. Параграф 70 применяется только в том случае, если у организации на начало или на конец учетного периода имеется профицит[37]по пенсионному плану с установленными выплатами, и по действующим условиям плана невозможно полностью компенсировать этот профицит за счет возврата денежных средств или сокращения будущих взносов. В подобных случаях стоимость услуг прошлых периодов и возникающие в периоде актуарные убытки, признание которых откладывается в соответствии с параграфом 65, увеличат сумму, указанную в подпункте 69(b)(i). Если это увеличение не компенсируется эквивалентным сокращением дисконтированной стоимости экономических выгод, отвечающих условиям признания в соответствии с подпунктом 69(b)(ii), чистая общая сумма, указанная в пункте 69(b), увеличится, а, следовательно, увеличится и признанная прибыль. В таких обстоятельствах параграф 70 запрещает признание прибыли. Противоположный эффект имеет место в случае возникающих в периоде актуарных прибылей, признание которых откладывается в соответствии с параграфом 65, в той степени, в какой актуарные прибыли уменьшают накопленные непризнанные актуарные убытки. В таких обстоятельствах параграф 70 запрещает признание убытка. (Примеры применения данного параграфа см. в иллюстративных примерах.)

72. Актив может возникнуть в случае избыточного финансирования пенсионного плана с установленными выплатами или в некоторых случаях, когда признаются актуарные прибыли. В таких ситуациях организация признает актив, поскольку:

(a) организация контролирует ресурс, который представляет собой способность использовать профицит для создания будущих выгод;

---

* На основе текущих условий плана.

(b) этот контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных организацией, и услуг, оказанных работником); и

(c) будущие экономические выгоды возникают у организации в форме сокращения будущих взносов или возврата денежных средств либо напрямую организации, либо косвенно в покрытие дефицита по другому плану.

73. Ограничение, установленное в параграфе 69(b), не отменяет отложенное признание некоторых актуарных убытков (см. параграфы 105 и 106) и, в некоторых случаях, стоимости услуг прошлых периодов (см. параграф 112), помимо того, что указано в параграфе 70. Подпункт 141(f)(iii) требует, чтобы организация раскрывала любую сумму, не признанную как актив, вследствие ограничения, установленного в параграфе 69(b).

Отчет о финансовых результатах деятельности

74. **Организация должна признать чистую сумму следующих величин в составе профицита или дефицита, кроме случаев, когда другой стандарт требует или разрешает их включение в стоимость актива:**

(a) **стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 76–104);**

(b) **затраты на проценты (см. параграф 95);**

(c) **ожидаемый доход на все активы плана (см. параграфы 125–127) и все права на возмещение (см. параграф 121);**

(d) **актуарные прибыли и убытки, требуемые в соответствии с учетной политикой организации (см. параграфы 105–109);**

(e) **стоимость услуг прошлых периодов (см. параграф 112);**

(f) **влияние любых секвестров или расчетов по плану (см. параграфы 129 и 130); и**

(g) **влияние ограничения, установленного в параграфе 69(b), за исключением случаев, когда оно признается в Отчете об изменении в чистых активах/ капитале в соответствии с параграфом 108.**

75. Прочие Стандарты требуют включения некоторых затрат на выплату вознаграждений работникам в стоимость активов, таких как запасы или основные средства (см. МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17). Любые затраты на выплату вознаграждений по окончанию трудовой деятельности, включенные в стоимость таких активов, содержат соответствующую долю компонентов, перечисленных в параграфе 74.

Признание и оценка – дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода

76. На объем окончательных затрат по пенсионному плану с установленными выплатами могут влиять различные переменные, такие как величина заработной платы на момент выхода на пенсию, текучесть кадров и смертность, динамика затрат на медицинское обслуживание, а для финансируемых планов – инвестиционные доходы на активы плана. Объем окончательных затрат по плану является неопределенным, и с высокой вероятностью эта неопределенность будет сохраняться на протяжении длительного времени. Для того чтобы оценить дисконтированную стоимость обязательств по выплате вознаграждений по окончанию трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:

(a) применить метод актуарной оценки (см. параграфы 77–79);

(b) соотнести вознаграждения и периоды оказания услуг (см. параграфы 80–84); и

(c) сделать актуарные допущения (см. параграфы 85–104).

Метод актуарной оценки

77. **Организация должна использовать метод прогнозируемой условной единицы , чтобы определить дисконтированную стоимость своих обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текщего периода, а где это применимо – стоимости услуг прошлых периодов.**

78. В методе прогнозируемой условной единицы (иногда называемом методом накопленных вознаграждений, распределенных пропорционально продолжительности оказания услуг или методом вознаграждения/ продолжительности оказания услуг) каждый период оказания услуг

считается основанием для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. параграфы 80–84), и каждая условная единица оценивается отдельно, образуя окончательный объем обязательства (см. параграфы 85–104).

79. Организация дисконтирует весь объем обязательства по выплате вознаграждений по окончанию трудовой деятельности, даже если часть обязательства подлежит исполнению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Соотнесение вознаграждений и периодов оказания услуг

80. **При определении дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а в случаях, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов, организация должна соотнести вознаграждения с периодами оказания услуг в соответствии с формулой вознаграждений по плану. Однако если оказание услуг работниками в более поздние годы приведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в ранние годы, организация должна распределить вознаграждение на равномерной основе:**

(a) **с даты, когда услуги, оказанные работником, впервые дают ему право на вознаграждение в рамках плана (независимо от того, влияет ли оказание им услуг в будущем на размер вознаграждения);**

(b) **по дату, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к существенному увеличению вознаграждений в рамках плана, за исключением того, которое возникает в результате дальнейшего роста заработной платы**

81. Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы организация соотносила вознаграждение с текущим периодом (чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также с текущим и предыдущими периодами (чтобы определить дисконтированную стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами). Организация соотносит вознаграждения по окончанию трудовой деятельности с периодами, в которых возникают обязательства по их выплате. Эти обязательства возникают по мере оказания услуг работниками в обмен на вознаграждения по окончанию трудовой деятельности, которые организация предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Методы актуарных расчетов позволяют организации достаточно надежно оценить такое обязательство, чтобы обосновать его признание.

82. Оказание работниками услуг порождает обязательство в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, даже если вознаграждения обусловлены будущей работой (иными словами, они являются гарантированными). Оказание работниками услуг до наступления даты, когда вознаграждения становятся безусловными, порождает традиционное обязательство, потому что на каждую последующую отчетную дату объем будущих услуг, которые работнику будет необходимо оказать, прежде чем получить право на вознаграждение, сокращается. При оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами организация учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять каким-либо условиям предоставления безусловного права на получение вознаграждений. По аналогии, несмотря на то, что некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обслуживание, могут быть выплачены только при наступлении определенного события, когда работник более не работает, обязательство возникает при оказании работником услуг, дающих ему право на получение вознаграждения в случае наступления указанного события. Вероятность наступления этого события влияет на оценку обязательства, но не влияет на факт его наличия.

83. Обязательство увеличивается до той даты, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к возникновению существенных будущих вознаграждений. Таким образом, все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на эту дату или ранее. Вознаграждения относятся на отдельные учетные периоды в соответствии с формулой вознаграждений плана. Однако если оказание услуг работником в последующие годы приведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в более ранние годы, то организация распределяет вознаграждения равномерно вплоть до даты, когда дальнейшее оказание услуг работником не будет приводить к возникновению существенных будущих вознаграждений. Это связано с тем, что оказание работником услуг на протяжении всего периода, в конечном счете, приведет к этому более высокому уровню вознаграждений.

84. Если сумма вознаграждения равняется постоянной доле заработной платы на момент прекращения работы за каждый год работы, повышение заработной платы в будущем будет влиять на объем средств, необходимых для исполнения обязательства, существующего за период работы до отчетной даты, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:

(a) для целей параграфа 80(b) повышение заработной платы не ведет к дополнительному вознаграждению, даже притом, что сумма вознаграждений зависит от размера заработной платы на момент прекращения работы; и

(b) сумма вознаграждения, относимая на каждый период, равна постоянной доле заработной платы, к которой привязано вознаграждение.

Актуарные допущения

85. **Актуарные допущения должны быть объективными и взаимно непротиворечивыми.**

86. Актуарные допущения – наилучшая ожидаемая оценка организацией переменных, определяющих окончательную стоимость выплачиваемых вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. Актуарные допущения включают:

(a) демографические допущения о будущих характеристиках занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения учитывают следующие аспекты:

(i) смертность, как в течение периода занятости, так и по окончанию трудовой деятельности;

(ii) показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;

(iii) доля участников плана с иждивенцами, которые будут иметь право на вознаграждения; и

(iv) количество обращений по планам медицинского обеспечения.

(b) Финансовые допущения, которые учитывают следующие аспекты:

(i) ставка дисконтирования (см. параграфы 91–95);

(ii) уровень будущей заработной платы и вознаграждений (см. параграфы 96–100);

(iii) в случае вознаграждений в части медицинского обеспечения – будущая стоимость медицинского обеспечения, включая, если они существенны, затраты на обработку обращений и выплату вознаграждений (см. параграфы 101–104); и

(iv) ожидаемая ставка дохода на активы плана (см. параграфы 125–127).

87. Актуарные допущения являются объективными в случае, если они делаются осмотрительно, но не являются чрезмерно консервативными.

88. Актуарные допущения являются взаимно непротиворечивыми, если они отражают экономические взаимосвязи между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы, доход на активы плана и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения о процентных ставках и увеличении заработной платы и вознаграждений) в любой определенный период в будущем исходят из одного и того же уровня инфляции на этот период.

89. Организация устанавливает ставку дисконтирования и прочие финансовые допущения при номинальных (заданных) условиях, за исключением случаев, когда оценки в реальных (скорректированных на инфляцию) условиях более надежны, например, в гиперинфляционной экономике (см. МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике») или в случае, если вознаграждение индексируется и существует развитый рынок индексируемых облигаций в той же валюте и с теми же сроками.

90. **Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на отчетную дату в отношении того периода, в котором обязательства должны быть исполнены.**

Актуарные допущения – ставка дисконтирования

91. **Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности (как финансируемых, так и нефинансируемых) должна отражать стоимость денег во времени. Валюта и срок финансового инструмента, выбранного для того, чтобы отражать стоимость денег во времени, должны соответствовать валюте и ожидаемому сроку погашения обязательств по вознаграждениям по окончанию трудовой деятельности.**

92. Одним из актуарных допущений, имеющих существенное значение, является ставка дисконтирования. Ставка дисконтирования отражает стоимость денег во времени, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает ни кредитный риск организации, который берут на себя ее кредиторы, ни риск того, что события в будущем могут отличаться от актуарных допущений.

93. Ставка дисконтирования отражает ожидаемое распределение выплат вознаграждения во времени. На практике организация часто достигает этого путем применения единой средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает ожидаемое распределение во времени и суммы выплачиваемых вознаграждений, а также валюту, в которой они должны выплачиваться.

94. Организация формирует профессиональное суждение о том, обеспечивает ли рыночная доходность на отчетную дату у государственных облигаций, высококачественных корпоративных облигаций или другого финансового инструмента наилучшую оценку стоимости денег во времени. В некоторых странах наилучшей оценкой стоимости денег во времени является рыночная доходность государственных облигаций на отчетную дату. Однако могут существовать страны, для которых это неприменимо, например страны, в которых отсутствует развитый рынок государственных облигаций, или в которых рыночная доходность на отчетную дату по государственным облигациям не отражает стоимость денег во времени. В таких случаях отчитывающаяся организация определяет ставку иным образом, например, используя рыночную доходность по высококачественным корпоративным облигациям. Могут возникать ситуации, когда отсутствует развитый рынок государственных облигаций или высококачественных корпоративных облигаций, имеющих достаточно длительный срок погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплаты всех вознаграждений. В таких случаях организация применяет текущие рыночные ставки на соответствующие сроки для дисконтирования краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконтирования для обязательств с длительным сроком погашения путем экстраполяции текущих рыночных ставок вдоль кривой доходности. Общая дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами едва ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к той части вознаграждений, которая подлежит выплате по истечении срока погашения имеющегося финансового инструмента, такого как государственные или корпоративные облигации.

95. Затраты на проценты рассчитываются путем умножения ставки дисконтирования, определенной в начале периода, на дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение этого периода с учетом всех существенных изменений обязательств. Дисконтированная стоимость обязательства будет отличаться от обязательства, признанного в Отчете о финансовом положении, поскольку (a) обязательство признается после вычитания справедливой стоимости активов плана и (b) некоторые актуарные прибыли и убытки, а также часть стоимости услуг прошлых периодов, не признаются единовременно. [В разделе «Иллюстративные примеры», помимо прочего, приводится расчет затрат на проценты.]

Актуарные допущения – заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание

96. **База для оценки обязательств плана вознаграждений по окончанию трудовой деятельности должна отражать:**

    (a) **оценку повышений заработной платы в будущем;**

    (b) **вознаграждения, установленные по условиям плана (или вытекающие из любых традиционных обязательств, выходящих за рамки этих условий) на отчетную дату; и**

    (c) **оценку будущих изменений в уровне любых государственных вознаграждений, влияющих на вознаграждения, подлежащие выплате в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, только в том случае, если:**

        (i) **эти изменения были введены в действие до отчетной даты; либо**

(ii) **прошлый опыт или другие надежные свидетельства указывают, что эти государственные вознаграждения изменятся предсказуемым образом, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или заработной платы.**

97. Ожидаемые оценки повышений заработной платы в будущем учитывают инфляцию, старшинство и повышения в должности, а также другие существенные факторы, такие как предложение и спрос на рынке труда.

98. Если формальные условия плана (или традиционное обязательство, выходящее за рамки этих условий) требуют от организации изменения вознаграждений в будущих периодах, оценка обязательства отражает эти изменения. Это имеет место, когда, например:

(a) у организации имеется предшествующий опыт увеличения вознаграждений, например, с целью компенсации влияния инфляции, и нет указаний на то, что в будущем эта практика изменится; или

(b) актуарные прибыли уже были признаны в финансовой отчетности, и организация обязана в силу либо формальных условий плана (или традиционного обязательства, выходящего за рамки этих условий), либо законодательства использовать любой профицит плана в интересах его участников (см. параграф 114(c)).

99. Актуарные допущения не отражают будущие изменения вознаграждений, не указанные в формальных условиях плана (или не содержащиеся в традиционном обязательстве) на отчетную дату. Такие изменения выражаются:

(a) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они влияют на вознаграждения за работу до момента изменения; и

(b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после момента изменения в той мере, в какой они влияют на вознаграждения за работу после момента изменения.

100. Некоторые вознаграждения по окончанию трудовой деятельности привязаны к таким переменным, как размер причитающегося вознаграждения в форме пенсий из фонда социального страхования или государственного медицинского страхования. Оценка таких вознаграждений отражает ожидаемые изменения таких переменных на основе опыта прошлых лет и других достоверных данных.

101. **Допущения относительно затрат на медицинское обеспечение должны учитывать ожидаемые будущие изменения стоимости медицинских услуг, возникающие как в результате инфляции, так и в результате специфических изменений в расходах на медицинское обеспечение.**

102. Оценка вознаграждений, предоставляемых по окончанию трудовой деятельности в виде медицинского обеспечения, требует наличия допущений относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат на ее предоставление. Организация оценивает будущую стоимость медицинского обеспечения на основании данных за прошлые годы из своего собственного опыта, которые при необходимости дополняются данными за прошлые годы от других организаций, страховых компаний, медицинских учреждений или других источников. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в схемах потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников плана.

103. Уровень и частота обращений особенно зависят от возраста, состояния здоровья и пола работников (и их иждивенцев), а также могут быть чувствительны к другим факторам, например географическому местонахождению. Таким образом, данные за прошлые годы корректируются с учетом различий имеющегося демографического состава населения и того состава населения, на основе которого были получены данные прошлых лет. Они также корректируются в случае наличия надежных данных о том, что прошлые тенденции продолжаться не будут.

104. Некоторые планы медицинского обеспечения по окончанию трудовой деятельности требуют, чтобы работники делали взносы в счет покрытия затрат на медицинское обеспечение, предусмотренное планом. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает любые взносы такого рода на основе условий плана на отчетную дату (или на основе любых традиционных обязательств, выходящих за рамки этих условий). Изменения взносов работников

влияют на стоимость услуг прошлых периодов или приводят к секвестрам. Затраты на предоставление медицинской помощи могут сокращаться за счет льгот, предоставляемых государственными или иными медицинскими учреждениями (см. параграфы 96(c) и 100).

Актуарные прибыли и убытки

105. **При оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65, организация, с учетом требований параграфа 70, должна признать часть (как указано в параграфе 106) актуарных прибылей и убытков в качестве доходов или расходов, если чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли и убытки на конец предыдущего отчетного периода превышают большую из следующих величин:**

(a) **10 процентов от дисконтированной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами на указанную дату (до вычета активов плана); и**

(b) **10 процентов от справедливой стоимости любых активов плана на указанную дату.**

Указанные ограничения должны рассчитываться и применяться по отдельности для каждого пенсионного плана с установленными выплатами.

106. **Часть актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого пенсионного плана с установленными выплатами, равна превышению, определенному в соответствии с параграфом 105, разделенному на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников, участвующих в плане. Однако организация может применять любой систематический метод, который приводит к ускоренному признанию актуарных прибылей и убытков, при условии, что и к прибылям, и к убыткам применяется одна и та же база, и данная база последовательно используется из периода в период. Организация может применять подобные систематические методы к актуарным прибылям и убыткам, даже если их величина находится в пределах, указанных в параграфе 105.**

107. **Если, как предусмотрено параграфом 106, организация принимает политику признания актуарных прибылей и убытков в том периоде, в котором они возникают, то они могут признаваться в качестве отдельной статьи в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфами 108 и 109, при условии, что признанию подлежат:**

(a) **все пенсионные планы организации с установленными выплатами; и**

(b) **все актуарные прибыли и убытки организации.**

108. Актуарные прибыли и убытки, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, как предусмотрено параграфом 107, должны отражаться в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 118(b) МСФО ОС 1.

109. Организация, которая признает актуарные прибыли и убытки в соответствии с параграфом 107, также должна признавать любые корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным параграфом 69(b), вне профицита или дефицита в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, в соответствии с параграфом 118(b) МСФО ОС 1. Актуарные прибыли и убытки и корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным параграфом 69(b), признанные непосредственно в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, должны признаваться единовременно в составе накопленного профицита или дефицита. Они не должны признаваться в составе профицита или дефицита в последующем периоде.

110. Актуарные прибыли и убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения либо дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, либо справедливой стоимости соответствующих активов плана. Причинами актуарных прибылей и убытков могут быть, например:

(a) непредвиденно высокие или низкие показатели текучести кадров, уровня досрочного выхода на пенсию или смертности, или повышения заработной платы и вознаграждений (если формальные или фактические условия плана предусматривают увеличение вознаграждения с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;

(b) влияние изменений в оценках будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, повышения заработной платы и вознаграждений (если формализованные или фактические условия плана предусматривают увеличение вознаграждения с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;

(c) влияние изменения ставки дисконтирования; и

(d) различия между фактическим и ожидаемым доходом на активы плана (см. параграфы 125–127).

111. В долгосрочном периоде возможен взаимозачет актуарных прибылей и убытков. Поэтому ожидаемые оценки объема вознаграждений по окончанию трудовой деятельности могут рассматриваться как диапазон (или коридор) отклонений от наилучшей ожидаемой оценки. Организация может, но не обязана признавать актуарные прибыли и убытки, которые попадают в этот диапазон. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация признавала как минимум определенную долю актуарных прибылей и убытков, которые выходят за границы коридора, определенного как плюс или минус 10 процентов. (В Иллюстративных примерах, помимо прочего, иллюстрируется бухгалтерская обработка актуарных прибылей и убытков.) Стандарт также допускает использование систематических методов для ускоренного признания при условии, что эти методы удовлетворяют условиям, определенным в параграфе 106. Такие допустимые методы включают, например, единовременное признание всех актуарных прибылей и убытков как внутри, так и вне коридора.

Стоимость услуг прошлых периодов

112. **При оценке обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65, организация, с учетом требований параграфа 70, признает стоимость услуг прошлых периодов равномерно на протяжении среднего периода до тех пор, пока право работника на получение вознаграждений не станет гарантированным. Если право на вознаграждения становится гарантированным непосредственно после введения в действие пенсионного плана с установленными выплатами или внесения в него изменений, организация должна единовременно признавать стоимость услуг прошлых периодов.**

113. Стоимость услуг прошлых периодов возникает, когда организация вводит в действие пенсионный план с установленными выплатами, который соотносит вознаграждения с прошлыми услугами или изменениями вознаграждений, подлежащих выплате за прошлые услуги в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами. Такие изменения производятся в обмен на предоставление работниками услуг в течение периода, по истечении которого право работника на получение вознаграждений становится гарантированным. Таким образом, организация признает стоимость услуг прошлых периодов в течение указанного периода, вне зависимости от того факта, что она относится к услугам, оказанным в предыдущие периоды. Организация оценивает стоимость услуг прошлых периодов как изменение обязательства в результате корректировки (см. параграф 77). Отрицательная стоимость услуг прошлых периодов возникает, когда организация изменяет размер вознаграждений, относимых на прошлые услуги, таким образом, что дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами уменьшается.

114. Стоимость услуг прошлых периодов не включает:

(a) различие между фактической и ранее принятой величиной повышения заработной платы и его влияние на обязательства по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в предыдущих периодах (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что актуарные допущения предусматривают возможность прогноза заработной платы);

(b) недооценку и переоценку произвольного повышения пенсий, если организация имеет традиционное обязательство по осуществлению такого повышения (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что актуарные допущения предусматривают возможность такого рода повышений);

(c) ожидаемые оценки увеличения размера вознаграждений, которое возникает в результате актуарной признанной в финансовой отчетности прибыли, если организация обязана в силу формальных условий плана (или традиционного обязательства, выходящего за рамки этих условий) или положений законодательства использовать любой профицит плана в интересах участников плана, даже если официальное увеличение вознаграждений еще не было произведено (возникающее увеличение обязательства является актуарным убытком, а не стоимостью услуг прошлых периодов, см. параграф 98(b));

(d) увеличение гарантированных вознаграждений, если при отсутствии новых или увеличении существующих вознаграждений работники начинают соответсвовать требованиям, необходимы для безусловного права на вознаграждение (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что организация признает ожидаемую стоимость

вознаграждений как стоимость услуг текущего периода по мере их оказания); и с момента соответствия работника требованиям по выплате безусловных вознаграждений

(e) влияние изменений плана, уменьшающих величину вознаграждений за будущие услуги (секвестр).

115. Организация устанавливает график амортизации стоимости услуг прошлых периодов при введении новых или изменении существующих вознаграждений. Ведение подробного реестра, необходимого для идентификации и осуществления последующих изменений в таком графике, представляется практически неосуществимым. Более того, влияние таких изменений будет существенным только в случае секвестра или осуществления расчетов по плану. Поэтому предприятие вносит поправки в график амортизации стоимости услуг прошлых периодов только в случае секвестра или осуществления расчетов по плану.

116. Если организация уменьшает размер вознаграждений, подлежащих выплате в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами, возникающее сокращение обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами признается как (отрицательная) стоимость услуг прошлых периодов на протяжении среднего периода времени до тех пор, пока право на получение уменьшенного вознаграждения не станет гарантированным.

117. Если организация уменьшает размер некоторых вознаграждений, подлежащих выплате в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений, подлежащих выплате в рамках плана тем же работникам, такое изменение учитывается как одно суммарное изменение.

Признание и оценка – активы плана

Справедливая стоимость активов плана

118. Справедливая стоимость активов плана не учитывается при определении суммы, признаваемой в Отчете о финансовом положении в соответствии с параграфом 65. При отсутствии рыночной цены справедливая стоимость активов плана рассчитывается, например, путем дисконтирования ожидаемых будущих денежных потоков по ставке дисконтирования, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и срок погашения или ожидаемую дату продажи этих активов (или, при отсутствии срока погашения, ожидаемый период до расчета по соответствующему обязательству).

119. Активы плана не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся организации в фонд, а также все не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные организацией и принадлежащие фонду. Активы плана уменьшаются на сумму всех обязательств фонда, которые не связаны с вознаграждениями работникам, например, торговой и иной кредиторской задолженности и обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.

120. Если активы плана включают страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям и в точности соответствующие по сумме и временным параметрам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате в рамках плана, то справедливая стоимость этих страховых полисов принимается равной дисконтированной стоимости соответствующих обязательств, как описано в параграфе 65 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Возмещения

121. **Организация должна признавать свое право на получение возмещения как отдельный актив только тогда, когда другая сторона практически гарантированно полностью или частично возместит расходы, необходимые для расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами. Организация должна оценить актив по справедливой стоимости. Во всех прочих отношениях организация должна учитывать такой актив точно так же, как и активы плана. В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами, могут быть представлены за вычетом сумм, признанных в качестве возмещения.**

122. Иногда организация может обратиться к другой стороне, например к страховщику, за частичной или полной оплатой расходов, необходимых для расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами. В соответствии с параграфом 10 страховые полисы, отвечающие

определенным требованиям, являются активами плана. Организация учитывает страховые полисы, отвечающие определенным требованиям, точно так же, как и другие активы плана, и параграф 121 не применяется (см. параграфы 50–53 и 120).

123. Если страховой полис не удовлетворяет определенным условиям, такой полис не является активом. Такие случаи рассматриваются в параграфе 121: организация признает свое право на возмещение по страховому полису как отдельный актив, а не как уменьшение суммы обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, признанное в соответствии с параграфом 65. Во всех прочих отношениях организация учитывает такой актив точно так же, как и активы плана. В частности, обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, признанное согласно параграфу 65, увеличивается (уменьшается) в той степени, в какой накопленные актуарные прибыли (убытки), связанные с обязательством по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующим правом на возмещение, остаются непризнанными в соответствии с параграфами 105 и 106. Параграф 141(f)(iv) требует, чтобы организация раскрывала краткое описание взаимосвязи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.

124. Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом или соглашением, имеющим обязательную юридическую силу, которое в точности соответствует по сумме и временным параметрам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, справедливая стоимость права на возмещение принимается равной дисконтированной стоимости соответствующего обязательства, как описано в параграфе 65 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

Доход на активы плана

125. Ожидаемый доход на активы плана является одним из компонентов расходов, признаваемых в Отчете о финансовых результатах деятельности. Разница между ожидаемым и фактическим доходом на активы плана составляет актуарную прибыль или убыток; она включается вместе с актуарными прибылями и убытками по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами в определение чистой суммы, которая сравнивается с границами 10-процентного коридора, указанного в параграфе 105.

126. Ожидаемый доход на активы плана основан на рыночных ожиданиях на начало периода относительно доходов за весь срок действия соответствующего обязательства. Ожидаемый доход на активы плана отражает изменения в справедливой стоимости активов плана, образуемых в течение периода в результате получения фондом взносов и выплаты вознаграждений из фонда.

127. При определении ожидаемого и фактического дохода на активы плана организация вычитает ожидаемые административные затраты, не включенные в актуарные допущения, использованные при оценке обязательства.

Объединения организаций

128. При определении подлежащих признанию активов и обязательств, связанных с вознаграждениями по окончанию трудовой деятельности в объединении организаций, организация учитывает положения международного или национального Стандарта бухгалтерского учета, в котором рассматривается объединение организаций.

Секвестры и расчеты по плану

129. **Организация должна признавать прибыли или убытки в результате секвестра или расчета по пенсионному плану с установленными выплатами в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток в результате секвестра или расчета по плану должны включать:**

(a) **любые возникшие изменения в дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами;**

(b) **любые возникшие изменения в справедливой стоимости активов плана; и**

(c) **соответствующие актуарные прибыли и убытки, а также стоимость услуг прошлых периодов, которые, в соответствии с параграфами 105 и 112, не были признаны ранее.**

130. **Перед тем, как определить влияние секвестра или расчета по плану, организация должна провести переоценку обязательства (и соответствующих активов плана при их наличии), используя текущие актуарные допущения (включая текущие рыночные процентные ставки и текущие рыночные цены).**

131. Секвестр производится, если организация

(a) явным образом берет на себя обязательство значительно сократить количество работников, указанных в плане; или

(b) изменяет условия пенсионного плана с установленными выплатами таким образом, что значительная часть услуг, которые занятые в настоящее время работники будут оказывать в будущем, не будет учитываться при расчете вознаграждений либо будет учитываться только при расчете уменьшенных вознаграждений.

Секвестр плана может произойти в результате какого-либо отдельного события, такого как закрытие завода, прекращение какого-либо вида деятельности, ликвидации или приостановления действия плана, или сокращение плана в той степени, в которой будущие увеличения заработной платы связаны с вознаграждениями, подлежащими выплате за услуги прошлых периодов. Секвестры часто связаны с реструктуризацией. В таком случае организация учитывает секвестр плана одновременно с соответствующей реструктуризацией.

131A. Если в результате поправки, внесенной в план, уменьшается размер вознаграждения, секвестром будет считаться только влияние такого уменьшения на услуги будущих периодов. Влияние любого сокращения вознаграждения на уже оказанные услуги является отрицательной стоимостью услуг прошлых периодов.

132. Расчет по плану происходит тогда, когда организация осуществляет операцию, прекращающую все дальнейшие юридические или традиционные обязательства по некоторым или всем вознаграждениям, предоставляемым в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, например, если участникам плана или в их пользу производится единовременная денежная выплата в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончанию трудовой деятельности.

133. В некоторых случаях организация приобретает страховой полис для полного или частичного финансирования вознаграждений работникам, связанных с предоставлением ими услуг в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не является расчетом по плану, если у организации сохраняется юридическое или традиционное обязательство (см. параграф 50) по уплате дополнительных сумм, если страховщик не выплачивает работникам вознаграждения, определенные полисом. Признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, которые не являются активами плана, описаны в параграфах 121-124.

134. Расчет по плану осуществляется одновременно с секвестром, если ликвидация плана происходит таким образом, что обязательства будут урегулированы и план перестанет существовать. Однако ликвидация плана не является секвестром или расчетом по плану, если план заменяется новым планом, предлагающим, по существу, аналогичные вознаграждения.

135. Если секвестр распространяется только на часть работников, указанных в плане, или, если расчет производится только по части обязательства, то прибыль или убыток включают пропорциональную долю ранее непризнанной стоимости услуг прошлых периодов и актуарных прибылей и убытков. Пропорциональная доля определяется на основе дисконтированной стоимости обязательств до и после секвестра или расчета по плану, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах другая база для ее расчета является более рациональной. Например, может быть целесообразным использование любой прибыли, возникающей при секвестре или расчете по тому же самому плану для первоочередной компенсации непризнанной стоимости услуг прошлых периодов, связанных с планом.

Представление информации

Взаимозачет

136. **Организация должна зачесть актив, относящийся к одному плану, в счет погашения обязательства, относящегося к другому плану только тогда, когда:**

(a) **организация имеет юридически закрепленное право использовать профицит по одному плану для исполнения обязательств по другому плану; и**

(b) **организация намеревается либо исполнить обязательства на основе взаимозачета, либо использовать профицит одного плана, одновременно погасив обязательство по другому плану.**

137. Критерии взаимозачета аналогичны критериям, установленным для финансовых инструментов в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление».

Разделение по принципу краткосрочные /долгосрочные

138. Некоторые организации проводят различие между краткосрочными активами и обязательствами и долгосрочными активами и обязательствам. 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 окончанию трудовой деятельности.

Финансовые компоненты затрат на предоставление вознаграждений по окончанию трудовой деятельности

139. Настоящий Стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли организации отражать стоимость услуг текущего периода, затраты на проценты и ожидаемый доход на активы плана в виде компонентов единой статьи выручки или расходов в Отчете о финансовых результатах деятельности.

Раскрытие информации

140. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер ее пенсионных планов с установленными выплатами и финансовые последствия изменений в этих планах в течение периода.**

141. **Организация должна раскрывать следующую информацию в отношении пенсионных планов с установленными выплатами:**

(a) **учетную политику организации в отношении признания актуарных прибылей и убытков;**

(b) **общее описание типа плана;**

(c) **сверку начального и конечного сальдо дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами с отдельным представлением (если это возможно) влияния каждого из следующих факторов в течение периода:**

(i) **стоимости услуг текущего периода;**

(ii) **затрат на проценты;**

(iii) **взносов участников плана;**

(iv) **актуарных прибылей и убытков;**

(v) **изменений обменных курсов иностранных валют для планов, которые оцениваются в валюте, отличной от валюты представления организации;**

(vi) **выплаченных вознаграждений;**

(vii) **стоимости услуг прошлых периодов;**

(viii) **объединения организаций;**

(ix) **секвестров; и**

(x) **расчетов по обязательствам.**

(d) **анализ обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами с разбивкой по суммам, которые относятся к полностью не финансируемым планам, и суммам, которые относятся к планам, финансируемым полностью или частично;**

(e) **сверку начального и конечного сальдо справедливой стоимости активов плана, а также начального и конечного сальдо стоимости прав на возмещение, признанных в**

качестве активов в соответствии с параграфом 121, с отдельным представлением (если это возможно) влияния каждого из следующих факторов в течение периода:

(i) **ожидаемого дохода на активы плана;**

(ii) **актуарных прибылей и убытков;**

(iii) **изменений обменных курсов иностранных валют для планов, оцениваемых в валюте, отличной от той валюты, в которой организация представляет информацию;**

(iv) **взносов работодателя;**

(v) **взносов участников плана;**

(vi) **выплаченных вознаграждений;**

(vii) **объединений организаций; и**

(viii) **расчетов по обязательствам.**

(f) **сверку дисконтированной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами в пункте (c) и справедливой стоимости активов плана в пункте (e) с активами и обязательствами, признанными в Отчете о финансовом положении, с указанием как минимум:**

(i) **чистых актуарных прибылей или убытков, не признанных в Отчете о финансовом положении (см. параграф 105);**

(ii) **стоимости услуг прошлых периодов, не признанной в Отчете о финансовом положении (см. параграф 112);**

(iii) **любой суммы, не признанной в качестве актива в силу ограничений, установленных параграфом 69(b);**

(iv) **справедливой стоимости любых прав на возмещение на отчетную дату, признанных в качестве актива в соответствии с параграфом 121 (с кратким описанием взаимосвязи между правом на возмещение и соответствующим обязательством);**

(v) **прочих сумм, признанных в Отчете о финансовом положении.**

(g) **общие расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности, по каждому из следующих пунктов, а также статьи, в которые они включены:**

(i) **стоимость услуг текущего периода;**

(ii) **затраты на проценты;**

(iii) **ожидаемый доход на активы плана;**

(iv) **ожидаемый доход по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива в соответствии с параграфом 121;**

(v) **актуарные прибыли и убытки;**

(vi) **стоимость услуг прошлых периодов;**

(vii) **влияние секвестра или расчета по плану; и**

(viii) **влияние ограничений, установленных в параграфе 69(b).**

(h) **общую сумму, признанную в Отчете об изменениях в составе чистых активов/ капитала, по каждому из следующих пунктов:**

(i) **актуарные прибыли и убытки; и**

(ii) **влияние ограничений, установленных параграфом 69(b).**

(i) **для организаций, которые признают актуарные прибыли и убытки в Отчете об изменениях в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 107 –**

накопленную сумму актуарных прибылей и убытков, признанных в указанном Отчете;

(j) **по каждой из основных категорий активов плана, которые должны включать долевые инструменты, долговые инструменты, недвижимость и все прочие активы, но не ограничиваться ими – процент или сумму, которая приходится на долю каждой из основных категорий в справедливой стоимости общих активов плана;**

(k) **суммы, включенные в справедливую стоимость активов плана, в отношении:**

(i) **каждой категории собственных финансовых инструментов организации; и**

(ii) **любых объектов недвижимости, которые организация арендует, или других используемых ею активов.**

(l) **подробное описание базы, использованной для определения общего ожидаемого дохода на активы, включая влияние основных категорий активов плана;**

(m) **фактический доход на активы плана, а также фактический доход по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива в соответствии с параграфом 121;**

(n) **основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату, включая, если это применимо:**

(i) **ставки дисконтирования;**

(ii) **основу для определения ставки дисконтирования;**

(iii) **ожидаемые нормы дохода на любые активы плана за периоды, представленные в финансовой отчетности;**

(iv) **ожидаемые нормы дохода за периоды, представленные в финансовой отчетности, по любым правам на возмещение, признанные в качестве активов в соответствии с параграфом 121;**

(v) **ожидаемые темпы роста заработной платы (и изменения индекса или другой переменной, указанной в официально оформленных или фактических условиях плана в качестве базы для увеличения вознаграждения в будущем);**

(vi) **динамику затрат на медицинское обеспечение; и**

(vii) **любые другие существенные актуарные допущения, которые были использованы.**

Организация должна раскрывать каждое актуарное допущение в абсолютном выражении (например, как абсолютный процент), а не просто в виде разницы между разными процентами или иными переменными.

(o) **влияние увеличения и уменьшения на один процент предполагаемой динамики затрат на медицинское обеспечение:**

(i) **на совокупную величину стоимости услуг текущего периода и затрат на проценты, входящих в состав чистых периодических затрат на медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности;**

(ii) **накопленные обязательства по предоставлению вознаграждений в виде медицинского обеспечения после окончания трудовой деятельности.**

Для целей раскрытия указанной информации все остальные допущения принимаются неизменными. Для пенсионных планов, действующих в условиях высокой инфляции, раскрывается информация о влиянии относительного увеличения или снижения динамики затрат на медицинское обеспечение, которое аналогично изменению на один процент в условиях низкой инфляции;

(p) **следующие суммы за текущий годовой период и предыдущие четыре годовых периода:**

(i) **дисконтированную стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, справедливую стоимость активов плана, а также профицит или дефицит по плану; и**

(ii) **корректировки на основе опыта прошлых лет:**

a. **возникающие применительно к обязательствам по плану и представленные (1) в абсолютном размере или (2) как процент от обязательств плана на отчетную дату; и**

b. **возникающие применительно к активам плана и представленные (1) в абсолютном размере или (2) как процент от активов плана на отчетную дату.**

(q) **как только возникнет возможность надлежащим образом определить - наилучшую ожидаемую оценку организации размера взносов в план, уплата которых ожидается в течение годового периода, начинающегося с отчетной даты.**

142. Параграф 141(b) требует общего описания типа плана. В данном описании необходимо проводить различие, например, между пенсионными планами на основе усредненной заработной платы и пенсионными планами на основе заработной платы на момент выхода на пенсию, а также планами по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности. Описание плана должно включать описание сложившейся практики, которая порождает традиционные обязательства, включаемые в оценку обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 63. Дальнейшая детализация не требуется.

143. Если у организации имеется более одного пенсионного плана с установленными выплатами, раскрытие информации может производиться по всем планам в совокупности, раздельно по каждому плану либо в такой группировке, которая считается наиболее пригодной. Может оказаться полезным проводить группировку по таким критериям, как:

(a) географическое местоположение планов; или

(b) подверженность планов существенно различающимся рискам, например, планов на основе усредненной заработной платы, планов на основе заработной платы на момент выхода на пенсию или планов по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности.

Если организация раскрывает информацию по всем планам в совокупности, то такая информация представляется в форме средневзвешенных показателей или в относительно узких диапазонах значений.

144. Параграф 33 требует раскрывать дополнительную информацию о пенсионных планах с установленными выплатами, совместно учрежденных несколькими работодателями, к которым применяется порядок учета, аналогичный учету планов с установленными взносами.

145. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает следующую информацию:

(a) об операциях между связанными сторонами по планам вознаграждений по окончанию трудовой деятельности; и

(b) о вознаграждениях по окончанию трудовой деятельности для ключевого управленческого персонала.

146. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 19, организация раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих в связи с обязательствами по выплате вознаграждений по окончанию трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

147. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам могут включать, например:

(a) долгосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе, такие как отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;

(b) вознаграждение к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет;

(c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;

(d) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать или более месяцев после окончания периода, в котором работниками были оказаны соответствующие услуги;

(e) отложенная компенсация, выплаченная через двенадцать или более месяцев после окончания периода, в котором она была заработана;

(f) компенсация, которую организация выплачивает физическому лицу до его выхода на новую работу.

148. Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не связана с той же степенью неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Более того, введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости услуг прошлых периодов. По этим причинам настоящий Стандарт требует применения упрощенного метода учета прочих долгосрочных вознаграждений работникам. Отличия указанного метода от порядка учета вознаграждений по окончанию трудовой деятельности заключаются в следующем:

(a) актуарные прибыли и убытки признаются единовременно, коридор не применяется; и

(b) вся стоимость услуг прошлых периодов признается единовременно.

149. Настоящий Стандарт включает оспариваемое допущение о том, что долгосрочные пособия по нетрудоспособности обычно не имеют ту же степень неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. В случае если данное допущение было оспорено, организация рассматривает возможность полного или частичного учета долгосрочных пособий по нетрудоспособности в соответствии с параграфами 59–146.

Признание и оценка

150. **Сумма, признанная в качестве обязательства по выплате прочих долгосрочных вознаграждений работникам, должна равняться чистой сумме следующих величин:**

(a) **дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату (см. параграф 77);**

(b) **минус справедливая стоимость активов плана (при их наличии) на отчетную дату, предназначенных для непосредственного расчета по обязательствам (см. параграфы 118–120).**

При оценке обязательства организация должна применять параграфы 55–104, за исключением параграфов 65 и 74. Для признания и оценки любых прав на возмещение организация должна применять параграф 121.

151. **Применительно к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам организация должна признавать чистую сумму следующих величин в качестве расхода или (в соответствии с параграфом 69) выручки, за исключением статей, которые должны или могут включаться в стоимость актива в соответствии с другим стандартом:**

(a) **стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 76–104);**

(b) **затраты на проценты (см. параграф 95);**

(c) **ожидаемый доход на любые активы плана (см. параграфы 125–127) и по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива (см. параграф 121);**

(d) **актуарные прибыли и убытки, которые должны признаваться единовременно;**

(e) **стоимость услуг прошлого периода, которая должна признаваться единовременно; и**

(f) **влияние всех секвестров или расчетов по плану (см. параграфы 129 и 130).**

152. Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам является долгосрочное пособие по нетрудоспособности. Если размер пособия зависит от продолжительности трудового стажа, обязательство возникает при оказании услуги работником. Оценка такого обязательства отражает вероятность того, что потребуется выплачивать пособие, и ожидаемую продолжительность периода, в течение которого оно будет предоставляться. Если размер пособия одинаков для любого нетрудоспособного работника независимо от трудового стажа, то ожидаемые затраты на выплату этих пособий признаются в момент события, которое приводит к долгосрочной нетрудоспособности. В параграфе 149 подчеркивается вероятность того, что выплата долгосрочного пособия по нетрудоспособности может быть связана с более высокой степенью неопределенности, чем другие долгосрочные вознаграждения работникам.

Раскрытие информации

153. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, такие требования могут устанавливаться другими стандартами; например, если расходы на такие вознаграждения являются существенными, то информация о них должна раскрываться в соответствии с МСФО ОС 1. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает информацию о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам применительно к ключевому управленческому персоналу.

Выходное пособие

154. Выходные пособия рассматриваются в настоящем Стандарте отдельно от других вознаграждений работникам, потому что событием, порождающим обязательство, является прекращение, а не продолжение работы.

Признание

155. **Организация должна признавать выходные пособия в качестве обязательства и в качестве расхода только тогда, когда она явным образом берет на себя обязательство:**

    (a) **либо расторгнуть трудовое соглашение с работником или группой работников до достижения ими пенсионного возраста; либо**

    (b) **выплатить выходные пособия в результате предложения, сделанного с целью стимулировать увольнение по собственному желанию.**

156. **Организация явным образом берет на себя обязательство по увольнению только тогда, когда у нее имеется подробный формальный план по прекращению трудовых отношений и отсутствует реальная возможность его отмены. Подробный план должен включать, как минимум:**

    (a) **местонахождение, функции и примерное количество работников, трудовые отношения с которыми предполагается прекратить;**

    (b) **выходные пособия по каждой классификации ставок заработной платы или должности; и**

    (c) **время исполнения плана. Исполнение плана должно начаться как можно скорее, а период времени для его завершения должен быть таким, чтобы внесение существенных изменений в план было маловероятным.**

157. Организация может быть обязана (a) вследствие закона, (b) вследствие контрактного или другого соглашения с работниками или их представителями, (c) вследствие традиционного обязательства, основанного на деловой практике, обычае или желании действовать справедливо и произвести выплаты (или предоставить иные вознаграждения) работникам, при разрыве трудовых отношений. Такие выплаты называются выходным пособием. Выходные пособия, как правило, представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:

    (a) увеличение вознаграждений при выходе на пенсию или иных вознаграждений по окончанию трудовой деятельности либо напрямую, либо косвенно, через план вознаграждений работникам; и

    (b) выплату заработной платы до окончания специально установленного периода, если работник более не оказывает услуг, приносящих экономические выгоды организации.

158. Некоторые вознаграждения работникам подлежат выплате независимо от причин увольнения. Выплата такого рода вознаграждений является определенной (и зависит от выполнения требований для гарантированного вознаграждения или требований по минимальному стажу работы), но момент выплаты остается неопределенным. Хотя в некоторых странах такие вознаграждения называются возмещением убытков при прекращении действия контракта или компенсациями, они относятся к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, а не к выходным пособиям, поэтому организация учитывает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Некоторые организации предоставляют более низкий уровень вознаграждения при увольнении работника по собственному желанию (по сути, это вознаграждения по окончании трудовой деятельности), чем при вынужденном увольнении по требованию организации. Дополнительное вознаграждение, подлежащее выплате при вынужденном увольнении, представляет собой выходное пособие.

159. Выходные пособия не приносят организации экономических выгод в будущем и признаются в качестве расходов единовременно.

160. Если организация признает выходные пособия, то у нее может возникнуть необходимость учесть секвестр вознаграждений при выходе на пенсию или других вознаграждений работникам (см. параграф 129).

Оценка

161. **В случае если выходные пособия подлежат выплате более чем через 12 месяцев после отчетной даты, они должны дисконтироваться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**

162. **В случае если работникам поступило предложение, сделанное с целью стимулировать увольнение по собственному желанию, то оценка выходных пособий будет зависеть от количества работников, которым было сделано данное предложение.**

Раскрытие информации

163. Если существует неопределенность относительно количества работников, которые согласятся на предложение об увольнении по собственному желанию в обмен на выходные пособия, то возникает условное обязательство. В соответствии с МСФО ОС 19 организация раскрывает информацию об условных обязательствах, за исключением случаев, если вероятность оттока экономических выгод при расчете по этому обязательству мала.

164. В соответствии с МСФО ОС 1, организация раскрывает характер и сумму расхода, если она является существенной. Выходные пособия могут привести к расходам, которые требуют раскрытия с целью соответствия этому требованию.

165. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает информацию о выходных пособиях для ключевого управленческого персонала.

Первоначальное применение настоящего Стандарта

166. **При первоначальном применении настоящего Стандарта организация должна определить свои первоначальные обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами на эту дату следующим образом:**

    (a) **как дисконтированную стоимость обязательств (см. параграф 77) на дату применения;**

    (b) **минус справедливая стоимость (на дату применения) активов плана (при их наличии), которые предназначены для непосредственного расчета по обязательствам (см. параграфы 118–120);**

    (c) **минус любая стоимость услуг прошлого периода, которая, согласно параграфу 112, должна быть признана в последующие периоды.**

167. **Если первоначальное обязательство, определенное в соответствии с параграфом 166, больше или меньше обязательства, которое было бы признано на ту же дату в соответствии с прежней учетной политикой организации, то организация должна признать это увеличение/ уменьшение в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода.**

168. При первом применении настоящего Стандарта влияние изменений в учетной политике включает все актуарные прибыли и убытки, возникшие в предыдущих периодах, даже если они попадают в границы коридора, указанного в параграфе 105. Организации, впервые представляющие отчетность по методу начисления, не признают никаких обязательств, поэтому увеличение обязательства будет представлять собой его полную сумму за вычетом справедливой стоимости на дату первого применения Стандарта любых активов плана в соответствии с параграфом 166(b) и стоимости услуг прошлых периодов, подлежащая признанию в последующих периодах в соответствии с параграфом 166(c). В соответствии с положениями настоящего Стандарта, это увеличенное обязательство признается в составе накопленного профицита или дефицита.

169. **При первом применении настоящего Стандарта организациям не разрешено разбивать на признанную и непризнанную части накопленные актуарные прибыли и убытки с момента введения в действие пенсионного плана (планов) с установленными выплатами до даты первоначального применения настоящего Стандарта. Все накопленные актуарные прибыли**

и убытки должны быть признаны в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода.

170. При первом применении настоящего Стандарта организациям не разрешено разделять актуарные прибыли и убытки на признанную и непризнанную часть. Все накопленные прибыли и убытки признаются в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода. Данное требование для первого применения настоящего Стандарта не лишает организацию возможности выбрать для признания только часть ее актуарных прибылей и убытков в соответствии с требованиями параграфов 105–107 в последующие отчетные периоды.

171. **В первый год применения настоящего Стандарта организация не обязана предоставлять сравнительную информацию.**

172. Параграф 171 ослабляет требование о включении сравнительной информации для всех организаций в первый год применения настоящего Стандарта. Включение организацией сравнительной информации, если она есть в наличии, рекомендуется.

173. **В первый год применения настоящего Стандарта организация не обязана производить раскрытие информации в соответствии с подпунктами 141(c), 141(e) и 141(f).**

174. Сверка, предусмотренная подпунктами 141(c) и 141(e), в обоих случаях предусматривает раскрытие начального и конечного сальдо компонентов обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, активов плана и прав на возмещение. Раскрытие информации, предусмотренное подпунктами 141(f), требует сверки, опирающейся на информацию в подпунктах 141(c) и 141(e). Раскрытие этой информации не является обязательными в первый год применения настоящего Стандарта. Раскрытие организацией такого рода информации при ее наличии рекомендуется.

175. **В первый год применения настоящего Стандарта для выполнения требований параграфа 141(p) организация может представлять прогнозную информацию.**

176. Информация, указанная в подпункте 141(p), связана с дисконтированной стоимостью обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, справедливой стоимостью активов плана, профицитом или дефицитом по плану и некоторыми корректировками на основании опыта прошлых лет. Раскрытие этой информации необходимо только для текущего годового периода в первый год применения Стандарта. Учитывая, что организация отчитывается в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, применительно к предшествующим годовым периодам может предоставляться прогнозная информация. Это позволяет организациям формировать тенденции за период, а не корректировать саму информацию за отчетные периоды, предшествующие периоду первоначального применения настоящего Стандарта.

Дата вступления в силу

177. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2011 года.**

177A. **Параграфы 10, 11, 37, 113, 114 и 131 были изменены, и параграф 131A был добавлен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять поправки в параграфах 10, 11, 37 к годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт. Организация должна применять поправки в параграфах 113, 114, 131 и 131A к изменениям вознаграждений, которые происходят 1 января 2011 года или после этой даты.**

178. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 25.

Пример, иллюстрирующий параграф 21: учет системы премирования по результатам работы

AG1. Система премирования по результатам работы подразумевает, что подразделение правительства по оформлению документации выплачивает определенную долю профицита за год работникам, которые достигли заранее установленных результатов работы и работали в течение года, т.е. находились на рабочем месте в первый и последний день отчетного периода. Если ни один работник не покинул организацию в течение года, общие премиальные выплаты за год составят три процента реального профицита. По оценке организации, текучесть кадров снизит выплаты до 2,5 процентов реального профицита.

Организация признает обязательство и расход в размере 2,5 процентов реального профицита.

Пример, иллюстрирующий параграф 36: учет пенсионного плана, учрежденного совместно несколькими работодателями

AG2. Наряду с другими аналогичными организациями в государстве X, орган местного самоуправления A участвует в пенсионном плане, учрежденном совместно несколькими работодателями. Поскольку план подвергает организации-участники воздействию актуарных рисков, связанных с работающими в настоящий момент и бывшими работниками органов местного самоуправления, участвующих в плане, отсутствует последовательная и надежная основа для распределения обязательств, активов плана и расходов по отдельным органам местного самоуправления, участвующим в плане. Поэтому орган местного самоуправления A учитывает план так, как если бы это был пенсионный план с установленными взносами. Оценка необходимого финансирования, которая сформирована на основе допущений, не соответствующих требованиям настоящего Стандарта, показывает дефицит по плану в размере 480 млн. денежных единиц. В рамках плана было достигнуто соглашение, имеющее обязательную силу, содержащее план взносов работодателей-участников, которое покроет дефицит в течение следующих пяти лет. Совокупные взносы органа местного самоуправления A по этому соглашению составляют 40 млн. денежных единиц.

Организация признает обязательство по взносам с корректировкой на стоимость денег с учетом фактора времени и равных расходов в составе профицита и дефицита.

Пример, иллюстрирующий параграф 73: пределы признания актива плана

AG3. Пенсионный план с установленными выплатами имеет следующие характеристики:

Дисконтированная стоимость обязательства	1 100
Справедливая стоимость активов плана	(1 190)
	(90)
Непризнанные актуарные убытки	(110)
Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов	(70)
Отрицательная сумма, определенная в соответствии с параграфом 65	(270)
Дисконтированная стоимость доступных в будущем возвратов денежных средств и сокращения будущих взносов	60
Предел в соответствии с параграфом 69(b) рассчитывается следующим образом:	
Непризнанные актуарные убытки	*110*
Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов	*70*
Дисконтированная стоимость доступных в будущем возвратов денежных средств и сокращений будущих взносов	*60*
Предел	*240*

240 меньше, чем 270. Поэтому организация признает актив в размере 240 и раскрывает информацию о том, что предел, установленный согласно подпункту 69(b), сократил балансовую стоимость актива на 30 (см. подпункт 141(f)(iii)).

Пример, иллюстрирующий параграф 78: метод прогнозируемой условной единицы кредитования

AG4. Единовременное вознаграждение подлежит выплате после окончания работы в организации и равняется одному проценту от суммы заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Заработная плата в году 1 составляет 10 000 и предполагается, что она увеличивается на семь процентов (сложные проценты) ежегодно. Используется ставка дисконтирования в размере 10 процентов годовых. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство для работника, который предполагает покинуть организацию по истечении пятого года, предполагая, что актуарные допущения не изменились. Для простоты данный пример игнорирует дополнительные корректировки, необходимые для того, чтобы учесть вероятность более позднего или более раннего увольнения работника.

Год	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Вознаграждение, относящееся к:					
– *предыдущим годам*	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
– *текущему году (1 % от заработной платы на момент выхода на пенсию)*	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
– *текущему и предыдущим годам*	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Год	***1***	***2***	***3***	***4***	***5***
Обязательство на начало периода	–	*89*	*196*	*324*	*476*
Проценты при 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. *Остаток обязательства на начало периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного на предыдущие годы.*
2. *Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного к текущему году.*
3. *Остаток обязательства на конец периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенной к текущему и прошлым годам.*

Примеры, иллюстрирующие параграф 81: соотнесение вознаграждений и стажа работы

AG5. Пенсионный план с установленными выплатами предполагает единовременное вознаграждение в размере 100, подлежащее выплате при выходе на пенсию за каждый год работы.

Вознаграждение 100 начисляется за каждый год. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости 100. Дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости 100, умноженной на количество лет работы вплоть до отчетной даты.

Если вознаграждение подлежит выплате сразу после ухода работника из организации, стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами отражают дату, когда предполагается увольнение работника. Таким образом, в силу эффекта дисконтирования, они меньше сумм, которые были бы определены, если бы работник покинул организацию на отчетную дату.

AG6. План предусматривает ежемесячную пенсию в размере 0,2 процента заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Пенсия подлежит выплате, начиная с 65 лет.

Вознаграждение, равное дисконтированной стоимости ежемесячной пенсии на дату ожидаемого окончания трудовой деятельности в размере 0,2 процента расчетной заработной платы на момент выхода на пенсию, подлежащее выплате начиная с ожидаемой даты выхода на пенсию

до ожидаемой даты смерти, относится на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости этого вознаграждения. Дисконтированная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости ежемесячных пенсионных выплат в размере 0,2 процента заработной платы на момент выхода на пенсию, умноженной на количество лет работы вплоть до отчетной даты. Стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами дисконтируются, потому что пенсионные выплаты начинаются в возрасте 65 лет.

Примеры, иллюстрирующие параграф 82: гарантированные и негарантированные вознаграждения

AG7. В рамках плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год работы. Через 10 лет работы право на такое вознаграждение становится гарантированным.

Вознаграждение в размере 100 начисляется за каждый год. В каждом году из первых 10 лет стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не отработать полностью десять лет.

AG8. В рамках плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год работы, за исключением периода работы до достижения 25-летнего возраста. Право на вознаграждение сразу же становится гарантированным.

Вознаграждение не касается работников моложе 25 лет, поскольку работа до соответствующего возраста не ведет к выплате вознаграждений (условных или безусловных). На каждый последующий год относится вознаграждение в размере 100.

Примеры, иллюстрирующие параграф 83: распределение вознаграждений по учетным периодам

AG9. В рамках плана выплачивается единовременное вознаграждение в размере 1 000, право на которое является гарантированным спустя 10 лет работы. План не предусматривает дальнейших вознаграждений за последующую работу.

Вознаграждение в размере 100 (1 000, деленное на 10) начисляется за каждый год из первых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году из первых 10 лет отражает вероятность того, что работник может не отработать полные 10 лет. На последующие годы вознаграждения не начисляется.

AG10. В рамках плана выплачивается единовременное вознаграждение при выходе на пенсию в размере 2 000 всем работникам, которые продолжают работать в возрасте 55 лет после 20 лет работы, или которые продолжают работать в возрасте 65 лет независимо от стажа.

Работникам, которые пришли в организацию до наступления 35 лет, сначала начисляются вознаграждения в рамках плана для 35-летнего возраста (работник мог уволиться в возрасте 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, и это не влияет на сумму или время выплаты вознаграждений). Эти вознаграждения зависят от дальнейшей работы. Также продолжение работы в возрасте старше 55 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 (2 000, деленное на 20) за каждый год в период с 35 до 55 лет.

Для работников, которые пришли в организацию в возрасте от 35 до 45 лет, работа на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 (2 000, деленное на 20) за каждый год из первых двадцати лет.

Для работника, который пришел в организацию в возрасте старше 55 лет, продолжение работы сверх десяти лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для такого работника организация начисляет вознаграждение в размере 200 (2 000, деленное на 10) за каждый год из первых 10 лет.

Для всех работников стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не отработать полностью необходимое количество лет.

AG11. В рамках плана по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности возмещается 40 процентов затрат работника на медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности, если работник увольняется более чем через 10, но менее чем через 20 лет работы, и 50 процентов указанных затрат, если работник увольняется спустя 20 и более лет.

Согласно формуле вознаграждений плана организация начисляет четыре процента дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (40 процентов, деленные на 10) за каждый год из первых 10 лет и один процент (10 процентов, деленные на 10) за каждый год из вторых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник не отработает необходимое количество лет, чтобы полностью или частично заработать вознаграждения.

AG12. В рамках плана по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности возмещается 10 процентов медицинских затрат работника после окончания трудовой деятельности, если работник увольняется более чем через 10, но менее чем через 20 лет работы, и 50 процентов указанных затрат, если работник увольняется более чем через 20 лет работы.

Работа в более поздние годы ведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в ранние годы. Поэтому работникам, увольнение которых ожидается через 20 или более лет, организация начисляет вознаграждения на равномерной основе в соответствии с параграфом 68. Работа на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Поэтому вознаграждение, которое начисляется за каждый год из первых 20 лет, равно 2,5 процента дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (50 процентов, деленные на 20).

Для работников, которые, как ожидается, покинут организацию через 10–20 лет, вознаграждение, начисляемое за каждый год из первых 10 лет работы, равно одному проценту дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат. Таким работникам на период между окончанием десятого года и предполагаемой датой увольнения никакие вознаграждения не начисляются.

Для работников, чье увольнение ожидается в пределах 10 лет, начисление вознаграждения не предусматривается.

Пример, иллюстрирующий параграф 84: распределение вознаграждений по учетным периодам

AG13. Работники имеют право на вознаграждение в размере трех процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы до возраста 55 лет.

Вознаграждение в размере трех процентов ожидаемой заработной платы на момент выхода на пенсию начисляется за каждый год вплоть до возраста 55 лет. Это дата, после которой дальнейшая работа не приведет к существенному увеличению вознаграждений в рамках плана. За годы работы после этого возраста никакие вознаграждения не начисляются.

Пример, иллюстрирующий параграф 113: учет стоимости услуг прошлых периодов

AG14. Организация управляет пенсионным планом, обеспечивающим пенсию в размере двух процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Право на вознаграждение становится гарантированным через пять лет работы. 1 января 20X9 год организация повышает пенсию до 2,5 процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы, начиная с 1 января 20X5 года. На дату повышения дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за работу в период с 1 января 20X5 года по 1 января 20X9 года такова:

Работники со стажем более 5 лет на 1/1/X9	150
Работники со стажем менее 5 лет на 1/1/X9 (средний период до момента, когда вознаграждения станет гарантированным: 3 года)	120
	270

Организация признает 150 единовременно, потому что право на получение этих вознаграждений уже является гарантированным. Организация признает 120 д.е. равномерно на протяжении трех лет, начиная с 1 января 20X9 года.

Пример, иллюстрирующий параграфы 121–123: возмещения

AG15. Возмещения:

Дисконтированная стоимость обязательства	1 241
Непризнанные актуарные прибыли	17
Обязательство, признанное в Отчете о финансовом положении	1 258

Права по страховым полисам, которые в точности соответствуют суммам и срокам некоторых вознаграждений, подлежащих выплате в рамках плана. Эти вознаграждения имеют дисконтированную стоимость 1 092.	1 092

Непризнанные актуарные прибыли в размере 17 равны чистым накопленным актуарным прибылям по обязательству и по правам на возмещение.

Пример, иллюстрирующий параграфы 125–127: доход на активы плана

AG16. На 1 января 20X7 справедливая стоимость активов плана равнялась 10 000, а накопленные непризнанные актуарные прибыли составляли 760. 30 июня 20X7 года в рамках плана были выплачены вознаграждения в размере 1 900 и получены взносы в размере 4 900. На 31 декабря 20X7 года справедливая стоимость активов плана равнялась 15 000, а дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами составляла 14 792. Актуарные убытки по обязательству на 20X7 год составили 60.

На 1 января 20X7 года отчитывающаяся организация произвела следующие расчеты на основе рыночных цен на эту дату:

	%
Процентный доход и дивиденды, после уплаты налога фондом	9,25
Реализованные и нереализованные прибыли от активов плана (после уплаты налога)	2,00
Административные расходы	(1,00)
Ожидаемая норма доходности	10,25

Для 20X7 года ожидаемые и фактические доходы на активы плана имели следующий вид:	
Доход на 10 000 в течение 12 месяцев по ставке 10,25%	1 025
Доход на 3 000 в течение 6 месяцев по ставке 5% (эквивалентно 10,25% в годовом выражении, начисляемым каждые полгода)	150
Ожидаемый доход на активы плана в 20X7	1 175
Справедливая стоимость активов плана на 31 декабря 20X7 года	15 000
минус справедливая стоимость активов плана на 1 января 20X7	(10 000)
минус полученные взносы	(4 900)
плюс выплаченные вознаграждения	1 900
Реальный доход на активы плана	2 000

Разница между ожидаемым доходом на активы плана (1 175) и фактическим доходом на активы плана (2 000) составляет актуарную прибыль в размере 825. Таким образом, накопленные чистые непризнанные актуарные прибыли равны 1 525 (760 плюс 825 минус 60). В соответствии с параграфом 105 границы коридора установлены на уровне 1 500 (большая величина из (i) 10 процентов от 15 000 и (ii) 10 процентов от 14 792). В следующем году организация признает в составе профицита или дефицита актуарную прибыль в размере 25 (1 525 минус 1 500), разделенную на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности всех рассматриваемых работников.

Ожидаемый доход на активы плана за 20X8 год будет основан на рыночных ожиданиях на 1 января 20X8 года для дохода на протяжении всего существования обязательства.

Пример, иллюстрирующий параграф 135: учет секвестра без расчетов по плану

AG17. В соответствии с законодательством организация прекращает непосредственное предоставление услуг по сбору и вывозу мусора. Работники данного сегмента, который подлежит закрытию, не заработают дополнительных вознаграждений. Это представляет собой секвестр без расчетов по плану. Исходя из текущих актуарных допущений (включая текущие рыночные процентные ставки и текущие рыночные цены), непосредственно перед секвестром организация имеет обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, имеющее чистую дисконтированную стоимость 1 000, активы плана справедливой стоимостью 820 и чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли в размере 50. Секвестр сокращает чистую дисконтированную стоимость обязательства на 100 до 900.

Из непризнанных ранее актуарных прибылей 10 процентов (100 /1 000) относится к части обязательства, которая исключается в результате секвестра. Таким образом, эффект от секвестра имеет следующий вид:

	До секвестра	*Выигрыш от секвестра*	*После секвестра*
Чистая дисконтированная стоимость обязательства	*1 000*	*(100)*	*900*
Справедливая стоимость активов плана	*(820)*	*–*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Непризнанные актуарные прибыли	*50*	*(5)*	*45*
Чистое обязательство, признанное в Отчете о финансовом положении	*230*	*(105)*	*125*

Пример, иллюстрирующий параграфы 166–168: определение первоначального обязательства

AG18. На 31 декабря 2010 года Отчет о финансовом положении организации включает пенсионное обязательство в размере 100. Организация применяет настоящий Стандарт с 1 января 2011 года, когда дисконтированная стоимость обязательства в соответствии со Стандартом равна 1 300, а справедливая стоимость активов плана равна 1 000. 1 января 2005 года организация повышала пенсии (затраты на вознаграждения, право на получение которых не является гарантированным: 160; средняя продолжительность периода от этой даты до их перехода в категорию гарантированных: 10 лет).

Первоначальный эффект:

Дисконтированная стоимость обязательства	*1 300*
Справедливая стоимость активов плана	*(1 000)*
Минус: стоимость услуг прошлых периодов, подлежащая признанию в последующие периоды (160 × 4/10)	*(64)*
Входящее обязательство	*236*
Обязательство, уже признанное в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой	*100*
Дополнительное обязательство	*136*

Организация признает дополнительное обязательство в размере 136 в остатке накопленного профицита или дефицита на начало периода.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 25.

Развитие МСФО ОС 25, основанного на подготовленной СМСФО пересмотренной версии МСФО 19, выпущенной в 2004 году

Введение

BC9. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. Трудоемкий характер деятельности очень многих организаций общественного сектора означает, что расходы и обязательства, связанные с вознаграждениями работникам, скорее всего, будут иметь особенно большое значение при оценке результатов финансовой деятельности и финансового положения таких организаций. Поэтому важно, чтобы финансовая отчетность общего назначения организаций общественного сектора отражала расходы и обязательства, связанные с вознаграждениями работникам, и чтобы они определялись на систематической и последовательной основе. Важно, чтобы соответствующая информация раскрывалась и предоставлялась пользователям.

BC3. Разработка Стандарта о вознаграждениях работникам ранее откладывалась по двум причинам. Во-первых, СМСФО ОС было принято решение сконцентрировать ресурсы на проектах, специфичных для общественного сектора, включая проекты по социальным льготам, предоставляемым организациями общественного сектора при необменных операциях, и доходам от необменных операций. Во-вторых, в первой половине 2000-х годов предполагалось внесение значительных изменений в МСФО 19. СМСФО ОС отмечает, что в настоящее время СМСФО реализует проект о вознаграждениях после выхода на пенсию. Проект реализуется в две фазы и подразумевает фундаментальный пересмотр всех аспектов учета вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. Фаза 1 является частью проекта по сближению Стандартов, реализуемого СМСФО и Советом по Стандартам финансового учета. Хотя в рамках этого проекта могут выявиться проблемы, которые могут быть быстро разрешены, СМСФО ОС полагает, что разработка предложений по фундаментальному изменению учета вознаграждений по окончанию трудовой деятельности еще не продвинулась в достаточной степени, чтобы оправдать перенос сроков подготовки настоящего Стандарта. СМСФО ОС будет продолжать наблюдение за развитием проекта СМСФО.

Комбинированные программы социального обеспечения и государственные пенсионные планы

BC4. Во многих странах вознаграждения по окончанию трудовой деятельности выплачиваются через комбинированные программы социального обеспечения. В рамках комбинированных программ социального обеспечения также предоставляются вознаграждения, не являющиеся вознаграждениями за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками. СМСФО ОС пришел к выводу, что в силу их особой важности в некоторых странах, включая ряд европейских стран, необходимо дать определение комбинированных программ социального обеспечения и сформулировать требования к их обработке. Параграф 10 настоящего Стандарта включает определение комплексных программ социального обеспечения, охватывающее оба компонента таких программ.

BC5. В настоящем Стандарте не рассматриваются все потенциальные обязательства организаций общественного сектора в рамках комбинированных программ социального обеспечения. Поскольку в настоящем Стандарте рассматриваются вознаграждения работникам отчитывающихся организаций, то в сферу его действия попадают только вознаграждения, подлежащие выплате в рамках комбинированных программ социального обеспечения и являющиеся вознаграждениями за услуги, оказанные работникам отчитывающейся организации. СМСФО ОС рассматривает некоторые другие вознаграждения, подлежащие выплате в рамках комбинированных программ социального обеспечения, в отдельном проекте, посвященном социальным льготам.

BC6. В настоящем Стандарте сохраняется требование МСФО 19 о том, что организация должна учитывать государственный пенсионный план так же, как и план, совместно учрежденный несколькими работодателями. СМСФО ОС пришел к выводу, что ему необходимо предоставить

дополнительные комментарии для прояснения подхода к учету государственных пенсионных планов организациями общественного сектора. Параграф 46 содержит оспариваемое допущение о том, что контролирующая организация охарактеризует государственный пенсионный план как пенсионный план с установленными выплатами. В случае если данное допущение было оспорено, государственный пенсионный план учитывается как пенсионный план с установленными взносами.

Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем

BC7. В общественном секторе весьма вероятно появление многочисленных случаев, когда организации, находящиеся под общим контролям, участвуют в пенсионных планах с установленными выплатами. МСФО 19 содержит комментарий, касающийся пенсионных планов с установленными выплатами, в которых риски распределены между организациями-участниками, находящимися под общим контролем. СМСФО ОС пришел к выводу, что требования МСФО 19 применимы в общественном секторе. СМСФО ОС также счел допустимым подчеркнуть, что, за исключением случаев, когда существует контракт, договоренность, имеющая обязательную силу, или заявлена политика, согласно которой с отдельной организации взимаются чистые затраты на предоставление установленных выплат по плану в целом, для контролируемых организаций недопустимо учитывать план на основе установленных выплат. В подобных случаях контролирующая организация должна учитывать подобные планы на основе установленных выплат в консолидированной финансовой отчетности. Контролируемые организации (a) ведут учет на основе установленных взносов, (b) идентифицируют контролирующую организацию и (c) раскрывают информацию о том, что в своей консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация ведет учет на основе установленных выплат. Это отражено в параграфе 41. Контролируемые организации также раскрывают информацию, указанную в параграфе 42.

Ставки дисконтирования

BC8. МСФО 19 требует принятия ставки дисконтирования, основанной на рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций на отчетную дату. СМСФО ОС решил, что ставка дисконтирования должна отражать стоимость денег во времени и что организациям следует самостоятельно определять ставку, наилучшим образом достигающую этой цели. СМСФО ОС полагает, что стоимость денег во времени наилучшим образом можно отразить с использованием рыночной доходности по государственным облигациям, высококачественным корпоративным облигациям или любому другому финансовому инструменту. Используемая ставка дисконтирования не предназначена для того, чтобы отражать риск, связанный с обязательствами по пенсионному плану с установленными выплатами, или специфичный для организации кредитный риск. Подпункт 141(n)(ii) содержит дополнительное требование к раскрытию информации, которая должна показывать пользователям, на какой основе определялась ставка дисконтирования.

BC9. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, требуется ли давать разъяснения в помощь организациям, действующим в странах, в которых нет ни развитого рынка государственных облигаций, ни развитого рынка высококачественных корпоративных облигаций для определения ставки дисконтирования, отражающей стоимость денег с учетом фактора времени. СМСФО ОС признает, что определение адекватной процентной ставки может стать сложной проблемой для организаций, действующих в таких странах, и что такие организации могут находиться в процессе перехода, или недавно перейти к учету по методу начисления. Однако СМСФО ОС пришел к выводу, что эта проблема не ограничивается общественным сектором и что имеется недостаточно четко относимая к общественному сектору причина предоставлять такие разъяснения.

Актуарные прибыли и убытки – коридор

BC10. СМСФО ОС рассмотрел требования к учету актуарных прибылей и убытков. В частности, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли применять в настоящем Стандарте подход из МСФО 19, известный как «коридор», при котором актуарные прибыли и убытки подлежат единовременному признанию только в том случае, если они оказываются за пределами предопределенных параметров, связанных со справедливой стоимостью активов плана и балансовой стоимостью активов пенсионного плана с установленными выплатами на последнюю отчетную дату. СМСФО ОС признал точку зрения тех, кто считает коридор концептуально ненадежным подходом, который ведет в неоправданным отсрочкам в признании доходов и

расходов. Однако СМСФО ОС пришел к выводу об отсутствии специфических для общественного сектора причин исключить положения о коридоре и ввести требование о единовременном признании всех актуарных прибылей и убытков. Поэтому СМСФО ОС решил сохранить коридор в настоящем Стандарте и позволить организациям выбирать один из трех разрешенных МСФО 19 вариантов учета актуарных прибылей и убытков, находящихся в пределах коридора. Эти варианты таковы:

(a) непризнание;

(b) признание на систематической и последовательной основе актуарных прибылей и убытков, связанных со всеми пенсионными планами с установленными выплатами, в Отчете о финансовых результатах деятельности ;

(c) признание на систематической и последовательной основе актуарных прибылей и убытков, связанных со всеми пенсионными планами с установленными выплатами вне Отчета о финансовых результатах деятельности.

Актуарные прибыли и убытки: представление в случае признания вне Отчета о финансовых результатах деятельности

BC11. Когда СМСФОС разрабатывал ПП 31 «Вознаграждения работникам», МСФО 19 (2004 г.) и МСФО 1 требовали, чтобы «Отчет об изменениях в акционерном капитале» был переименован в «Отчет о признанных доходах и расходах», если организация принимала политику признания актуарных прибылей и убытков вне Отчета о прибылях и убытках для всех ее пенсионных планов с установленными выплатами. Набор финансовых Отчетов в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» не включает «Отчета о признанной выручке и расходах». Поэтому СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, следует ли внести поправку в МСФО ОС 1 и при определенных условиях заменять термин «Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале» термином «Отчет о признанной выручке и расходах», или же разрешить организациям признавать актуарные прибыли и убытки в существующих «Отчетах об изменениях в чистых активах/ капитале», как этого требует МСФО ОС 1. СМСФО ОС первоначально пришел к выводу, что в соответствии с его целью по поощрению сближения с МСФО необходимо вместо термина «Отчет о чистых активах/ капитале» использовать термин «Отчет о признанной выручке и расходах» в тех случаях, когда он включает определенные статьи расходов, в том числе актуарные прибыли и убытки. На консультациях этот подход был в целом поддержан.

BC12. После этого СМСФО выпустил новую редакцию МСФО 1, включающую соответствующую поправку в МСФО 19. В ней были удалены ссылки на Отчет о признанных доходах и расходах и введено требование о том, чтобы актуарные прибыли и убытки, признанные вне прибыли или убытка, были представлены как компонент совокупного дохода. СМСФО ОС еще не рассматривал новую редакцию МСФО 1. Вместо того чтобы принимать порядок, направленный на сближение с подходом, примененным в МСФО, который уже был заменен обновленной редакцией, СМСФО ОС было принято решение ввести требование о том, что в случаях, когда актуарные прибыли и убытки признаются вне Отчета о финансовых результатах деятельности, они должны представляться в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала.

Компенсации

BC13. Несмотря на то, что требование, относящееся к компенсациям в МСФО 19, является общим, комментарий написан с точки зрения страховых полисов, которые не удовлетворяют определенным требованиям и поэтому не являются активами плана. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, возможны ли в общественном секторе ситуации, когда другая организация общественного сектора вступает в соглашение, имеющее юридически обязательную силу, с тем чтобы полностью или частично покрыть расходы, необходимые для выполнения обязательств отчитывающейся организации по пенсионному плану с установленными выплатами. СМСФО ОС решил, что такие ситуации возможны. Поэтому в ПП 31 включен расширенный комментарий, в котором признается, что подобные обстоятельства могут возникнуть. В некоторых пакетах предложений было сочтено, что новая редакция комментария вносит путаницу. Признавая такой взгляд, СМСФО ОС решил использовать тот же самый комментарий, что и в МСФО 19, и переложить на организации ответственность за определение того, имеют ли они актив, возникающий из права на компенсацию, отсылая к определению актива в литературе СМСФО ОС.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: долгосрочные вознаграждения по нетрудоспособности

BC14. В МСФО 19 перечисляются долгосрочные вознаграждения по нетрудоспособности в качестве примера «прочих долгосрочных вознаграждений работникам». В МСФО 19 указывается, что «оценка прочих долгосрочных вознаграждений работника обычно не связана с той же степени неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности», и что «введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости услуг прошлых периодов». В общественном секторе вознаграждения по нетрудоспособности, связанные с определенными сферами предоставления услуг, например с военной, могут быть очень значимыми с финансовой точки зрения, а связанные с ними актуарные прибыли или убытки – волатильными.

BC15. Таким образом, в МСФО ОС 25 делается оспариваемое допущение о том, что долгосрочные выплаты по нетрудоспособности обычно не подвержены такой же степени неопределенности, как измерение вознаграждений по окончанию трудовой деятельности. Если это допущение опровергается, то организация решает, учитывать ли ей свои долгосрочные выплаты по нетрудоспособности полностью или частично с использованием тех же требований, что и для вознаграждений по окончанию трудовой деятельности.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: компенсация, подлежащая уплате отчитывающейся организацией, пока индивид не найдет новую работу

BC16. Хотя и не считая вероятным широкое распространения таких обстоятельств, СМСФО ОС признал, что могут возникать ситуации, когда отчитывающаяся организация по договору обязана осуществлять компенсационные выплаты помимо выходного пособия бывшему работнику до тех пор, пока он или она не найдет новую работу. Поэтому перечень прочих вознаграждений долгосрочного характера, изложенный в параграфе 147, был скорректирован, чтобы включить подобные ситуации.

Порядок внедрения

BC17. СМСФО ОС признал, что применение требований данного Стандарта по отношению к обязательствам, вытекающим из пенсионных планов с установленными выплатами, может оказаться проблематичным для многих организаций общественного сектора. В настоящее время многие организации общественного сектора не признают обязательства такого рода, и поэтому могут не иметь действующей системы, необходимой для предоставления информации для отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Если организации признают обязательства, вытекающие из пенсионных планов с установленными выплатами, это происходит на иной основе, нежели требуемой данным Стандартом. В некоторых случаях применение настоящего Стандарта может вызвать напряженность между проектами бюджета и иной информацией прогнозного характера.

BC18. МСФО 19 требует, чтобы организации, применяющие настоящий Стандарт, определили переходное обязательство. Если объем переходного обязательства превышает объем обязательства, которое было бы признано на ту же дату при учетной политике, применявшейся ранее, МСФО 19 разрешает распределить эту разницу по расходам на равномерной основе на период до пяти лет с даты перехода на настоящий Стандарт.

BC19. Влияние увеличения обязательств, возникающих в связи с принятием настоящего Стандарта, на финансовую деятельность и финансовое положение будет проблемой для многих организаций общественного сектора. Однако, как указано в параграфе BC17, более насущной проблемой может стать, прежде всего, получение информации. Поэтому СМСФО ОС пришел к выводу, что для того чтобы дать организациям общественного сектора время для разработки новых систем и обновления существующих, Стандарт должен вступить в силу для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или далее. Согласно этой цели в первый год с момента первого применения Стандарта сопоставимая информация не требуется. Досрочное применение рекомендуется.

BC20. Параграф 166 настоящего Стандарта требует, чтобы организации определили первоначальное обязательство по пенсионным планам с установленными выплатами. Поскольку организации не обязаны применять Стандарт до отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или далее, СМСФО ОС пришел к выводу об отсутствии необходимости вводить переходное положение,

позволяющее организациям расходовать в течение периода любую разницу между первоначальным обязательством и обязательством, которое было бы признано при учетной политике, применявшейся ранее. Для того чтобы избежать потенциального искажения результатов финансовой деятельности в первый год применения Стандарта и в целях соответствия МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», настоящий Стандарт требует, чтобы разница между первоначальным обязательством и обязательством, которое было признано на ту же самую дату при учетной политике, применявшейся ранее, была отнесена к накопленному профициту или дефициту на иначало периода.

BC21. В свете возможных трудностей со сбором информации у отчитывающихся организаций, СМСФО ОС также рассмотрел вопрос о целесообразности ослабления некоторых требований к раскрытию информации, изложенных в параграфе 141 настоящего Стандарта. Согласно этим требованиям для раскрытия информации необходимы остатки на начало периода, связанные с рядом компонентов обязательств и активов плана или информация о трендах, охватывающая текущий отчетный период и предыдущие четыре отчетных периода. СМСФО ОС решил, что поскольку некоторым организациям потребуется полный вводный период для разработки систем, такое ослабление требований является целесообразным. Поэтому оно включено в Стандарт в параграфах 173 и 175.

Пересмотр МСФО ОС 25 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC22. СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 19, включенные в «Совершенствования в МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 25.

Финансируемый план вознаграждений с установленными выплатами

Для иллюстрации влияния описанных ниже операций приводятся выдержки из Отчетов о финансовых результатах деятельности и Отчетов о финансовом положении. Эти выдержки не обязательно соответствуют всем требованиям к раскрытию и представлению информации, содержащимся в других стандартах.

История вопроса

IE1. О финансируемом плане вознаграждений с установленными выплатами имеется следующая информация. Для простоты вычисления процентов предполагается, что все операции происходят в конце года. Дисконтированная стоимость обязательства и справедливая стоимость активов плана составляли 1 000 на 1 января 20X7 года. Чистые накопленные актуарные прибыли на эту дату составляли 140.

	20X7	**20X8**	**20X9**
Ставка дисконтирования на начало года	10,0%	9,0%	8,0%
Ожидаемая ставка дохода на активы, обеспечивающие план на начало года	12,0%	11,1%	10,3%
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Выплаченные вознаграждения	150	180	190
Уплаченные взносы	90	100	110
Дисконтированная стоимость обязательства на 31 декабря	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов, обеспечивающих план на 31 декабря	1 092	1 109	1 093
Средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников (количество лет)	10	10	10

IE2. В 20X8 году в план были внесены изменения, направленные на предоставление дополнительных вознаграждений, вступающие в силу 1 января 20X8 года. Дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за услуги работников до 1 января 20X8 года составляла 50 для гарантированных вознаграждений и 30 для негарантированных вознаграждений. По оценке организации, на 1 января 20X8 года период времени для преобразования негарантированных вознаграждений в гарантированные составляет три года; поэтому стоимость услуг прошлых периодов, возникающая в результате дополнительных условных вознаграждений, признается равномерно на протяжении трех лет. Стоимость услуг прошлых периодов, возникающая в результате дополнительных гарантированных вознаграждений, признается единовременно (параграф 112 Стандарта). Организация применяет политику признания актуарных прибылей и убытков при соблюдении минимальных требований параграфа 106.

Изменения в дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана

IE3. На первом этапе необходимо подвести итог изменениям дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана, и использовать эту информацию, чтобы определить сумму актуарной прибыли или убытка за период. Эти параметры имеют следующий вид:

	20X7	**20X8**	**20X9**
Дисконтированная стоимость обязательства, 1 января	1 000	1 141	1 197
Затраты на проценты	100	103	96
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Стоимость услуг прошлых периодов – негарантированные вознаграждения	–	30	–
Стоимость услуг прошлых периодов – гарантированные вознаграждения	–	50	–
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)

Актуарная (прибыль) убыток по обязательству (сальдо)	61	(87)	42
Дисконтированная стоимость обязательства, 31 декабря	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов плана, 1 января	1 000	1 092	1 109
Ожидаемый доход от активов плана	120	121	114
Взносы	90	100	110
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана (сальдо)	32	(24)	(50)
Справедливая стоимость активов плана, 31 декабря	1 092	1 109	1 093

Границы коридора

IE4. На следующем этапе необходимо определить границы коридора, а затем сравнить их с накопленными непризнанными актуарными прибылями и убытками, для того чтобы определить чистую актуарную прибыль или убыток для признания в следующем периоде. Согласно параграфу 105 настоящего Стандарта, границы коридора устанавливаются по большей из следующих величин:

(a) 10 % дисконтированной стоимости обязательства до вычитания стоимости активов плана; и

(b) 10 % справедливой стоимости всех активов плана.

IE5. Эти границы, а также признанные и непризнанные актуарные прибыли и убытки имеют следующий вид:

	20X7	**20X8**	**20X9**
Чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли (убытки) на 1 января	140	107	170
Границы коридора на 1 января	100	114	120
Превышение [A]	40	–	50
Средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников (лет) [B]	10	10	10
Актуарная прибыль (убыток), подлежащая признанию [$^{A}/_{B}$]	4	–	5
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 1 января	140	107	170
Актуарная прибыль (убыток) за год – обязательства	(61)	87	(42)
Актуарная прибыль (убыток) за год – активы плана	32	(24)	(50)
Промежуточная сумма	111	170	78
Признанная актуарная прибыль (убыток)	(4)	–	(5)
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 31 декабря	107	170	73

Суммы, признанные в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также соответствующий анализ

IE6. На заключительном этапе определяются суммы, подлежащие признанию в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также результаты соответствующего анализа, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 141(f), (g) и (m) Стандарта (результаты анализа, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 141(c) и (e)

приводятся в разделе настоящего иллюстративного примера под названием «Изменения дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана»). Они имеют следующий вид:

	20X7	**20X8**	**20X9**
Дисконтированная стоимость обязательства	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов плана	(1 092)	(1 109)	(1 093)
	49	88	202
Непризнанная актуарная прибыль (убыток)	107	170	73
Непризнанная стоимость прошлых услуг – негарантированные вознаграждения	–	(20)	(10)
Обязательства, признанные в Отчете о финансовом положении	**156**	**238**	**265**
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Затраты на проценты	100	103	96
Ожидаемый доход на активы плана	(120)	(121)	(114)
Чистая актуарная (прибыль) убыток, признанная в году	(4)	–	(5)
Стоимость услуг прошедших периодов – негарантированные вознаграждения	–	10	10
Стоимость услуг прошедших периодов – гарантированные вознаграждения	–	50	–
Расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности	**106**	**182**	**137**
Фактический доход на активы плана			
Ожидаемый доход на активы плана	120	121	114
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана	32	(24)	(50)
Фактический доход на активы плана	152	97	64

Примечание: см. представление компенсаций в примере, иллюстрирующем параграфы 121–123.

Раскрытие информации

Выдержки из примечаний показывают, как можно агрегировать раскрываемую информацию, в случае если организация предоставляет множество различных вознаграждений работникам. Эти Выдержки не обязательно соответствуют всем требованиям к раскрытию и представлению информации, содержащимся в МСФО ОС 25 и других стандартах. В частности, они не иллюстрируют раскрытие:

(a) *Учетной политики в отношении вознаграждений работникам (см. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности»). Подпункт 141(a) настоящего Стандарта требует, чтобы раскрываемая информация включала учетную политику организации в отношении признания актуарных прибылей и убытков;*

(b) *Общего описания типа плана (подпункт 141(b));*

(c) *Подробное описание основы для определения совокупного ожидаемого уровня дохода на активы (подпункт 141(l)).*

(d) *Вознаграждений работникам, предоставляемые ключевому управленческому персоналу (см. МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»); или*

(e) *Вознаграждения работникам, основанные на акциях (см. международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются платежи, основанные на акциях).*

IE 7. Примеры раскрытия информации приведены ниже.

Обязательства по вознаграждениям работникам

Суммы, признаваемые в Отчете о финансовом положении, имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		**Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Дисконтируемая стоимость финансируемых обязательств	20 300	17 400	–	–
Справедливая стоимость активов плана	(18 420)	(17 280)	–	–
	1 880	120	–	–
Дисконтированная стоимость нефинансируемых обязательств	2 000	1 000	7 337	6 405
Непризнанные актуарные прибыли (убытки)	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Непризнанная стоимость услуг в прошлых периодах	(450)	(650)	–	–
Чистое обязательство	1 825	1 310	4 630	3 798
Суммы в Отчете о финансовом положении:				
обязательства	1 825	1 400	4 630	3,798
активы	–	(90)	–	–
Чистое обязательство	1 825	1 310	4 630	3 798

Активы пенсионного плана включают обычные акции, выпущенные [название отчитывающейся организации], имеющие справедливую стоимость 317 (20X7: 281). Активы плана также включают недвижимость, занимаемую [название отчитывающейся организации] и имеющую справедливую стоимость 200 (20X7: 185).

Суммы, признанные в составе профицита или дефицита, имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		**Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности**	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Стоимость услуг текущего периода	850	750	479	411
Проценты по обязательству	950	1 000	803	705
Ожидаемый доход на активы плана	(900)	(650)		
Чистые актуарные потери (выгод), признанные в году	(70)	(20)	150	140
Стоимость услуг прошлых периодов	200	200		
Убытки (прибыли) от секвестра и расчетов по плану	175	(390)		
Сумма, включенная в расходы на вознаграждения работникам	1 205	890	1 432	1 256
Фактический доход на активы плана	600	2 250	–	–

Изменения в дисконтируемой стоимости обязательства с установленными выплатами имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности	
	20X8	**20X7**	**20X8**	**20X7**
Обязательство по установленным выплатам на начало периода	18 400	11 600	6 405	5 439
Стоимость услуг	850	750	479	411
Затраты на проценты	950	1 000	803	705
Актуарные убытки (прибыли)	2 350	950	250	400
Убытки (прибыли) по секвестрам	(500)	–		
Обязательства, исключенные при расчетах	–	(350)		
Обязательства, принятые при объединении организаций	–	5 000		
Курсовая разница для иностранных планов	900	(150)		
Уплаченные вознаграждения	(650)	(400)	(600)	(550)
Обязательство по установленным выплатам на конец периода	22 300	18 400	7 337	6 405

Изменения в справедливой стоимости активов плана имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами	
	20X8	**20X7**
Справедливая стоимость активов плана на начало периода	17 280	9 200
Ожидаемый доход	900	650
Актуарные прибыли (убытки)	(300)	1 600
Активы, распределенные при расчетах	(400)	–
Взносы работодателя	700	350
Активы, приобретенные при объединении организаций	–	6 000
Курсовая разница для иностранных планов	890	(120)
Уплаченные вознаграждения	(650)	(400)
	18 420	17 280

В 20X9 организация предполагает внести 900 в свой пенсионный план с установленными выплатами.

Основные категории активов плана в процентах к общему объему активов плана таковы:

	20X8	**20X7**
Европейские акции	30%	35%
Североамериканские акции	16%	15%
Европейские облигации	31%	28%
Североамериканские облигации	18%	17%
Недвижимость	5%	5%

Основные актуарные допущения на отчетную дату (выражены в форме средневзвешенных величин):

	20X8	20X7
Ставка дисконтирования на 31 декабря	5%	6.5%
Ожидаемый доход на активы плана на 31 декабря	5,4%	7%
Будущее увеличение зарплаты	5%	4%
Будущее увеличение пенсий	3%	2%
Доля работников, вышедших на пенсию раньше времени	30%	30%
Ежегодное увеличение затрат на медицинское обслуживание	8%	8%
Будущие изменения в максимальном объеме государственного медицинского обеспечения	3%	2%

Предполагаемые тенденции в динамике затрат на медицинское обслуживание значительно влияют на суммы, признаваемые в составе профицита или дефицита. Изменение тенденции в динамике затрат на медицинское обслуживание на один процент будет иметь следующие последствия:

	Увеличение на один процентный пункт	**Уменьшение на один процентный пункт**
Влияние на сумму стоимости услуг и затрат на проценты	190	(150)
Влияние на обязательство с установленными выплатами	1 000	(900)

Суммы за текущий период и предыдущие четыре периода будут следующими:

Пенсионные планы с установленными выплатами:

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами	(22 300)	(18 400)	(11 600)	(10 582)	(9 144)
Активы плана	18 420	17 280	9 200	8 502	10 000
Профицит (дефицит)	(3 880)	(1 120)	(2 400)	(2 080)	856
Корректировки на основе опыта по обязательствам плана	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Корректировки на основе опыта по активам плана	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности:

	20X8	**20X7**	**20X6**	**20X5**	**20X4**
Обязательство с установленными выплатами	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Корректировки на основе опыта по обязательствам плана	(232)	829	490	(174)	(103)

Отчитывающаяся организация также участвует в плане вознаграждений с установленными выплатами для всех органов местной власти в стране Y, в рамках которого пенсии привязаны к величине заработной платы на момент выхода на пенсию и финансируются в рамках распределительной системы. Определить дисконтированную стоимость обязательства группы организаций или соответствующую стоимость услуг текущего периода практически невозможно, поскольку обязательства плана подсчитываются на базе, существенно отличающейся от той, которая была использована для финансовой отчетности [наименование отчитывающейся организации] [описание базы]. В соответствии с этой базой финансовая отчетность по плану на 30 июня 20X6 года отражает нефинансируемое обязательство в объеме 27 525. Наличие нефинансируемого обязательства означает необходимость будущих выплат со стороны работодателей-участников. План включает примерно 75 000 участников, из которых 5 000 являются занятыми в настоящий момент или бывшими работниками [наименование отчитывающейся организации] или их иждивенцами. Расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности, равные подлежащим уплате взносам в течение года и не включенные в вышеуказанные суммы, составили 230 (20X7: 215). Будущие выплаты отчитывающейся организации могут существенно увеличиться, если другие организации откажутся от участия в плане.

Пример применения параграфа 70

Проблема

IE8. Параграф 69 настоящего Стандарта устанавливает потолок признания актива с установленными выплатами.

69. **Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, может быть отрицательной (актив). Организация должна оценивать возникающий актив как меньшую из следующих величин:**

(a) **величины, определенной в соответствии с параграфом 65** [т.е. профицит/ дефицит по пенсионному плану плюс (минус) все непризнанные убытки (прибыли)]**; и**

(b) **общей суммы**

(i) **всех накопленных непризнанных чистых актуарных убытков и стоимости услуг прошлых периодов (см. параграфы 105, 106 и 112); и**

(ii) **дисконтированной стоимости всех экономических выгод в форме возврата денежных средств по плану или сокращения будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**

IE9. Без параграфа 70 (см. ниже), подпункт 69(b)(i) имеет следствие: иногда отсрочка признания актуарного убытка (прибыли) при определении величины, указанной в параграфе 65, приводит к тому, что прибыль (убыток) признается в Отчете о финансовых результатах деятельности.

IE10. Следующий пример иллюстрирует эффект от использования параграфа 69 без параграфа 70. В примере предполагается, что в учетной политике организации принято не признавать актуарные прибыли и убытки в рамках коридора и амортизировать актуарные прибыли и убытки вне коридора. (Использование или неиспользование коридора не имеет значения. Проблема может возникнуть в любой ситуации при отложенном признании в соответствии с параграфом 65).

Пример 1—Эффект от применения параграфа 69 без параграфа 70

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= меньшее из D и E**	**G**
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

IE11. На конец года 1 в плане имеется профицит 100 (столбец A в вышеприведенной таблице), но экономические выгоды для организации, как в форме возврата средств, так и в форме сокращения будущих взносов отсутствуют* (столбец B). Отсутствуют непризнанные прибыли и убытки в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100, согласно величине, предписанной параграфом 65 (столбец D). Потолок суммы актива в соответствии с параграфом 69 ограничивает актив до нуля (столбец F).

IE12. В году 2 в плане имеется актуарный убыток в размере 30, который сокращает профицит со 100 до 70 (столбец A), и признание которого откладывается в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива без учета параграфа 70 составил бы 30 (столбец E). Был бы признан актив в размере 30 (столбец F), что породило бы увеличение выручки (столбец G) даже с учетом того, что имело место всего лишь сокращение профицита, не несущее организации никаких выгод.

IE13. Аналогичный неожиданный эффект мог бы возникнуть с актуарными прибылями (в той степени, в какой они ограничивают накопленные непризнанные актуарные убытки).

Параграф 70

IE14. Параграф 70 запрещает признавать прибыли (убытки), возникающие в результате только стоимости услуг прошлых периодов и актуарных убытков (прибылей).

70. **Применение параграфа 69 не должно приводить к признанию в текущем периоде прибыли исключительно в результате актуарного убытка или за счет стоимости услуг прошлых периодов. Поэтому, в соответствии с параграфом 65, организация должна единовременно признать следующие чистые актуарные прибыли и убытки в объеме, в котором они возникают при определении актива пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):**

(a) **чистые актуарные убытки текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде в объеме, в каком они превышают какое-либо сокращение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или увеличивается, то вся сумма чистых актуарных убытков текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов признается единовременно в текущем периоде в соответствии с параграфом 65;**

(b) **чистые актуарные прибыли текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов в том объеме, в каком они превышают какое-либо увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или уменьшается, то вся сумма чистых актуарных прибылей текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов признается единовременно в соответствии с параграфом 65.**

IE15. Следующие примеры иллюстрируют результат применения параграфа 70. Как и в вышеприведенном примере, предполагается, что в учетной политике организации принято не признавать актуарные прибыли и убытки в рамках коридора и амортизировать актуарные прибыли и убытки вне коридора. Для простоты в примерах игнорируется периодическая амортизация непризнанных прибылей и убытков за пределами коридора.

Пример 1 (продолжение) – корректировка при наличии актуарных убытков и отсутствии изменений в доступных экономических выгодах

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= меньшее из D и E**	**G**
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0

IE16. Данные из примера 1, приведенного выше. При использовании параграфа 70 изменения в экономических выгодах, доступных для организации*, отсутствуют, поэтому весь объем актуарного убытка в размере 30 признается единовременно в соответствии с параграфом 65 (столбец D). Порог суммы актива остается нулевым (столбец F), а подлежащая признанию прибыль отсутствует.

IE17. Фактически, актуарный убыток в размере 30 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	**Влияние потолка актива**	**Потолок актива (столбец F выше)**
Год 1	100	(100)	0
Год 2	70	(70)	0
Прибыль (убыток)	(30)	(30)	0

IE18. В вышеприведенном примере изменения в дисконтированной стоимости экономических выгод, доступных для организации, отсутствуют. Применение параграфа 70 усложняется, если дисконтированная стоимость доступных экономических выгод изменяется, как показано в следующих примерах.

Пример 2 — Корректировка при наличии актуарных убытков и сокращении доступных экономических выгод

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= меньшее из D и E**	**G**
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

IE19. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец A) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 30 (столбец B). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает актив величиной 70 (столбец F).

IE20. В году 2 актуарный убыток в плане в размере 35 сокращает профицит с 60 до 25 (столбец A). Экономические выгоды, доступные организации, уменьшаются на 10, с 30 до 20 (столбец B). При использовании параграфа 70 актуарный убыток в размере 35 анализируется следующим образом:

Актуарный убыток, равный сокращению экономических выгод	10
Актуарный убыток, превышающий сокращение экономических выгод	25

IE21. В соответствии с параграфом 70 25 из актуарного убытка признаются единовременно согласно параграфу 65* (столбец D). Сокращение экономических выгод на 10 процентов включается в накопленные непризнанные убытки, которые возрастают до 50 (столбец C). Потолок суммы актива, таким образом, также остается на уровне 70 (столбец E), а подлежащая признанию прибыль отсутствует.

---

* Термин «экономические выгоды, доступные для организации» используется для обозначения экономических выгод, соответствующих критериям признания в соответствии с подпунктом 69(b)(ii).

* Применение параграфа 70 допускает отсрочку признания части актуарных прибылей и убытков в соответствии с параграфом 65 и тем самым включение их в расчет потолка суммы актива. Например, накопленные непризнанные актуарные убытки, сформировавшиеся в то время, пока сумма, предусмотренная параграфом 69(b), превышала сумму, предусмотренную параграфом 65, не будут признаваться единовременно в момент, когда сумма, предусмотренная параграфом 69(b), окажется ниже. Вместо этого их признание будет отложено и далее в соответствии с учетной политикой организации. Накопленные непризнанные убытки в этом примере являются убытками, признание которых отложено несмотря на действие параграфа 70.

IE22. Фактически актуарный убыток в размере 25 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	**Влияние потолка актива**	**Потолок актива (столбец F выше)**
Год 1	100	(30)	70
Год 2	75	(5)	70
Прибыль (убыток)	(25)	25	0

Пример 3 — Корректировка при наличии актуарной прибыли и сокращении доступных для организации экономических выгод

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= меньшее из D и E**	**G**
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

IE23. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец A) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 30 (столбец B). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает актив величиной 70 (столбец F).

IE24. В году 2 актуарная прибыль в плане в размере 50 увеличивает профицит с 60 до 110 (столбец A). Экономические выгоды, доступные для организации, уменьшаются на 5 (столбец B). При использовании параграфа 70 увеличение экономических выгод, доступных для организации, отсутствует. Таким образом, весь объем актуарной прибыли в размере 50 признается единовременно в соответствии с параграфом 65 (столбец D), а накопленные непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65 остаются на уровне 40 (столбец C). Потолок суммы актива уменьшается до 65 вследствие сокращения экономических выгод. Это сокращение не является актуарным убытком, как это определено в МСФО ОС 25, и поэтому не отвечает критериям для отсрочки признания.

IE25. Фактически актуарная прибыль в размере 50 признается единовременно, но (более чем) компенсируется увеличением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	**Влияние потолка актива**	**Потолок актива (столбец F выше)**
Год 1	100	(30)	70
Год 2	150	(85)	65
Прибыль (убыток)	50	(55)	(5)

IE26. В примерах 2 и 3 происходит сокращение экономических выгод, доступных для организации. Однако в примере 2 убыток не признается, в то время как в примере 3 убыток признается. Это различие в учете соответствует учету изменений дисконтированной стоимости экономических выгод до применения параграфа 70. Задача параграфа 70 заключается только в том, чтобы не допустить признания прибылей (убытков) вследствие стоимости услуг прошлых периодов или актуарных убытков (прибылей). Насколько это возможно, все прочие последствия отсрочки признания и использования потолка суммы актива остаются неизменными.

Пример 4 — Корректировка в периоде, в котором потолок актива прекращает действовать

	A	**B**	**C**	**D=A+C**	**E=B+C**	**F= меньшее из D и E**	**G**

Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

IE27. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец A) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 25 (столбец B). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65, которые возникли до того, как проявилось действие потолка суммы актива (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает его до 65 (столбец F).

IE28. В году 2 актуарный убыток в плане в размере 110 сокращает профицит 60 до дефицита 50 (столбец A). Экономические выгоды, доступные для организации, уменьшаются с 25 до 0 (столбец B). Для применения параграфа 70 необходимо определить объем актуарного убытка, возникающего при определении актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b). Таким образом, актуарный убыток, возникающий при определении актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b), является убытком, сокращающим профицит до нуля, т.е. равен 60. Тем самым актуарный убыток анализируется следующим образом:

Актуарный убыток, который возникает при оценке актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):

Актуарный убыток, равный сокращению экономических выгод	25
Актуарный убыток, превышающий сокращение экономических выгод	35
	60
Актуарный убыток, возникающий при оценке актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65	50
Общий актуарный убыток	110

IE29. В соответствии с параграфом 70 часть актуарного убытка в размере 35 признается единовременно согласно параграфу 65 (столбец D); часть актуарного убытка в размере 75 (25 плюс 50) включается в накопленные непризнанные убытки, которые возрастают до 115 (столбец C). Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, составит 65 (столбец D), а в соответствии с параграфом 69(b) достигает 115 (столбец E). Величина признаваемого актива равна меньшей из двух величин, т.е. 65 (столбец F), а подлежащие признанию прибыль или убыток отсутствуют (столбец G).

IE30. Фактически актуарный убыток в размере 35 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка суммы актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	**Влияние потолка актива**	**Потолок актива (столбец F выше)**
Год 1	100	(35)	65
Год 2	65	0	65
Прибыль (убыток)	(35)	35	0

Примечания

1. Применяя параграф 70 в ситуациях, когда имеет место увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, доступных для организации, важно помнить, что дисконтированная стоимость доступных экономических выгод не может превышать профицит плана. *

2. На практике увеличение размера вознаграждений часто приводит к появлению стоимости услуг прошлых периодов и увеличению ожидаемых будущих взносов вследствие увеличения стоимости услуг текущего периода в последующие годы. Повышение ожидаемых будущих взносов может увеличить экономические выгоды, доступные для организации, в форме предполагаемого сокращения этих будущих взносов. Запрет на признание прибыли только в результате стоимости услуг прошлых периодов в текущем периоде не исключает признания прибыли вследствие увеличения экономических выгод. Аналогично, изменение актуарных допущений, которое приводит к актуарному убытку, также может повысить ожидаемые будущие взносы, а значит и экономические выгоды, доступные для организации в форме предполагаемого сокращения будущих взносов. В этом случае запрет на признание прибыли только в результате актуарного убытка в текущем периоде не исключает признания прибыли вследствие увеличения экономических выгод.

* В примере, иллюстрирующем параграф 73 МСФО ОС 25, дисконтированная стоимость доступных будущих возвратов средств от взносов не могла превышать профицит плана в размере 90.

Сравнение с МСФО 19

В основе МСФО ОС 25 лежит МСФО 19 (2004 г.), включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 19 в рамках проекта «Совершенствования к МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 25 и МСФО 19 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 25 содержится дополнительное руководство о системе премирования в общественном секторе.
- МСФО 19 требует, чтобы при дисконтировании обязательств после окончания трудовой деятельности организации применяли ставку дисконтирования, основанную на доходности высококачественных корпоративных облигаций, валюта и условия которых должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности. МСФО ОС 25 требует, чтобы организации применяли ставку, отражающую стоимость денег с учетом фактора времени. МСФО ОС 25 также содержит требование о том, чтобы организации раскрывали основу для определения ставки дисконтирования.
- МСФО ОС 25 содержит оспариваемое допущение о том, что выплаты по долгосрочной нетрудоспособности обычно не имеют той степени неопределенности, которая характерна для оценки вознаграждений после окончания трудовой деятельности. Если предположение опровергается, то организация рассматривает вопрос о том, следует ли ей учитывать все выплаты по долгосрочной нетрудоспособности или их часть аналогично тому, как это делается для вознаграждений после окончания трудовой деятельности. МСФО 19 не содержит такого оспариваемого допущения.
- МСФО ОС 25 требует, чтобы организации определяли первоначальные обязательства по планам с установленными выплатами при первоначальном применении Стандарта. Если эти обязательства больше или меньше обязательств, которые признавались бы на ту же дату в соответствии с прежней учетной политикой организации, то организация обязана признать это увеличение/ уменьшение в исходном накопленном профиците или дефиците. МСФО 19 требует, чтобы организации определяли переходные обязательства по планам с установленными выплатами, и если эта сумма превышает величину обязательств, которая была бы признана в соответствии с прежней учетной политикой, организациям разрешается признавать сумму увеличения в течение не более чем пяти лет с даты принятия Стандарта.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 25 используется терминология, отличная от МСФО 19. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентными терминами в МСФО 19 являются «доход» и «Отчет о прибылях и убытках».

Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года

Том II

СОДЕРЖАНИЕ

МСФО ОС 26 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА 656

МСФО ОС 27 – СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО 705

МСФО ОС 28 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ 731

МСФО ОС 29 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА 802

МСФО ОС 30 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ 1021

МСФО ОС 31 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ 1063

ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ МСФО ОС 1106

МСФО ОС 26 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 36 «Обесценение активов», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 36 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Февраль 2008 г.

МСФО ОС 26 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN14

Цель 1

Сфера применения 2–12

Определения 13–20

Активы, генерирующие денежные средства 14–18

Амортизация 19

Обесценение 20

Определение актива, который может быть обесценен 21–30

Оценка возмещаемой стоимости 31–70

Оценка возмещаемой стоимости нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования 37

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу 38–42

Ценность использования 43–70

Основа для прогнозирования будущих денежных потоков 46–51

Структура прогнозов будущих денежных потоков 52–66

Будущие денежные потоки в иностранной валюте 67

Ставка дисконтирования 68–70

Признание и оценка убытка от обесценения отдельного актива 71–75

Единицы, генерирующие денежные средства 76–97

Определение единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив 77–84

Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства 85–90

Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства 91–97

Восстановление убытка от обесценения 98–111

Восстановление убытка от обесценения отдельного актива 106–109

Восстановление убытка от обесценения единицы, генерирующей денежные средства 110–111

Изменение категории активов 112–113

Раскрытие информации 114–125

Раскрытие информации об оценке возмещаемой стоимости единиц, генерирующих денежные средства, включающих нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования 123–125

Дата вступления в силу 126–127

Приложение А: Руководство по применению

Приложение В: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Иллюстративное дерево решений

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» изложен в параграфах 1–127. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 26 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. Настоящий Стандарт содержит требования по определению активов, которые могут быть обесценены, тестированию активов, генерирующих денежные средства, и единиц, генерирующих денежные средства на предмет обесценения, а также требования по учету убытков от обесценения и их восстановлению. Стандарт основывается на МСФО 36 «Обесценение активов».

IN2. Актив, генерирующий денежные средства, это актив, основной целью владения которым является получение дохода от коммерческой деятельности. Настоящий Стандарт не применяется к обесценению активов, не генерирующих денежные средства. Требования к тестированию на предмет обесценения, учету убытков от обесценения и восстановлению таких убытков представлены в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». Настоящий Стандарт и МСФО ОС 21 требуют от организаций раскрытия критериев, разработанных для разграничения активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства.

IN3. Существует ряд исключений из сферы применения. В частности, в сферу применения настоящего Стандарта не входят основные средства, учитываемые по модели учета по переоцененной стоимости согласно МСФО ОС 17 «Основные средства», нематериальные активы, которые регулярно переоцениваются до справедливой стоимости, и деловая репутация.

IN4. Настоящий Стандарт определяет «обесценение» как потерю будущих экономических выгод от актива или возможности полезного использования сверх систематического признания потери будущих экономических выгод от актива или возможности полезного использования путем амортизации. Актив обесценивается, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость.

IN5. За исключением нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования или нематериальных активов, еще не пригодных для использования, настоящий Стандарт требует от организации оценивать на каждую отчетную дату существование каких-либо признаков возможного обесценения актива. При определении наличия признаков обесценения настоящий Стандарт требует от организации принять во внимание, как минимум, ряд перечисленных признаков. Перечень таких признаков не является исчерпывающим, кроме того, могут существовать и другие признаки, не указанные в данном перечне. Если признак обесценения существует, организация определяет возмещаемую стоимость актива. Нематериальные активы, которые имеют неопределенные сроки полезного использования, или нематериальные активы, еще не пригодные для использования, должны ежегодно тестироваться на предмет обесценения.

IN6. Возмещаемой стоимостью актива или единицы, генерирующей денежные средства, является наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или его ценность использования. Если нет оснований полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, в качестве возмещаемой стоимости может быть использована справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу.

IN7. Расчет ценности использования включает оценку будущих денежных потоков, полученных от непрерывного использования актива и от его окончательного выбытия, и применение соответствующей ставки дисконтирования к этим потокам. Ставка дисконтирования – это ставка до налогообложения, отражающая действующие рыночные оценки стоимости денег и рисков с учётом фактора времени, присущих данному активу, по которому не были откорректированы расчеты будущих денежных потоков.

IN8. В тех случаях, когда возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость актива уменьшается до его возмещаемой стоимости. Сумма уменьшения является убытком от обесценения и немедленно отражается в Отчете о финансовых результатах деятельности.

IN9. Иногда возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена. Например, когда:

(a) ценность использования актива не может быть рассчитана так, чтобы быть близкой к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (например, когда величиной

будущих денежных потоков нельзя пренебречь); и

(b) актив не генерирует поступления денежных средств, которые являлись бы в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств от других активов.

В таких случаях можно определить ценность использования и, следовательно, возмещаемую стоимость только единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив. Единица, генерирующая денежные средства, – это наименьшая группа активов, включающая сам актив, генерирующая поступления денежных средств, в значительной степени независимые от поступлений денежных средств от других активов или групп активов. Единицы, генерирующие денежные средства, определяются последовательно от одного отчетного периода к другому, если только не будет обосновано изменение. В случаях, когда производится изменение, организация должна раскрыть информацию, касающуюся объединения активов, и представить причины изменения.

IN10. Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, признается в том случае, когда возмещаемая стоимость единицы меньше ее балансовой стоимости. Балансовая стоимость активов уменьшается на сумму убытка от обесценения, которая распределяется пропорционально балансовой стоимости каждого актива, входящего в состав единицы. Однако при таком распределении организация не должна уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшей из следующих величин:

(a) его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (при условии возможности определения);

(b) его ценности использования (при условии возможности определения); и

(c) нуля.

IN11. Активы, не генерирующие денежные средства, могут обеспечивать возможность полезного использования единиц, генерирующих денежные средства. В таких случаях балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, распределяется на пропорциональной основе на балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, до расчета возмещаемой стоимости данной единицы. Балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, отражает все убытки от его обесценения, определенные на отчетную дату в соответствии с требованиями МСФО ОС 21. Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, распределяется пропорционально на активы в ее составе. Дальнейшее начисление убытка от обесценения сверх той суммы, которая была определена в соответствии с МСФО ОС 21, по активу, не генерирующему денежные средства, не производится.

IN12. Организация должна оценивать на каждую отчетную дату, существует ли признаки того, что убыток от обесценения отдельного актива или единицы, генерирующей денежные средства, признанный в предшествующем отчетном периоде, возможно, больше не существует, или же его сумма, возможно, уменьшилась. При этом Стандарт требует от организации рассмотрения как минимум нескольких перечисленных признаков. Они отражают показатели, используемые для определения возможного убытка от обесценения.

IN13. В тех случаях, когда возмещаемая стоимость актива увеличилась с момента последнего признания убытка от обесценения, и произошло изменение расчетов, используемых для определения возмещаемой стоимости актива с момента возникновения такого убытка, производится восстановление убытка от обесценения, а балансовая стоимость актива увеличивается до его возмещаемой стоимости. Сумма увеличения балансовой стоимости актива ограничивается балансовой стоимостью, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если в предшествующие годы не был бы признан убыток от обесценения. Сумма восстановления признается незамедлительно в Отчете о финансовых результатах деятельности. Требования к восстановлению убытков от обесценения единиц, генерирующих денежные средства, аналогичны процессу, применяемому в отношении отдельных активов. Сумма восстановления распределяется на стоимость активов в составе единицы, генерирующей денежные средства, пропорционально балансовой стоимости таких активов. Сумма данного восстановления или любая её часть не могут быть отнесены на актив, не генерирующий денежные средства, который обеспечивает возможность полезного использования единицы, генерирующей денежные средства.

IN14. Отнесение актива из категории генерирующего денежные средства в категорию не генерирующего денежные средства или наоборот производится только в том случае, если имеется явное доказательство того, что такое изменение является обоснованным. На последующую отчетную дату после изменения категории организация анализирует, как минимум, упомянутые признаки, применимые к активу после изменения его категории.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в установлении процедур, которые организация должна применять для определения обесценения актива, генерирующего денежные средства, и признания убытков от обесценения. Настоящий Стандарт также определяет, в каких случаях организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает требования к раскрытию информации.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, за исключением:**

   (a) **Запасов (см. МСФО ОС 12 «Запасы»);**

   (b) **Активов, возникающих по договорам на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);**

   (c) **Финансовых активов, которые включаются в сферу применения МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;**

   (d) **Инвестиционной недвижимости, оцениваемой по справедливой стоимости (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);**

   (e) **Основных средств, генерирующих денежные средства, и оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 17 «Основные средства»);**

   (f) **Отложенных налоговых активов (см. соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, касающийся отложенных налоговых активов);**

   (g) **Активов, возникающих по вознаграждениям работникам (см. МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам»);**

   (h) **Нематериальных активов, генерирующих денежные средства, которые оцениваются по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»);**

   (i) **Деловой репутации;**

   (j) **Биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»);**

   (k) **Отложенных расходов на привлечение новых страхователей, а также нематериальных активов, возникающих у страховщиков на основании прав по договорам страхования, входящих в сферу применения соответствующего международного или национального стандарта бухгалтерского учета, в котором рассматриваются договоры страхования;**

   (l) **Долгосрочных активов (или групп выбывающих активов), классифицируемых как предназначенные для продажи и оцениваемых по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу согласно соответствующему международному или национальному стандарту учета, в котором рассматриваются долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность;**

   (m) **Других активов, генерирующих денежные средства, в отношении которых требования по учету обесценения включены в другие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора.**

3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с

государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

5. КОГУ применяют МСФО 36 «Обесценение активов» и, следовательно, к ним не применяются положения настоящего Стандарта. Организации общественного сектора, кроме КОГУ, владеющие активами, не генерирующими денежные средства согласно параграфу 13, применяют к таким активам МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». Организации общественного сектора, за исключением КОГУ, владеющие активами, генерирующими денежные средства, применяют требования настоящего Стандарта.

6. Настоящий Стандарт исключает из сферы своего применения нематериальные активы, генерирующие денежные средства, которые регулярно переоцениваются по справедливой стоимости. Настоящий Стандарт включает в сферу своего применения все прочие нематериальные активы, генерирующие денежные средства (например, активы, учитываемые по себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации).

7. Настоящий Стандарт исключает деловую репутацию из сферы своего применения. Организации применяют требования соответствующих международных или национальных стандартов учета, в которых рассматривается обесценение стоимости деловой репутации, распределение стоимости деловой репутации на единицы, генерирующие денежные средства, и тестирование на предмет обесценения таких единиц.

8. Настоящий Стандарт не применяется к запасам и активам, генерирующим денежные средства, возникающим из договоров на строительство, поскольку существующие стандарты, применимые к активам такого рода, содержат требования по признанию и оценке данных активов. Настоящий Стандарт не применяется к отложенным налоговым активам, активам, связанным с вознаграждениями работникам, или отложенным расходам по привлечению новых страхователей, а также нематериальным активам, возникающим у страховщика на основании прав по договорам страхования. Обесценение таких активов рассматривается в соответствующих международных или национальных стандартах учета. Кроме того, настоящий Стандарт не применяется к (a) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, и (b) внеоборотным активам (или группам выбывающих активов), классифицированным как предназначенные для продажи, которые оцениваются по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Требования по оценке содержат МСФО ОС 27, в котором рассматриваются биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, и соответствующие международные или национальные стандарты по бухгалтерскому учету, в которых рассматриваются внеоборотные активы (или группы выбывающих активов), классифицированные как предназначенные для продажи.

9. Настоящий Стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации». Обесценение этих активов рассматривается в МСФО ОС 29.

10. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение инвестиционной недвижимости, которая учитывается по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 16. В соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, предложенной МСФО ОС 16, инвестиционная недвижимость учитывается по справедливой стоимости на отчетную дату, и любое обесценение будет учтено при ее оценке.

11. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение активов, генерирующих денежные средства, которые учитываются по переоцененной стоимости в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, описанной в МСФО ОС 17. Согласно модели переоценка активов будет проводиться с достаточной регулярностью с целью их учета по стоимости, не отличающейся существенно от их справедливой стоимости на отчетную дату, и любое обесценение будет приниматься в расчет при такой оценке.

12. Инвестиции в:

    (a) контролируемые организации, согласно определению в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;

    (b) ассоциированные организации, согласно определению в МСФО ОС 7 «Инвестиции в

ассоциированные организации»; и

(c) совместную деятельность, согласно определению в МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»

представляют собой финансовые активы, которые исключаются из сферы применения МСФО ОС 29. Если такие инвестиции классифицируются как активы, генерирующие денежные средства, они учитываются в соответствии с настоящим Стандартом. Если данные активы классифицируются как активы, не генерирующие денежные средства, они учитываются в соответствии с МСФО ОС 21.

Определения

13. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Единица, генерирующая денежные средства</u> – это наименьшая идентифицируемая группа активов, преимущественно используемая для получения дохода от коммерческой деятельности, т. е. обеспечивающая поступления денежных потоков в результате ее использования, которые в значительной степени независимы от поступлений денежных потоков от других активов или групп активов.

<u>Ценность использования актива, генерирующего денежные средства</u> – это дисконтированная стоимость прогнозируемых денежных потоков, ожидаемых от использования актива и его ликвидации в конце срока полезного использования.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Активы, генерирующие денежные средства

14. Активами, генерирующими денежные средства, являются активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности. Актив генерирует доход от коммерческой деятельности, когда он используется в таком же порядке, как и в организации, ориентированной на получение прибыли. Владение активом для получения «дохода от коммерческой деятельности» указывает на то, что организация намерена (a) генерировать положительные денежные потоки от актива (или от единицы, генерирующей денежные средства, частью которой является этот актив) и (b) получать доход от коммерческой деятельности, отражающий риск, связанный с владением этим активом. Активом могут владеть преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности даже в том случае, когда он не соответствует этой цели в течение определенного отчетного периода. И наоборот, актив может быть активом, не генерирующим денежные средства, даже тогда, когда он обеспечивает безубыточность или доход от коммерческой деятельности в течение определенного отчетного периода. Если не указывается иное, под активом или активами, упоминаемыми в следующих параграфах настоящего Стандарта, подразумеваются активы, генерирующие денежные средства.

15. Существует ряд обстоятельств, при которых организация общественного сектора может владеть некоторыми активами преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности, несмотря на то, что большая часть активов, которыми она владеет, не предназначена для этой цели. Например, больница может выделить корпус под платных больных. Активы организации общественного сектора, генерирующие денежные средства, могут функционировать отдельно от активов этой организации, не генерирующих денежные средства. Например, отдел регистрации земельных сделок может взимать плату за регистрацию земли независимо от департамента по земельным делам.

16. В некоторых случаях актив может генерировать денежные потоки, даже если он предназначен в основном для оказания общественных услуг. Например, завод по переработке отходов предназначен для безопасной переработки медицинских отходов, поступающих из государственных больниц, однако, он также осуществляет на коммерческой основе переработку небольшого объема медицинских отходов, поступающих из частных больниц. Переработка медицинских отходов частных больниц является побочной деятельностью завода, и активы, генерирующие денежные средства, невозможно отделить от активов, не генерирующих денежные средства.

17. В других случаях актив может генерировать денежные потоки, но также использоваться для целей, отличных от генерирования денежных средств. Например, государственная больница

имеет в распоряжении десять палат, девять из которых используются платными больными на коммерческой основе, а одна используется для бесплатных больных. Больные из обеих категорий палат совместно пользуются прочими кабинетами и оборудованием больницы (например, операционной). Необходимо рассмотреть, в какой степени активом владеют с целью получения дохода от коммерческой деятельности, чтобы определить, применять ли организации положения настоящего Стандарта или МСФО ОС 21. Если, как в данном примере, компонент, не генерирующий денежные средства, является незначительной частью общей структуры, организация должна применять настоящий Стандарт, а не МСФО ОС 21.

18. В некоторых случаях бывает неясно, является ли основной целью владения активом получение дохода от коммерческой деятельности. В таких случаях необходимо оценить значительность денежных потоков. Иногда бывает затруднительно определить, насколько значительна величина денежных потоков от актива, чтобы выбрать применять ли настоящий Стандарт вместо МСФО ОС 21. Требуется профессиональное суждение для определения того, какой из стандартов применим. Организация должна разработать критерии, позволяющие ей применять профессиональное суждение на единообразной основе в соответствии с определением активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства, а также связанными с ними указаниями в параграфах 14–17. Параграф 114 требует, чтобы организация раскрывала критерии, используемые ею в ходе формирования профессионального суждения. Тем не менее, принимая во внимание цели, преследуемые в целом организациями общественного сектора, не являющимися КОГУ, по умолчанию применяется допущение, что активы не генерируют денежные средства, и потому применяется МСФО ОС 21.

Амортизация

19. Амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. В случае нематериального актива, термин «амортизация» является общеупотребимым, и имеет такое же значение как термин «износ» в отношении основных средств.

Обесценение

20. Настоящий Стандарт определяет «обесценение» как потерю будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива превышающую суммы систематического признания потерь будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива путем амортизации. Таким образом, обесценение отражает уменьшение будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива для организации, которая его контролирует. Например, организация может иметь муниципальную крытую стоянку, которая в данный момент используется на 25 % ее вместимости. Она содержится для коммерческих целей, и руководство подсчитало, что при использовании на 75 % ее вместимости и выше она дает доход от коммерческой деятельности. Снижение степени ее использования не сопровождалось значительным повышением оплаты за парковку. Данный актив рассматривается как обесценившийся, поскольку его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость.

Определение актива, который может быть обесценен

21. Актив считается обесцененным, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость. Параграфы 25–27 определяют ключевые признаки, указывающие на то, что, имеет место убыток от обесценения. При выявлении какого-либо из этих признаков, организация должна произвести надлежащую оценку возмещаемой стоимости. За исключением обстоятельств, описанных в параграфе 23, настоящий Стандарт не требует проведения надлежащей оценки возмещаемой стоимости при отсутствии признаков убытка от обесценения.

22. **Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие всех признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую стоимость актива.**

23. **Вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, организация обязана также ежегодно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодный для использования нематериальный актив на предмет обесценения путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой стоимостью. Данный тест на обесценение может выполняться в любое время в течение**

отчетного периода, при условии его ежегодного повторения в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего отчетного периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого периода.

24. Когда нематериальный актив еще не пригоден для использования, неопределенность относительно его способности генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, достаточные для возмещения его балансовой стоимости, обычно выше, чем когда он уже пригоден для использования. По этой причине настоящий Стандарт требует от организации осуществления, по меньшей мере, ежегодного тестирования на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, еще не пригодного к использованию.

25. **При выявлении признаков возможного обесценения актива организация должна рассмотреть как минимум следующие данные:**

Внешние источники информации

(a) **в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на значительно большую величину, чем можно было ожидать с течением времени или в ходе обычного использования;**

(b) **в течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив, что имело отрицательные последствия для организации;**

(c) **в течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели инвестиционной доходности, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконтирования, которая используется при расчете ценности использования актива, и существенно уменьшат его возмещаемую стоимость;**

Внутренние источники информации

(d) **имеются признаки устаревания или физического повреждения актива;**

(e) **значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы по выбытию актива, ранее ожидаемой даты, а также пересмотр срока полезного использования актива с изменением его на «конечный» вместо «неопределенный»;**

(eA) **имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования; и**

(f) **имеются данные внутренней отчетности, показывающие, что эффективность использования актива значительно ухудшилась или ухудшится по сравнению с ожиданиями.**

26. Перечень, представленный в параграфе 25, не является исчерпывающим. Организация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует от нее определения возмещаемой стоимости актива.

27. Свидетельством возможного обесценения актива, полученным из внутренней отчетности, является наличие следующих обстоятельств:

(a) денежные потоки для приобретения актива или последующие потребности в денежных средствах для его эксплуатации и обслуживания значительно выше изначально предусмотренных бюджетом;

(b) фактические чистые денежные потоки или чистый профицит/ дефицит от актива значительно ниже, чем предусматривалось бюджетом;

(c) имеется значительное снижение предусматриваемых бюджетом чистых денежных

потоков или чистого профицита, либо значительное увеличение предусматриваемых бюджетом убытков, возникающих от данного актива; или

(d) убытки или чистый отток денежных средств по активу, возникшие при объединении показателей текущего периода с бюджетными показателями для будущих периодов.

28. Как указано в параграфе 23, настоящий Стандарт требует, чтобы, по меньшей мере, ежегодно производилась проверка нематериального актива, имеющего неопределенный срок полезного использования или еще не пригодного для использования, на предмет обесценения. Вне зависимости от времени применения требований параграфа 23, при определении необходимости оценки возмещаемой стоимости актива применяется принцип существенности. Например, если ранее произведенные расчеты показывают, что возмещаемая стоимость актива значительно выше его балансовой стоимости, то организации не нужно переоценивать возмещаемую стоимость актива, если не произошло никаких событий, устраняющих эту разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показывать, что возмещаемая стоимость актива не чувствительна к одному (или более) показателям, перечисленным в параграфе 25.

29. Пример, иллюстрирующий положения параграфа 28, при увеличении в течение периода рыночных процентных ставок или других рыночных показателей инвестиционной доходности, от организации не требуется производить надлежащую оценку возмещаемой стоимости актива в следующих случаях:

(a) если маловероятно, что ставка дисконтирования, используемая при расчете ценности использования актива, будет зависеть от увеличения этих рыночных ставок. Например, увеличение краткосрочных процентных ставок может не оказывать существенного влияния на ставку дисконтирования, применяемую к активу с длительным оставшимся сроком полезного использования.

(b) если вероятность влияния таких рыночных ставок на ставку дисконтирования, используемую для расчета ценности использования актива, велика, но ранее проведенный анализ чувствительности возмещаемой стоимости показал, что:

(i) существенное уменьшение возмещаемой стоимости является маловероятным, поскольку будущие поступления денежных средств также, вероятно, увеличатся (например, в некоторых случаях организация может показать, что она может скорректировать свой доход (главным образом, валютные доходы) с учетом увеличения рыночных ставок; или

(ii) маловероятно, что уменьшение возмещаемой стоимости приведет к существенному убытку от обесценения.

30. Если существуют признаки возможного обесценения актива, то это может свидетельствовать о том, что оставшийся срок полезного использования, метод амортизации или ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и скорректировать в соответствии с МСФО ОС, применимому к данному активу, даже если в отношении него не признается какого-либо убытка от обесценения.

Оценка возмещаемой стоимости

31. Настоящий Стандарт определяет возмещаемую стоимость как наибольшую из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования. В параграфах 32–70 устанавливаются требования к оценке возмещаемой стоимости. В этих требованиях используется термин «актив», но он применяется в равной степени и к отдельному активу, и к единице, генерирующей денежные средства.

32. Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы.

33. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако иногда справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не может быть определена, ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В

этом случае организация вправе принять ценность использования актива за его возмещаемую стоимость.

34. Если нет основания полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, последняя может быть принята за его возмещаемую стоимость. Во многих случаях именно это и имеет место применительно к активам, предназначенным для выбытия. Это обусловлено тем, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, состоит в основном из чистых поступлений от его выбытия, поскольку будущие денежные потоки от непрерывного использования актива до его реализации вряд ли будут значительными.

35. Возмещаемая стоимость определяется для отдельного актива, за исключением случаев, когда актив не генерирует поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от генерируемых другими активами или группами активов. В этом случае возмещаемая стоимость определяется для единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив (см. параграфы 85–90), за исключением случаев, когда:

(a) справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу превышает его балансовую стоимость; или

(b) когда актив является частью единицы, генерирующей денежные средства, но может генерировать денежные потоки самостоятельно. В этом случае ценность использования актива может быть близкой к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, и эта справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу может быть определена.

36. В некоторых случаях оценки, средние показатели и сокращенные расчеты могут обеспечивать достаточно надежные данные, приближенные к результатам подробных расчетов применительно к справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или к ценности использования.

Оценка возмещаемой стоимости нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

37. Параграф 23 требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования тестировался на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой и возмещаемой стоимостей, вне зависимости от наличия признаков его возможного обесценения. Однако, самые последние вычисления возмещаемой стоимости такого актива, произведенные в предыдущем периоде, могут использоваться при тестировании на обесценение в текущем периоде, при условии, что будут удовлетворены все перечисленные ниже критерии:

(a) если нематериальный актив не генерирует поступления денежных средств от непрерывного использования, которые были бы в значительной степени независимы от денежных потоков, генерируемых другими активами или группами активов, и поэтому тестируется на обесценение как часть единицы, генерирующей денежные средства, к которой он принадлежит, и, если образующие такую единицу активы и обязательства не претерпели значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;

(b) результатом последнего расчета возмещаемой стоимости стала величина, значительно превысившая балансовую стоимость актива; и

(c) анализ произошедших событий и обстоятельств, изменившихся со времени последнего расчета возмещаемой стоимости актива показал низкую вероятность того, что текущая возмещаемая стоимость будет меньше его балансовой стоимости.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу

38. Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу является цена в соглашении о продаже, имеющем обязательную силу, между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, непосредственно связанных с выбытием актива.

39. Если имеющее обязательную силу соглашение о продаже отсутствует, но актив обращается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива за вычетом расходов на его продажу является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующей рыночной ценой

обычно является текущая цена спроса. В отсутствие текущих цен спроса, основой для оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу может служить цена самой последней сделки, при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло значительных изменений в экономических условиях.

40. В случае отсутствия соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, или активного рынка для актива, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу определяется на основе наилучшей доступной информации, отражающей сумму, которую организация могла бы получить на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими провести такую операцию, независимыми сторонами, после вычета затрат, связанных с выбытием. При определении этой суммы организация учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не отражает принудительной продажи, если только руководство не вынуждено произвести продажу немедленно.

41. Затраты на выбытие, отличные от тех, которые признаются в качестве обязательств, вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. К числу таких расходов относятся затраты на юридические услуги, гербовые сборы и налоги в отношении соответствующих операций, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Однако выходные пособия и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности, следующей за выбытием актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие актива.

42. Иногда выбытие актива требует, чтобы покупатель принимал на себя обязательство, поэтому и для актива, и для обязательства имеется только одно значение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. В параграфе 89 объясняется, как поступать в подобных случаях.

Ценность использования

43. **Следующие элементы должны быть отражены в расчете ценности использования актива:**

(a) **оценка будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива;**

(b) **ожидания относительно возможных колебаний в размерах и сроках движения этих будущих денежных потоков;**

(c) **стоимость денег во времени, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;**

(d) **поправка на фактор неопределенности, присущий данному активу; а также**

(e) **прочие факторы, такие как неликвидность, которые участники рынка будут учитывать при определении величины денежных потоков, поступление которых организация ожидает от актива в будущем.**

44. Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

(a) оценка будущих поступлений и выбытия денежных средств в связи с непрерывным использованием актива и его окончательным выбытием; и

(b) применение соответствующей ставки дисконтирования к будущим денежным потокам.

45. Элементы, указанные в параграфе 43 (b), (d) и (e), могут отражаться либо как корректировки будущих денежных потоков, либо как корректировки ставки дисконтирования. Вне зависимости от того, какой подход применит организация для отражения возможных колебаний величины и сроков поступления будущих денежных потоков, результатом явится отражение ожидаемой дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, то есть средневзвешенный результат из всех возможных. В Руководстве по применению приводятся дополнительные рекомендации относительно использования метода оценки на основе дисконтированной стоимости при определении ценности использования актива.

Основа для прогнозирования будущих денежных потоков

46. **При определении ценности использования организация должна:**

(a) **прогнозировать денежные потоки на основании обоснованных и подкрепленных доказательствами допущений, представляющих собой наилучшие оценки**

руководства относительно различных экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива. Приоритетное значение имеют данные из внешних источников;

(b) **прогнозировать денежные потоки исходя из последних финансовых бюджетов/ прогнозных оценок, утвержденных руководством, но исключая любые расчетные будущие поступления или выбытия денежных средств, которые, согласно ожиданиям, возникнут в связи с будущими реструктуризациями или мероприятиями по усовершенствованию или повышению производительности актива. Прогнозы, основанные на этих бюджетах/ прогнозных оценках, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет, за исключением случаев, когда может быть обоснован более продолжительный период; и**

(c) **прогнозы денежных потоков, выходящие за пределы периода, охваченного самыми последними бюджетами/ прогнозными оценками, должны оцениваться путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах/ прогнозных оценках, с помощью стабильного или понижающегося темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда может быть обоснован повышающийся темп роста. Он не должен превышать долгосрочный средний темп роста для товаров, отраслей, страны или стран, в которых осуществляет свою деятельность организация, или для рынка, на котором используется актив, кроме случаев, когда может быть обоснован более высокий темп.**

47. Руководство организации оценивает обоснованность допущений, на которых основаны текущие прогнозы денежных потоков, путем изучения причин несовпадения прошлых прогнозов денежных потоков с фактическими денежными потоками. Руководство должно убедиться, что допущения, из которых исходит текущая оценка денежных потоков в будущем, соответствовали прошлым фактическим результатам при условии, что влияние последующих событий или обстоятельств, которые не существовали на момент образования этих фактических денежных потоков, не противоречит этому.

48. Подробные, четкие и надежные финансовые бюджеты/ прогнозные оценки будущих денежных потоков на периоды продолжительностью более пяти лет, как правило, отсутствуют. По этой причине руководство организации рассчитывает будущие денежные потоки на основе последних финансовых бюджетов/ прогнозных оценок для периодов продолжительностью более пять лет. Руководство организации может использовать прогнозы денежных потоков, основанные на финансовых бюджетах/ прогнозных оценках за период продолжительностью более пяти лет, если оно уверено в надежности этих прогнозов и может продемонстрировать свою способность правильно прогнозировать денежные потоки на более длительные периоды времени исходя из прошлого опыта.

49. Прогнозы денежных потоков до конца срока полезного использования актива оцениваются путем экстраполяции прогнозов денежных потоков, основанных на финансовых бюджетах/ прогнозных оценках, использующих темп роста для последующих лет. Этот темп является устойчивым или понижающимся, если только повышение темпа не соответствует объективной информации о графиках жизненного цикла продукции и отрасли. Если это целесообразно, темп роста равняется нулю или имеет отрицательную величину.

50. При наличии благоприятных условий существует вероятность проникновения на рынок конкурентов, что ограничит рост. Таким образом, организации столкнутся с трудностями в превышении среднего исторического темпа роста на протяжении длительного периода (скажем, двадцать лет) для товаров, отраслей или страны или стран, в которых действует организация, или для рынков, на которых используется актив.

51. При использовании информации из финансовых бюджетов/ прогнозных оценок организация анализирует, отражает ли такая информация обоснованные и подтверждаемые допущения и представляет ли наилучшие оценки руководства в отношении того набора экономических условий, который будет существовать на протяжении оставшегося срока полезного использования актива.

Структура прогнозов будущих денежных потоков

52. **Прогноз будущих денежных потоков должен включать:**

(a) **прогнозы притоков денежных средств от непрерывного использования актива;**

(b) **прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникают при генерации притоков денежных средств от непрерывного использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию) и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив; и**

(c) **чистые денежные потоки (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования.**

53. Прогноз будущих денежных потоков и ставка дисконтирования отражает согласующиеся допущения относительно повышения цен, вызванного общей инфляцией. Таким образом, если ставка дисконтирования включает эффект повышения цен, вызванного общей инфляцией, то будущие денежные потоки оцениваются в номинальном выражении. Если ставка дисконтирования не включает эффект повышения цен, вызванного общей инфляцией, то будущие денежные потоки оцениваются в реальном выражении (но включают будущие специфические повышения и снижения цен).

54. Прогнозы оттоков денежных средств включают денежные средства, которые требуются на повседневное техническое обслуживание актива, а также будущие накладные расходы, которые могут быть прямо отнесены на актив или обоснованно и последовательно направлены на использование актива.

55. Когда балансовая стоимость актива еще не включает все оттоки денежных средств, которые должны возникнуть до того, как актив будет готов к использованию или к продаже, оценка будущих оттоков денежных средств включает оценку любого дополнительного оттока денежных средств, который, как предполагается, возникнет до того, как актив будет готов к использованию или продаже. Например, это имеет место в случае со зданием, находящимся в процессе строительства, или с незавершенным проектом разработки.

56. Во избежание двойного учета оценки будущих денежных потоков не включают:

(a) поступления денежных средств от активов, их генерирующих, которые в большей степени независимы от поступлений денежных средств от рассматриваемого актива (например, такие финансовые активы, как дебиторская задолженность); и

(b) выбытия денежных средств, относящиеся к задолженности, которая уже была признана в качестве обязательства (например, кредиторская задолженность, пенсии или резервы).

57. **Будущие денежные потоки должны прогнозироваться для актива в его текущем состоянии. Оценки будущих денежных потоков не должны включать будущие притоки или оттоки денежных средств, возникновение которых предполагается от:**

(a) **будущей реструктуризации, к которой организация еще не приступила; или**

(b) **усовершенствования или повышения производительности актива.**

58. Так как будущие денежные потоки прогнозируются для актива в его текущем состоянии, ценность использования не отражает:

(a) будущие оттоки денежных средств или соответствующую экономию затрат (например, сокращение затрат на персонал) или выгоды, возникновение которых ожидается от будущей реструктуризации, к которой организация еще не приступила; или

(b) будущие оттоки денежных средств, которые усовершенствуют или повысят производительность актива или соответствующие поступления денежных средств, возникновение которых ожидается в связи с такими оттоками.

59. Реструктуризация – это программа, которая (a) планируется и контролируется руководством и которая (b) существенно изменяет либо сферу деятельности организации, либо способ ведения хозяйственной деятельности. В МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» содержатся рекомендации, разъясняющие, когда организация должна проводить

реструктуризацию.

60. Когда организация начинает проведение реструктуризации, некоторые активы, скорее всего, будут затронуты этим процессом. С момента начала реструктуризации:

(a) прогноз организацией будущих притоков и оттоков денежных средств в целях определения ценности использования отражает экономию затрат и другие выгоды от реструктуризации (исходя из последних финансовых бюджетов/ прогнозных оценок, утвержденных руководством); и

(b) прогноз организацией будущих оттоков денежных средств на реструктуризацию включается в резерв на реструктуризацию в соответствии с МСФО ОС 19.

61. До возникновения у организации оттоков денежных средств, которые приводят к повышению производительности актива, прогноз будущих денежных потоков не включает ожидаемые будущие притоки денежных средств, возникновение которых прогнозируется в связи с увеличением экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с оттоками денежных средств.

62. Прогноз будущих денежных потоков включает будущие оттоки денежных средств, необходимые для поддержания уровня экономических выгод или возможности полезного использования, возникновение которых ожидается от актива в его текущем состоянии. Если единица, генерирующая денежные средства, состоит из активов с разными оценочными сроками полезного использования, и все они важны для текущей деятельности этой единицы, то замещение активов с более короткими сроками службы рассматривается как часть повседневного технического обслуживания данной единицы в контексте оценки будущих денежных потоков, связанных с этой единицей. Аналогичным образом, если отдельно взятый актив состоит из компонентов с разными оценочными сроками полезного использования, то замещение компонентов с более короткими сроками службы рассматривается как часть повседневного технического обслуживания в контексте оценки будущих денежных потоков, генерируемых данным активом.

63. **Прогноз будущих денежных потоков не должен включать:**

(a) **притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности; или**

(b) **поступления или выплаты налога на прибыль.**

64. Прогнозируемые будущие денежные потоки отражают допущения, которые соответствуют методу определения ставки дисконтирования. В противном случае воздействие некоторых допущений будет учитываться дважды или игнорироваться. Так как стоимость денег с учетом фактора времени учитывается путем дисконтирования предполагаемых будущих денежных потоков, эти потоки не включают притоки и оттоки денежных средств от финансовой деятельности. Точно так же, если ставка дисконтирования определяется на основе суммы до вычета налогов, будущие денежные потоки оцениваются на той же основе.

65. **Оценочной величиной чистых денежных потоков, подлежащих получению (или выплате) при выбытии актива в конце срока его полезного использования, должна быть сумма, которую организация ожидает получить от выбытия этого актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом ожидаемых затрат на выбытие.**

66. Оценочная величина чистых денежных потоков, подлежащих получению (выплате) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования, определяется так же, как и справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу, за исключением того, что при оценке этих чистых денежных потоков:

(a) организация использует преобладающие на дату оценки цены для аналогичных активов, которые достигли конца срока полезного использования и которые эксплуатировались в условиях, аналогичных тем, в которых будет использоваться данный актив; и

(b) организация корректирует эти цены как на будущее повышение вследствие общей инфляции, так и на повышения или снижения, присущие активу. Однако, если оценки будущих денежных потоков, возникающих в результате продолжающегося использования актива, и ставка дисконтирования не учитывают воздействие общей инфляции, это

воздействие не учитывается и при оценке чистых денежных потоков от выбытия актива.

Будущие денежные потоки в иностранной валюте

67. Будущие денежные потоки оцениваются в той валюте, в какой они будут генерироваться, а затем дисконтируются с помощью ставки дисконтирования в соответствующей валюте. Организация переводит дисконтированную стоимость по спот-курсу обмена валют на дату расчета ценности использования.

Ставка дисконтирования

68. **Ставкой (ставками) дисконтирования должна быть ставка (ставки) до вычета налогов, отражающая текущую рыночную оценку:**

    (a) **стоимости денег во времени, представленной действующей безрисковой процентной ставкой; и**

    (b) **присущих данному активу рисков, на которые не производилась корректировка при прогнозировании будущих денежных потоков.**

69. Ставка, отражающая текущую рыночную оценку стоимости денег во времени и рисков, присущих данному активу, равна доходности, которую инвесторы потребовали бы, если бы предпочли инвестиции, по которым величина, сроки и структура рисков денежных потоков эквивалентны потокам, ожидаемым организацией к получению от данного актива. Эта норма оценивается на основе ставки, предполагаемой в текущих рыночных операциях с аналогичными активами. Однако, ставка(и) дисконтирования, используемая(ые) для оценки ценности использования актива, не должна(ы) отражать риски, на которые производилась корректировка при оценке будущих денежных потоков. В противном случае влияние некоторых допущений будет учитываться дважды.

70. Когда присущая активу ставка не может быть получена непосредственно на рынке, организация использует косвенные данные для оценки ставки дисконтирования. В Руководстве по применению содержатся дополнительные рекомендации по оценке ставки дисконтирования при таких условиях.

Признание и оценка убытка от обесценения отдельного актива

71. В параграфах 72–75 устанавливаются требования к признанию и оценке убытков от обесценения отдельного актива. Вопросы признания и оценки убытков от обесценения единиц, генерирующих денежные средства, рассматриваются в параграфах 76–97.

72. **Только в тех случаях, когда возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость должна снижаться до возмещаемой стоимости актива. Это снижение и является убытком от обесценения.**

73. **Убыток от обесценения подлежит признанию немедленно в составе профицита или дефицита.**

74. **Когда оценочная величина убытка от обесценения превышает балансовую стоимость актива, к которому она относится, организация должна признать обязательство, только в тех случаях, когда этого требует другой Стандарт.**

75. **После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезного использования.**

Единицы, генерирующие денежные средства

76. В параграфах 77–97 устанавливаются требования к определению единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив, а также к определению балансовой стоимости и признанию убытка от обесценения единиц, генерирующих денежные средства.

Определение единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив

77. **Если имеется какой-либо признак обесценения актива, то для этого отдельно взятого актива надлежит произвести оценку возмещаемой стоимости. Если оценить возмещаемую стоимость для отдельного актива не представляется возможным, то организация должна определить возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к**

которой принадлежит актив (единицы, генерирующей денежные средства, к которой относится данный актив).

78. Возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена, если:

(a) ценность использования актива не может быть оценена как близкая по значению к его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (например, когда будущими денежными потоками от непрерывного использования актива нельзя пренебречь); и

(b) актив не генерирует притоки денежных средств, не зависящие в значительной степени от денежных потоков, генерируемых другими активами, и не может отдельно генерировать денежные потоки.

В таких случаях ценность использования и, следовательно, возмещаемая стоимость, могут определяться только для единицы, генерирующей денежные средства данного актива.

79. В соответствии с параграфом 13 единица, генерирующая денежные средства, к которой принадлежит актив, – это наименьшая группа активов, (a) включающая сам актив и (b) генерирующая притоки денежных средств, в значительной степени независимые от притоков денежных средств от других активов или групп активов. Определение единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив, требует профессионального суждения. Если невозможно определить возмещаемую стоимость отдельного актива, то организация определяет наименьшую совокупность активов, которая генерирует в значительной степени независимые притоки денежных средств.

80. Притоки денежных средств представляют собой поступления в организацию денежных средств и их эквивалентов от внешних по отношению к организации сторон. При определении того, являются ли притоки денежных средств от актива (или группы активов) в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств, производимых другими активами (или группами активов), организация принимает во внимание различные факторы, в том числе то, как руководство (a) контролирует деятельность организации (по линиям продукции, направлениям деятельности, индивидуальному месторасположению, районам или региональным зонам), или то, как руководство (b) принимает решения относительно продолжения использования или прекращения использования активов и операций. В Руководстве по внедрению приведен пример определения единицы, генерирующей денежные средства.

81. **Если для продукции, производимой активом или группой активов, существует активный рынок, то этот актив или группу активов надлежит определять как единицу, генерирующую денежные средства, даже если производимая продукция частично или полностью идет на собственное потребление. Если на притоки денежных средств, производимые активом или единицей, генерирующей денежные средства, влияет внутригрупповое ценообразование, организация должна применять наилучшую оценку руководства в отношении будущей цены (цен), которая может применяться при совершении сделок между независимыми, хорошо осведомленными и желающими ее совершить сторонами для оценки:**

(a) **будущих притоков денежных средств, влияющих на определение ценности использования актива или единицы, генерирующей денежные средства; и**

(b) **будущих оттоков денежных средств, влияющих на определение ценности использования любых других активов или единиц, генерирующих денежные средства, на которые влияет внутригрупповое ценообразование.**

82. Даже если часть или вся продукция, произведенная активом или группой активов, используется другими подразделениями организации (например, продукция в промежуточной стадии производственного процесса), этот актив или группа активов образует отдельную единицу, генерирующую денежные средства при условии, что организация имеет возможность продавать эту продукцию на активном рынке. Это объясняется тем, что данный актив или группа активов могли бы генерировать притоки денежных средств за счет непрерывного использования, которые были бы в значительной степени независимыми от притоков денежных средств, производимых другими активами или группами активов. При использовании информации, основанной на финансовых бюджетах/ прогнозных оценках, касающихся такой единицы, генерирующей денежные средства, или любого другого актива или единицы, генерирующей денежные средства, находящихся под влиянием внутригруппового ценообразования,

организация корректирует эту информацию, если внутригрупповое ценообразование не отражает наилучшей оценки руководством будущих цен, которая может быть реализована при совершении сделки между независимыми, хорошо осведомленными и желающими ее совершить сторонами.

83. **Определение единиц, генерирующих денежные средства, должно проводиться последовательно из периода в период для одних и тех же активов или видов активов, за исключением случаев, когда изменение такого порядка обосновано.**

84. Если организация определяет, что актив принадлежит другой единице, генерирующей денежные средства, нежели в предшествующих периодах, или что виды активов, объединенных единицей, генерирующей денежные средства, изменились, то в этом случае параграф 120 требует раскрытия информации относительно этой единицы, генерирующей денежные средства при условии, что в отношении нее признается или восстанавливается убыток от обесценения.

Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства

85. Возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, равняется наибольшей из следующих двух величин: ее справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и ценности использования. Для определения возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, все ссылки на «актив» в параграфах 31–70 следует читать как ссылки на «единицу, генерирующую денежные средства».

86. **Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, должна определяться в том же порядке, что и определение возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства.**

87. Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства:

(a) включает балансовую стоимость только тех активов, которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на обоснованной и последовательной основе к единице, генерирующей денежные средства, и которые будут производить будущие притоки денежных средств, влияющие на определение ценности использования единицы, генерирующей денежные средства; и

(b) не включают балансовую стоимость любого признанного обязательства, за исключением случаев, когда возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, не может быть определена без учета этого обязательства.

Это связано с тем, что справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и ценность использования единицы, генерирующей денежные средства, определяются без учета денежных потоков, относящихся к активам, не входящим в единицу, генерирующую денежные средства, и уже признанным обязательствам (см. параграфы 41 и 56).

88. Когда активы группируются для оценки на возможность их возмещения, важно, чтобы в единицу, генерирующую денежные средства, включались все активы, которые генерируют или используются для генерации соответствующих денежных потоков. В противном случае может показаться, что единица, генерирующая денежные средства, является полностью возмещаемой, в то время как на самом деле имел место убыток от обесценения. В разделе «Иллюстративное дерево решений» представлена схема, иллюстрирующая порядок учета отдельных активов, входящих в единицы, генерирующие денежные средства.

89. Для определения возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, может потребоваться рассмотрение определенных признанных обязательств. Это может произойти, если выбытие единицы, генерирующей денежные средства, потребует от покупателя принятия на себя обязательства. В этом случае справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу (или расчетная величина денежного потока от окончательного выбытия) единицы, генерирующей денежные средства, представляет собой расчетную продажную цену активов этой единицы, генерирующей денежные средства, с учетом обязательства за вычетом затрат на выбытие. Для проведения полноценного сравнения между балансовой стоимостью единицы, генерирующей денежные средства, и ее возмещаемой стоимостью, балансовая стоимость обязательства вычитается при определении как ценности использования единицы, генерирующей денежные средства, так и ее балансовой стоимости.

90. По практическим соображениям возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, иногда определяется после учета (a) активов, которые не являются частью единицы,

генерирующей денежные средства, (например, дебиторская задолженность или другие финансовые активы), или (b) уже признанных обязательств (например, кредиторская задолженность, пенсии и другие резервы). В таких случаях балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, увеличивается на балансовую стоимость активов и уменьшается на балансовую стоимость обязательств.

Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства

91. **Убыток от обесценения единицы, генерирующей денежные средства, надлежит признавать, только в том случае, когда возмещаемая стоимость единицы меньше ее балансовой стоимости. Убыток от обесценения должен быть распределен путем уменьшения балансовой стоимости активов, генерирующих денежные средства, пропорционально балансовой стоимости каждого актива, входящего в данную единицу. Такие уменьшения балансовой стоимости надлежит учитывать как убытки от обесценения отдельных активов и признавать в соответствии с параграфом 73.**

92. **При распределении убытка от обесценения в соответствии с параграфом 91 организация не вправе уменьшать балансовую стоимость актива ниже наибольшего из следующих значений:**

    (a) **его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу (при условии возможности определения);**

    (b) **его ценности использования (при условии возможности определения); и**

    (c) **нуля.**

    Величина убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна распределяться пропорционально на другие активы в составе единицы.

93. **Если не генерирующий денежные средства актив способствует увеличению эффективности единицы, генерирующей денежные средства, пропорциональная доля балансовой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, должна быть отнесена на балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, до определения её возмещаемой стоимости. Балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, должна отражать убыток от обесценения на отчетную дату, который был определен в соответствии с требованиями МСФО ОС 21.**

94. Если возмещаемая стоимость отдельного актива не может быть определена (см. параграф 78):

    (a) для актива признается убыток от обесценения, если его балансовая стоимость больше, чем наибольшая из двух величин: его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу и его балансовой стоимости с учетом результатов пропорционального распределения, описанных в параграфах 91–93; и

    (b) для актива не признается никакого убытка от обесценения, если стоимость соответствующей единицы, генерирующей денежные средства, не обесценилась. Данное правило действует, даже если справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу меньше его балансовой стоимости.

95. В некоторых случаях активы, не генерирующие денежные средства, способствуют увеличению эффективности единиц, генерирующих денежные средства. В соответствии с требованиями настоящего Стандарта, если единица, генерирующая денежные средства, в отношении которой проводится тест на предмет обесценения, содержит актив, не генерирующий денежные средства, то проводится проверка актива, не генерирующего денежные средства, на предмет обесценения в соответствии с требованиями МСФО ОС 21. Пропорциональная доля балансовой стоимости данного не генерирующего денежные средства актива после проведения проверки включается в балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства. Данная доля отражает то, в какой степени возможность полезного использования актива, не генерирующего денежные средства, способствует увеличению эффективности единицы, генерирующей денежные средства. Для единицы, генерирующей денежные средства, затем производится распределение любого убытка от обесценения пропорционально всем активам, генерирующим денежные средства, в составе единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с ограничениями параграфа 92. В отношении актива, не генерирующего денежные средства, дальнейшее начисление убытка от обесценения сверх той суммы, которая была определена в соответствии с МСФО ОС 21, не производится.

96. В тех случаях, когда актив включает возможность полезного использования для одного или нескольких видов деятельности, генерирующих денежные средства, а не для видов деятельности, не генерирующих денежные средства, организации ссылаются на соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета.

97. **После применения требований параграфов 91–93 для любой оставшейся суммы убытка от обесценения для единицы, генерирующей денежные средства, должно признаваться обязательство только в том случае, когда этого требует другой Стандарт.**

Восстановление убытка от обесценения

98. В параграфах 99–105 устанавливаются требования к восстановлению убытка от обесценения, признанного в отношении актива или единицы, генерирующей денежные средства, в предшествующие периоды. В этих требованиях используется термин «актив», но они применяются в равной степени и к отдельному активу, и к единице, генерирующей денежные средства. В параграфах 106–109 установлены дополнительные требования к отдельному активу, а в параграфах 110 и 111 – к единице, генерирующей денежные средства.

99. **Организация должна на каждую отчетную дату выявлять все признаки того, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующие периоды, возможно, более не существует или снизился. При обнаружении любого такого признака организации следует оценить возмещаемую стоимость этого актива.**

100. **При выявлении факторов, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующие периоды, возможно, больше не существует или снизился, организация должна учитывать как минимум следующие признаки:**

Внешние источники информации

(a) **рыночная стоимость актива в течение периода значительно увеличилась;**

(b) **в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные долгосрочные и благоприятные для организации изменения в технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой работает организация, или на рынке, для которого предназначен актив;**

(c) **в течение периода уменьшились рыночные процентные ставки или другие рыночные нормы инвестиционной доходности, и эти уменьшения, вероятно, повлияют на ставку дисконтирования, используемую для определения ценности использования актива, и существенно увеличат его возмещаемую стоимость.**

Внутренние источники информации

(d) **значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для улучшения или повышения производительности актива, либо реструктуризации того вида деятельности, к которому принадлежит данный актив;**

(dA) **принято решение о продолжении строительства актива, которое было ранее приостановлено до его завершения или доведения актива до пригодного для использования состояния; и**

(e) **данные внутренней отчетности показывают, что эксплуатационные характеристики актива значительно выше или будут значительно выше прогнозируемой.**

101. Признаки, указывающие на возможное уменьшение убытка от обесценения, изложенные в параграфе 100, большей частью отражают признаки возникновения возможного убытка от обесценения, перечисленные в параграфе 25.

102. Если имеется признак того, что убыток от обесценения, признанный в отношении актива, возможно больше не существует или уменьшился, то это может означать, что (a) оставшийся срок полезного использования, (b) метод амортизации или (c) ликвидационная стоимость должны пересматриваться и корректироваться в соответствии со стандартом, применимым к данному активу, даже если убыток по этому активу не восстанавливается.

103. **Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, подлежит восстановлению только в том случае, когда произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой стоимости данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.**

104. Восстановленная сумма убытка от обесценения отражает увеличение предполагаемой возможности полезного использования актива либо за счет его использования, либо продажи, начиная с даты, на которую организация последний раз признала убыток от обесценения в отношении этого актива. Организация должна определить изменения в прогнозе, вызвавшие увеличение предполагаемой возможности полезного использования. Примерами изменений в оценках являются:

(a) изменение в основе возмещаемой стоимости (т. е. того, что лежит в основе возмещаемой стоимости: справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу или ценность использования);

(b) изменение в величине или распределении во времени рассчитанных будущих денежных потоков или в ставке дисконтирования, если возмещаемая стоимость основана на ценности использования; или

(c) изменение в оценке составляющих справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, если возмещаемая стоимость основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

105. Ценность использования актива может превысить его балансовую стоимость просто потому, что дисконтированная стоимость будущих денежных притоков увеличивается по мере приближения сроков их поступления. Однако возможность полезного использования актива не возрастает. Таким образом, убыток от обесценения не восстанавливается просто в силу течения времени (что иногда называется амортизацией дисконта), даже если возмещаемая стоимость актива превысила его балансовую стоимость.

Восстановление убытка от обесценения отдельного актива

106. **Увеличенная за счет восстановления убытка от обесценения балансовая стоимость актива не должна превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения.**

107. Любое увеличение балансовой стоимости актива сверх балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие годы для актива не признавался убыток от обесценения, является переоценкой. Для отражения в учете такой переоценки организация применяет к активу соответствующий стандарт.

108. **Восстановление убытка от обесценения актива признается единовременно в составе профицита или дефицита.**

109. **После признания восстановления убытка от обесценения сумма амортизационных отчислений по данному активу должна быть скорректирована, чтобы распределить в будущих периодах измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезного использования.**

Восстановление убытка от обесценения в отношении единицы, генерирующей денежные средства

110. **Восстановление убытка от обесценения в отношении единицы, генерирующей денежные средства, подлежит распределению на активы данной единицы пропорционально значениям балансовой стоимости этих активов. Эти увеличения значений балансовой стоимости подлежат отражению в качестве восстановления убытков от обесценения в отношении отдельных активов и признанию в соответствии с параграфом 109. Не следует относить какую-либо часть такого восстановления на актив, не генерирующий денежные средства, который способствует увеличению эффективности полезного использования для единицы, генерирующей денежные средства.**

111. **При распределении восстановленной суммы убытка от обесценения в отношении единицы, генерирующей денежные средства, в соответствии с параграфом 110 балансовая стоимость актива не должна быть больше наименьшей из следующих величин:**

(a) **ее возмещаемой стоимости (при условии возможности определимости); и**

(b) **балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предшествующие периоды в отношении актива не признавался убыток от обесценения.**

Величина убытка от обесценения, которая в противном случае была бы отнесена на актив, должна пропорционально распределяться на другие активы в составе данной единицы.

Изменение категории активов

112. **Отнесение актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства и наоборот, должно происходить только в случае наличия явных доказательств того, что такое изменение целесообразно. Само по себе изменение категории актива не является основанием для проведения теста на предмет обесценения или восстановления убытка от обесценения. После изменения категории актива организация на последующую отчетную дату, как минимум, должна принять во внимание признаки, указанные в параграфе 25.**

113. Бывают ситуации, когда организации общественного сектора могут принять решение о целесообразности отнесения актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства. Например, очистные сооружения были построены преимущественно для очистки сточных вод промышленного предприятия по коммерческим ценам, а оставшиеся мощности использовались для очистки стоков социального жилищного комплекса безвозмездно. Промышленное предприятие недавно закрылось, и в будущем эта территория будет застраиваться под социальное жилье. В свете закрытия промышленного предприятия организация общественного сектора принимает решение отнести очистные сооружения в категорию активов, не генерирующих денежные средства.

Раскрытие информации

114. **Организация должна раскрывать информацию о критериях, разработанных ею для разграничения активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства.**

115. **Организация обязана раскрывать следующую информацию по каждому классу активов:**

(a) **сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе профицита или дефицита, и статью(и) Отчета о финансовых результатах деятельности, в которую эти убытки от обесценения включены.**

(b) **восстановленную сумму убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода, и статью(и) Отчета о финансовых результатах деятельности, в которой эти убытки от обесценения были восстановлены.**

116. В некоторых случаях неясно, является ли основной целью владения активом получение дохода от коммерческой деятельности. Такое профессиональное суждение необходимо для принятия решения о том, следует ли применять настоящий Стандарт или МСФО ОС 21. Параграф 114 требует раскрытия информации о критериях, используемых для разграничения активов, генерирующих денежные средства, от активов, не генерирующих денежные средства.

117. Классом активов является группа активов, схожих по характеру или использованию в деятельности организации, и отражаемая в виде единой статьи в целях раскрытия информации в финансовой отчетности.

118. Информация, требуемая параграфом 115, может представляться вместе с другой информацией, раскрываемой для данного класса активов. Например, эта информация может включаться в сверку балансовой стоимости основных средств на начало и конец периода согласно требованиям МСФО ОС 17.

119. **Организация, представляющая сегментную информацию в соответствии с МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность», должна представлять следующие сведения по каждому**

отчетному сегменту, исходя из первичного формата отчетности организации:

(a) **сумму убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода; и**

(b) **восстановленную сумму убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода.**

120. **Организация обязана раскрывать следующую информацию о каждой существенной сумме убытка от обесценения, признанной или восстановленной в течение периода в отношении отдельных активов или единицы, генерирующей денежные средства:**

(a) **события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;**

(b) **сумму признанного или восстановленного убытка от обесценения;**

(c) **в отношении отдельного актива, генерирующего денежные средства:**

(i) **характер актива; и**

(ii) **если организация представляет сегментную информацию в соответствии с МСФО ОС 18, раскрытию подлежит информация об отчетном сегменте, к которому принадлежит актив, исходя из формата отчетности, представляемой организацией.**

(d) **в отношении единицы, генерирующей денежные средства:**

(i) **название единицы, генерирующей денежные средства, (например, является ли она производственной линией, оборудованием, коммерческой операцией, географической зоной, отчетным сегментом);**

(ii) **сумму убытка от обесценения, признанную или восстановленную по классам активов, и, в случае представления организацией отчетности в соответствии с МСФО ОС 18, по отчетным сегментам, исходя из формата отчетности, представляемой организацией; и**

(iii) **если объединение активов для определения единицы, генерирующей денежные средства, изменилось с момента предыдущей оценки возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, (если таковая имеется), организация должна представить описание текущего и предыдущего методов объединения активов, а также указать причины, обусловившие изменение метода определения единицы, генерирующей денежные средства.**

(e) **является ли возмещаемая стоимость актива (единицы, генерирующей денежные средства) его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу или его ценностью использования;**

(f) **если возмещаемая стоимость равна справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, то необходимо указать исходные данные, использованные для ее определения (например, была ли справедливая стоимость определена с учетом показателей активного рынка); и**

(g) **если возмещаемая стоимость равна ценности использования, раскрытию подлежит ставка(и) дисконтирования, использованная(ые) в текущей и предыдущей оценках (если таковые имеются) ценности использования.**

121. **По совокупным убыткам от обесценения и совокупной восстановленной сумме убытков от обесценения, признанным в течение периода, по которым в соответствии с параграфом 120 не представлялась информация, организации следует раскрыть следующие данные:**

(a) **основные классы активов, которые подверглись воздействию убытков от обесценения, и основные классы активов, по которым были восстановлены суммы убытков от обесценения; и**

(b) **основные события и обстоятельства, которые привели к признанию этих убытков от обесценения и их восстановлению.**

122. Организации рекомендуется раскрытие ключевых допущений, использованных при определении возмещаемой стоимости активов (единиц, генерирующих денежные средства) в течение периода. С другой стороны, согласно параграфу 123 организация должна раскрывать информацию об оценках, которые использовались для определения возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, при включении в балансовую стоимость этой единицы нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования.

Раскрытие информации об оценке возмещаемой стоимости единиц, генерирующих денежные средства, включающих нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

123. **Организация обязана раскрывать информацию, требуемую в соответствии с пунктами (a) – (e) для каждой единицы, генерирующей денежные средства, в отношении которой балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенных на эту единицу, представляет собой значительную величину по сравнению с совокупной балансовой стоимостью имеющихся у организации нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования:**

(a) **балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенных на данную единицу;**

(b) **основу, в соответствии с которой определялась возмещаемая стоимость единицы (т. е. ценность использования или справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу);**

(c) **если основой для определения возмещаемой стоимости единицы стала ценность использования:**

(i) **описание каждого ключевого допущения, исходя из которого, руководство организации прогнозировало денежные потоки на период, охваченный самыми последними бюджетами/ прогнозными оценками. Ключевыми являются те допущения, к которым наиболее чувствительна возмещаемая стоимость единицы;**

(ii) **описание подхода, примененного руководством организации, к определению значения(ий), установленного(ых) для каждого ключевого допущения, т. е. раскрытие информации о том, отражает ли такое значение(ия) опыт прошлых лет, или, там, где это уместно, согласуется ли оно /они с внешними источниками информации, и, если нет, то как и почему они отличаются от опыта прошлых лет или внешних источников информации;**

(iii) **период, на протяжении которого руководство организации прогнозировало денежные потоки, исходя из утвержденных ею финансовых бюджетов/ прогнозных оценок, и, когда в отношении единицы, генерирующей денежные средства, используется период, превышающий пять лет, разъяснение причин, обусловивших продление этого периода;**

(iv) **показатель темпа роста, использованный для экстраполяции прогнозов денежных потоков за пределы периода, охваченного самыми последними бюджетами/ прогнозными оценками, а также разъяснение причин, обусловивших использование любого показателя темпа роста, превышающего долгосрочный средний темп роста для продукции, отраслей, страны или стран, в которой осуществляет свою деятельность данная организация, или рынка, для которого предназначена данная единица; и**

(v) **ставка(и) дисконтирования, примененная(ые) к прогнозам денежных потоков.**

(d) **если основой для определения возмещаемой стоимости единицы является справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу, то надлежит раскрывать способ её определения. Если справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не определяется на основе, имеющейся на текущий момент рыночной цены этой единицы, то раскрытию также подлежит следующая информация:**

(i) **описание каждого ключевого допущения, исходя из которого руководство**

организации определяло справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу. Ключевыми являются те допущения, к которым наиболее чувствительна возмещаемая стоимость единицы; и

(ii) **описание подхода, примененного руководством организации к определению значения(ий), установленных для каждого ключевого допущения, т. е. раскрытие информации о том, отражает ли такое значение(ия) опыт прошлых лет, или, там, где это уместно, согласуется ли оно/ они с внешними источниками информации, и, если нет, то как и почему они отличаются от опыта прошлых лет или внешних источников информации.**

Если справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу определяется методом дисконтированных денежных потоков, то должна раскрываться следующая информация:

(iii) **период, в течение которого руководство готовит прогноз денежных потоков;**

(iv) **темп роста, используемый для экстраполяции прогноза денежных потоков; и**

(v) **ставку(и) дисконтирования, применяемую(ые) к прогнозу денежных потоков.**

(e) **если предполагается возможное изменение ключевого допущения, на основании которого руководство организации определяло возмещаемую стоимость единиц, которое может стать причиной того, что балансовая стоимость этой единицы будет превышать ее возмещаемую стоимость, необходимо раскрыть:**

(i) **величину, на которую возмещаемая стоимость единицы (группы единиц) может превысить ее балансовую стоимость;**

(ii) **значение, установленное для ключевого допущения; и**

(iii) **величину, на которую должно измениться значение, установленное для ключевого допущения, после включения любых косвенных воздействий на такое изменение со стороны других переменных, используемых для определения возмещаемой стоимости, для того, чтобы возмещаемая стоимость единицы равнялась ее балансовой стоимости.**

124. **Если часть или вся балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования частично или полностью распределена на несколько единиц, генерирующих денежные средства, и распределенная таким способом на каждую единицу сумма не является значительной по сравнению с совокупной величиной имеющихся у организации нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, то данный факт подлежит раскрытию наряду с совокупной балансовой стоимостью нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенных на эти единицы. Кроме того, если (a) возмещаемая стоимость любой из этих единиц основана на том же самом ключевом допущении (допущениях), а (b) совокупная балансовая стоимость распределенных на них нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования представляет собой значительную величину по сравнению с совокупной величиной имеющихся у организации нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, то организация обязана раскрыть данный факт наряду с:**

(a) **совокупной балансовой стоимостью нематериальных активов, распределенной на эти единицы;**

(b) **описанием ключевого допущения (допущений);**

(c) **описанием подхода, примененного руководством организации к определению значения (значений), установленных для каждого ключевого допущения (допущений), т. е. раскрытие информации о том, отражает ли такое значение (значения) опыт прошлых лет, или, там, где это уместно, согласуется ли оно/ они с внешними источниками информации, и, если нет, то как и почему они отличаются от опыта прошлых лет или внешних источников информации;**

(d) **приведет ли в достаточной степени возможное изменение в ключевом допущении (допущениях) к тому, что совокупная балансовая стоимость единиц будет**

превышать их совокупную возмещаемую стоимость:

(i) **величину, на которую совокупная возмещаемая стоимость единиц превышает их совокупную балансовую стоимость;**

(ii) **значение (значения), установленное для ключевого допущения (допущений); и**

(iii) **величину, на которую должно измениться значение (значения), установленное для ключевого допущения (допущений), после включения любых косвенных воздействий на такое изменение со стороны других переменных, используемых для определения возмещаемой стоимости, для того, чтобы совокупная возмещаемая стоимость единиц равнялась их совокупной балансовой стоимости.**

125. Результат последних вычислений, произведенных в предшествующем периоде, возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, может, согласно параграфу 37, быть перенесен на будущие периоды и использован при тестировании этой единицы на предмет обесценения в текущем периоде при условии, что будут удовлетворены указанные критерии. В подобном случае представляется информация по такой единице, включенная в раскрытие, требуемое параграфами 123 и 124, и относящаяся к перенесенным на будущие периоды расчетам возмещаемой стоимости.

Дата вступления в силу

126. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2009 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 апреля 2009 года.**

126A. **Параграфы 25 и 100 были изменены «Совершенствованиями МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение, если организация также применяет поправки к параграфам 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62A, 62B, 63, 66 и 101A МСФО ОС 16. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт.**

126B. **Параграф 123 был изменен «Совершенствованиями МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт.**

126C. **МСФО ОС 31 внес поправку в параграф 2 (h). Организация должна применять данную поправку годовому периоду, начавшемуся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 31 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

127. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 26.

Расчет ценности использования на основе дисконтированной стоимости

Несмотря на то, что в данном руководстве используется термин «актив», он в равной степени относится и к группе активов, составляющих единицу, генерирующую денежные средства.

Компоненты расчета дисконтированной стоимости

AG1. Следующие элементы, вместе взятые, заключают экономические отличия между активами:

(a) оценка будущих денежных потоков либо в более сложных случаях серии будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива;

(b) ожидания относительно возможных колебаний в размерах и сроках движения этих будущих денежных потоков;

(c) стоимость денег во времени, представленная текущей рыночной безрисковой процентной ставкой;

(d) поправка на фактор неопределенности, присущий данному активу; и

(e) другие, иногда неопределяемые, факторы (например, неликвидность), которые учитываются участниками рынка при установлении величины будущих денежных потоков, которые организация ожидает получить от актива.

AG2. В настоящем Приложении сопоставляются два подхода к расчету дисконтированной стоимости актива, каждый из которых может быть использован для расчета ценности использования актива в зависимости от обстоятельств. Согласно «традиционному» подходу корректировки, связанные с факторами (b)–(e), описанными в параграфе А1, входят в ставку дисконтирования. Согласно подходу «на основе ожидаемых денежных потоков» факторы (b), (d) и (e) обусловливают необходимость корректировок ожидаемых будущих денежных потоков с поправкой на риск. Какой бы из этих двух подходов ни приняла организация для отражения ожиданий относительно возможных изменений в размерах и сроках поступления будущих денежных потоков, результатом должно стать отражение ожидаемой дисконтированной стоимости этих будущих потоков, т. е. средневзвешенный результат из всех возможных.

Общие принципы

AG3. Оценка будущих денежных потоков и процентных ставок производится разными методами в зависимости от обстоятельств, складывающихся вокруг актива, о котором идет речь. Однако во всех случаях, когда активы оцениваются по дисконтированной стоимости, действуют следующие общие принципы:

(a) процентные ставки, применяемые для дисконтирования денежных потоков, должны учитывать допущения, согласующиеся с допущениями, свойственными оцениваемым денежным потокам. В противном случае влияние некоторых допущений будет учитываться дважды или игнорироваться. Например, ставка дисконтирования, равная 12 процентам, может быть применена в отношении предусмотренных договором денежных потоков по предоставленному кредиту. Эта ставка учитывает ожидания относительно будущих отказов от уплаты по кредитам с конкретными характеристиками. Та же 12-процентная ставка не должна применяться для дисконтирования ожидаемых денежных потоков, поскольку такие потоки уже отражают допущения относительно будущих отказов от уплаты по кредитам.

(b) В оцениваемых денежных потоках и ставках дисконтирования должны быть исключены факторы субъективности и обстоятельства, не имеющие отношения к активу, о котором в данном случае идет речь. Например, намеренное занижение оцениваемых чистых денежных потоков с целью повышения мнимой будущей доходности актива, привносит в оценку элемент субъективности.

(c) Оцениваемые денежные потоки или ставки дисконтирования должны отражать диапазон возможных результатов, а не единственную наиболее вероятную наименьшую или наибольшую величину.

Подход, основанный на ожидаемых денежных потоках и традиционный подход к расчету дисконтированной стоимости

Традиционный подход

AG4. В учетной практике, связанной с применением дисконтированной стоимости, традиционно фигурирует один ряд прогнозируемых денежных потоков и единая ставка дисконтирования, часто характеризуемая как «ставка, соразмерная риску». По сути дела, традиционный подход предполагает, что принцип единой ставки дисконтирования учитывает все ожидания относительно будущих денежных потоков и соответствующую премию за риск. Соответственно, при традиционном подходе основной акцент делается на выбор ставки дисконтирования.

AG5. В некоторых случаях, например, когда на рынке обращаются сравнимые активы, традиционный подход может быть применен относительно легко. В отношении активов с обусловленной договором величиной денежных потоков этот подход соответствует способу представления активов участниками рынка, например, как в случае с «12-процентной облигацией».

AG6. Однако традиционный подход не всегда подходит для решения некоторых более сложных проблем оценки, например, оценки нефинансовых активов при отсутствии рынка для них и для сравнимых с ними активов. Точный подбор «ставки, соизмеримой с риском» требует анализа, по крайней мере, двух объектов – актива, имеющегося на рынке с отслеживаемой процентной ставкой, и оцениваемого актива. Соответствующая ставка дисконтирования для прогнозируемых денежных потоков должна рассчитываться на основе отслеживаемой процентной ставки вышеупомянутого актива. Для того чтобы рассчитать эту величину, характеристики денежных потоков указанного актива должны быть схожи с характеристиками оцениваемого актива. Таким образом, оценщик должен сделать следующее:

(a) определить тот ряд денежных потоков, который будет дисконтирован;

(b) определить другой актив на рынке, который, как представляется, обладает схожими характеристиками в отношении денежных потоков;

(c) сопоставить ряды денежных потоков по этим двум объектам, чтобы убедиться, что они являются аналогичными (например, являются ли оба ряда обусловленными договором денежными потоками, или один из них обусловлен договором, а второй является рассчитанным денежным потоком?);

(d) определить, имеется ли в одном из объектов какой-либо элемент, которого нет в другом объекте (например, является ли один из них менее ликвидным, чем другой?); и

(e) определить вероятность того, что оба ряда денежных потоков будут изменяться (т.е. варьироваться) схожим образом при изменении экономических условий.

Подход, основанный на ожидаемых денежных потоках

AG7. В некоторых случаях подход на основе ожидаемых денежных потоков представляет собой более эффективный инструмент оценки по сравнению с традиционным методом. При проведении оценки при помощи метода ожидаемых денежных потоков используются ожидания относительно всех возможных денежных потоков вместо одного наиболее вероятного потока. Например, денежный поток может составить 100 ДЕ, 200 ДЕ или 300 ДЕ с вероятностью 10, 60 и 30 процентов соответственно. Ожидаемый денежный поток составляет 220 ДЕ. Таким образом, подход на основе ожидаемых денежных потоков отличается от традиционного подхода тем, что он основывается на прямом анализе рассматриваемых потоков и на более четких допущениях, используемых в процессе оценки.

AG8. Кроме того, подход на основе ожидаемых денежных потоков позволяет применять метод оценки по дисконтированной стоимости, когда распределение денежных потоков во времени является неопределенным. Например, денежный поток в размере 1.000 ДЕ может быть получен в течение года, двух или трех лет с вероятностью 10, 60 и 30 процентов соответственно. На приведенном ниже примере показан расчет ожидаемой дисконтированной стоимости в данном случае.

Дисконтированная стоимость 1.000 ДЕ через 1 год по ставке 5%	952,38 ДЕ	
Вероятность	10,00 %	95,24 ДЕ
Дисконтированная стоимость 1.000 ДЕ через 2 года по ставке 5,25%	902,73 ДЕ	

Вероятность	60,00 %	541,64
Дисконтированная стоимость 1.000 ДЕ через 3 года по ставке 5,50 %	851,61 ДЕ	
Вероятность	30,00 %	255,48 ДЕ
Ожидаемая дисконтированная стоимость		892,36 ДЕ

AG9. Ожидаемая дисконтированная стоимость 892,36 ДЕ отличается от традиционного представления о наилучшей расчетной оценке в размере 902,73 ДЕ (60-процентная вероятность). Традиционный расчет дисконтированной стоимости в рамках данного примера требует решения о том, какое из возможных распределений денежных потоков во времени следует использовать, и, соответственно, не учитывает вероятностей остальных распределений во времени. Это является следствием того, что ставка дисконтирования в рамках традиционного расчета по дисконтированной стоимости не способна учитывать фактор неопределенности в распределении во времени.

AG10. Использование вероятностей является одним из важнейших элементов подхода на основе ожидаемых денежных потоков. Существует вопрос о том, приводит ли присвоение вероятностей достаточно субъективным оценкам к их большей точности, чем могло бы быть на самом деле. Тем не менее надлежащее применение традиционного подхода (как описано в параграфе А6) требует таких же оценок и субъективности, как и применение подхода на основе ожидаемых денежных потоков, не обеспечивая такой же прозрачности расчетов.

AG11. Многие методы оценки, разработанные в современной практике, уже несут элементы ожидаемых денежных потоков. Кроме того, бухгалтеры часто сталкиваются с необходимостью произвести оценку актива, имея в своем распоряжении ограниченную информацию о вероятностях возможных денежных потоков. Например, бухгалтер может столкнуться со следующими ситуациями:

(a) прогнозируемая сумма находится в пределах от 50 до 250 ДЕ, однако ни одна сумма в этом диапазоне не является более вероятной, чем любая другая сумма. На основе этой ограниченной информации производится оценка ожидаемого денежного потока: 150 ДЕ [(50 + 250)/2].;

(b) прогнозируемая сумма находится в пределах от 50 до 250 ДЕ, и наиболее вероятной суммой является 100 ДЕ. Однако, вероятности, присвоенные каждой сумме, не известны. На основе этой ограниченной информации производится оценка ожидаемого денежного потока: 133,33 ДЕ [(50 + 100 + 250)/3]; или

(c) прогнозируемая сумма составит 50 ДЕ (10-процентная вероятность), 250 ДЕ (30-процентная вероятность) или 100 ДЕ (60-процентная вероятность). На основе этой ограниченной информации производится оценка ожидаемого денежного потока: 140 ДЕ [(50 x 0,10) + (250 x 0,30) + (100 x 0,60)]. В каждом случае ожидаемый денежный поток, скорее всего, будет наилучшим расчетом ценности использования, чем использование минимальной, наиболее вероятной или максимальной оценки, взятых по отдельности.

AG12. Затраты на применение подхода на основе ожидаемых денежных потоков могут оказаться неоправданными. В некоторых случаях организация может располагать обширными данными, что позволяет ей выработать целый ряд сценариев формирования денежных потоков. В других случаях организация вынуждена ограничиться лишь общими выводами относительно вариативности денежных потоков, рискуя в противном случае понести существенные издержки. Организации приходится находить компромисс между издержками на получение дополнительной информации и дополнительной надежности, которую такая информация могла бы привнести в проводимую организацией оценку.

AG13. Существует мнение, что метод оценки на основе ожидаемого денежного потока не подходит для оценки единичного объекта или объекта с ограниченным числом возможных результатов. При этом приводится пример актива с двумя возможными результатами: 90-процентной вероятностью того, что величина денежного потока составит 10 ДЕ, и 10-процентной вероятностью, что величина денежного потока составит 1000 ДЕ. Авторы этих утверждений ссылаются на то, что величина ожидаемого денежного потока в этом примере составляет 109 ДЕ, и критикуют этот результат как не представляющий собой ни одну из сумм, которые будут

подлежать выплате в конечном итоге.

AG14. Подобные утверждения отражают фундаментальное разногласие относительно цели производимой оценки. Если цель состоит в накоплении сведений о предстоящих затратах, то ожидаемые денежные потоки могут и не обеспечить репрезентативно достоверную оценку ожидаемых затрат. С другой стороны, настоящий Стандарт посвящен оценке возмещаемой стоимости актива. В приведенном выше примере маловероятно, что возмещаемая стоимость актива составит 10 ДЕ, несмотря на то, что именно этот денежный поток является наиболее вероятным. Причина состоит в том, что оценка в размере 10 ДЕ не содержит неопределенности денежного потока при измерении данного актива. Вместо этого, денежный поток представлен как если бы он был определенным. Ни одна организация, действующая на рациональной основе, не продаст актив с такими характеристиками за 10 ДЕ.

Ставка дисконтирования

AG15. Вне зависимости от того, какой подход применит организация для оценки ценности использования актива, процентные ставки, применяемые для дисконтирования денежных потоков, не должны отражать риски, на которые произведена корректировка ожидаемых денежных потоков. В противном случае влияние некоторых допущений будет учтено дважды.

AG16. Когда присущая активу ставка не может быть получена непосредственно на рынке, организация использует заменители для оценки ставки дисконтирования. Целью является как можно более точное определение рыночной оценки

(a) стоимости денег во времени для периодов до окончания срока полезного использования актива; и

(b) факторов (b), (d) и (e), описанных в параграфе AG1, при условии, что эти факторы не привели к корректировкам при оценке величины ожидаемых денежных потоков.

AG17. В качестве исходных данных, производя такую оценку, организация должна принять во внимание следующие показатели:

(a) средневзвешенную стоимость капитала организации, определенную с помощью таких методов, как модель оценки долгосрочных активов;

(b) вмененная ставка процента на заемный капитал организации; и

(c) прочие рыночные ставки процента на заемный капитал.

AG18. Однако эти показатели подлежат корректировке:

(a) с учетом того, каким образом рынок будет оценивать конкретные риски, связанные с ожидаемыми денежными потоками; и

(b) для исключения рисков, которые не имеют отношения к расчетной оценке денежных потоков или на которые производилась корректировка ожидаемых денежных потоков. Следует учесть такие риски, как страновой, валютный и ценовой.

AG19. Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала организации и способа, с помощью которого она финансирует приобретение актива, потому что будущие денежные потоки, ожидаемые от актива, не зависят от того, каким способом организация финансировала приобретение актива.

AG20. Согласно параграфу 68 в качестве ставки дисконтирования организация применяет ставку до вычета налогов. Соответственно, когда ставка дисконтирования рассчитывается на основе данных, полученных после вычета налогов, то эти данные корректируются для отражения ставки до вычета налогов.

AG21. Организация обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки ценности использования актива. Однако организация использует различные ставки дисконтирования для различных будущих периодов, если ценность использования чувствительна к колебаниям риска для различных периодов или к временной структуре процентных ставок.

Приложение B

Поправки к другим МСФО ОС

В МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» внесены следующие изменения и дополнения (удаленный текст зачеркнут, а новый текст подчеркнут)

В параграфы 5 и 6 внесены следующие поправки:

5. **Организации общественного сектора, владеющие активами, генерирующими денежные средства согласно параграфу 14, применяют к таким активам ~~Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36, «Обесценение активов»~~ МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Организации общественного сектора, владеющие активами, не генерирующими денежные средства, применяют требования настоящего Стандарта.**

6. Настоящий стандарт исключает из своей сферы применения обесценение активов, учет которых ведется в соответствии с другим МСФО ОС. КОГУ применяют МСФО 36 и поэтому не подпадают под требования настоящего Стандарта. Организации общественного сектора, отличные от КОГУ, применяют к своим активам, генерирующим денежные средства, ~~МСФО 36~~ МСФО ОС 26, а настоящий Стандарт применяют к своим активам, не генерирующим денежные средства. В параграфах 6–13 сфера применения настоящего Стандарта объясняется более подробно.

В параграф 14 внесены следующие поправки:

Активы, генерирующие денежные средства – активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности.

Параграф 16 удален:

~~16. К активам, генерирующим денежные средства, относятся активы, удерживаемые с целью получения дохода от коммерческой деятельности. Актив приносит доход от коммерческой деятельности в том случае, когда способ его использования соответствует способу, применяемому коммерческой организацией. Владение активом для получения «~~доход~~а от коммерческой деятельности» ~~означает, что организация планирует получить положительные поступления денежных средств от актива (или единицы, частью которой данный актив является) и заработать доход, отражающий риск, связанный с владением активом.~~

Добавлены следующие параграфы:

16. Активами, генерирующими денежные средства, являются активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности. Актив генерирует доход от коммерческой деятельности, когда он используется в таком же порядке, как и в организации, ориентированной на получение прибыли. Владение активом для получения «дохода от коммерческой деятельности» указывает на то, что организация намерена генерировать положительные денежные потоки от актива (или от единицы, генерирующей денежные средства, частью которой является этот актив) и получать доход от коммерческой деятельности, отражающий риск, связанный с владением этим активом. Активом могут владеть преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности даже в том случае, когда он не соответствует этой цели в течение определенного отчетного периода. И наоборот, актив может быть активом, не генерирующим денежные средства, даже тогда, когда он обеспечивает безубыточность или доход от коммерческой деятельности в течение определенного отчетного периода. Если не указывается иное, под активом или активами, упоминаемыми в следующих параграфах настоящего Стандарта, подразумеваются активы, не генерирующие денежные средства.

17. Существует ряд обстоятельств, при которых организация общественного сектора может владеть некоторыми активами преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности, несмотря на то, что большая часть активов, которыми она владеет, не предназначена для этой цели. Например, больница может выделить корпус под платных больных. Активы организации общественного сектора, генерирующие денежные средства, могут функционировать отдельно от активов этой организации, не генерирующих денежные средства. Например, отдел регистрации земельных сделок может взимать плату за регистрацию земли

независимо от департамента по земельным делам.

18. В некоторых случаях актив может генерировать денежные потоки, даже если он предназначен в основном для оказания общественных услуг. Например, завод по переработке отходов предназначен для безопасной переработки медицинских отходов, поступающих из государственных больниц, однако он также осуществляет на коммерческой основе переработку небольшого объема медицинских отходов, поступающих из частных больниц. Переработка медицинских отходов частных больниц является побочной деятельностью завода, и активы, генерирующие денежные средства, невозможно отделить от активов, не генерирующих денежные средства.

19. В других случаях актив может генерировать денежные потоки, но также использоваться для целей, отличных от генерирования денежных средств. Например, государственная больница имеет в распоряжении десять палат, девять из которых используются платными больными на коммерческой основе, а одна используется для бесплатных больных. Больные из обеих категорий палат совместно пользуются прочими кабинетами и оборудованием больницы (например, операционной). Необходимо рассмотреть, в какой степени активом владеют с целью получения дохода от коммерческой деятельности, чтобы определить, применять ли организации положения настоящего стандарта или МСФО ОС 26. Если, как в данном примере, компонент, не генерирующий денежные средства, является незначительной частью общей структуры, организация должна применять МСФО ОС 26, а не настоящий Стандарт.

20. В некоторых случаях бывает неясно, является ли основной целью владения активом получение дохода от коммерческой деятельности. В таких случаях необходимо оценить значительность денежных потоков. Иногда бывает затруднительно определить, насколько значительна величина денежных потоков от актива, чтобы выбрать применять ли настоящий Стандарт вместо МСФО ОС 26. Требуется профессиональное суждение для определения того, какой из стандартов применим. Организация должна разработать критерии, позволяющие ей применять профессиональное суждение на единообразной основе в соответствии с определением активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства, а также связанными с ними указаниями в параграфах 16–20. Параграф 72А требует, чтобы организация раскрывала критерии, используемые ею в ходе формирования профессионального суждения. Тем не менее, принимая во внимание цели, преследуемые в целом организациями общественного сектора, не являющимися КОГУ, по умолчанию применяется допущение, что активы не генерируют денежные средства, и потому применяется МСФО ОС 21.

В параграфе 71 шрифт изменен со стандартного на жирный:

71. Отнесение активов из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот, происходит только в случае наличия явных доказательств того, что такое изменение целесообразно. Само по себе изменение категории актива не является основанием для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения. Основание для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения возникает в результате, как минимум, приведенных признаков, применимых к активу после изменения категории.

Добавлены следующие параграфы:

72. Бывают ситуации, когда организации общественного сектора могут принять решение о целесообразности отнесения актива из категории активов, не генерирующих денежные средства, в категорию активов, генерирующих денежные средства. Например, очистные сооружения были построены преимущественно для безвозмездной очистки сточных вод, поступающих от социального жилого комплекса. Объект социального жилого комплекса был снесен, и освободившаяся площадка будет застроена объектами для промышленных целей или целей розничной продажи. Предполагается, что в будущем очистные сооружения будут использоваться для очистки промышленных сточных вод по коммерческим ценам. В свете данного решения, организация общественного сектора решает отнести очистные сооружения в категорию активов, генерирующих денежные средства.

72А. Организация должна раскрывать критерии, разработанные ею для выделения активов, не генерирующих денежные средства.

В Основании для заключений были внесены поправки в следующие параграфы:

BC5. МСФО 36 требует от организации определять ценность использования как дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от (a) дальнейшего использования актива или единицы, генерирующей денежные средства, а также (b) от его выбытия в конце его срока полезного использования. Возможность полезного использования активов, генерирующих денежные средства, отражается в их способности производить будущие денежные потоки. МСФО ОС 26 основан на МСФО 36. Требования ~~МСФО 36~~ МСФО ОС 26 применимы к активам организаций общественного сектора, генерирующим денежные средства. Настоящий Стандарт требует от организаций применять ~~МСФО 36~~ МСФО ОС 26 для учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, для общественного сектора.

Из Основания для заключений удален следующий параграф:

~~C20 Настоящий Стандарт требует в целях учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, применять МСФО 36. МСФО 36 применяется в отношении основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости. Следовательно, в соответствии с настоящим стандартом основные средства, учтенные по переоцененной стоимости, не освобождаются от проведения тестирования на предмет обесценения.~~

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 26.

Разработка МСФО ОС 26 в результате публикации СМСФО новой версии МСФО 36, выпущенной в 2004 году

Введение

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. СМСФО ОС опубликовал МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» в декабре 2004 года. МСФО ОС 21 предписывает процедуры, которая организация применяет для установления факта обесценения актива, не генерирующего денежные средства, и определяет, каким образом признается и оценивается обесценение. Большинство активов общественного сектора являются не генерирующими денежные средства, и разработанные требования по признанию и оценке привели к возникновению ряда отличий МСФО ОС 21 от МСФО 36 «Обесценение активов».

Потребность в данном Стандарте

BC3. МСФО ОС 21 ссылается на МСФО 36 (a) с целью установления факта обесценения активов, генерирующих денежные средства, (b) признания и оценки обесценения. В МСФО ОС включены требования и руководство по проведению обесценения активов, генерирующих денежные средства, следовательно, у организаций общественного сектора не будет необходимости обращаться к МСФО 36 в тех случаях, когда у них имеются активы, генерирующие денежные средства. Кроме того, существует ряд вопросов по обесценению, обусловленных спецификой общественного сектора, а именно:

(a) должны ли входить в сферу применения основные средства, генерирующие денежные средства, учитываемые в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости в МСФО ОС 17 «Основные средства»;

(b) разграничение активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства;

(c) отнесение актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот; и

(d) порядок учета активов, не генерирующих денежные средства, входящих в состав единиц, генерирующих денежные средства, для целей обесценения.

Исключение из сферы применения основных средств, учитываемых по переоцененной стоимости, и нематериальных активов, которые регулярно переоцениваются до справедливой стоимости

BC4. Основные средства, не генерирующие денежные средства, учитываемые по переоцененной стоимости в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости согласно МСФО ОС 17, исключаются из сферы применения МСФО ОС 21. В Основании для заключений МСФО ОС 21 указывается, что СМСФО ОС придерживается мнения, что активы, учтенные по переоцененной стоимости по модели учета по переоцененной стоимости согласно МСФО ОС 17, будут регулярно переоцениваться в целях обеспечения (a) их учета по стоимости, не отличающейся существенно от их справедливой стоимости на отчетную дату, и (b) что при проведении переоценки будет приниматься в расчет любое обесценение. В этой связи СМСФО ОС рассмотрел вопрос о возможности включения в настоящий Стандарт аналогичного положения об исключении из сферы применения.

BC5. СМСФО ОС признал, что основные средства, учитываемые по модели учета по переоцененной стоимости, входят в сферу применения МСФО 36, и признал необходимым публикацию руководства по определению убытков от обесценения по таким активам для организаций общественного сектора, имеющих активы, которые учитываются по модели учета по переоцененной стоимости. СМСФО ОС отметил, что в МСФО 36 в случаях, когда справедливой стоимостью объекта основных средств является его рыночная стоимость, максимальная сумма убытка от обесценения – это затраты по выбытию. В Основании для заключений МСФО ОС 21

указывается, что «СМСФО ОС придерживается мнения о том, что в большинстве случаев они не будут существенными и, с практической точки зрения, нет необходимости в оценке возмещаемой стоимости обслуживания актива, не генерирующего денежные средства, и признания убытка от обесценения для затрат по выбытию актива, не генерирующего денежные средства». СМСФО ОС полагает, что такие затраты по выбытию вряд ли будут существенными для активов, генерирующих денежные средства.

BC6. Для специализированных активов, генерирующих денежные средства в случаях, когда справедливая стоимость определяется не на основе рыночной стоимости, МСФО 36 требует, чтобы возможность возмещения определялась при помощи ценности использования. Поскольку ценность использования основана на прогнозной оценке денежных потоков, она может быть существенно выше или ниже балансовой стоимости. Такой анализ также применим и к общественному сектору. Однако остается неясным вопрос о том, владеет ли организация общественного сектора специализированными активами, которые соответствуют определению актива, генерирующего денежные средства, приведенному в настоящем Стандарте.

BC7. СМСФО ОС продолжает придерживаться мнения о том, что было бы затруднительно применять требования по проведению тестированию на предмет обесценения дополнительно к существующему требованию МСФО ОС 17, а именно: переоценки активов с достаточной регулярностью с целью их учета по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату. Таким образом, с учетом всего вышесказанного, СМСФО ОС пришел к заключению, что согласованность с МСФО ОС 21 является более важной, чем сближение с МСФО 36, и, что основные средства, учитываемые по модели учета по переоцененной стоимости в МСФО ОС 17, следует исключить из сферы применения настоящего Стандарта. В соответствии с данным подходом к основным средствам, нематериальные активы, которые регулярно переоцениваются до справедливой стоимости, также исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.

Исключение деловой репутации из сферы применения

BC8. МСФО 36 содержит обширные требования и руководство по (a) обесценению стоимости деловой репутации, (b) распределению деловой репутации на единицы, генерирующие денежные средства, и (c) тестированию единиц, генерирующих денежные средства, содержащих деловую репутацию, на предмет обесценения. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должна ли деловая репутация входить в сферу применения настоящего Стандарта. СМСФО ОС пока еще не опубликовал МСФО ОС, который бы рассматривал вопросы объединения организаций, и считает вполне вероятным возникновение ряда проблем, присущих общественному сектору, в случаях объединения организаций общественного сектора: в частности, вопрос о том, всегда ли можно определить покупателя при объединениях организаций общественного сектора. СМСФО ОС пришел к заключению, что деловая репутация не должна входить в сферу применения настоящего Стандарта. В соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» пользователи стандартов применяют требования соответствующих международных или национальных стандартов отчетности, рассматривающих вопросы обесценения стоимости деловой репутации, распределения деловой репутации на единицы, генерирующие денежные средства, и тестирования на предмет обесценения единиц, генерирующих денежные средства, имеющих деловую репутацию.

Разграничение активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства

BC9. СМСФО ОС обратил внимание на то, что некоторые активы обладают характеристиками активов как генерирующих, так и не генерирующих денежные средства. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли ему применить компонентный подход, который бы определял компоненты активов, генерирующие и не генерирующие денежные средства, и применял бы к ним различные учетные методы. СМСФО ОС отказался от такого подхода из соображений затрат и выгод. СМСФО ОС пришел к выводу, что активы для общественного сектора обычно не генерируют денежные средства, и что анализ их возможности полезного использования является приоритетной основой для определения обесценения. Соответственно, настоящий Стандарт включает оспариваемое допущение в параграфе 18 о том, что активы, как генерирующие, так и не генерирующие денежные средства, следует учитывать как активы, не генерирующие денежные средства.

Признаки обесценения: рыночная капитализация

BC10. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, являются ли признаки обесценения активов, генерирующих денежные средства и удерживаемых организациями общественного сектора – как из внешних, так и внутренних источников информации – схожими с признаками, указанными в МСФО 36. СМСФО ОС пришел к заключению, что признаки, указанные в МСФО 36, являются уместными, за исключением признака того, что балансовая стоимость чистых активов организации превышает его рыночную цену. СМСФО ОС придерживается мнения, что лишь немногие из организаций общественного сектора, не являющиеся КОГУ, выпускают долевые инструменты, свободно обращающиеся на «глубоких» рынках, и, следовательно, такой признак будет уместен только при консолидации КОГУ.

Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу и принудительные продажи

BC11. В комментарии к определению «справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу» в МСФО 36 указывается, что «справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не отражает условий принудительной продажи», но содержится примечание: «если только руководство организации не будет вынуждено осуществить продажу немедленно». МСФО ОС 26 не включает данное примечание в параграф 40, поскольку организации общественного сектора, за исключением КОГУ, в крайне редких случаях вынуждены осуществлять продажу немедленно для обеспечения непрерывности деятельности организации.

Переход активов

BC12. Активы, генерирующие денежные средства, могут стать активами, не генерирующим денежные средства, и наоборот. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, при каких обстоятельствах следует разрешать отнесение актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот. СМСФО ОС пришел к заключению, что изменение категории может происходить только в том случае, если имеется убедительное доказательство в ее целесообразности. СМСФО ОС также пришел к заключению, что изменение категории активов само по себе не является основанием для проведения теста на предмет обесценения или восстановления убытка от обесценения. Вместо этого, на последующую отчетную дату организации следует оценить соответствующие факторы, вытекающие из изменения категории актива, для установления необходимости в проведении тестирования. Данные требования изложены в параграфе 112.

Единицы, генерирующие денежные средства

BC13. Как и в МСФО 36, в тех случаях, когда определить возмещаемую стоимость отдельного актива невозможно, определяется возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, (ЕГДС). ЕГДС – наименьшая идентифицируемая группа активов, (a) генерирующая поступления денежных средств от их непрерывного использования, и (b) в значительной степени не зависимая от притоков денежных средств от других активов или групп активов. СМСФО ОС пришел к заключению, что понятие ЕГДС применимо к активам, генерирующим денежные средства, в рамках общественного сектора.

Корпоративные активы

BC14. МСФО 36 содержит требования применительно к корпоративным активам. МСФО 36 определяет корпоративные активы как «активы, которые вносят вклад в будущие притоки денежных средств как рассматриваемой единицы, генерирующей денежные средства, так и других единиц, генерирующих денежные средства, за исключением деловой репутации», то есть корпоративный актив вносит вклад только в ЕГДС, а не в деятельность, генерирующую денежные средства. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, должен ли настоящий Стандарт включать требования по корпоративным активам в соответствии с определением в МСФО 36.

BC15. Основной целью деятельности организаций общественного сектора не является получение дохода от коммерческой деятельности (кроме КОГУ). Соответственно, СМСФО ОС полагает, что возможно лишь очень незначительное количество случаев, когда актив, разделенный между различными видами деятельности (например, административное здание) создает возможность полезного использования для деятельности, не генерирующей денежные средства. Поэтому было принято решение о необходимости определить и предусмотреть требования по корпоративным активам в настоящем Стандарте. Параграф 96 отсылает организации к соответствующему международному и национальному стандарту финансовой отчетности, рассматривающему

активы, не генерирующие денежные средства, независимо от других активов и образующие часть более чем одной единицы, генерирующей денежные средства, но не способствующие увеличению эффективности возможности полезного использования для видов деятельности, не генерирующих денежные средства.

Метод учета активов, не генерирующих денежные средства, в составе единиц, генерирующих денежные средства

BC16. Вероятно, бывает немало случаев, когда организации общественного сектора владеют активами, не генерирующими денежные средства, создающими возможность полезного использования для ЕГДС в дополнение к видам деятельности, не генерирующим денежные средства. СМСФО ОС рассмотрел подход к учету таких активов, не генерирующих денежные средства, в составе ЕГДС. В частности, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о целесообразности пропорционального включения части суммы балансовой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, вслед за проведением теста на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21, в балансовую стоимость ЕГДС при сравнении балансовой стоимости данной ЕГДС с ее возмещаемой стоимостью.

BC17. СМСФО ОС пришел к заключению, что пропорциональную часть балансовой стоимости такого актива, не генерирующего денежные средства, следует включать в балансовую стоимость ЕГДС. Данную часть балансовой стоимости следует определять пропорционально возможности полезного использования, которую такой актив создает для ЕГДС. Если актив, не генерирующий денежные средства, не принимается в расчет, то балансовая стоимость ЕГДС может быть занижена, и убыток от обесценения может не признаваться. Однако, поскольку любое обесценение актива, не генерирующего денежные средства, будет определяться в соответствии с МСФО ОС 21, стоимость актива, не генерирующего денежные средства, будет списана до возмещаемой стоимости обслуживания актива. Следовательно, по данному активу, не генерирующему денежные средства, не следует более начислять убыток от обесценения, относящийся к ЕГДС. Убытки от обесценения пропорционально, на основе балансовых стоимостей, распределяются на активы, генерирующие денежные средства, в составе ЕГДС, в зависимости от пределов, установленных в параграфе 92. Данный подход отражен в параграфе 95.

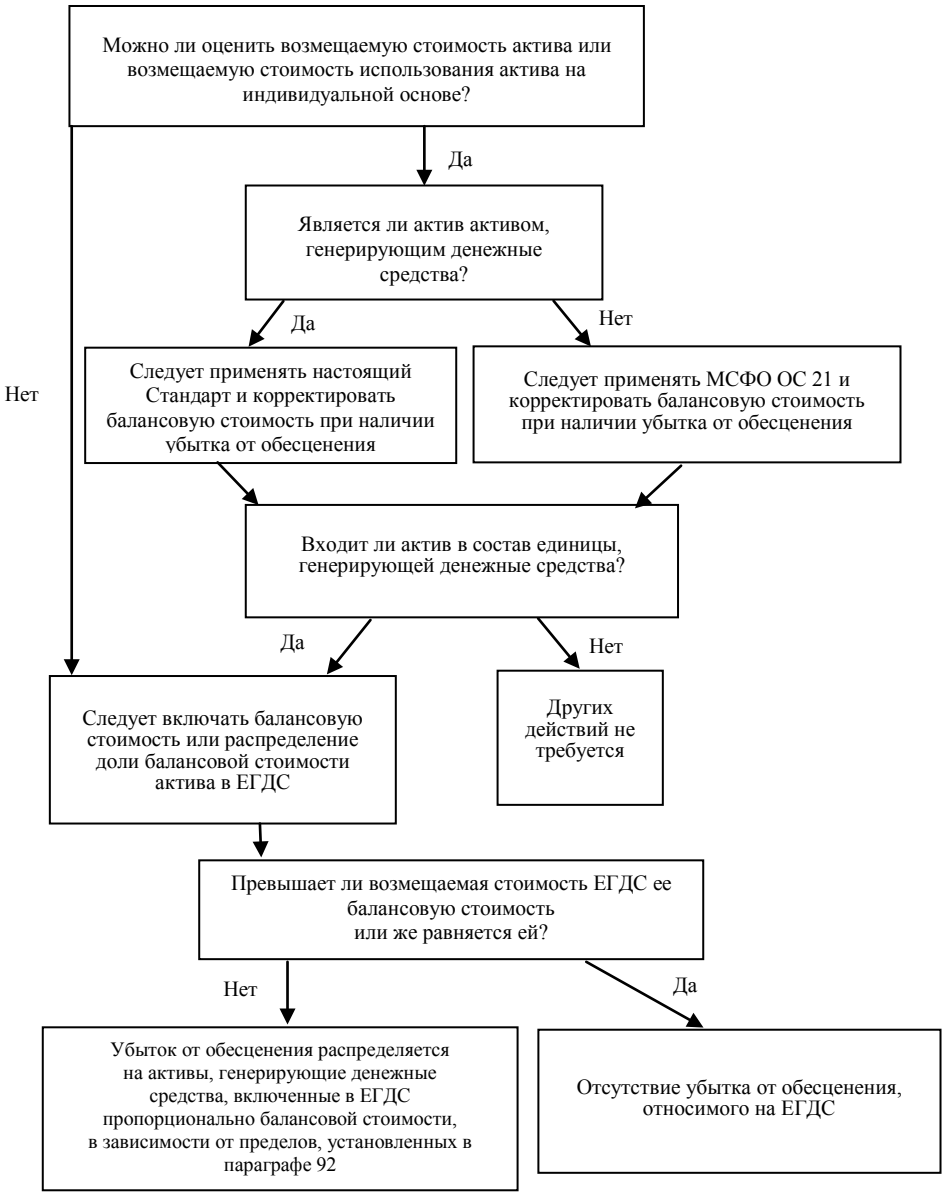
Пересмотр МСФО ОС 26 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО

BC18. СМСФО ОС рассмотрел поправки относительно МСФО 36, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, выразил согласие с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки..

Иллюстративное дерево решений

Данное дерево решений дополняет, но не является частью МСФО ОС 26.

Для простоты и ясности в приведенной ниже схеме делается допущение о том, что любой актив, входящий в состав ЕГДС, также создает возможность полезного использования для деятельности, не генерирующей денежные средства. В тех случаях, когда актив создает возможность полезного использования только одной или нескольким ЕГДС, но не деятельности, не генерирующей денежные средства, организации обращаются к соответствующему национальному или международному стандарту, рассматривающему такие ситуации в параграфе 96.



Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 26.

Большинство активов, находящихся во владении организаций общественного сектора, не генерируют денежные средства, и учет их обесценения следует проводить в соответствии с МСФО ОС 21.

В тех случаях, когда актив, которым владеет организация общественного сектора, удерживается с целью получения дохода от коммерческой деятельности, необходимо следовать положениям настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора. Большинство активов, генерирующих денежные средства, будет возникать в результате хозяйственной деятельности организаций государственного сектора, не соответствующих определению коммерческой организации с государственным участием (КОГУ). Примером может служить семеноводческое хозяйство, работающее на коммерческой основе и являющееся частью сельскохозяйственной исследовательской организации. Во всех приведенных примерах организация общественного сектора, не являющаяся КОГУ, занимается коммерческой деятельностью.

Определение единиц, генерирующих денежные средства

Цель настоящего примера:

(a) показать, как осуществляется определение единиц, генерирующих денежные средства, в различных ситуациях; и

(b) выявить определенные факторы, которые организации могут принимать во внимание при определении единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит актив.

А – Снижение спроса, связанного с единицей, производящей один продукт

История вопроса

IG1. Государство владеет электростанцией. На электростанции имеется два турбинных генератора в единой электроустановке. В текущем периоде самое крупное производственное предприятие в регионе закрылось, и потребность в электроэнергии значительно уменьшилась, что стало причиной того, что государственные органы остановили работу одного из генераторов.

Анализ

IG2. Сами по себе отдельные турбинные генераторы не производят притоки и оттоки денежных средств. Следовательно, единица, генерирующая денежные средства, которую следует использовать при определении обесценения – это электроустановка в целом.

В – Государственное авиатранспортное подразделение, сдающее в аренду воздушное судно

История вопроса

IG3. М – авиатранспортное подразделение организации государственного сектора. Оно эксплуатирует три воздушных судна, взлетно-посадочную полосу и несколько ангаров и других зданий, включая ремонтно-эксплуатационное хозяйство и заправку. В виду снижения спроса на его услуги М сдает в аренду один самолет частной компании на пятилетний срок. По условиям договора аренды М разрешает арендатору пользоваться взлетно-посадочной полосой и является ответственным за обслуживание воздушного судна.

Анализ

IG4. По условиям договора аренды считается, что арендованное воздушное судно не может производить притоки денежных средств, являющиеся в значительной степени независимыми от поступлений денежных средств от М в целом. Соответственно, вероятнее всего, единицей, генерирующей денежные средства, которой принадлежит воздушное судно, является М в целом.

С – Измельчительная установка предприятия по утилизации отходов

IG5. Муниципалитет управляет предприятием по утилизации отходов, которому принадлежит измельчительная установка, используемая для переработки мусора. Измельчительную установку можно продать лишь по стоимости утильсырья, и она не производит притоков денежных средств, являющихся независимыми в значительной степени от притоков денежных средств от других активов предприятия по утилизации отходов.

Анализ

IG6. Рассчитать возмещаемую стоимость измельчительной установки не представляется возможным, поскольку ее ценность использования не может быть определена и, видимо, она отличается от стоимости утильсырья. Следовательно, организация рассчитывает возмещаемую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, которой принадлежит измельчительная установка, т. е. предприятия по утилизации отходов в целом.

D – Маршруты, обеспечиваемые автотранспортным предприятием

IG7. Государственное автотранспортное предприятие предоставляет услуги по договору с муниципальными органами, в котором определяется минимальный объем услуг по каждому из пяти отдельных маршрутов. Активы, предназначенные для каждого маршрута, и денежные потоки от каждого маршрута можно определить на индивидуальной основе. Один из маршрутов работает со значительными убытками.

Анализ

IG8. Поскольку у предприятия нет возможности отказаться от обслуживания любого маршрута, то наименьшим уровнем определяемых притоков денежных средств, являющихся в значительной степени независимыми от притоков денежных средств от других активов или групп активов, являются притоки денежных средств, производимые всеми пятью маршрутами. Единицей, генерирующей денежные средства, является автотранспортное предприятие в целом.

Расчет ценности использования и признание убытка от обесценения

История вопроса и расчет ценности использования

IG9. В начале 20X0 года Правительство R с помощью своего Министерства энергетики ввело в эксплуатацию электростанцию ценой 250 миллионов ДЕ.

IG10. В начале 20X4 года вводятся в эксплуатацию электростанции, построенные конкурентами, что приводит к снижению доходов у электростанции, принадлежащей Правительству R. Снижение доходов произошло по причине уменьшения объемов производимой электроэнергии по сравнению с запланированными, а также снижения цен на электроэнергию и резервных мощностей по сравнению с запланированными.

IG11. Снижение дохода является доказательством того, что экономические показатели актива ухудшились по сравнению с ожиданиями. Соответственно, Правительству R необходимо определить возмещаемую стоимость актива.

IG12. Правительство R использует линейный метод амортизации электростанции в течение 20-летнего срока полезного использования и не предполагает формирования ликвидационной стоимости.

IG13. Определить справедливую стоимость электростанции за вычетом расходов на продажу не представляется возможным. Таким образом, возможность возмещения можно определить только посредством расчета ценности использования. Для определения ценности использования электростанции (см. Приложение 1), Правительство R:

(a) готовит прогнозные оценки денежных потоков на основе последних финансовых бюджетов/ прогнозных оценок на ближайшие пять лет (20X5–20X9 годы), утвержденных руководством;

(b) рассчитывает последующие денежные потоки (20Y0–20Y9 годы) на основе снижающихся показателей роста, колеблющихся от -6 процентов годовых до -3 процентов годовых; и

(c) выбирает ставку дисконтирования 6 процентов, представляющую собой ставку, которая отражает текущие рыночные оценки стоимости денег и рисков с учётом фактора времени, присущих электростанции Правительства R.

Признание и оценка убытка от обесценения

IG14. Возмещаемая стоимость электростанции Правительства R составляет 121,1 млн ДЕ.

IG15. Правительство R сопоставляет возмещаемую стоимость электростанции с ее балансовой стоимостью (см. Приложение 2).

IG16. Поскольку балансовая стоимость превышает возмещаемую стоимость на 78,9 млн ДЕ, убыток от обесценения в размере 78,9 млн ДЕ признается единовременно в составе профицита или дефицита.

Приложение 1 – Расчет ценности использования электростанции Правительства R на конец 20X4 года

Год	Долгосрочные темпы роста	Будущие денежные потоки	Дисконтный множитель по ставке дисконтирования 6%§	Дисконтированные будущие денежные потоки (млн ДЕ)
20X5 (n=1)		16,8 *	0,94340	15,8
20X6		14,4 *	0,89000	12,8
20X7		14,2 *	0,83962	11,9
20X8		14,1 *	0,79209	11,2
20X9		13,9 *	0,74726	10,4
20Y0	(6%)	13,1 †	0,70496	9,2
20Y1	(6%)	12,3 †	0,66506	8,2
20Y2	(6%)	11,6 †	0,62741	7,3
20Y3	(5%)	11,0 †	0,59190	6,5
20Y4	(5%)	10,5 †	0,55839	5,9
20Y5	(5%)	10,0 †	0,52679	5,3
20Y6	(4%)	9,6 †	0,49697	4,8
20Y7	(4%)	9,2 †	0,46884	4,3
20Y8	(3%)	8,9 †	0,44230	3,9
20Y9	(3%)	8,6 †	0,41727	3,6
Ценность использования				**121.1**

* На основе наилучших оценок руководства организации в отношении прогнозов чистых денежных потоков.

† На основе экстраполяции значения денежного потока предшествующего года с использованием снижающихся показателей роста.

§ Дисконтный фактор рассчитывается как $k = 1 /1(+a)^n$, где a= ставка дисконтирования, а n= период дисконтирования.

Приложение 2 – Расчет убытка от обесценения для электростанции правительства R на начало 20X5 года

Начало 20X5 года	**Итого (в млн ДЕ)**
Первоначальная стоимость	250,0
Начисленная амортизация (20X4)	(50,0)
Балансовая стоимость	200,0
Балансовая стоимость после расчета убытка от обесценения	121,1
Убыток от обесценения	(78,9)

Восстановление убытка от обесценения

Настоящий Пример основывается на данных Правительства R, представленных в Примере 2, с приведением дополнительной информации в данном Примере; влияние налогов в расчет не принимается.

История вопроса

IG17. К 20X6 году некоторые из конкурентов закрыли свои электростанции, а это означало, что отрицательное воздействие на доходы электростанции Правительства R оказалось меньше

прогнозных на конец 2004 г. Такое благоприятное изменение ситуации требует от Правительства переоценки возмещаемой стоимости электростанции.

IG18. Расчеты, произведенные по аналогии с Примером 2, показывают, что возмещаемая стоимость электростанции теперь составляет 157,7 миллионов ДЕ.

Восстановление убытков от обесценения

IG19. Правительство R сравнивает возмещаемую стоимость и балансовую стоимость электростанции и восстанавливает часть убытка от обесценения, который ранее был отражен в Примере 2.

Актив, не генерирующий денежные средства, который способствует повышению эффективности единицы, генерирующей денежные средства

История вопроса

IG20. Государственная больница владеет и использует в работе магнитно-резонансный томограф (МРТ-сканер), который преимущественно используется для лечения пациентов в бесплатных отделениях. Однако в 20% случаев он используется для лечения пациентов платных отделений. Платные пациенты размещаются и проходят лечение в отдельном здании, которое состоит из отделений, операционного блока и множества объектов, входящих в состав капитального оборудования, которое используется исключительно для платных пациентов. На 31 декабря 20X6 г. балансовая стоимость здания и капитального оборудования составляет 30,000 ДЕ. Оценить возмещаемую стоимость здания и объектов капитального оборудования на индивидуальной основе не представляется возможным. Следовательно, здание и капитальное оборудование рассматриваются как единица, генерирующая денежные средства (ЕГДС). На 1 января 20X6 года балансовая стоимость МРТ-сканера составляла 3 000 ДЕ. На 31 декабря 20X6 года в учете были отражены амортизационные расходы по МРТ-сканеру в размере 600 ДЕ. Поскольку в этой сфере имели место значительные технологические усовершенствования, то МРТ-сканер был протестирован на предмет обесценения на 31 декабря 20X6 года и убыток от обесценения составил 400 ДЕ, таким образом, балансовая стоимость МРТ-сканера на 31 декабря 20X6 года составляет 2 000 ДЕ.

Определение возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства

IG21. В течение года в больнице имело место значительное сокращение количества платных пациентов. Соответственно, ЕГДС была протестирована на предмет обесценения. Возмещаемая стоимость ЕГДС на основе ее ценности использования составила по оценкам 27 400 ДЕ. 20 % измененной балансовой стоимости МРТ-сканера (400 ДЕ) распределяется на балансовую стоимость ЕГДС до определения убытка от обесценения (3 000 ДЕ). Убыток от обесценения распределяется на здание и капитальное оборудование пропорционально их балансовой стоимости. На МРТ-сканер уже не распределяется никакого убытка от обесценения, поскольку убыток от обесценения уже был определен в соответствии с требованиями МСФО ОС 21, «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».

Включение признанных обязательств в расчет возмещаемой стоимости единицы, генерирующей денежные средства

История вопроса

IG22. Муниципалитет использует площадку по переработке отходов и должен восстановить участок на месте свалки по завершению своей работы. Стоимость восстановления включает замену верхнего слоя почвы, который необходимо удалить до начала работы свалки. Резерв под затраты на замену верхнего слоя почвы был признан сразу после удаления верхнего слоя почвы. Представленная сумма была признана как часть затрат на площадку и в отношении нее начисляется амортизация в течение срока полезного использования площадки. Балансовая стоимость резерва под затраты на восстановление составляет 500 ДЕ, что соответствует дисконтированной стоимости затрат на восстановление.

Тестирование на предмет обесценения

IG23. Муниципалитет проводит тестирование площадки по переработке отходов на предмет обесценения. Единицей, генерирующей денежные средства, является вся площадка в целом. Муниципальный орган получил различные предложения о покупке площадки по цене примерно 800 ДЕ. Данная цена отражает тот факт, что покупатель возьмет на себя обязательство по

восстановлению верхнего слоя почвы. Затраты на удаление отходов по данной площадке незначительные. Ценность использования площадки составляет примерно 1 200 ДЕ, исключая затраты на восстановление. Балансовая стоимость площадки по переработке отходов составляет 1 000 ДЕ.

IG24. Справедливая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, за вычетом расходов на продажу составляет 800 ДЕ. Эта сумма включает уже предусмотренные затраты на восстановление. Как следствие, ценность использования единицы, генерирующей денежные средства, определяется после учета затрат на восстановление и предположительно составляет 700 ДЕ (1 200 минус 500 ДЕ). Балансовая стоимость единицы, генерирующей денежные средства – 500 ДЕ складывается из балансовой стоимости площадки (1 000 ДЕ) минус балансовая стоимость резерва под затраты на восстановление (500 ДЕ). Следовательно, возмещаемая стоимость единицы, генерирующей денежные средства, превышает ее балансовую стоимость.

Порядок отражения в учете и отчетности отдельного актива в составе единицы, генерирующей денежные средства, в зависимости от возможности определения возмещаемой стоимости

История вопроса

IG25. Накопительная емкость на станции водоочистки получила физическое повреждение, но все еще работает, но не так эффективно, как до повреждения. Справедливая стоимость накопительной емкости за вычетом расходов на продажу меньше ее балансовой стоимости. Накопительная емкость не производит независимых притоков денежных средств. Наименьшая идентифицируемая группа активов, которая включает накопительную емкость и генерирует притоки денежных средств, являющихся в значительной степени независимыми от других активов – это станция, которой принадлежит накопительная емкость. Возмещаемая стоимость станции показывает, что если рассматривать станцию в целом, то она не обесценилась.

Возмещаемая стоимость накопительной емкости не может быть определена

IG26. Допущение 1: Бюджеты/ прогнозные оценки, утвержденные руководством, не учитывают обязательства руководства по замене накопительной емкости.

IG27. Возмещаемая стоимость накопительной емкости не может быть определена, поскольку ценность использования накопительной емкости:

(a) может отличаться от ее справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу; и

(b) может быть определена только в отношении единицы, генерирующей денежные средства, которой принадлежит накопительная емкость (станция водоочистки).

Станция не обесценилась. Следовательно, в отношении накопительной емкости убыток от обесценения не признается. Тем не менее, организации, возможно, придется повторно определить амортизационный период или метод начисления амортизации накопительной емкости. Возможно, необходим более короткий амортизационный период или метод более быстрого начисления амортизации для учета предполагаемого оставшегося срока полезного использования накопительной емкости, или способ, с помощью которого организация предполагает использовать экономические выгоды.

Возмещаемая стоимость накопительной емкости может быть определена

IG28. Допущение 2: Бюджеты/ прогнозные оценки, утвержденные руководством, учитывают его обязательство по замене накопительной емкости и ее продажи в ближайшем будущем. Предполагается, что денежные потоки от непрерывного использования накопительной емкости до ее выбытия будут незначительными.

IG29. Ценность использования накопительной емкости можно определить с точностью до ее справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Следовательно, возмещаемая стоимость накопительной емкости может быть определена, а единица, генерирующая денежные средства, которой принадлежит накопительная емкость (т. е. производственная линия), не принимается в расчет. Поскольку справедливая стоимость накопительной емкости за вычетом расходов на продажу ниже ее балансовой стоимости, в отношении накопительной емкости признается убыток от обесценения.

Сравнение с МСФО 36

МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» рассматривает вопросы обесценения активов, генерирующих денежные средства, для общественного сектора, включая изменения, сделанные к МСФО 36 (2004 г.) «Обесценение активов» в рамках проекта «Совершенствования в МСФО», изданные в мае 2008 г. Основные различия между МСФО ОС 26 и МСФО 36 «Обесценение активов» (2004 г.) заключаются в следующем:

- МСФО ОС 26 не применяется к активам, генерирующим денежные средства, учитываемым по справедливой стоимости на отчетную дату по модели учета по переоцененной стоимости в МСФО ОС 17 «Основные средства». МСФО 36 не исключает из сферы своего применения основные средства, генерирующие денежные средства и учитываемые по переоцененной стоимости на отчетную дату.
- МСФО ОС 26 не применяется к нематериальным активам, которые регулярно переоцениваются до справедливой стоимости. МСФО 36 не исключает из сферы своего применения нематериальные активы, которые регулярно переоцениваются до справедливой стоимости.
- Деловая репутация не входит в сферу применения МСФО ОС 26. МСФО 36 включает подробные требования и руководство по обесценению стоимости деловой репутации, её распределению на единицы, генерирующие денежные средства, и тестированию единиц с деловой репутацией, генерирующей денежные средства, на предмет обесценения.
- МСФО ОС 26 дает определение активов, генерирующих денежные средства, и содержит дополнительные рекомендации по разграничению активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства.
- Определение единицы, генерирующей денежные средства, в МСФО ОС 26 изменено по сравнению с МСФО 36.
- МСФО ОС 26 не содержит определения корпоративных активов или же требований применительно к таким активам, в отличие от МСФО 36, который содержит определение и руководство по их учету.
- Превышение балансовой стоимости чистых активов организации над величиной ее рыночной капитализации, согласно МСФО ОС 26, не является признаком возможного обесценения. Балансовая стоимость чистых активов организации, превышающая рыночную капитализацию, входит в минимальный перечень признаков обесценения в МСФО 36.
- В МСФО ОС 26 принудительная продажа не является отражением справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. В МСФО 36 принудительная продажа является отражением справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, если руководство организации вынуждено осуществить продажу немедленно.
- МСФО ОС 26 содержит требования и руководство по учету активов и видов деятельности, не генерирующих денежные средства, которые способствуют повышению эффективности единиц, генерирующих денежные средства, в отличие от МСФО 36, в котором не рассматриваются такие активы.
- МСФО ОС 26 содержит требования и руководство по отнесению актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот. МСФО ОС 26 также требует от организаций раскрытие информации о критериях, применяемых при разграничении активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства. В МСФО 36 аналогичные требования отсутствуют.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 26 используется терминология, отличная от МСФО 36. Наиболее показательными примерами являются термины «выручка» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентные термины в МСФО 36 – «доход» и «Отчет о прибылях и убытках».

МСФО ОС 27 – СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 41 «Сельское хозяйство», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 41 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Декабрь 2009

МСФО ОС 27 – СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
Введение	IN1–IN6
Цель	1
Сфера применения	2–8
Определения	9–12
Определения, относящиеся к сельскому хозяйству	9–11
Общие определения	12
Признание и оценка	13–37
Прибыли и Убытки	30–33
Невозможность надежной оценки справедливой стоимости	34–37
Раскрытие информации	38–54
Общие положения	38–51
Раскрытие дополнительной информации применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно оценить	52–54
Переходные положения	55
Первое применение метода начисления	55
Дата вступления в силу	56–57
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 41	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 27 «Сельское хозяйство» изложен в параграфах 1-57. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 27 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. Настоящий Стандарт устанавливает порядок учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности в отношении вопросов, не рассмотренных в других стандартах. Сельскохозяйственная деятельность - осуществляемое организацией управление биотрансформацией живых организмов: животных и растений (биологических активов) в целях их продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату или переработки в сельскохозяйственную продукцию или в дополнительный биологический актив.

IN2. МСФО ОС 27, помимо прочего, устанавливает порядок учета биологических активов в течение периода роста, вырождения, производства и размножения и порядок первоначальной оценки сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора. Стандарт требует оценки по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу с момента первоначального признания биологических активов до момента сбора продукции, кроме случаев, когда справедливая стоимость не может быть надежно измерена при первоначальном признании. Однако в МСФО ОС 27 не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора (получения), например, переработка винограда в вино и шерсти в пряжу.

IN3. Существует допущение, что справедливая стоимость биологического актива может быть надежно оценена. Однако данное допущение можно опровергнуть только для первоначального признания биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные цены или стоимости, а альтернативные расчеты их справедливой стоимости являются безусловно недостоверными. В таком случае МСФО ОС 27 требует от организации оценивать этот биологический актив по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. При первом появлении возможности надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, организация должна оценивать его по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Во всех случаях компания должна оценивать сельскохозяйственную продукцию на момент сбора по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

IN4. МСФО ОС 27 требует, чтобы изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу биологического актива включались в профицит или дефицит за период, в котором они возникают. В сельскохозяйственной деятельности изменения физических признаков живых организмов: животных и растений непосредственно увеличивают или уменьшают экономические выгоды организации или возможность полезного использования. При применении исторически сложившейся пооперационной модели учета затрат организация, занимающаяся лесоразведением, может не отчитываться ни о каких доходах до момента первого сбора и продажи, который может наступить спустя 30 лет после посадки. С другой стороны, при применении модели учета, которая признает и измеряет биологический рост, используя текущую справедливую стоимость, представляется отчет об изменениях справедливой стоимости в течение всего периода от посадки до сбора сельскохозяйственной продукции.

IN5. МСФО ОС 27 не устанавливает каких-либо новых принципов в отношении земли, связанной с сельскохозяйственной деятельностью. Вместо этого, организации должны руководствоваться МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» или МСФО ОС 17 «Основные средства», в зависимости от того, какой стандарт необходим при данных обстоятельствах. Биологические активы, которые физически связаны с землей (например, деревья в лесных насаждениях), оцениваются по их справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу отдельно от земли. МСФО ОС 16 требует, чтобы земля, которая является инвестиционной недвижимостью, оценивалась по справедливой стоимости или по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. МСФО ОС 17 требует, чтобы земля, оценивалась после первоначального признания либо по себестоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения либо по переоцененной стоимости.

IN6. МСФО ОС 27 не рассматривает отражение в учете выручки от необменных операций по полученным государственным субсидиям, связанным с биологическими активами и сельскохозяйственной продукцией. В МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» содержатся требования и рекомендации по учету выручки от необменных операций, в том числе государственных субсидий. В МСФО ОС 27 рассматривается оценка

биологических активов, полученных по необменным операциям, как при первоначальном признании, так и в дальнейшем.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является установление порядка учета и раскрытия информации применительно к сельскохозяйственной деятельности.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для следующих, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, активов:**

   (a) **биологические активы; и**

   (b) **сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора.**

3. Настоящий Стандарт не применяется к:

   (a) земле сельскохозяйственного назначения (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства»);

   (b) нематериальным активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. соответствующие международные или национальные стандарты бухгалтерского учета, имеющие отношение к нематериальными активам); и

   (c) биологическим активам, предназначенным для собственного обеспечения или предоставления услуг.

4. Биологические активы используются в различных видах деятельности, осуществляемых организациями общественного сектора. Если биологические активы используются для научных исследований, обучения, транспортировки, развлечений, отдыха, таможенного контроля или в любой другой деятельности, которая не является сельскохозяйственной, как это определено в пункте 9 настоящего Стандарта, то эти биологические активы не учитываются в соответствии с настоящим Стандартом. Если эти биологические активы соответствуют определению активов, то необходимо рассмотреть другие МСФО ОС при выборе соответствующего метода учета (например, МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 17 «Основные средства»).

5. Настоящий Стандарт применяется для учета сельскохозяйственной продукции, т.е. продукции, полученной от биологических активов организации, только в момент ее сбора (получения). Для ее последующего учета применяется МСФО ОС 12 или другой применимый стандарт. Соответственно, в настоящем Стандарте не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, например, переработка винограда в вино, осуществляемая виноторговцем, вырастившим виноград. Хотя подобная переработка может являться логическим и естественным продолжением сельскохозяйственной деятельности, и можно провести некоторую аналогию между происходящими процессами и биотрансформацией, такая переработка не включена в определение сельскохозяйственной деятельности, приведенное в настоящем Стандарте.

6. В следующей таблице приводятся примеры биологических активов, сельскохозяйственной продукции, и конечных результатов ее переработки после сбора (получения):

Биологические активы	Сельскохозяйственная продукция	Конечные результаты переработки полученной (собранной) продукции
Овцы	Шерсть	Пряжа, ковер
Деревья в лесопосадке	Вырубленные деревья	Бревна, пиломатериалы
Растения	Хлопок	Нить, одежда
	Собранный тростник	Сахар
Молочный скот	Молоко	Сыр
Свиньи	Туши	Колбасные изделия, консервированная ветчина
Кустарники	Лист	Чай, высушенный табак
Виноградники	Виноград	Вино
Плодово-ягодные деревья	Собранные фрукты	Фрукты, прошедшие переработку

7. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

8. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

Определения, относящиеся к сельскому хозяйству

9. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Сельскохозяйственная деятельность</u> – осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях:

- **Продажи;**
- **Безвозмездного распространения или реализации за символическую плату ;**
- **Переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов для последующей продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.**

<u>Сельскохозяйственная продукция</u> - результат, полученный (собранный) от биологических активов организации.

<u>Биологический актив</u> – живые организмы: животные или растения.

<u>Биотрансформация</u> включает процессы роста, вырождения, производства и размножения, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе.

<u>Расходы на продажу</u> – дополнительные затраты, напрямую связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и налога на прибыль. Выбытие может происходить в результате продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.

<u>Группа биологических активов</u> – совокупность живых организмов: животных или растений со сходными характеристиками.

<u>Сбор (получение) сельскохозяйственной продукции</u> – отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

10. Сельскохозяйственная деятельность включает разнообразные виды деятельности; например, животноводство, лесоводство, выращивание однолетних или многолетних сельскохозяйственных культур, разведение садов и плантаций, цветоводство и аквакультуру (включая рыбоводство). Среди всего этого многообразия можно выделить ряд общих характеристик:

(a) *Способность к изменению*. Живые организмы: животные или растения поддаются биотрансформации;

(b) *Управление изменениями*. Управление способствует биотрансформации путем создания благоприятных или, по крайней мере, стабильных условий, необходимых для осуществления данного процесса (например, уровень питательных веществ, поддержание влажности, температуры, плодородия и света). Такое управление отличает сельскохозяйственную деятельность от других видов деятельности. Например, добыча сырья, получаемого из неуправляемых источников (таких как рыбный промысел в океане и вырубка лесов) не является сельскохозяйственной деятельностью; и

(c) *Оценка изменений*. Одной из обычных функций управления является измерение и контролирование качественных изменений (например, генетических характеристик, плотности, зрелости, жирового слоя, содержания белка, прочности волокна) или количественных изменений (например, потомства, веса, кубических метров, длины или диаметра волокна, числа зародышей), происходящих в результате биотрансформации или сбора.

11. Биотрансформация приводит к следующим результатам:

(a) изменениям активов, вызванным (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 (появлением дополнительных живых организмов: животных и растений); или

(b) производству сельскохозяйственной продукции, такой как латекс, чайный лист, шерсть и молоко.

Общие определения

12. **Термины, определенные в других МСФО ОС используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.**

Признание и оценка

13. **Организации следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:**

(a) **данная организация контролирует актив в результате прошлых событий;**

(b) **существует высокая вероятность получения организацией будущих экономических выгод, связанных с данным активом; и**

(c) **справедливую стоимость или себестоимость актива можно надежно измерить.**

14. Справедливая стоимость актива основана на его текущем местоположении и состоянии. В результате, например, справедливая стоимость крупного рогатого скота на ферме - это цена на крупный рогатый скот на соответствующем рынке за вычетом транспортных и других расходов на приобретение крупного рогатого скота либо на таком рынке, либо в таком месте, где он будет распространяться на безвозмездной основе или реализовываться за символическую плату.

15. В сельскохозяйственной деятельности доказательством наличия контроля может служить, например, юридическое право собственности на крупный рогатый скот, клеймение или прочая маркировка скота в момент его приобретения, рождения или отлучения. Будущая экономическая выгода или возможность полезного использования, как правило, оценивается исходя из величины основных физических характеристик.

16. **Биологический актив должен оцениваться при первоначальном признании и на каждую отчетную дату по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, за исключением случая, описанного в пункте 34, где справедливая стоимость не может быть надежно измерена.**

17. **Если организация приобретает биологический актив через необменную операцию, биологический актив оценивается при первоначальном признании и на каждую отчетную дату в соответствии с пунктом 16.**

18. **Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов организации, должна оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в момент ее сбора. Такая оценка является первоначальной стоимостью на указанную дату при применении МСФО ОС 12 или иного применимого стандарта.**

19. Процесс определения справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции можно облегчить путем группировки биологических активов или сельскохозяйственной продукции в соответствии с их основными характеристиками, например, по возрасту или качеству. Организация выбирает основные характеристики исходя из тех, которые используются на соответствующем рынке в качестве основы для установления цен.

20. Организации часто заключают договоры на продажу своих биологических активов или сельскохозяйственной продукции в будущем. Договорные цены не обязательно являются базой при определении справедливой стоимости, поскольку справедливая стоимость отражает текущую конъюнктуру цен того рынка, на котором заключили бы сделку покупатель и продавец, желающие совершить такую сделку. Соответственно, наличие какого-либо договора не влечет за собой корректировку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. В отдельных случаях договор на продажу биологического актива или сельскохозяйственной продукции в рамках обменной операции может являться обременительным согласно определению, приведенному в МСФО ОС 19 «Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы». К обременительным договорам применяется МСФО ОС 19.

21. Если для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем местоположении и состоянии существует активный рынок, то установленная на таком рынке цена является подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива. Если организация имеет доступ к нескольким активным рынкам, используется цена наиболее уместного из них. Например, если у организации есть доступ к двум активным рынкам, то ей следует использовать цену того рынка, на котором организация предполагает заключать сделки.

22. При отсутствии активного рынка, организация для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

    (a) цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло значительных изменений хозяйственных условий;

    (b) рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; и

    (c) соответствующие отраслевые показатели, такие как, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток, бушель или гектар, и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса.

23. В некоторых случаях информация, полученная из перечисленных в пункте 22 источников, может привести к различным выводам в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Организация рассматривает причины данных расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в относительно узком спектре обоснованных оценок.

24. При некоторых обстоятельствах рыночные цены или стоимостные показатели биологического актива в его текущем состоянии могут отсутствовать. В таких обстоятельствах для определения справедливой стоимости актива организация рассчитывает дисконтированную стоимость чистых денежных потоков, ожидаемых от этого актива, путем их дисконтирования по текущей рыночной ставке.

25. Расчет дисконтированной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков производится для определения справедливой стоимости биологического актива с учетом его текущего местоположения и состояния. Организация учитывает эти факторы при определении адекватной ставки дисконтирования и при расчете ожидаемых чистых денежных потоков. При определении дисконтированной стоимости ожидаемых чистых денежных потоков, организация включает в

свои расчеты чистые денежные потоки, которые, согласно ожиданиям участников рынка, будут генерироваться активом на наиболее уместном для него рынке.

26. Организация не включает в свои расчеты денежные потоки, связанные с финансированием активов, налогообложением или восстановлением биологических активов после сбора (получения) сельскохозяйственной продукции (например, затраты на восстановление лесопосадок после заготовки древесины).

27. При согласовании цены сделки независимые, хорошо осведомленные и желающие совершить такую сделку покупатели и продавцы учитывают возможность колебаний денежных потоков. Следовательно, справедливая стоимость отражает возможность таких колебаний. Соответственно, организация учитывает ожидаемые колебания денежных потоков при расчете либо ожидаемых денежных потоков, либо ставки дисконтирования, либо и того, и другого в каком-либо сочетании. При определении ставки дисконтирования организация должна использовать те же допущения, что и при расчете ожидаемых денежных потоков, для того, чтобы исключить эффект двойного счета или пропуска каких-либо допущений.

28. Иногда себестоимость может быть приблизительно равна справедливой стоимости, в частности, когда:

    (a) с момента осуществления первоначальных затрат не произошло значительной биотрансформации (например, саженцы плодово-ягодных деревьев посажены непосредственно перед наступлением отчетной даты); 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).

29. Биологические активы часто бывают неразрывно связаны с землей (например, деревья в лесопосадках). Отдельный рынок для биологических активов, неразрывно связанных с землей, может отсутствовать, и в то же время может существовать активный рынок для взаимосвязанных между собой активов, т.е. для биологических активов, необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство, рассматриваемых как единое целое. Для определения справедливой стоимости биологических активов организация может использовать информацию, относящуюся к взаимосвязанным между собой активам. Например, для определения справедливой стоимости биологических активов можно из справедливой стоимости взаимосвязанных между собой активов вычесть справедливую стоимость необработанной земли и капитализированных затрат на ее благоустройство.

Прибыли и убытки

30. **Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании биологического актива по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, а также в результате изменения справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав профицита или дефицита за период, в котором они возникают.**

31. Убыток при первоначальном признании биологического актива может возникать в связи с тем, что при определении справедливой стоимости биологического актива за вычетом расходов на продажу эти расходы на продажу вычитаются. Прибыль может возникать при первоначальном признании биологического актива, как, например, при рождении теленка.

32. **Прибыль или убыток, возникающие при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, должны включаться в состав профицита или дефицита за период, в котором они возникают.**

33. При первоначальном признании сельскохозяйственной продукции может возникать прибыль или убыток в результате сбора (получения) этой продукции.

Невозможность надежной оценки справедливой стоимости

34. **Существует допущение, что справедливую стоимость биологического актива можно надежно оценить. Как бы то ни было, это допущение можно отвергнуть только при первоначальном признании биологического актива, в отношении которого отсутствуют рыночные цены или показатели стоимости, а альтернативные расчеты их справедливой**

стоимости являются, безусловно, недостоверными. В таком случае этот биологический актив должен оцениваться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. Как только появляется возможность надежной оценки справедливой стоимости такого биологического актива, организация должна оценить его по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. После того как долгосрочный биологический актив начинает удовлетворять критериям его классификации в качестве предназначенного для продажи (или включается в группу выбывающих активов, классифицированных, как предназначенные для продажи) согласно соответствующему международному или национальному стандарту, в котором рассматриваются долгосрочные активы предназначенные для продажи и прекращаемая деятельность, считается доказанным, что справедливая стоимость может быть надежно оценена.

35. Допущение, упоминаемое в пункте 34, может быть отвергнуто только в момент первоначального признания. Если организация ранее оценивала какой-либо биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, то она продолжает оценивать данный биологический актив по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу вплоть до момента его выбытия.

36. Во всех случаях организация оценивает сельскохозяйственную продукцию в момент ее сбора (получения) по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Настоящий Стандарт отражает такую точку зрения, что справедливую стоимость сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (получения) всегда можно надежно оценить.

37. При определении себестоимости, накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения организация руководствуется МСФО ОС 12, МСФО ОС 17, МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

Раскрытие информации

Общие положения

38. **Организация должна раскрыть совокупную величину прибыли или убытка, возникающих в текущем периоде при первоначальном признании биологических активов и сельскохозяйственной продукции, а также в результате изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу.**

39. Организация должна представить описание биологических активов, которые подразделяются на потребляемые и плодоносящие (продуктивные) биологические активы, а также выделить биологические активы, удерживаемые для продажи и удерживаемые для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.

40. Потребляемые биологические активы – это те активы, которые получены (собраны) в качестве сельскохозяйственной продукции, либо удерживаются в качестве биологических активов для продажи, или безвозмездного распространения, или реализации за символическую плату. Примерами потребляемых биологических активов являются животные и растения одноразового использования, такие как крупный рогатый скот мясного направления продуктивности, 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 такие биологические активы, которые используются в сельскохозяйственной деятельности повторно или непрерывно в течение срока, превышающего один год. Плодоносящие (продуктивные) биологические активы – это самовосстанавливающиеся объекты, а не сельскохозяйственная продукция. Примерами типов животных, которые являются плодоносящими (продуктивными) биологическими активами, могут служить племенное поголовье (в том числе рыбы и птицы), крупный рогатый скот молочного направления продуктивности, и овцы или другие животные, используемые для производства шерсти. Примерами типов растений, которые являются плодоносящими (продуктивными) биологическими активами, могут служить деревья, виноград и кустарники, выращиваемые для сбора фруктов, орехов, соков, смолы, коры и листьев и деревья, от которых собирают хворост на растопку, в то время как сами деревья остаются.

41. Информация, раскрытие которой требуется в соответствии с пунктом 39, может принимать форму количественной информации. Количественная информация может сопровождаться пояснительными описаниями.

42. В процессе раскрытия информации, предписанного пунктом 39, организации предлагается подразделять биологические активы на зрелые или незрелые активы в зависимости от ситуации. Такое подразделение обеспечивает информацию, которая может быть полезной при оценке сроков будущих денежных потоков и возможности полезного использования. Организация раскрывает информацию о том, на каком основании сделано такое разделение.

43. Зрелые биологические активы – это активы, которые достигли параметров, позволяющих приступить к сбору сельскохозяйственной продукции (применительно к потребляемым биологическим активам), или могут обеспечить сбор (получение) сельскохозяйственной продукции на регулярной основе (применительно к плодоносящим биологическим активам).

44. **Организация должна дать описание следующей информации, если она не раскрывается в материалах, опубликованных вместе с финансовой отчетностью:**

    (a) **характер своей деятельности, связанный с каждой группой биологических активов; и**

    (b) **нефинансовые параметры или прогнозные показатели в натуральном выражении применительно:**

        (i) к каждой группе биологических активов организации на конец периода; и

        (ii) к объему произведенной сельскохозяйственной продукции в течение периода.

45. **Организация должна раскрыть информацию о методах и основных допущениях, использованных при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (получения), и каждой группы биологических активов.**

46. **В отношении сельскохозяйственной продукции, полученной (собранной) в течение периода, организация должна раскрыть ее справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, которая определяется на момент сбора (получения) сельскохозяйственной продукции.**

47. **Организация должна раскрыть:**

    (a) **наличие и балансовую стоимость биологических активов, в отношении использования которых действуют определенные ограничения, а также балансовую стоимость биологических активов, переданных в залог в качестве обеспечения обязательств;**

    (b) **характер и степень ограничений на способность организации использовать или продавать биологические активы;**

    (c) **величину принятых на себя обязательств по совершенствованию или приобретению биологических активов; и**

    (d) **стратегию управления финансовыми рисками, связанными с сельскохозяйственной деятельностью.**

48. **Организация должна представить сверку изменений балансовой стоимости биологических активов, произошедших между датами начала и конца текущего периода. Сверка должна включать:**

    (a) **прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, раскрытой отдельно для плодоносящих (продуктивных) биологических активов и потребляемых биологических активов;**

    (b) **увеличение стоимости в результате приобретения активов;**

    (c) **увеличение стоимости за счет активов, приобретенных через необменные операции;**

    (d) **уменьшение стоимости, связанное с продажами и классификацией биологических активов, как предназначенных для продажи (или включенных в группу выбывающих активов, классифицированных как предназначенные для продажи) согласно соответствующему международному или национальному стандарту, в котором рассматриваются долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность;**

(e) **уменьшение стоимости в результате безвозмездного распространения или реализации за символическую плату;**

(f) **уменьшение стоимости в связи со сбором (получением) сельскохозяйственной продукции;**

(g) **увеличение стоимости в результате сделок по объединению бизнеса;**

(h) **чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в иную валюту, являющуюся валютой представления отчетности, и при пересчете показателей по зарубежной деятельности в валюту представления отчетности отчитывающейся организации; и**

(i) **прочие изменения.**

49. Справедливая стоимость биологического актива за вычетом расходов на продажу может меняться как в связи с изменениями физических свойств, так и в связи с изменениями цен на рынке. Раскрытие информации об изменении физических свойств отдельно от информации об изменении цен полезно для оценки результатов деятельности за текущий период и перспектив на будущее, особенно, когда производственный цикл превышает один год. В таких случаях организации рекомендуется раскрывать – в разрезе групп или иным способом – суммы, отражающие изменения справедливой стоимости биологических активов за вычетом расходов на продажу, вызванные изменениями физических свойств и вызванные изменениями цен, и включенные в состав профицита или дефицита за период. Данная информация, как правило, менее полезна, если производственный цикл меньше одного года (например, при выращивании цыплят или зерновых культур).

50. В результате биотрансформации происходит целый ряд изменений физических свойств – рост, вырождение, производство и размножение – каждое из которых поддается наблюдению и измерению. Каждое из этих изменений физических свойств непосредственно связано с будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования. Изменение справедливой стоимости биологического актива, вызванное сбором (получением) сельскохозяйственной продукции, также представляет собой изменение физических свойств.

51. Сельскохозяйственная деятельность часто связана с рисками возникновения неблагоприятных климатических условий, вспышек заболевания и прочими природными рисками. Если происходит событие, в результате которого возникает существенная статья доходов или расходов, то характер и величина этой статьи раскрываются в соответствии с МСФО ОС 1. Примеры таких событий являются вспышка инфекционного заболевания, наводнение, сильная засуха или морозы, а также нашествие насекомых.

Раскрытие дополнительной информации применительно к биологическим активам, справедливую стоимость которых невозможно надежно оценить

52. **Если организация оценивает биологические активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. параграф 34) на конец периода, то в отношении таких биологических активов оно должно раскрыть следующую информацию:**

(a) **описание этих биологических активов;**

(b) **объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;**

(c) **по возможности, диапазон прогнозируемых оценок, в котором, по всей вероятности, находится справедливая стоимость;**

(d) **используемый метод начисления амортизации;**

(e) **сроки полезного использования или применяемые нормы амортизационных отчислений; и**

(f) **полную балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.**

53. **Если в течение текущего периода организация оценивает биологические активы по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения (см. параграф 34), организация должна раскрыть сумму любой прибыли или**

убытка, признанную при выбытии таких биологических активов, а при представлении сверки согласно требованию пункта 48 необходимо отдельно раскрывать показатели, относящиеся к таким биологическим активам. Кроме того, в данную сверку следует включить следующие показатели, отраженные в составе профицита или дефицита и относящиеся к данным биологическим активам:

(a) **убытки от обесценения;**

(b) **восстановленные суммы убытков от обесценения; и**

(c) **суммы амортизации.**

54. **Если в течение текущего периода появляется возможность надежно оценить справедливую стоимость биологических активов, ранее оцененных по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения, организация должна раскрыть следующую информацию в отношении данных биологических активов:**

(a) **описание этих биологических активов;**

(b) **объяснение причин, в силу которых появилась возможность надежного измерения справедливой стоимости; и**

(c) **влияние перехода к справедливой стоимости.**

Переходные положения

Первое применение метода начисления

55. **Если организация первоначально признает биологические активы или сельскохозяйственную продукцию по применяемому впервые методу начисления, то она обязана отчитаться о влиянии первоначального признания этих активов, которое отражается как корректировка начального сальдо профицита и дефицита за период, в котором настоящий Стандарт был впервые принят.**

Дата вступления в силу

56. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 апреля 2011 года**.

57. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Приложение

Поправки к другим МСФО ОС

Поправки в этом приложении должны применяться к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Если организация применит настоящий Стандарт к более раннему периоду, эти поправки должны применяться к этому более раннему периоду.

МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»

В параграф 10 вносятся следующие изменения:

10(e) возникающей ~~от естественного прироста поголовья стада, и сельскохозяйственной и лесной продукции~~ при первоначальном признании и изменении справедливой стоимости биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО ОС 27 "Сельское хозяйство"), ~~и~~

10(eA) возникающей при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции (см. МСФО ОС 27).

МСФО ОС 12 «Запасы»

В параграф 2(c) вносятся следующие изменения:

2(c) **биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»), и**

В параграф 29 вносятся следующие изменения:

29. **В соответствии с ~~международному или национальному стандарту по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27, запасы, включающие сельскохозяйственную продукцию, которую организация собрала со своих биологических активов, ~~могут~~ должны оцениваться при первоначальном признании по справедливой стоимости за вычетом ~~ожидаемых~~ расходов на продажу на момент сбора продукции. Эта оценка определяет себестоимость запасов на эту дату согласно МСФО ОС 27.**

Параграф 51A помещается после параграфа 51 и формулируется следующим образом:

51A. **МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» внес поправку в параграф 29. Организация должна применять эту поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 апреля 2011 года и после этой даты. Если организация применит МСФО ОС 27 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, то поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

МСФО ОС 13 «Аренда»

В подпункты 2(c) и 2(d) вносятся следующие изменения:

2(c) **биологических активов, находящихся у арендаторов на условиях финансовой аренды (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); или**

2(d) **биологических активов, предоставленных арендодателями на условиях операционной аренды (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27).**

МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»

В параграф 6 вносятся следующие изменения:

6(a) к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, имеющий отношение к сельскому хозяйству~~ МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); и

МСФО ОС 17 «Основные средства»

В параграф 6 вносятся следующие изменения:

6(a) к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); ~~и~~ или

МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»

В параграф 2 вносятся следующие изменения:

2(j) **биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом ~~ожидаемых~~ расходов на продажу (см. ~~соответствующий международный или национальный стандарт по бухгалтерскому учету, в котором рассматривается сельское хозяйство~~ МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»);**

В параграф 8 вносятся следующие изменения:

8. **… Кроме того, настоящий Стандарт не применяется к биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью, которые оцениваются по справедливой стоимости за вычетом ~~определенных сбытовых расходов~~ расходов на продажу, и внеоборотным активам (или группам выбывающих активов), классифицированным как предназначенные для продажи, которые оцениваются по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Требования по оценке содержат МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство», в котором рассматриваются биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, и соответствующие международные или национальные стандарты по бухгалтерскому учету, в которых рассматриваются внеоборотные активы (или группы выбывающих активов), классифицированные как предназначенные для продажи.**

Основание для заключений

Настоящее Основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 27.

Введение

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению международных стандартов финансовой отчетности является важным элементом его рабочей программы. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.

Биологические активы, предназначенные для собственного обеспечения или предоставления услуг

BC3. СМСФО ОС признал, что в общественном секторе нередко содержатся биологические активы, предназначенные для собственного обеспечения или для предоставления услуг. Примерами таких биологических активов являются лошади и собаки, используемые в целях охраны порядка и безопасности, и растения и деревья в парках и садах, служащие для рекреационных целей. СМСФО ОС пришел к выводу, что такие биологические активы не предназначены для использования в сельскохозяйственной деятельности, поскольку они не подлежат обычному контролированию в целях измерения и наблюдения за качественными или количественными изменениями, вызванными биологической трансформацией или сбором сельскохозяйственной продукции, как описано в пункте 10. Для разъяснения того, что такие биологические активы не рассматриваются в настоящем Стандарте, СМСФО ОС решил предусмотреть исключение из сферы применения Стандарта путем добавления пункта 3 (c), устанавливающего, что настоящий Стандарт не применяется к биологическим активам, предназначенным для собственного обеспечения или предоставления услуг. В пункте 4 приведены примеры таких исключений из сферы применения Стандарта.

Определение сельскохозяйственной деятельности

BC4. В некоторых странах биологические активы, которые являются частью сельскохозяйственной деятельности, могут быть проданы или распределены между другими организациями общественного сектора, неправительственными организациями или другими лицами на безвозмездной основе или за символическую плату. Несмотря на то, что в МСФО 41 «Сельское хозяйство», на основе которого разработан настоящий Стандарт, рассматривается коммерческая сельскохозяйственная деятельность, СМСФО ОС пришел к выводу, что биологические активы, предназначенные для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату, должны быть включены в определение сельскохозяйственной деятельности, потому что такие операции являются обычными в общественном секторе. Вследствие этого, СМСФО ОС внес изменения в определение, взятое из МСФО 41, включив упоминание биологических активов, предназначенных для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату.

Государственные субсидии

BC5. МСФО 41 устанавливает требования и рекомендации по учету государственных субсидий, связанных с биологическими активами, которые отличаются от требований МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи». МСФО ОС 27 не содержит требований и рекомендаций по государственным субсидиям, потому что МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» включает данные требования и рекомендации, связанные с государственными субсидиями в рамках необменных операций. СМСФО ОС не считает, что учет государственных субсидий, связанных с биологическими активами, должен отличаться от требований МСФО ОС 23.

Биологические активы и сельскохозяйственные активы, приобретенные через необменные операции

BC6. Организации могут приобретать биологические активы или сельскохозяйственную продукцию путем необменных операций. В соответствии с настоящим Стандартом, данные активы будут оцениваться по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. МСФО ОС 23 предусматривает, что активы, приобретенные через необменные операции, должны первоначально оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения. В результате различий в требованиях к оценке, СМСФО ОС вынес на рассмотрение приемлемый метод оценки биологических активов, приобретенных путем необменных операций.

BC7. СМСФО ОС обсудил различные подходы к оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных через необменные операции. В частности, он рассмотрел следующие три подхода:

(a) Подход 1: оценка всех биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных путем необменных операций с использованием МСФО ОС 23 (т. е. исключая все биологические активы и сельскохозяйственную продукцию, приобретенные через необменные операции, из требований по оценке настоящего Стандарта);

(b) Подход 2: оценка всех биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных путем необменных операций, с использованием настоящего Стандарта (т. е. исключая все биологические активы и сельскохозяйственную продукцию из требований по оценке МСФО ОС 23); и

(c) Подход 3: использование как МСФО ОС 23, так и настоящего Стандарта для оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных путем необменных операций.

BC8. СМСФО ОС отклонил подход 1, поскольку биологические активы и сельскохозяйственная продукция, приобретенные в результате обменных и необменных операций будут оцениваться различным образом. СМСФО ОС пришел к согласованному мнению, что нет оснований для различной оценки биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных путем необменных операций, и тех же самых активов, приобретенных через обменные операции, поскольку активы представляют собой одно и то же.

BC9. В процессе анализа подхода 3, СМСФО ОС рассмотрел требования МСФО ОС 23 в отношении оценки других видов активов. В пункте 13 МСФО ОС 23 утверждается, что: «… Если отчитывающаяся организация должна оплатить затраты на поставку или установку оборудования, переданного ей другой организацией, эти затраты признаются отдельно от выручки, возникающей в результате передачи этого оборудования. Затраты на поставку и установку включаются в сумму, признаваемую активом в соответствии с МСФО ОС 17». Это означает, что для других активов, организация применяет требования других МСФО ОС, наряду с требованиями МСФО ОС 23 по первоначальной оценке активов, приобретенных путем необменных операций.

BC10. Дополнительным параметром, имеющим отношение к оценке биологических активов, являются расходы на продажу. Вследствие этого СМСФО ОС пришел к выводу, что в соответствии с подходом 3, организация должна учитывать требования как МСФО ОС 23, так и настоящего Стандарта при оценке биологических активов и сельскохозяйственной продукции, приобретенных через необменные операции, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу при первоначальном признании. СМСФО ОС отметил, что при этом результат такой же, как при подходе 2.

Биологические активы и сельскохозяйственная продукция, предназначенные для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.

BC11. В МСФО 41 рассматриваются только биологические активы и сельскохозяйственная продукция, которые будут проданы. В общественном секторе такие активы могут быть предназначены для целей безвозмездного распространения или реализации за символическую плату. Некоторые респонденты Проекта для обсуждения 36 «Сельское хозяйство» выразили мнение, что следует проводить различие при признании и оценке между биологическими активами, предназначенными для продажи в рамках обменной операции, и биологическими активами,

предназначенными для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату. Такой принцип установлен в МСФО ОС 12 «Запасы», утверждающий, что запасы, предназначенные для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату, должны оцениваться по наименьшей из стоимостей: себестоимости или текущей стоимости замещения. В настоящем Стандарте не предлагается на выбор способ оценки по себестоимости, за исключением случая, когда применяется пункт 34. Текущая стоимость замещения определяется как затраты, которые организация должна будет понести для приобретения актива на отчетную дату, которая приблизительно равна справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Соответственно, подход, изложенный в Проекте для обсуждения 36, не был изменен.

BC12. Некоторые респонденты Проекта для обсуждения также выразили сомнение в необходимости отражения в Отчете о финансовых результатах деятельности прибылей и убытков, возникающих в связи с применением оценки по справедливой стоимости в течение процесса трансформации. СМСФО ОС считает, что прибыли и убытки, возникающие в связи с применением оценки по справедливой стоимости, должны отражаться в Отчете о финансовых результатах деятельности, поскольку такой порядок представления отчетности обеспечивает полезной учетной информацией в течение процесса биологической трансформации. Организации могут принимать решение о дополнительном раскрытии информации в целях отражения влияния этих изменений справедливой стоимости, отраженных в отчетности.

Раскрытие информации

BC13. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, будет ли оправдано дополнительное раскрытие информации для отражения специфики общественного сектора, и добавил требования к раскрытию информации, касающиеся:

(a) проведения различий между потребляемыми и плодоносящими (продуктивными) биологическими активами. Это разделение необходимо, поскольку Руководство по государственной финансовой статистике (ГФС) 2001 (РГФС 2001) классифицирует потребляемые активы в качестве запасов, в то время как настоящий Стандарт классифицирует их как биологические активы. Разделение облегчает сверку финансовой отчетности организации, подготовленной в соответствии с МСФО ОС с показателями статистики.

(b) проведения различий между биологическими активами, предназначенными для продажи и предназначенными для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату. СМСФО ОС считает, что это разделение позволит пользователям определять нереализованные прибыли и убытки по биологическим активам, предназначенным для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.

(c) отражения биологических активов, приобретенных путем необменных операций, и биологических активов, предназначенных для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату, в сверке изменений балансовой стоимости биологических активов на начало и конец текущего периода. Это раскрытие требуется для предоставления соответствующей информации о необменных операциях, которые включены в сферу применения настоящего Стандарта.

(d) отдельного раскрытия информации об изменениях справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу по необменным операциям для биологических активов, предназначенных для продажи, и для биологических активов, предназначенных для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату. Важно иметь в виду, что информация о размере прибылей и убытков, связанных с биологическими активами, предназначенными для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату, помогает пользователям финансовой отчетности при оценке стоимости государственных программ.

(e) описания характера и степени ограничений, наложенных на способность организации использовать или продавать биологические активы, как например, общая сумма таких активов и сумма активов, подлежащих ограничению. СМСФО ОС считает, что такое

раскрытие обеспечивает полезной информацией о способности организации продавать сельскохозяйственную продукцию по справедливой стоимости, и, следовательно, об оценке данной продукции.

Переходные положения

BC14. МСФО 41 не содержит переходных положений для первого применения метода начисления. Настоящий Стандарт содержит такие положения для помощи организациям в использовании настоящего Стандарта при первом применении метода начисления.

Иллюстративные примеры

Настоящие примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 27.

В этом разделе приводятся выдержки из Отчетов о финансовых результатах деятельности и Отчетов о финансовом положении, чтобы показать последствия операций, описанных ниже. Эти выдержки не обязательно соответствуют всем требованиям по раскрытию и представлению информации, содержащимся в других стандартах.

Первый пример показывает, как требования о раскрытии информации в соответствии с настоящим Стандартом могут быть использованы на практике организацией, занимающейся молочным животноводством. Настоящий Стандарт рекомендует разделять изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу биологических активов организации на изменения физических характеристик и изменения в ценах. Это разделение отражено в первом примере. Второй пример показывает, как осуществлять разделение изменений физических характеристик и ценовых изменений.

Требования к раскрытию информации

Отчет о финансовом состоянии

Организация XYZ	Примечания	31 декабря, 20X8 Денежная единица (ДЕ)	31 декабря, 20X7 ДЕ
АКТИВЫ			
Краткосрочные активы			
Денежные средства		10,000	10,000
Дебиторская задолженность		88,000	65,000
Запасы		82,950	70,650
Итого краткосрочных активов		**180,950**	**145,650**
Долгосрочные активы			
Плодоносящие (продуктивные) биологические активы			
Молочный скот – зрелый[1]		52,060	47,730
Молочный скот – незрелый[1]		372,990	411,840
Подитог – Плодоносящие (продуктивные) биологические активы	3	425,050	459,570
Основные средства		1,462,650	1,409,800
Итого краткосрочных активов		**1,887,700**	**1,869,370**
Итого активов		**2,068,650**	**2,015,020**
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные обязательства			
Кредиторская задолженность		122,628	150,020
Итого краткосрочных обязательств		**122,628**	**150,020**
ЧИСТЫЕ АКТИВЫ/КАПИТАЛ			
Внесенный капитал		1,000,000	1,000,000
Накопленный профицит		946,022	865,000
Итого чистые активы/ капитал		**1,946,022**	**1,865,000**
Итого чистые активы/ капитал и обязательства		**2,068,650**	**2,015,020**

Отчет о финансовых результатах деятельности

ДЕ

Организация XYZ	Примечания	Год закончившийся 31 декабря, 20X8
Справедливая стоимость произведенного молока		518,240
Прибыль от изменения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу молочного скота, предназначенного для продажи	3	39,930
		558,170
Запасы использованные		(137,523)
Расходы на содержание персонала		(127,283)
Амортизационные отчисления		(15,250)
Прочие операционные расходы		(197,092)
		(477,148)
Прибыль за период		**81,022**

[1] Организация обязана представлять описание биологических активов, проводя различие между потребляемыми и плодоносящими (продуктивными) биологическими активами, а также между предназначенными для продажи и предназначенными для безвозмездного распространения или реализации за символическую плату. Такое раскрытие принимает форму количественной информации, которая может сопровождаться пояснительным описанием. Организации также рекомендуется по мере необходимости, но не обязательно, проводить различие между зрелыми и незрелыми биологическими активами. Организация раскрывает основания проведения любых таких различий. Этот пример показывает раскрытие информации о плодоносящих (продуктивных) биологических активах в Отчете о финансовом положении. Информация, подлежащая раскрытию согласно другим требованиям к раскрытию информации, содержится в пояснительной записке к финансовой отчетности, поскольку это допустимо.

Отчет об изменениях чистых активов/ капитала

	Год закончившийся 31 декабря, 20X8		
	ДЕ	ДЕ	ДЕ
	Внесенный капитал	**Накопленный профицит**	**Всего**
Остаток на 1 января, 20X8	1,000,000	865,000	**1,865,000**
Прибыль за период	-	81,022	**81,022**
Остаток на 31 декабря, 20X8	**1,000,000**	**946,022**	**1,946,022**

Отчет о движении денежных средств[2]

Организация XYZ	**Год закончившийся 31 декабря, 20X8**
	ДЕ
Движение денежных средств по операционной деятельности	
Поступления денежных средств от продажи молока	498,027
Поступления денежных средств от продажи скота	97,913
Денежные средства, уплаченные поставщикам и персоналу	(504,025)
Денежные средства, уплаченные за приобретение скота	(23,815)
Чистый денежный поток по операционной деятельности	**68,100**
Движение денежных средств по инвестиционной деятельности	
Приобретение основных средств	(68,100)
Чистый денежный поток по инвестиционной деятельности	**(68,100)**
Чистый денежный поток	**0**
Остаток денежных средств на начало года	**10,000**
Остаток денежных средств на конец года	**10,000**

Примечания

1. Операционная и основная деятельность

Организация XYZ («Организация») занимается производством молока. По состоянию на 31 декабря, 20X8, Организация имела 419 коров, способных производить молоко (зрелые плодоносящие (продуктивные) активы) и 137 телок, выращиваемых для производства молока в будущем (незрелые плодоносящие (продуктивные) активы). Организация произвела 157 584 кг молока по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу ДЕ 518,240 (справедливая стоимость этой сельскохозяйственной продукции определяется на момент сбора молока (доения)) в году, закончившемся 31 декабря 20X8. Организация не имеет в собственности никаких потребляемых биологических активов.

2. Учетная политика

Крупный рогатый скот молочного направления и молоко

Крупный рогатый скот молочного направления оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Справедливая стоимость крупного рогатого скота определяется на основе рыночных цен на крупный рогатый скот того же возраста, породы и генетических качеств. Молоко первоначально оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на момент доения. Справедливая стоимость молока определяется на основании рыночных цен в регионе.

[2] В настоящем Отчете о движении денежных средств раскрывается информация о движении денежных средств по операционной деятельности с использованием прямого метода. МСФО ОС 2 «Отчет о движении денежных средств» требует, чтобы организации отчитывались о денежных потоках по операционной деятельности, используя прямой или косвенный метод. МСФО ОС 2 приветствует использование прямого метода.

3. Биологические активы

Сверка балансовой стоимости молочного скота	**ДЕ**
Балансовая стоимость по состоянию на 1 января, 20X8	**459,570**
Увеличение стоимости в результате приобретения	26,250
Прибыль от изменения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, связанных с физическими изменениями[3]	15,350
Прибыль от изменения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, связанных с ценовыми изменениями[4]	24,580
Уменьшение стоимости в результате продаж	(100,700)
Балансовая стоимость по состоянию на 31 декабря, 20X8	**425,050**

4. Финансовые стратегии управления рисками

Организация подвержена финансовым рискам, связанным с колебаниями цен на молоко. Организация не ожидает значительного снижения цен на молоко в обозримом будущем и, следовательно, не заключила контракта на производные финансовые инструменты или другие срочные контракты для управления риском снижения цен на молоко. Организация регулярно пересматривает свой прогноз цен на молоко для определения необходимости в активном управлении финансовыми рисками.

Физические и ценовые изменения

В следующем примере проиллюстрировано, как проводить разделение физических и ценовых изменений. Настоящий Стандарт рекомендует, но не требует проводить разделение изменений в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на часть, связанную с физическими изменениями, и часть, связанную с изменениями цен.

[3] Настоящий стандарт рекомендует, но не требует проводить разделение увеличения справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на часть, связанную с физическими изменениями, и часть, связанную с изменениями цен.

[4] См. примечание 3.

По состоянию на 1 января 20X8 в наличии было стадо из десяти голов скота двухлетнего возраста. Одна голова скота в возрасте 2,5 года была приобретена 1 июля 20X8 за 108 ДЕ, и был получен приплод в количестве 1 головы 1 июля 20X8. В течение отчетного периода не было продано и не выбыло ни одной головы скота. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу одной головы скота была следующей:

	ДЕ	**ДЕ**
Животное двухлетнего возраста по состоянию на 1 января 20X8	100	
Новорожденное животное по состоянию на 1 июля 20X8	70	
Животное в возрасте 2,5 -лет по состоянию на 1 июля 20X8	108	
Новорожденное животное по состоянию на 31 декабря 20X8	72	
Животное в возрасте 0,5 лет по состоянию на 31 декабря 20X8	80	
Животное в возрасте 2 лет по состоянию на 31декабря 20X8	105	
Животное в возрасте 2,5 лет по состоянию на 31 декабря 20X8	111	
Животное в возрасте 3 лет по состоянию на 31 декабря 20X8	120	
Справедливая стоимость стада за вычетом расходов на продажу по состоянию на 1 января 20X8 (10 x 100)		1,000
Приобретение скота 1 июля 20X8 (1 x 108)		108
Увеличение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в связи с изменением цен:		
10 × (105 – 100)	50	
1 × (111 – 108)	3	
1 × (72 – 70)	2	55
Увеличение справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу в связи с физическими изменениями:		
10 × (120 – 105)	150	
1 × (120 – 111)	9	
1 × (80 – 72)	8	
1 × 70	70	237
Справедливая стоимость стада за вычетом расходов на продажу по состоянию на 31 декабря 20X8		
11 × 120	1,320	
1 × 80	80	1,400

Сравнение с МСФО 41

В основе МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» лежит МСФО 41 «Сельское хозяйство» (2001), включая поправки, внесенные до 31 декабря 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 27 и МСФО 41 заключаются в следующем:

- определение термина «сельскохозяйственная деятельность» включает операции по распределению биологических активов на безвозмездной основе или их реализации за символическую плату. МСФО 41 не рассматривает такие операции.
- в разделе «Сфера применения» разъясняется, что биологические активы, предназначенные для собственного потребления или предоставления услуг, не рассматриваются в настоящем Стандарте. МСФО 41 не содержит такого разъяснения.
- МСФО 41 содержит требования к учету государственных субсидий, связанных с биологическими активами, оцениваемыми по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. В МСФО ОС 27 не включены требования и рекомендации к учету государственных субсидий, поскольку МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» содержит требования и рекомендации по учету государственных субсидий, связанных с необменными операциями.
- МСФО ОС 27 содержит требования по оценке биологических активов, приобретенных через необменные операции, при первоначальном признании и на каждую отчетную дату.
- настоящий Стандарт содержит дополнительное требование к раскрытию информации о биологических активах, в отношении которых наложены ограничения на способность организации использовать или продавать их.
- настоящий Стандарт содержит требование о проведение разделения между потребляемыми и плодоносящими (продуктивными) биологическими активами, а также между биологическими активами, предназначенными для продажи и предназначенными для распространения на безвозмездной основе или реализации за символическую плату. Такое раскрытие может принимать форму количественной информации, которое может быть дополнено пояснительным описанием. МСФО 41 приветствует, но не требует от организаций представления количественной информации по каждой группе биологических активов, с проведением разделения между потребляемыми и плодоносящими (продуктивными) биологическими активами, либо, при необходимости, между зрелыми и незрелыми биологическими активами.
- настоящий Стандарт содержит переходные положения, касающиеся первого применения метода начисления. МСФО 41 не включает такие переходные положения.
- в некоторых случаях в МСФО ОС 27 используется терминология, отличная от МСФО 41. Наиболее показательными примерами в МСФО ОС 27 являются термины «будущие экономические выгоды и возможность полезного использования», «профицит или дефицит» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентными терминами в МСФО 41 являются: «будущие экономические выгоды», «прибыль или убыток» и «Отчет о совокупном доходе».

МСФО ОС 28—ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и Разъяснения 2 (КРМСФО 2) (IFRIC 2) «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты» Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности, опубликованных Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 32 и КРМСФО (IFRIC) 2 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) (IFAC) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Январь 2010

МСФО ОС 28 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Введение IN1–IN19

Цель 1–2

Сфера применения 3–8

Определения 9–12

Представление информации 13–37

Обязательства и чистые активы/ капитал 13–24

Инструменты с правом обратной продажи 15–16

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на организацию обязательство по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только в случае ликвидации 17–18

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на организацию обязательство по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только в случае ликвидации 19–20

Отсутствие договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива 21–24

Расчет собственными долевыми инструментами организации 25–29

Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий 30

Варианты расчетов 31–32

Комбинированные финансовые инструменты 33–37

Собственные акции, выкупленные у акционеров 38–39

Проценты, дивиденды или аналогичные выплаты, убытки и прибыли40–46

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства 47–55

Переходные положения 56–58

Дата вступления в силу 59–61

Отмена и замещение МСФО ОС 15 (2001) 62

Приложение A: Руководство по применению

Приложение B: Доли участников в кооперативных организациях и аналогичные инструменты

Приложение C: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 32

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 28, «Финансовые инструменты: представление информации» изложен в параграфах 1–62. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 28 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора. В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения в учетной политике является МСФО ОС 3 – «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

Введение

IN1. Международный стандарт финансовой отчетности в общественном секторе (МСФО ОС) 28 «Финансовые инструменты: представление информации» заменяет МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» (изданный в декабре 2001 года), и предназначен для применения при составлении годовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2013 года. Рекомендуется более раннее применение настоящего Стандарта одновременно с МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Причины замены МСФО ОС 15

IN2. Совет по международным стандартам финансовой отчетности в общественном секторе (СМСФО ОС) заменил МСФО ОС 15 в соответствии со своей стратегией сближения стандартов учета в общественном секторе, насколько это возможно, с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). При разработке стандарта по представлению информации о финансовых инструментах СМСФО ОС в первую очередь основывался на МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (изданный в 2003 году) с учетом изменений от 31 декабря 2008 года и на Разъяснении 2 (КРМФО) «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты». Изменения, внесенные в МСФО 32 до 31 декабря 2008 года, были учтены, за исключением изменений, внесенных в МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» в сентябре 2007 года.

IN3. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС отходил от положений МСФО 32 только в случаях существования специфических условий общественного сектора; подобные расхождения указаны в разделе Сравнение с МСФО 32.

Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

IN4. Основные изменения по сравнению с МСФО ОС 15 описаны ниже.

Общие положения

IN5. МСФО ОС 28 не содержит требования по раскрытию информации о финансовых инструментах. Требования по раскрытию информации по финансовым инструментам включены в МСФО ОС 30.

IN6. Руководство по применению включено в МСФО ОС 28 в качестве приложения, которое является неотъемлемой частью настоящего Стандарта. Руководство по применению содержит разъяснения определенных положений Стандарта в отношении правил, включенных в основной текст МСФО ОС 28. В приложении к настоящему Стандарту представлено Руководство по применению правил настоящего Стандарта, связанных с долями участников в кооперативных организациях и аналогичными инструментами. Данное Руководство основано на Разъяснении КРМФО 2 и является неотъемлемой частью настоящего Стандарта.

IN7. Дополнительные иллюстративные примеры также представлены в качестве приложения к МСФО ОС 28. Однако эти иллюстративные примеры носят рекомендательный характер и дополняют, а не являются частью МСФО ОС 28.

Сфера применения

IN8. Сфера применения была изменена следующим образом:

- Из сферы применения МСФО ОС 28 исключены только те доли участия в контролируемых организациях, совместной деятельности, ассоциированных организациях, которые оцениваются в отдельной финансовой отчетности организации с использованием метода учета по себестоимости или метода долевого участия. Тем не менее, производные инструменты, связанные с долями участия в контролируемых организациях, совместной деятельности, ассоциированных организациях, входят в сферу применения МСФО ОС 28.
- Договоры страхования не включены в сферу применения МСФО ОС 28, за исключением:
  - Производных инструментов, встроенных в договоры страхования, если МСФО ОС 29 предусматривает раздельное ведение их учета.

– Договоров финансовой гарантии, выданных организацией, принявшей решение не признавать и не оценивать такие договоры согласно соответствующему международному или национальному стандарту, в котором рассматриваются договоры страхования.

– Определенных элементов договоров страхования, содержащих право дискреционного участия, в том числе любые производные инструменты, встроенные в такие договоры.

Организациям разрешается применять настоящий Стандарт к договорам, составленным в форме договоров страхования, которые предусматривают передачу финансовых рисков.

- Операции, предполагающие платежи, основанные на стоимости акций, исключены из сферы применения МСФО ОС 29, за исключением:

  – Таких договоров купли-продажи нефинансовых инструментов, по которым может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры представляли собой финансовые инструменты, кроме тех договоров, которые были заключены и продолжают действовать с целью получения или поставки нефинансового инструмента в соответствии с ожидаемыми потребностями организации по закупке, продаже или использованию инструмента; и

  – Собственные акции, выкупленные у акционеров, проданные, выпущенные или погашенные.

Основное правило

IN9. В результате, когда эмитент определяет, является ли финансовый инструмент финансовым обязательством или долевым инструментом, инструмент будет являться долевым инструментом лишь тогда, когда оба условия (а) и (б) будут выполнены.

(a) инструмент не содержит никаких договорных обязательств:

(i) по передаче денежных средств или другого финансового актива другой организации; или

(ii) по обмену финансовыми активами или финансовым обязательствами с другой организацией на условиях, которые являются потенциально невыгодными для эмитента.

(b) если инструмент будет или может быть оплачен собственными долевыми инструменты организации, то он является:

(i) непроизводным инструментом, который не включает обязательств эмитента по поставке нефиксированного количества его собственных долевых инструментов; или

(ii) производным инструментом, который будет погашен эмитентом путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов. Для этой цели собственные долевые инструменты организации не должны включать финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицированные как долевые инструменты, и инструменты, налагающие на организацию обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только при ее ликвидации и классифицированные как долевые инструменты, или собственные долевые инструменты организации, которые сами по себе являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов организации в будущем.

IN10. В дополнение к этому, если у эмитента существует обязанность приобретать собственные акции за денежные средства или другой финансовый актив, то также существует обязательство на сумму, которую эмитент обязан заплатить.

IN11. Определения финансового актива и финансового обязательства, а также описание долевого инструмента были изменены в соответствии с данным правилом.

Классификация договоров, расчет по которым производится собственными долевыми инструментами организации

IN12. Классификация производных или непроизводных инструментов, индексированных или оплаченных собственными долевыми инструментами организации, разъяснена в соответствии с правилом, указанным выше в параграфе IN9. В частности, если организация использует собственные долевые инструменты в качестве «валюты» в договоре на получение или поставку нефиксированного количества акций, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, цены на товары), то такой договор является не долевым инструментом, а финансовым активом или финансовым обязательством.

Инструменты с правом обратной продажи

IN13. Финансовый инструмент, который дает держателю право продать его обратно эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда инструмент имеет особые характеристики. В случаях, когда у инструмента с правом обратной продажи имеются особые характеристики, такой инструмент должен рассматриваться как долевой инструмент, а не как финансовый актив или финансовое обязательство.

Обязательства, возникающие при ликвидации

IN14. Некоторые инструменты налагают на организацию обязательство по передаче пропорциональной доли ее чистых активов другой стороне только при ликвидации. В определенных случаях такие инструменты классифицируются как долевые инструменты, а не финансовые обязательства.

Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий

IN15. Финансовый инструмент является финансовом обязательством, если способ его погашения зависит от наступления или ненаступления событий в неопределенном будущем или от результатов неопределенных обстоятельств, которые неподконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента. Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий, не должны приниматься во внимание в случае ликвидации или при условии, что они не являются реализуемыми.

Варианты расчетов

IN16. Производный инструмент является финансовым активом или финансовым обязательством, если он предоставляет одной из сторон возможность выбора способа его погашения, кроме случаев, когда все альтернативные варианты расчета приведут к тому, что такой инструмент будет классифицирован как долевой.

Оценка компонентов комбинированного финансового инструмента при первоначальном признании

IN17. Ранее МСФО ОС 15 позволял организациям оценивать компонент обязательств комбинированного финансового инструмента при его первоначальном признании либо по стоимости, оставшейся после выделения компонента капитала, либо с помощью метода соотносительной справедливой стоимости. МСФО ОС 28 предписывает, чтобы все компоненты активов и обязательств были предварительно выделены, а остаточная сумма представляла собой сумму, приходящуюся на компонент чистых активов/ капитала. Такие требования по выделению компонентов комбинированного финансового инструмента соответствуют и определению долевого инструмента как остаточной суммы, и требованиям к оценке согласно МСФО ОС 29.

Собственные акции, выкупленные у акционеров

IN18. Собственные акции, выкупленные у акционеров, возникают тогда, когда организация выкупает собственные долевые инструменты. МСФО ОС 28 разъясняет, что приобретение или последующая перепродажа организацией собственных долевых инструментов не приводит к получению организацией прибыли или убытка. Скорее, это представляет собой передачу долевых инструментов держателями, которые отказались от своей доли участия в капитале, тем держателям, которые продолжают владеть долевыми инструментами.

Проценты, дивиденды или аналогичные выплаты, убытки и прибыли

IN19. Транзакционые издержки, являющиеся необходимой частью завершения сделок по чистым активам/ капиталу, учитываются как часть этой сделки и вычитаются из суммы чистых активов/ капитала.

Цель

1. Цель настоящего Стандарта - установить правила для представления информации о финансовых инструментах в качестве обязательств или чистых активов/ капитала, а также для проведения взаимозачета финансовых активов и финансовых обязательств. Этот Стандарт применяется при классификации с позиции эмитента финансовых инструментов в категории финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов; при классификации относящихся к ним процентов, дивидендов или аналогичных выплат, убытков и прибылей; а также условий, при которых финансовые активы и финансовые обязательства подлежат взаимозачету.

2. Правила, изложенные в настоящем Стандарте, дополняют принципы признания и оценки финансовых активов и финансовых обязательств, изложенные в МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка», а также правила раскрытия информации о них, изложенные в МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения (см. также параграфы AG3–AG9)

3. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт ко всем видам финансовых инструментов, за исключением:**

   (a) **тех долей участия в контролируемых, ассоциированных организациях или совместной деятельности, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» или МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». Однако в некоторых случаях МСФО ОС 6, МСФО ОС 7, или МСФО ОС 8 разрешают организации отражать вложения в контролируемые, ассоциированные организации или совместную деятельность, используя МСФО ОС 29; в таких случаях организации должны применять требования настоящего Стандарта. Организации также должны применять настоящий Стандарт ко всем производным инструментам, связанным с вложениями в контролируемые, ассоциированные организации или совместную деятельность.**

   (b) **прав и обязанностей работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам».**

   (c) **обязательств, вытекающих из договоров страхования. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к:**

      (i) **производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО ОС 29 требует их отдельного отражения; и**

      (ii) **договорам финансовой гарантии, если эмитент применяет МСФО ОС 29 при признании и оценке этих договоров, но должен применять соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются договоры страхования, если эмитент выбрал применение этого стандарта при признании и оценке таких договоров.**

   В дополнение к подпунктам (i) и (ii) выше, организация может применять настоящий Стандарт к договорам страхования, которые предусматривают передачу финансовых рисков.

   (d) **финансовых инструментов, находящихся в сфере применения соответствующего международного или национального стандарта финансовой отчетности, в котором рассматриваются договоры страхования, в связи с тем, что они содержат признаки дискреционного участия. Эмитент таких инструментов освобождается от применения к подобным признакам положений параграфов 13–37 и AG49-AG60 настоящего Стандарта в отношении различия между финансовыми обязательствами и долевыми инструментами. Однако к этим инструментам должны применяться все другие требования настоящего Стандарта. Помимо этого, настоящий Стандарт применяется к производным инструментам, встроенным в эти финансовые инструменты (см. МСФО ОС 29).**

   (e) **финансовых инструментов, договоров и обязательств, возникающих по операциям, предполагающим платежи, основанные на стоимости акций, к которым применяется**

соответствующий международный или национальный стандарт, рассматривающие платежи, основанные на стоимости акций, за исключением:

(i) **договоров, входящих в сферу применения параграфов 4–6 настоящего Стандарта, к которым применяется настоящий Стандарт; или**

(ii) **параграфов 38 и 39 настоящего Стандарта, которые должны применяться к выкупленным у акционеров собственным акциям, приобретенным, проданным, выпущенным или аннулированным в связи с планами вознаграждений работников опционами на акции, акциями, и всеми другими соглашениями о выплатах, основанных на стоимости акций.**

4. **Настоящий Стандарт должен применяться к таким договорам купли-продажи нефинансовых инструментов, по которым может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, как если бы эти договоры представляли собой финансовые инструменты, за исключением тех договоров, которые были заключены и продолжают действовать с целью получения или поставки нефинансового инструмента в соответствии с ожидаемыми потребностями организации по покупке, продаже или использованию инструмента.**

5. Существуют различные способы исполнения договоров купли-продажи нефинансовых инструментов, когда может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами. Они включают следующее, если:

(a) условия договора разрешают любой стороне погасить задолженность путем проведения нетто-расчета денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовых инструментов;

(b) возможность нетто-расчета денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами четко не определена условиями договора, однако у организации существует практика исполнения аналогичных договоров путем проведения нетто-расчета денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами (либо с контрагентом путем заключения договоров с условием взаимозачета, либо путем продажи договора до срока его исполнения или до истечения срока действия);

(c) по аналогичным договорам у организации существует практика сделок с поставкой базисного актива и его продажей в течение короткого периода после поставки с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской маржи; и

(d) нефинансовый инструмент, являющийся предметом договора, может быть быстро конвертирован в денежные средства.

Договор, к которому применяются подпункты (b) или (c), не заключается с целью получения или поставки нефинансового инструмента в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании и, следовательно, находится в сфере применения настоящего Стандарта. Другие договоры, к которым применяется параграф 4, рассматриваются с тем, чтобы определить, были ли они заключены и исполняются ли с целью получения или поставки нефинансового инструмента в соответствии с ожидаемыми потребностями организации по покупке, продаже или использовании и, следовательно, находятся ли они в сфере применения настоящего Стандарта.

6. Выпущенный опцион на покупку или продажу нефинансового инструмента, по которому может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с параграфами 5(a) или (d), находится в сфере применения настоящего Стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового инструмента в соответствии с ожидаемыми потребностями организации в закупках, продажах или использовании.

7. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

8. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения (см. также параграфы AG10–AG48)

9. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

Долевой инструмент – любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, остающихся после вычета всех ее обязательств.

Финансовый инструмент – любой договор, в результате которого возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой.

Финансовый актив – любой актив, являющийся:

(a) **денежными средствами;**

(b) **долевым инструментом другой организации;**

(c) **правом по договору:**

(i) **на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации; или**

(ii) **на обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или**

(d) **договором, расчет по которому будет или может быть произведен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся:**

(i) **непроизводным инструментом, по которому организация получит или может быть обязана получить нефиксированное количество собственных долевых инструментов; или**

(ii) **производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен иначе, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов. Для этих целей собственные долевые инструменты не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, налагающие на организацию обязательство по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, которые являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.**

Финансовое обязательство - любое обязательство, являющееся:

(a) **обязательством по договору:**

(i) **по передаче денежных средств или иного финансового актива другой организации; или**

(ii) **по обмену финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для организации; или**

(b) **договором, расчет по которому будет или может быть произведен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся:**

(i) **непроизводным инструментом, по которому организация предоставляет или может быть обязана передать нефиксированное количество собственных долевых инструментов; или**

(ii) **производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть произведены иначе, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов организации. Для этих целей собственные долевые**

инструменты организации не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, налагающие на организацию обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем.

В качестве исключения инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он обладает всеми характеристиками и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18.

<u>Инструмент с правом обратной продажи</u> - финансовый инструмент, который дает право держателю продать его обратно эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив и который автоматически переходит обратно к эмитенту при возникновении события в неопределенном будущем или в случае смерти или ухода на пенсию держателя инструмента.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

10. Следующие термины определены в параграфе 10 МСФО ОС 29 и используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в МСФО ОС 29.

- Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства;
- Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;
- Прекращение признания;
- Производный инструмент;
- Метод эффективной процентной ставки;
- Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита;
- Договор финансовой гарантии;
- Твердое соглашение;
- Прогнозируемая сделка;
- Эффективность хеджирования;
- Объект хеджирования;
- Инструмент хеджирования;
- Инвестиции, удерживаемые до погашения;
- Займы и дебиторская задолженность;
- Стандартная сделка купли-продажи; и
- Транзакционные издержки.

11. В настоящем Стандарте термины «договор» и «договорный» относятся к соглашению между двумя или более сторонами, имеющему четкие экономические последствия, избежать которые стороны практически (или совсем) не имеют возможности, как правило, потому, что закон предусматривает принудительное исполнение такого соглашения в судебном порядке. Договоры, и, соответственно, финансовые инструменты, могут иметь разные формы и оформление в письменном виде не является обязательным.

12. В настоящем Стандарте термин «организация» относится к организациям общественного сектора, физическим лицам, товариществам, акционерным обществам, доверительным фондам.

Представление информации

Обязательства и чистые активы/ капитал (см. также параграфы AG49–AG54)

13. **Эмитент финансового инструмента должен при первоначальном признании классифицировать этот инструмент или его компоненты как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент, в соответствии с содержанием договорного соглашения и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.**

14. Если эмитент использует определения из параграфа 9 для того, чтобы выявить, является ли финансовый инструмент долевым инструментом, или финансовым обязательством, то такой инструмент будет являться долевым инструментом лишь тогда, когда оба условия (a) и (b), указанные ниже, будут соблюдаться:

    (a) Инструмент не содержит никаких договорных обязательств:

        (i) по передаче денежных средств или иного финансового актива другой организации; или

        (ii) по обмену финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для эмитента.

    (b) Если расчет по инструменту будет или может быть произведен путем поставки собственных долевых инструментов организации, то он является:

        (i) Непроизводным финансовым инструментом, который не включает договорные обязательства эмитента по поставке нефиксированного количества его собственных долевых инструментов; или

        (ii) Производным финансовым инструментом, расчет по которому будет произведен эмитентом только путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество его собственных долевых инструментов. Для этого собственные долевые инструменты организации не включают инструменты, которые имеют все характеристики и удовлетворяют всем условиям, изложенным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18, или инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов организации в будущем.

    Договорное обязательство, включая обязательство, возникающее из производного финансового инструмента, которое приведет или может привести к получению или поставке собственных долевых инструментов эмитента в будущем, но которое не удовлетворяет указанным выше условиям (a) и (b), не является долевым инструментом. В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, изложенным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18.

Инструменты с правом обратной продажи

15. Финансовый инструмент с правом обратной продажи включает договорное обязательство эмитента выкупить или погасить данный инструмент денежными средствами или другим финансовым активом при исполнении опциона на продажу. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, включающий такое договорное обязательство, классифицируется как долевой инструмент, если у него присутствуют все следующие характеристики:

    (a) Инструмент предоставляет держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по ее активам. Пропорциональная доля определяется путем:

        (i) деления стоимости чистых активов организации при ее ликвидации на равнозначные доли; и

        (ii) умножения данной суммы на количество долей, имеющихся у держателя финансового инструмента.

(b) Инструмент принадлежит к классу инструментов, имеющих подчиненный (субординированный) статус по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс по инструменту:

(i) не имеется никакого приоритета над другими правами требования активов организации при ее ликвидации; и

(ii) отсутствует необходимость конвертации в другой инструмент до включения в класс инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем другим классам инструментов.

(c) Все финансовые инструменты класса, имеющего субординированный статус по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют одинаковые характеристики. Например, они должны все включать право обратной продажи, и используемая формула или иной метод расчета цены выкупа или погашения должна быть одной и той же для всех инструментов этого класса.

(d) Помимо договорного обязательства эмитента выкупить или погасить инструмент денежными средствами или другим финансовым активом, данный инструмент не содержит никакого иного договорного обязательства по поставке денежных средств или иного финансового актива другой организации, или по обмену финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для организации; данный инструмент не является договором, который будет или может быть погашен за счет собственных долевых инструментов организации, как указано в подпункте (b) определения финансового обязательства.

(e) Общие ожидаемые денежные потоки, связанные с инструментом в течение срока его действия, основываются в значительной степени на профиците или дефиците, изменениях в признанных чистых активах или изменениях в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации в течение срока действия инструмента (за исключением всех последствий, к которым приводит данный инструмент).

16. Помимо наличия всех вышеперечисленных характеристик, для классификации инструмента в качестве долевого у эмитента не должно быть никакого другого финансового инструмента или договора, предполагающего наличие:

(a) общих денежных потоков, которые в значительной степени основываются на профиците или дефиците, изменениях в признанных чистых активах или изменениях в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (за исключением всех последствий, к которым приводит данный инструмент или договор); и

(b) последствий значительного ограничения или установления фиксированного остаточного возмещения для держателей инструментов с правом обратной продажи.

Для выполнения данных условий организация не должна учитывать нефинансовые договоры с держателем инструмента, описанные в параграфе 15, предусматривающие сроки и условия в договоре, подобные срокам и условиям в аналогичном договоре, который мог быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может установить, соблюдается ли данное условие, то она не должна классифицировать инструмент с правом обратной продажи как долевой инструмент.

Инструменты или компоненты инструментов, налагающие на организацию обязательство по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только в случае ликвидации

17. Некоторые финансовые инструменты включают договорное обязательство организации-эмитента по передаче другой организации пропорциональной доли своих чистых активов только в случае ликвидации. Данное обязательство возникает в силу того, что вероятность ликвидации высока и находится вне контроля организации (например, организация с ограниченным сроком деятельности) или вероятность ликвидации невысока, и держателю инструмента предоставляется выбор. В качестве исключения к определению финансового обязательства, инструмент, который включает такое обязательство, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет следующие характеристики:

(a) предоставляет держателю право на пропорциональную долю чистых активов организации в случае ее ликвидации. Чистые активы организации – это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по ее активам. Пропорциональная доля определяется путем:

(i) деления стоимости чистых активов организации при ее ликвидации на равнозначные доли; и

(ii) умножения данной суммы на количество долей, имеющихся у держателя финансового инструмента.

(b) инструмент принадлежит к классу инструментов, имеющих подчиненный (субординированный) статус по отношению ко всем другим классам инструментов. Для включения в такой класс по инструменту:

(i) не имеется никакого приоритета над другими правами требования активов организации при ее ликвидации, и

(ii) Отсутствует необходимость конвертации в другой инструмент до включения в класс инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем другим классам инструментов.

(c) все финансовые инструменты класса инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем другим классам, должны иметь одинаковые договорные обязательства организации-эмитента по передаче пропорциональной доли ее чистых активов в случае ликвидации.

18. Помимо наличия всех вышеперечисленных характеристик, для классификации инструмента в качестве долевого у эмитента не должно быть никакого другого финансового инструмента или договора, имеющего:

(a) общие денежные потоки, которые в значительной степени основываются на профиците или дефиците, изменениях в признанных чистых активах или изменениях в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации (за исключением всех последствий, к которым приводит данный инструмент или договор); и

(b) последствия значительного ограничения или установления фиксированного остаточного возмещения для держателей инструментов с правом обратной продажи.

Для выполнения данных условий организация не должна учитывать нефинансовые договоры с держателем инструмента, описанные в параграфе 17, предусматривающие сроки и условия в договоре, подобные срокам и условиям в аналогичном договоре, который мог быть заключен между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом. Если организация не может установить, соблюдается ли данное условие, то она не должна классифицировать данный инструмент как долевой.

Реклассификация инструментов с правом обратной продажи и инструментов, налагающих на организацию обязательство по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только в случае ликвидации

19. Организация должна классифицировать финансовый инструмент в качестве долевого инструмента в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18 с момента, когда инструмент будет иметь все характеристики и удовлетворять всем условиям, указанным в данных параграфах. Организация должна реклассифицировать финансовый инструмент с момента, когда инструмент прекращает обладать всеми характеристиками или удовлетворять всем условиям, указанным в данных параграфах. Например, если организация погашает все свои выпущенные инструменты без права обратной продажи, а все инструменты с правом обратной продажи, оставшиеся в обращении, обладают всеми характеристиками и удовлетворяют всем условиям, указанным в параграфах 15 и 16, то организация должна реклассифицировать данные инструменты с правом обратной продажи в качестве долевых инструментов с момента, когда она погасила все инструменты без права обратной продажи.

20. Организация должна отражать реклассификацию инструмента в соответствии с параграфом 19 следующим образом:

(a) организация должна реклассифицировать долевой инструмент в качестве финансового обязательства с момента, когда инструмент прекращает обладать всеми характеристиками

или удовлетворять всем условиям, указанным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18. Финансовое обязательство должно оцениваться по справедливой стоимости инструмента на дату реклассификации. Организация должна признать в составе чистых активов/ капитале все суммы разниц между балансовой стоимостью долевого инструмента и справедливой стоимостью финансового обязательства на дату реклассификации.

(b) организация должна реклассифицировать финансовое обязательство как долевой инструмент с момента, когда инструмент будет иметь все характеристики и удовлетворять всем условиям, указанным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18. Долевой инструмент должен оцениваться по балансовой стоимости финансового обязательства на дату реклассификации.

Отсутствие договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива (параграф 14(а))

21. За исключением условий, указанных в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18, важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие в договоре обязательства у одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) поставить денежные средства или иной финансовый актив другой стороне (держателю) или совершить обмен финансовыми активами или финансовыми обязательствами с держателем на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Несмотря на то, что держатель долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли объявленных дивидендов или подобных им выплат или выплат из чистых активов/ капитала, у эмитента отсутствует договорное обязательство осуществлять такие выплаты, поскольку невозможно потребовать от него передачи денежных средств или иного финансового актива другой стороне.

22. Классификация финансового инструмента в Отчете о финансовом положении организации определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание и юридическая форма, как правило, соответствуют друг другу, но не всегда. Некоторые финансовые инструменты имеют юридическую форму долевых инструментов, но по своему экономическому содержанию являются обязательствами, а другие могут сочетать характеристики, связанные как с долевыми инструментами, так и с финансовыми обязательствами. Например:

(a) привилегированная акция, предусматривающая обязательное погашение эмитентом по фиксированной или изменяемой цене на фиксированную или устанавливаемую будущую дату, или предоставляющая держателю право требовать от эмитента погашения инструмента на определенную дату или после нее по фиксированной или изменяемой цене, является финансовым обязательством;

(b) финансовый инструмент, дающий его держателю право обратной продажи инструмента эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18. Финансовый инструмент является финансовым обязательством даже тогда, когда сумма денежных средств или стоимость иного финансового актива определяется на основе индекса или другого фактора, который может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права обратной продажи инструмента эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи попадает под определение финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18. Например, открытые паевые фонды, доверительные паевые фонды, товарищества и некоторые кооперативные организации могут предоставить своим пайщикам или участникам право выкупить свои доли у эмитента в любое время в обмен на денежные средства, что приводит к классификации долей пайщиков или участников в качестве финансовых обязательств, за исключением инструментов, классифицируемых в качестве долевых инструментов в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18. Однако классификация инструмента в качестве финансового обязательства не запрещает использование таких словосочетаний, как «стоимость чистых активов, относящихся к пайщикам» и «изменение в стоимости чистых активов, относящихся к пайщикам» во всей финансовой отчетности организации, у которой отсутствуют внесенные чистые активы/ капитал (например,

некоторые открытые паевые и доверительные паевые фонды, см. Иллюстративный пример 7), или раскрытия дополнительной информации, показывающей, что совокупная доля участников включает такие элементы, как резервы, соответствующие определению чистых активов/ капитала, и инструменты с правом обратной продажи, не соответствующие данному определению (см. Иллюстративный пример 8).

23. Если у организации нет безусловного права избежать поставки денежных средств или иного финансового актива для погашения договорных обязательств, то такое обязательство попадает под определение финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых в качестве долевых инструментов в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18. Например:

(a) ограничение возможности организации исполнить договорное обязательство, такое, как отсутствие доступа к иностранной валюте или необходимость получить разрешение от регулирующих органов на осуществление выплат, не освобождает организацию от его договорных обязательств и не отменяет договорного права держателя по данному инструменту;

(b) договорное обязательство, зависящее от того, воспользуется ли другая сторона своим правом на погашение, является финансовым обязательством, так как организация не имеет безусловного права избежать поставки денежных средств или иного финансового актива.

24. Финансовый инструмент, который явным образом не предполагает наличие договорного обязательства по поставке денежных средств или иного финансового актива, может устанавливать его косвенно с помощью сроков и условий. Например:

(a) финансовый инструмент может содержать нефинансовое обязательство, которое должно быть исполнено лишь тогда, когда организация будет не в состоянии осуществить выплаты или погасить инструмент. Если организация сможет избежать поставки денежных средств или иного финансового актива только путем погашения нефинансового обязательства, то такой финансовый инструмент является финансовым обязательством.

(b) финансовый инструмент является финансовым обязательством, если в нем предусмотрено, что организация при его погашении поставит:

(i) денежные средства или иной финансовый актив; или

(ii) собственные акции, стоимость которых будет значительно превышать сумму денежных средств или стоимость иного финансового актива.

Несмотря на то, что у организации нет явно выраженного договорного обязательства по поставке денежных средств или иного финансового актива, стоимость альтернативного погашения акциями такая же, как при погашении денежными средствами. В любом случае, держателю, по существу, гарантировано получение суммы, которая, по меньшей мере, равна сумме, погашаемой денежными средствами (см. параграф 25).

Расчет собственными долевыми инструментами организации (параграф14(b))

25. Договор не является долевым инструментом только потому, что он может привести к получению или поставке собственных долевых инструментов организации. У организации может быть обусловленное договором право или обязательство на получение или поставку собственных акций или других долевых инструментов в количестве, которое меняется таким образом, что справедливая стоимость собственных долевых инструментов организации, подлежащих получению или передаче, равна сумме обусловленного договором права или обязательства. Такое обусловленное договором право или обязательство может предусматривать фиксированную сумму или сумму, меняющуюся частично или полностью, в зависимости от изменений переменой, отличной от рыночной стоимости собственных долевых инструментов организации (например, процентная ставка, цены на товары или финансовые инструменты). Двумя примерами таких договоров являются: (a) договор на поставку такого количества собственных долевых инструментов организации, которое равно по стоимости 100 ДЕ, и (b) договор на поставку такого количества собственных долевых инструментов организации, стоимость которых равна стоимости 100 баррелей нефти. Подобный договор является финансовым обязательством организации, даже если организация должна или может исполнить его путем поставки собственных долевых инструментов. Он не является долевым инструментом, так как организация использует нефиксированное количество собственных долевых инструментов в качестве средства исполнения

договора. Следовательно, договор не удостоверяет право на остаточную долю активов организации, остающихся после вычета всех его обязательств.

26. За исключением условий, указанных в параграфе 27, договор, который будет исполнен 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, дающий другой стороне право приобрести фиксированное количество акций организации по фиксированной стоимости или облигаций 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 стоимость иных финансовых активов, подлежащих оплате или получению, или количество долевых инструментов, подлежащих получению или поставке, при погашении по данному договору, не препятствуют классификации договора как долевого инструмента. Все полученное вознаграждение (например, премия, полученная за выпущенный опцион или варрант на собственные акции организации) непосредственно прибавляется к стоимости чистых активов/ капитала. Все выплаченное вознаграждение (например, премия, выплаченная за приобретенный опцион) подлежит вычету непосредственно из стоимости чистых активов/ капитала. Изменения в справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

27. Если собственные долевые инструменты организации, подлежащие получению или передаче организацией при погашении договора, являются финансовыми инструментами с правом обратной продажи, которые соответствуют всем характеристикам и удовлетворяют всем условиям, указанным в параграфах 15 и 16, или инструментами, налагающими на организацию обязательство передать другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ее ликвидации, которые соответствуют всем характеристикам и удовлетворяют всем условиям, указанным в параграфах 17 и 18, то такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством. Эти условия включают договор, который будет погашен организацией путем получения или передачи фиксированного количества ее собственных долевых инструментов в обмен на фиксированную сумму денежных средств или иного финансового актива.

28. За исключением условий, указанных в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18, договор, который содержит обязательство организации приобрести собственные долевые инструменты в обмен на денежные средства или иной финансовый актив, приводит к возникновению финансового обязательства, стоимость которого равна дисконтированной стоимости исполнения данного договора (например, дисконтированной стоимости цены исполнения форвардного договора РЕПО, цене исполнения опциона или иной сумме погашения). Это справедливо даже в том случае, если сам договор является долевым инструментом. Один из примеров – обязательство организации приобрести собственные долевые инструменты за денежные средства по форвардному договору. Если финансовое обязательство изначально признается в соответствии с МСФО ОС 29, его справедливая стоимость (дисконтированная стоимость суммы погашения) подлежит исключению из состава чистых активов/ капитала. Впоследствии финансовое обязательство оценивается в соответствии с МСФО ОС 29. Если срок действия договора истекает, а поставка не осуществлена, то балансовая стоимость финансового обязательства подлежит включению в состав чистых активов/ капитала. Договорное обязательство организации приобрести собственные долевые инструменты приводит к образованию финансового обязательства в сумме дисконтированной стоимости его погашения, даже если данное обязательство на покупку зависит от того, осуществит ли другая сторона свое право требовать погашения (например, выпущенный опцион на продажу, дающий другой стороне право продать организации ее собственные долевые инструменты по фиксированной цене).

29. Договор, расчеты по которому осуществляются организацией путем поставки или получения фиксированного количества собственных долевых инструментов в обмен на нефиксированное количество денежных средств или иного финансового актива, является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является договор на поставку организацией 100 единиц собственных долевых инструментов в обмен на сумму денежных средств, равную стоимости 100 баррелей нефти.

Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий[5]

30. Финансовый инструмент может предусматривать передачу организацией денежных средств или иного финансового актива, или погашение иным способом, характерным для финансовых обязательств, в случае наступления или ненаступления событий в неопределенном будущем (или событий, чей исход не определен), которые неподконтрольны ни эмитенту, ни держателю инструмента, таких как, например, изменение фондового индекса, индекса потребительских цен, процентной ставки, требований налогового законодательства или будущей выручки эмитента, профицита или дефицита или соотношения заемного и собственного капитала. У эмитента такого инструмента нет безусловного права избежать поставки денежных средств или иного финансового актива (или погашения его другим способом, характерным для финансового обязательства). Следовательно, этот инструмент является финансовым обязательством эмитента, за исключением случаев, когда:

(a) часть положений договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий, согласно которым может потребоваться расчет денежными средствами или иным финансовым активом (или погашение иным способом, характерным для финансовых обязательств), не является реализуемой;

(b) у эмитента такого инструмента могут потребовать погашения с помощью денежных средств или иных финансовых активов (или погашения иным способом, характерным для финансовых обязательств) только в случае ликвидации эмитента; или

(c) инструмент соответствует всем характеристикам и удовлетворяет всем условиям, указанным в параграфах 15 и 16.

Варианты расчетов

31. **Если производный финансовый инструмент предоставляет одной стороне выбор способа расчетов по нему (например, эмитент или держатель могут выбрать нетто-расчет денежными средствами или путем обмена акций на денежные средства), то он является финансовым активом или финансовым обязательством, за исключением случаев, когда все альтернативные варианты расчетов приведут к тому, что такой инструмент будет классифицирован как долевой.**

32. Примером производного финансового инструмента с вариантами расчетов по нему, который является финансовым обязательством, будет опцион на акции, нетто-расчет по которому в зависимости от выбора эмитента может быть произведен денежными средствами или путем обмена собственных акций на денежные средства. Аналогичным образом некоторые договоры купли-продажи нефинансовых инструментов в обмен на собственные долевые инструменты организации входят в сферу применения настоящего Стандарта, так как расчет по ним может быть произведен путем поставки нефинансового инструмента или путем нетто-расчета денежными средствами или другим финансовым инструментом (см. параграфы 4-6). Такие договоры являются финансовыми активами или финансовыми обязательствами, но не долевыми инструментами.

Комбинированные финансовые инструменты (см. также параграфы AG55–AG60 и Иллюстративные примеры 9–12)

33. Эмитент непроизводного финансового инструмента должен проанализировать условия финансового инструмента с целью определения того, содержит ли он и компонент обязательства, и компонент чистых активов/ капитала. Такие компоненты должны классифицироваться раздельно в качестве финансовых обязательств, финансовых активов или долевых инструментов в соответствии с параграфом 13.

[5] В английском оригинале текста употребляется выражение «Contingent Settlement Provisions». Слово «provisions» имеет различные значения, в переводе на русский язык звучащие как: запасы, резервы или положения, условия в договоре (документе). В МСФО ОС есть стандарт «Provisions, contingent liabilities and contingent assets», в переводе на русский язык – «Резервы, условные обязательства и условные активы». Чаще всего в международных стандартах финансовой отчетности слово «provisions» употребляется в значении «резервы». Слово «contingent» буквально переводится как «условный». Существует перевод выражения «contingent settlement provisions» как «оценочные резервы по условному погашению». Но в тексте параграфа прямо написано о положениях договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления или ненаступления некоторых событий. Параграф позволяет осуществить классификацию финансового инструмента в качестве либо долевого финансового инструмента, либо финансового обязательства. Из всего вышесказанного следует, что название данного подраздела необходимо переводить как «Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий».

34. Организация признает раздельно компоненты финансового инструмента, который (a) создает финансовые обязательства для организации и (b) предоставляет держателю инструмента опцион на его конвертацию в долевой инструмент организации. Например, облигация или аналогичный инструмент, который может быть конвертирован держателем в фиксированное количество обыкновенных акций организации, является комбинированным финансовым инструментом. С точки зрения организации, подобный инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения передать денежные средства или иной финансовый актив) и долевого инструмента (опциона на покупку, дающего 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 одновременный выпуск долгового инструмента с возможностью досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций или выпуск долгового инструмента с отделяемым варрантом на покупку акций. Соответственно, организация всегда отражает раздельно компоненты обязательств и чистых активов/ капитала в своем Отчете о финансовом положении.

35. В связи с изменениями вероятности исполнения опциона на конвертацию классификация конвертируемого инструмента по его компонентам не пересматривается, даже если может показаться, что исполнение данного опциона стало экономически выгодным для некоторых держателей инструмента. Держатели не всегда будут действовать ожидаемым образом, потому что, например, налоговые последствия такой конвертации могут отличаться для разных держателей. Более того, вероятность конвертации будет время от времени меняться. Договорное обязательство организации произвести в будущем выплаты остается неисполненным до тех пор, пока не произойдет его конвертация, наступит срок погашения инструмента или будет осуществлена какая-либо другая операция.

36. МСФО ОС 29 рассматривает вопросы, связанные с оценкой финансовых активов и финансовых обязательств. Долевые инструменты удостоверяют право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех его обязательств. Таким образом, когда первоначальная балансовая стоимость комбинированного финансового инструмента распределяется на его компоненты, на компонент чистых активов/ капитала относится остаточная сумма после вычета из общей справедливой стоимости инструмента суммы, приходящейся на выделенный компонент обязательств. Стоимость любых производных элементов (например, опциона на продажу), встроенных в комбинированный финансовый инструмент, включается в компонент обязательств, кроме тех случаев, когда она составляет часть компонента чистых активов/ капитала (таких как, опцион на конвертацию в долевой инструмент). При первоначальном признании сумма величин балансовой стоимости, приходящихся на обязательство и чистые активы/ капитал, всегда равна справедливой стоимости, относящейся к инструменту в целом. Первоначальное признание отдельных компонентов инструмента не ведет к возникновению прибыли или убытка.

37. Используя подход, описанный в параграфе 36, эмитент облигации, конвертируемой в обыкновенные акции, сначала определяет балансовую стоимость компонента обязательства путем оценки справедливой стоимости аналогичного обязательства (включая все встроенные элементы производного инструмента, не относящиеся к капиталу), не имеющего компонента, связанного с чистыми активами/ капиталом. Балансовая стоимость долевого инструмента, представленного в виде опциона на конвертацию в обыкновенные акции, может быть далее определена путем вычитания справедливой стоимости финансового обязательства из общей справедливой стоимости комбинированного финансового инструмента.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (см. Также параграф AG61)

38. **Если организация выкупает собственные долевые инструменты, то такие инструменты («собственные акции, выкупленные у акционеров» («казначейские акции»)) должны вычитаться из чистых активов/ капитала. В составе профицита или дефицита не должны признаваться никакие прибыли или убытки, полученные при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных долевых инструментов организации. Такие казначейские акции, могут быть приобретены и удерживаться самой организацией или другими членами группы организаций. Выплачиваемое или получаемое вознаграждение должно признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала.**

39. Стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров, должна раскрываться отдельно либо в Отчете о финансовом положении либо в Примечаниях к отчетности в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Если организация выкупает собственные долевые инструменты у связанных сторон, то она должна раскрывать информацию об этом в соответствии с МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

Проценты, дивиденды или аналогичные выплаты, убытки и прибыли (см. также параграф AG62)

40. **Проценты, дивиденды или аналогичные выплаты, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны признаваться в качестве доходов или расходов в составе профицита или дефицита. Выплаты держателям долевого инструмента должны относиться организацией непосредственно на уменьшение чистых активов/ капитала за вычетом связанных с инструментом льгот по налогу на прибыль. Транзакционные издержки, затрагивающие чистые активы/ капитал, должны учитываться как уменьшение чистых активов/капитала за вычетом связанных с ними льгот по налогу на прибыль.**

41. Классификация финансового инструмента как финансового обязательства или долевого инструмента определяет, будут ли проценты, дивиденды или аналогичные выплаты, убытки или прибыли, связанные с этим инструментом, признаваться в качестве доходов или расходов в составе профицита или дефицита. Следовательно, дивиденды или аналогичные выплаты по акциям, полностью признанные как обязательства, признаются в качестве расходов аналогично процентам по облигации. Подобным образом, прибыли и убытки, связанные с погашением или рефинансированием финансовых обязательств, признаются в составе профицита или дефицита, тогда как погашение или рефинансирование долевых инструментов признается в качестве изменений в чистых активах/ капитале. Изменения справедливой стоимости долевого инструмента не признаются в финансовой отчетности.

42. Организация обычно несет различные затраты при выпуске или приобретении собственных долевых инструментов. В состав таких затрат могут включаться регистрационные и другие обязательные сборы, суммы вознаграждения юристам, аудиторам и другим профессиональным консультантам, расходы на печать и гербовые сборы. Все соответствующие транзакционные издержки относятся на уменьшение чистых активов/ капитала (за вычетом всех соответствующих льгот по налогу на прибыль) при условии, что они являются дополнительными по отношению к самой операции, и которых в иных случаях можно было бы избежать. Затраты по операции, которая была не завершена, признаются в качестве расходов в составе профицита или дефицита.

43. Транзакционные издержки, связанные с выпуском комбинированного финансового инструмента, распределяются на компоненты обязательства и чистых активов/ капитала инструмента пропорционально распределению поступлений. Транзакционные издержки, относящиеся в совокупности более чем к одной операции, распределятся между ними на разумной основе и в соответствии аналогичным операциям.

44. Сумма транзакционных издержек, отнесенная на уменьшение чистых активов/ капитала за период, раскрывается отдельно в соответствии с МСФО ОС 1.

45. Дивиденды или аналогичные выплаты, классифицированные как расходы, представляются в Отчете о финансовых результатах деятельности либо вместе с процентами по другим обязательствам, либо отдельной статьей. В дополнение к требованиям настоящего Стандарта раскрытие информации о процентах и дивидендах или аналогичных выплатах должно соответствовать требованиям МСФО ОС 1 и МСФО ОС 30. В некоторых случаях, из-за различий между процентами и дивидендами или аналогичными выплатами, в том, что касается таких вопросов, как возможность налогового вычета, рекомендуется раздельное раскрытие информации о них в Отчете о финансовых результатах деятельности.

46. Прибыли и убытки, относящиеся к изменениям балансовой стоимости финансового обязательства, признаются в качестве дохода или расхода в составе профицита или дефицита даже тогда, когда они относятся к инструменту, включающему право на остаточную долю активов организации в обмен на денежные средства или иной финансовый актив (см. параграф 22(b)). Согласно МСФО ОС 1 организация представляет все прибыли или убытки от переоценки такого инструмента отдельно в Отчете о финансовых результатах деятельности, если это необходимо для объяснения результатов деятельности организации.

Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства (см. Также параграфы AG63 и AG64)

47. **Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а чистая сумма должна быть представлена в Отчете о финансовом положении, лишь тогда, когда организация:**

    (a) **имеет на текущий момент юридически закрепленное право произвести зачет признанных сумм; и**

    (b) **намеревается либо произвести нетто-расчет либо реализовать актив и одновременно погасить обязательство.**

    При учете передачи финансового актива, который не удовлетворяет критериям прекращения признания, организация не должна производить взаимозачет переданного актива и соответствующего обязательства (см. МСФО ОС 29, параграф 38).

48. Настоящий Стандарт требует, чтобы представление финансовых активов и финансовых обязательств осуществлялось на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые в будущем денежные потоки организации от погашения двух и более отдельных финансовых инструментов. Если организация имеет право на получение или выплату одной нетто-суммы и намерена использовать его, по существу, она имеет только финансовый актив или финансовое обязательство. При других обстоятельствах, финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга согласно своими характеристикам в качестве ресурсов или обязательств организации.

49. Взаимозачет признанного финансового актива и признанного финансового обязательства и представление их чистой суммы отличается от прекращения признания финансового актива или финансового обязательства. Хотя 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.

50. Право на взаимозачет, установленное по договору или иным образом, является законным правом должника погасить или другим способом ликвидировать всю сумму или часть задолженности, причитающейся кредитору, путем зачета против нее суммы, причитающейся к получению от кредитора. В случае возникновения чрезвычайных обстоятельств, дебитор может иметь законное право использовать сумму, причитающуюся к получению от третьей стороны, против суммы, причитающейся кредитору, при условии, что между тремя сторонами существует соглашение, которое четко оговаривает право дебитора на взаимозачет. В связи с тем, что право на взаимозачет является юридическим правом, условия, в которых осуществляется данное право, могут отличаться друг от друга в разных странах, поэтому необходимо принимать во внимание законы, применяемые к взаимоотношениям между сторонами.

51. Существование юридически закрепленного права на взаимозачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязанности, связанные с финансовым активом и финансовым обязательством, и может повлиять на подверженность организации кредитному риску и риску ликвидности. Тем не менее, существование данного права, само по себе, не является достаточным основанием для проведения взаимозачета. При отсутствии намерения воспользоваться правом или произвести одновременное погашение величина и распределение во времени будущих денежных потоков организации остаются без изменений. В случае если организация намерена воспользоваться правом или осуществить одновременное погашение, представление информации об активах и обязательствах на нетто-основе является более подходящим способом отражения величины и распределения во времени будущих денежных потоков, также как рисков, которым подвержены такие денежные потоки. Намерение одной или обеих сторон произвести расчет на нетто-основе без наличия соответствующего законного права, не является достаточным обоснованием для проведения взаимозачета, так как права и обязанности, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются неизменными.

52. На намерения организации в отношении расчета по определенным активам и обязательствам могут влиять обычная практика ведения хозяйственной деятельности, требования финансовых рынков и

другие условия, способные ограничивать возможности нетто-расчета или одновременного расчета. Если организация имеет право на взаимозачет, но не намеревается производить нетто-расчет или реализовывать актив и погашать обязательство одновременно, то информация о влиянии такого права на кредитный риск, которому подвергается организация, должна быть раскрыта в соответствии с параграфом 42 МСФО ОС 30.

53. Одновременное погашение двух финансовых инструментов может быть осуществлено, например, через клиринговую палату на организованном финансовом рынке или при обмене непосредственно между участниками сделки. В таких условиях денежные потоки, по существу, эквивалентны одной чистой сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. В других случаях организация может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на все сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такая подверженность рискам может быть значительной, хотя и относительно непродолжительной. Соответственно, реализация финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только в случае, когда операции происходят в один и тот же момент.

54. Условия, указанные в параграфе 47, не удовлетворяются и взаимозачет не целесообразен, как правило, в случаях, когда:

(a) несколько разных финансовых инструментов используются для моделирования характеристик одного финансового инструмента («синтетического инструмента»);

(b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают из финансовых инструментов, у которых имеются одинаковые первичные риски (например, активы и обязательства как часть единого портфеля форвардных договоров или других производных инструментов), но разные контрагенты;

(c) финансовые или другие активы находятся в залоге в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;

(d) финансовые активы переданы дебитором в доверительное управление в целях исполнения обязательства, при этом эти активы не были приняты кредитором в счет погашения обязательства (т.е. соглашение об организации фонда погашения); или

(e) обязательства, возникшие в результате событий, повлекших за собой убытки, предположительно должны быть возмещены третьей стороной на основании требования по договору страхования.

55. Организация, совершающая определенное количество сделок с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с таким контрагентом «генеральное соглашение о взаимозачете». Такое соглашение предусматривает осуществление одного нетто-расчета по всем финансовым инструментам, включенным в это соглашение, в случае невыполнения или завершения любого отдельного договора. Такие соглашения обычно используются для обеспечения защиты от убытков в случае наступления банкротства или иных обстоятельств, по вине которых контрагент не имеет возможности выполнить свои обязательства. Генеральное соглашение о взаимозачете, как правило, создает право на зачет требований, которое имеет юридическую силу и оказывает влияние на реализацию или погашение отдельных финансовых активов или финансовых обязательств только в случае наступления установленного события, влекущего неисполнение обязательств, или других обстоятельств, возникновение которых не ожидалось в ходе обычной деятельности. Генеральное соглашение о взаимозачете не создает оснований для осуществления взаимозачета за исключением случаев, когда соблюдаются оба критерия, указанные в параграфе 47. В случаях, когда взаимозачет финансовых активов и финансовых обязательств, входящих в генеральное соглашение о взаимозачете, не был произведен, последствия этого соглашения, с точки зрения подверженности организации кредитному риску, раскрываются в соответствии с параграфом 42 МСФО ОС 30.

Переходные положения

56. **Организация должна применять настоящий Стандарт ретроспективно с момента первого применения.**

57. **Если организация, применявшая ранее МСФО ОС 15, применяет требования параграфов с 15 по 18, то от нее требуется разделить комбинированный финансовый инструмент с**

обязательством по передаче другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только в случае ее ликвидации на компоненты обязательства и чистых активов/ капитала. Если компонент обязательства является уже погашенным, ретроспективное применение этих требований будет включать разделение на два компонента данных в составе чистых активов/ капитала. Первый компонент был бы в составе накопленного профицита или дефицита и представлял бы собой накопленный процент, приращенный к компоненту обязательства. Другой компонент представлял бы собой первоначальный компонент чистых активов/ капитала. Вследствие этого, организации не требуется разделять эти два компонента, если компонент обязательства уже погашен на дату принятия Стандарта.

58. **Организация, ранее не применявшая МСФО ОС 15 или перешедшая на учет по методу начисления в первый раз, применяет переходные положения параграфа 57, ко всем комбинированным финансовым инструментам.**

Дата вступления в силу

59. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2013 года.**

60. **Организация не должна применять настоящий Стандарт до 1 января 2013 г., если только она не применяет МСФО ОС 29 и МСФО ОС 30.**

61. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Отмена и замещение МСФО ОС 15 (2001)

62. Настоящий Стандарт и МСФО ОС 30 заменяют МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» изданный в 2001 году. МСФО ОС 15 остается в силе до тех пор, пока не будут применяться или вступят в силу МСФО ОС 28 и МСФО ОС 30, в зависимости от того, что произойдет раньше.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 28.

AG1. Данное Руководство по применению объясняет применение отдельных положений настоящего Стандарта.

AG2. Настоящий Стандарт не рассматривает признание и оценку финансовых инструментов. Требования к признанию и оценке финансовых активов и финансовых обязательств изложены в МСФО ОС 29.

Сфера применения (параграфы 3–6)

Договоры финансовой гарантии

AG3. Договоры финансовой гарантии – такие договоры, согласно которым эмитент обязан произвести особые выплаты для возмещения убытков, понесенных держателем вследствие невыполнения конкретным должником своевременных платежей в соответствии с первоначальными условиями долгового инструмента. Органы государственной власти могут предоставлять финансовые гарантии по ряду причин. Они часто выпускают их для продвижения целей политики государства, например, чтобы поддержать проекты развития инфраструктуры и стабилизировать финансовый рынок в период спада. Органы государственной власти и организации общественного сектора могут быть наделены правом предоставления финансовых гарантий по закону или по иному праву. Для определения гарантии в качестве договорной или недоговорной организация проводит различие между правом предоставления гарантии и фактическим ее предоставлением. Право предоставления гарантии по закону или иному праву является недоговорным, в то время как фактическое предоставление гарантии должно оцениваться с использованием правил, указанных в параграфе AG20, для определения того, является ли гарантия договорной.

AG4. Предоставление финансовых гарантий третьей стороне, в явной или неявной форме, может привести к возникновению договорного соглашения. Финансовые гарантии могут быть предоставлены конкретной стороне или держателю инструмента. Рассмотрим следующие два примера:

- по льготному соглашению орган государственной власти может предоставить финансовую гарантию непосредственно организации, финансирующей операцию, заявляя, что в случае неисполнения обязательств организацией орган государственной власти примет на себя обязательства по всем выплатам основной суммы и процентов по займу. В данном случае финансовая гарантия выпускается в явной форме в пользу определенного контрагента.
- дорожное управление «А» несет ответственность за строительство и обслуживание дорожной инфраструктуры страны. Оно финансирует строительство новых дорог путем выпуска долгосрочных облигаций. Национальное правительство «А», используя свое право по закону, гарантирует выпуск облигаций дорожного управления. В момент предоставления гарантии нет определенных контрагентов, а точнее, гарантия выпущена в неявной форме в пользу держателей определенного инструмента.

При соответствии всех остальных характеристик договора в обоих случаях финансовая гарантия по своему характеру является договорной.

Договоры страхования

AG5. Некоторые организации общественного сектора могу иметь в составе организации, предоставляющие договоры страхования. Такие организации попадают в сферу применения настоящего Стандарта, но сами договоры страхования находятся вне сферы применения настоящего Стандарта.

AG6. В целях настоящего Стандарта договором страхования признается договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступления смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособность, нанесение ущерба собственности, нанесение ущерба другому лицу и прекращение операционной

деятельности. Дополнительные разъяснения по страховым договорам доступны в соответствующем международном или национальном стандарте, в котором рассматриваются договоры страхования.

AG7. Некоторые финансовые инструменты принимают форму договоров страхования, но преимущественно связаны с передачей финансовых рисков, таких как рыночный риск, кредитный риск или риск ликвидности. Примерами таких инструментов являются договоры финансовой гарантии, договоры перестрахования и договоры о гарантированном инвестировании, выпущенные страховой организацией общественного сектора и другими организациями. Организация обязана применять настоящий Стандарт к определенным договорам финансовой гарантии, а также может применять настоящий Стандарт к другим договорам страхования, предполагающим передачу финансового риска.

AG8. Договоры финансовой гарантии должны учитываться в качестве финансовых инструментов, кроме случаев, когда организация выбирает порядок их учета в качестве договоров страхования в соответствии с настоящим параграфом, удовлетворяя при этом требования параграфа AG9. Организация может сделать такой выбор в следующих случаях:

(a) если организация ранее применяла методы учета договоров страхования и приняла в учетной политике положение о порядке учета договоров финансовой гарантии в качестве договоров страхования, она может продолжить учитывать их в качестве договоров страхования или отражать их в качестве финансовых инструментов согласно настоящему Стандарту.

(b) если организация ранее не применяла методы учета договоров страхования, в момент принятия настоящего Стандарта она может выбрать порядок учета договоров финансовой гарантии в качестве страховых договоров или финансовых инструментов.

В случаях (a) и (b) выбор порядка учета осуществляется по договору, исходя из его условий, и не может быть изменен.

AG9. В соответствии с параграфом 3(c) организация учитывает договоры финансовой гарантии в качестве финансовых инструментов, кроме случаев, когда она выбирает порядок их учета в качестве договоров страхования в соответствии с международным или национальным стандартом, в котором рассматриваются договоры страхования. Организации разрешается учитывать договоры финансовой гарантии в качестве договоров страхования с использованием национального стандарта только в том случае, если такой стандарт требует оценки страховых обязательств по стоимости не ниже балансовой, определяемой таким образом, как если бы страховые обязательства попадали в сферу применения МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». При определении балансовой стоимости страховых обязательств организация должна использовать текущую оценку всех денежных потоков, возникающих по договорам страхования, и иных связанных с ними денежных потоков.

Определения (параграфы 9–12)

Финансовые активы и финансовые обязательства

AG10. Валюта (денежные средства) – это финансовый актив, поскольку она является средством платежа и, таким образом, является основой для оценки всех финансовых операций и их признания в финансовой отчетности. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом институте - это финансовый актив, поскольку он предоставляет вкладчику договорное право получать денежные средства от этой организации либо право выписать чек или аналогичный финансовый инструмент на остаток счета в пользу кредитора в качестве оплаты по финансовому обязательству. Не выпущенная в обращение валюта не попадает под определение финансового инструмента. Организация должна применять параграф 13 МСФО ОС 12 «Запасы» для учета любой не выпущенной в обращение валюты. Банкноты, выпущенные в качестве законного средства платежа с точки зрения эмитента, не рассматриваются в настоящем Стандарте.

AG11. Типичными примерами финансовых активов, представляющих договорное право на получение денежных средств в будущем, и соответствующих финансовых обязательств, представляющих договорное обязательство по передаче денежных средств в будущем, являются:

(a) дебиторская и кредиторская задолженность по 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 договорное право на получение (или обязанность по уплате) денежных средств с одной стороны обеспечивается соответствующей обязанностью по уплате (или правом на получение) денежных средств с другой стороны.

AG12. Другой вид финансового инструмента предполагает получение или передачу экономической выгоды в виде иного финансового актива, нежели денежные средства. Например, вексель, подлежащий уплате государственными облигациями, дает держателю договорное право получить, а эмитента обязывает передать государственные облигации, а не денежные средства. Облигации являются финансовыми активами, поскольку они представляют собой обязательство выпустившего их органа государственной власти выплатить денежные средства. Таким образом, настоящий вексель является финансовым активом для его держателя и финансовым обязательством для его эмитента.

AG13. «Бессрочные» долговые инструменты (такие как «бессрочные» облигации, необеспеченные облигации и необеспеченные корпоративные векселя) обычно предоставляют держателю договорное право на получение регулярных процентных выплат в установленные даты, распространяющиеся на неопределенное время в будущем, или без права возврата основной суммы, или с правом возврата на условиях, которые вряд ли произойдут или произойдут в очень далеком будущем. Например, организация может выпустить финансовый инструмент, обязывающий ее осуществлять ежегодные выплаты в течение бессрочного периода по ставке 8%, применяемой к фиксированной номинальной стоимости или основной сумме в размере 1000 ДЕ. Принимая ставку 8% в качестве рыночной процентной ставки на момент выпуска, эмитент берет на себя договорное обязательство производить выплаты процентов в будущем, реальная (текущая) стоимость которого равна 1000 ДЕ на момент первоначального признания. Держатель инструмента обладает финансовым активом, а его эмитент – финансовым обязательством.

AG14. Договорное право или обязательство на получение, передачу или обмен финансового инструмента само по себе является финансовым инструментом. Последовательность договорных прав или обязательств попадает под определение финансового инструмента, если в конечном итоге она приводит к получению или выплате денежных средств, либо к приобретению или выпуску долевого инструмента.

AG15. Возможность использования договорного права или требование исполнить договорное обязательство может быть безоговорочным или может зависеть от наступления событий в будущем. Например, финансовая гарантия – это договорное право заимодавца получить денежные средства от гаранта, и соответствующее обязательство гаранта заплатить кредитору, если заемщик не сможет этого сделать. Договорное право или обязательство существует в результате операции или события в прошлом (выдача гарантии), несмотря на то, что возможность кредитора использовать свое право, так же как и требование к гаранту исполнить свое обязательство, зависит от возможности неисполнения заемщиком своих обязательств в будущем. Условные право и обязательство попадают под определение финансового актива и финансового обязательства, несмотря на то, что такие активы и обязательства не всегда отражаются в финансовой отчетности. Некоторые из таких прав и обязательств могут являться страховыми договорами.

AG16. Согласно МСФО ОС 13 «Аренда» договор финансовой аренды – это, прежде всего, право арендодателя получить и обязательство арендатора осуществить ряд платежей, практически не отличающихся от смешанных выплат основной суммы и процентов по договору займа. Арендодатель учитывает свои инвестиции как сумму к получению по договору аренды, а не как сам сданный в аренду актив. С другой стороны, операционная аренда представляет собой неисполненный договор, обязывающий арендодателя предоставить в пользование актив на будущие периоды в обмен на выплаты, равные вознаграждению за оказание услуг. Арендодатель продолжает учитывать сданный в аренду актив, а не обусловленную договором сумму к получению в будущем. Таким образом, финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная аренда – нет (за исключением отдельных текущих платежей, подлежащих уплате).

AG17. Материальные активы (такие как запасы, основные средства), арендованные активы и нематериальные активы (такие как патенты и торговые марки) не являются финансовыми активами. Контроль таких материальных и нематериальных активов дает возможность генерировать приток денежных средств или иных финансовых активов, но не приводит к возникновение текущего права на получение денежных средств или иных финансовых активов.

AG18. Активы (такие как расходы будущих периодов), для которых будущая экономическая выгода состоит в получении товаров и услуг, а не в праве получение денежных средств или иных финансовых активов, не являются финансовыми активами. Аналогично, такие статьи, как доходы будущих периодов и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, потому что уменьшение связанной с ними экономической выгоды заключается в поставке товаров и услуг, а не в договорном обязательстве передать денежные средства или иные финансовые активы.

AG19. Активы и обязательства в общественном секторе возникают как на основе договорных, так и недоговорных отношений. Активы и обязательства, возникающие на основе недоговорных отношений, не попадают под определение финансового актива или финансового обязательства.

AG20. При определении того, являются ли отношения «договорными» в рамках настоящего Стандарта, организация обращает большее внимание на экономическое содержание, а не на юридическую форму соглашения. Для целей настоящего Стандарта договоры в общем должны соответствовать следующим характеристикам (хотя они могут меняться в зависимости от законодательства):

- в договоре участвуют стороны, желающие заключить соглашение;
- условия договора создают права и обязанности для сторон соглашения, и эти права и обязанности не всегда должны приводить к одинаковым результатам для каждой из сторон. Например, договор о спонсорском финансировании создает обязательство спонсора передать ресурсы получателю на условиях заключенного соглашения, а также право получателя принять эти ресурсы. Такой вид соглашения является договорным, даже если получатель не предоставляет в ответ равноценное вознаграждение, т.е. соглашение не приводит к одинаковым результатам для каждой из сторон; и
- средство защиты от невыполнения соглашения имеет юридическую силу

AG21. В общественном секторе существуют договорные и недоговорные соглашения, которые являются необменными по своему характеру. Активы и обязательства, возникающие по необменным доходным операциям, учитываются согласно МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Если необменные доходные операции являются договорными, организация определяет эти активы или обязательства, возникающие в результате таких операций, как финансовые активы или финансовые обязательства, используя параграфы 10 или AG10-AG18 настоящего Стандарта. Организация использует рекомендации настоящего Стандарта и МСФО ОС 23 при установлении того, приводит ли необменная операция к возникновению обязательства или к возникновению долевого инструмента (взносы собственников).

AG22. Организация должна детально рассматривать требования к классификации настоящего Стандарта, чтобы определить, является ли приток ресурсов по договору от необменной доходной операции обязательством или долевым инструментом по своему экономическому содержанию.

AG23. Установленные законом обязательства могут учитываться несколькими способами:

- обязательства по уплате налога на прибыль учитываются согласно соответствующим международным и национальным стандартам учета, в которых рассматривается налог на прибыль.
- обязательства по выплате пособий по социальному обеспечению учитываются согласно МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» и МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
- прочие установленные законом обязательства учитываются согласно МСФО ОС 19.

AG24. Традиционные обязательства, как определяет МСФО ОС 19, возникают не на основе договоров, и поэтому не являются финансовыми обязательствами.

Долевые инструменты

AG25. Для организаций общественного сектора является нетипичным иметь внесенный капитал, который включает долевые инструменты, например, акции и прочие формы объединенного капитала. Если организации выпускают долевые инструменты, владение и пользование такими инструментами может быть ограничено законодательством. Например, в законодательстве может быть оговорено, что акциями организаций общественного сектора могут владеть только другие организации общественного сектора, и, соответственно, они не могут использовать их как вознаграждение в расчетах по операциям.

AG26. Внесенный капитал в общественном секторе может быть подтвержден передачей ресурсов между сторонами. Выпуск долевых инструментов при передаче ресурсов не является необходимым условием для соответствия передачи определению взносов собственников. Передачу ресурсов, в результате которой возникает доля в чистых активах/ капитале организации, выделяют из передачи других ресурсов, если она может быть подтверждено следующим:

- официальным подтверждением сторон сделки о передаче ресурсов (или вида такой передачи) в качестве составной части чистых активов/ капитала, либо до осуществления вклада, либо во время его осуществления. Например, при создании новой организации бюджетное управление отдела финансов может воспринимать первоначальную передачу ресурсов в организацию в качестве доли в чистых активах/ капитале, а не в качестве предоставления средств для удовлетворения текущих потребностей.
- официальным соглашением в отношении передачи ресурсов, создающим вновь или увеличивающим уже существующую долю в чистых активах/ капитале организации, которая может быть продана, передана или выкуплена.

Несмотря на то, что передачи ресурсов могут быть оформлены подтверждением или официальным соглашением, организация определяет характер таких передач на основе их экономического содержания, а не только их юридической формы.

AG27. Для целей настоящего Стандарта термин «долевой инструмент» может быть использован для обозначения:

- форм объединенного капитала, таких как обыкновенные или привилегированные акции;
- передач ресурсов (подтвержденных или согласованных фактически сторонами сделки), которые подтверждают остаточную долю в чистых активах иной организации; и/или
- финансовых обязательств, по своей юридической форме являющихся займами, но по экономическому содержанию предоставляющих долю в чистых активах организации.

Инструменты с правом обратной продажи

AG28. В случаях, если внесенный капитал организации состоит из акций или иных форм объединенного капитала, эти инструменты могут принимать различные формы, например, обыкновенные акции без права обратной продажи, различные инструменты с правом обратной продажи (см. параграфы 15 и 16), некоторые инструменты, налагающие на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации (см. параграфы 17 и 18), некоторые виды привилегированных акций (см. параграфы AG49 и AG50) и варранты или выпущенные опционы на покупку, которые предоставляют держателю право подписаться на или приобрести определенное количество акций без права обратной продажи у выпускающей организации в обмен на фиксированное количество денежных средств или иной финансовый актив. Обязанность организации выпустить или приобрести определенное количество ее собственных долевых инструментов в обмен на определенное количество денежных средств или иной финансовый актив является долевым инструментом организации (за исключением случаев, указанных в параграфе 27). Однако если такой договор содержит обязанность организации выплатить денежные средства или иной финансовый актив (кроме случаев, когда договор классифицируется как финансовый инструмент, согласно параграфам 15 и 16 или 17 и 18), это также приводит к возникновению обязательства в размере дисконтированной стоимости погашения (параграф AG51(a)). Эмитент

обыкновенных акций без права обратной продажи принимает обязательство в случае, если он действует официально с целью произвести выплаты и стать юридически обязанным акционерам осуществить эти выплаты. Это происходит в случае объявления дивидендов или если организация находиться в процессе ликвидации, и все активы, оставшиеся после исполнения обязательств, подлежат распределению между акционерами.

AG29. Приобретенные опционы на покупку акций или другие подобные договоры, полученные организацией и дающие ей право выкупить определенное количество собственных долевых инструментов в обмен на передачу определенного количества денежных средств или иных финансовых активов, не являются финансовыми активами организации (за исключением случаев, указанных в параграфе 27). Вместо этого, любая вознаграждение, выплаченное согласно такому договору, вычитается из состава чистых активов/ капитала.

Класс инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем другим классам инструментов(параграфы 15(b) и 17(b))

AG30. Одной из характеристик в параграфах 15 и 17 является то, что финансовый инструмент принадлежит к классу инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем остальным классам.

AG31. Для определения того, принадлежит ли инструмент к субординированному классу, организация оценивает требования к инструменту, как если бы она подлежала ликвидации на момент классификации инструмента. Организация должна пересмотреть классификацию в случае изменения соответствующих обстоятельств. Например, если организация выпускает или изымает из обращения другие финансовые инструменты, это может повлиять на определение того, принадлежит ли рассматриваемый финансовый инструмент к классу инструментов, имеющих субординированный статус по отношению ко всем остальным классам.

AG32. Инструмент с преимущественным правом при ликвидации организации не является инструментом, позволяющим получить долю чистых активов организации. Например, инструмент имеет преимущественное право при ликвидации, если он позволяет держателю получить фиксированный дивиденд при ликвидации в дополнение к доле чистых активов организации, когда другие инструменты субординированного класса с правом получения пропорциональной доли чистых активов организации не предоставляют такое право при ликвидации.

AG33. Если организация имеет только один класс финансовых инструментов, то к такому классу должен применятся такой порядок учета, как если бы он был субординированный по отношению ко все остальным классам.

Общие ожидаемые денежные потоки, связанные с инструментом в течение срока его действия (параграф 15(e)).

AG34. Общие ожидаемые денежные потоки, связанные с инструментом в течение срока его действия, должны быть основаны главным образом на профиците или дефиците, изменениях в признанных чистых активах, или справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации в течение срока действия инструмента. Профицит или дефицит и изменение в признанных чистых активах должны оцениваться согласно соответствующим МСФО ОС.

Сделки, осуществляемые держателем инструмента, действующего не в качестве собственника организации (параграфы 15 и 17)

AG35. Держатель финансового инструмента с правом обратной продажи или инструмента, который налагает на организацию обязанность передать другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только при ликвидации, может осуществлять операции с организацией, не действуя в качестве собственника организации. Например, держатель инструмента может быть работником организации. Только те денежные потоки и договорные сроки и условия по инструменту, которые касаются держателя инструмента, действующего в качестве собственника организации, должны учитываться при определении того, должен ли инструмент классифицироваться как долевой инструмент согласно параграфу 15 или параграфу 17.

AG36. В качестве примера может служить товарищество на вере, которое имеет полных товарищей и коммандитистов. Некоторые полные товарищи могут давать организации гарантии и получать

вознаграждение за предоставление таких гарантий. В этой ситуации гарантии и связанные с ними денежные потоки касаются держателей инструментов, действующих в качестве гарантов, а не в качестве собственников организации. Таким образом, эти гарантии и связанные с ними денежные потоки не приведут к тому, что полные товарищи будут рассматриваться субординированно по отношению к коммандитистам и не будут учитываться при оценке идентичности договорных условий инструментов для полных товарищей и для коммандитистов.

AG37. Другим примером является соглашение о разделении профицита или дефицита, в рамках которого профицит или дефицит распределяются между держателями инструмента исходя из предоставленных услуг или деятельности, осуществленной в текущем и предыдущем годах. Такие соглашения являются сделками держателей инструментов, не действующих в качестве собственников, и не учитываются при определении характеристик, указанных в параграфе 15 или параграфе 17. Однако такие соглашения, в рамках которых прибыли и убытки распределяются между держателями инструментов исходя из номинальной стоимости таких инструментов относительно остальных в этом классе, представляют собой сделки держателей инструментов, действующих в качестве собственников, и должны учитываться при определении характеристик, указанных в параграфе 15 или параграфе 17.

AG38. Денежные потоки и договорные сроки и условия сделки между держателем инструмента (действующего не в качестве собственника) и организацией–эмитентом должны быть такими же, как в случае аналогичной операции, которая могла быть проведена между стороной, не являющейся держателем инструмента, и организацией-эмитентом.

Отсутствие финансового инструмента или договора, регулирующего общие денежные потоки, который устанавливает фиксированное значение или значительно ограничивает остаточное возмещение для держателя инструмента (параграфы 16 и 18)

AG39. Условием классификации долевого инструмента как финансового инструмента, который в иных случаях соответствует критериям параграфа 15 или параграфа 17, является отсутствие у организации финансового инструмента или договора, (a) в рамках которого общие денежные потоки главным образом зависят от профицита или дефицита, изменений в составе признанных чистых активов или изменений справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов организации и (b) который значительно ограничивает или устанавливает фиксированное значение остаточного возмещения. Следующие инструменты, при их выпуске на обычных коммерческих условиях с несвязанными сторонами, с малой вероятностью могут препятствовать классификации инструментов, которые в иных случаях попадают под критерии параграфа 15 или параграфа 17, в качестве долевых инструментов:

(a) инструменты, по которым общие денежные потоки главным образом зависят от конкретного актива организации.

(b) инструменты, по которым общие денежные потоки зависят от процента дохода.

(c) договоры, заключенные с целью поощрения отдельных работников за услуги, оказанные организации.

(d) договоры, требующие уплаты незначительного процента от прибыли, полученной за оказание услуг или предоставление товаров.

Производные финансовые инструменты

AG40. Финансовые инструменты включают базовые инструменты (такие, как дебиторская и кредиторская задолженность, долевые инструменты) и производные финансовые инструменты (такие, как финансовые опционы, фьючерсные и форвардные договоры, процентные и валютные свопы). Производные финансовые инструменты попадают под определение финансового инструмента и, соответственно, входят в сферу применения настоящего Стандарта.

AG41. Производные финансовые инструменты создают права и обязанности, в результате которых происходит переход между сторонами одного или более финансовых рисков, которые содержатся в лежащем в основе базовом финансовом инструменте. При заключении договора производные финансовые инструменты предоставляют одной стороне либо договорное право на обмен финансового актива или финансового обязательства с другой стороной на потенциально выгодных условиях либо договорное обязательство по обмену финансового актива или финансового обязательства с другой стороной на потенциально невыгодных условиях. Тем не

менее, обычно[6] они не влекут за собой передачу базового финансового актива в момент заключения договора, и необязательно, что такая передача произойдет по истечении срока действия договора. Некоторые инструменты содержат и право, и обязательство совершить обмен. Поскольку условия обмена определяются в момент заключения договора по производному финансовому инструменту, в зависимости от изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.

AG42. Опцион на продажу или покупку, предполагающий обмен финансовых активов или финансовых обязательств (т.е. финансовых инструментов, не являющихся собственными долевыми инструментами организации), предоставляет держателю право на получение в будущем возможной экономической выгоды, связанной с изменениями справедливой стоимости финансового инструмента, лежащего в основе договора. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться в будущем от возможной экономической выгоды или понести возможные потери, связанные с изменениями справедливой стоимости финансового инструмента, лежащего в основе договора. Договорное право держателя и обязательство продавца попадают под определение финансового актива и финансового обязательства соответственно. Финансовый инструмент, лежащий в основе опциона, может быть любым финансовым активом, в том числе акциями других организаций и приносящими процент инструментами. Опцион может содержать требование к продавцу выпустить долговой инструмент вместо передачи финансового актива, но инструмент, лежащий в основе опциона, должен стать финансовым активом держателя в случае исполнения опциона. Право держателя опциона обменять финансовые актив на потенциально выгодных условиях или обязательство продавца обменять финансовый актив на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащих в основе финансовых активов, подлежащих обмену в случае исполнения опциона. Характер права держателя и обязательства продавца не зависит от вероятности исполнения опциона.

AG43. Другим примером производного финансового инструмента является форвардный договор, подлежащий исполнению в течение 6 месяцев, по которому одна сторона (покупатель) обещает передать денежные средства в размере 1.000.000 ДЕ в обмен на государственные облигации с фиксированной ставкой процента номинальной стоимостью 1.000.000 ДЕ, а другая сторона (продавец) обещает поставить государственные облигации с фиксированной ставкой процента номинальной стоимостью 1.000.000 ДЕ в обмен на денежные средства в размере 1.000.000 ДЕ. В течение 6 месяцев обе стороны имеют договорное право и договорное обязательство обменять финансовые инструменты. Если рыночная стоимость государственных облигаций будет выше 1.000.000 ДЕ, условия буду выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если цена будет ниже 1.000.000, эффект будет противоположным. Покупатель имеет договорное право (финансовый актив), аналогичный праву по полученному опциону на покупку, и договорное обязательство, аналогичное обязательству по выпущенному опциону на продажу; продавец имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по полученному опциону на продажу, и договорное обязательство, аналогичное обязательству по выпущенному опциону на покупку. Как и опционы, такие договорные права и обязательства образуют финансовые активы и финансовые обязательства, отделенные и отличные от лежащих в их основе финансовых инструментов (облигаций и денежных средств, подлежащих обмену). Обе стороны по форвардному договору обязаны исполнить его в оговоренные сроки, в то время как исполнение договора по опциону происходит только в том случае, если его держатель решать исполнить его.

AG44. Многие виды производных финансовых инструментов содержат право или обязательство произвести обмен в будущем, в том числе процентные и валютные свопы, опционы «коллар» и опционы «флор», обязательства по займам, программы выпуска векселей и аккредитивы. Процентный своп может рассматриваться как разновидность форвардного договора, по которому стороны соглашаются произвести серию обменов денежными суммами в будущем, одна из которых рассчитана согласно плавающей процентной ставке, а другая - согласно фиксированной процентной ставке. Фьючерсные договоры - другая разновидность форвардных договоров, отличающаяся главным образом тем, что такие договоры стандартизированы и обращаются на бирже.

---

[6] Это справедливо для большинства, но не для всех производных инструментов, например, некоторые межвалютные процентные свопы предполагают обмен основными суммами при заключении договора (и обратный обмен по истечении срока).

Договоры купли-продажи нефинансовых инструментов (параграфы 4-6)

AG45. Договоры купли-продажи нефинансовых инструментов не попадают под определение финансовых инструментов, поскольку договорное право одной стороны получить нефинансовый актив или услугу и соответствующее обязательство другой стороны не устанавливает настоящего права или обязательства какой-либо из сторон на получение, предоставление или обмен финансового актива. Например, договоры, которые предусматривают расчеты только путем получения или поставки нефинансового инструмента (например, опцион, фьючерс или форвардный договор на нефть), не являются финансовыми инструментами. Многие договоры на поставку товара относятся к этому виду. Некоторые из них стандартизированы и обращаются на организованных рынках почти точно также, как некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерс может свободно покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он котируется на бирже, и может менять владельцев много раз. Однако стороны, покупающие и продающие договор, фактически торгуют товаром, лежащим в его основе. Возможность купить или продать договор на поставку товара за денежные средства, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о расчете денежные средствами за обязательно получить или предоставить товар не меняет фундаментальный характер договора, в некотором смысле создающего финансовый инструмент. Тем не менее, некоторые договоры купли-продажи нефинансовых инструментов, по которым может быть осуществлен нетто-расчет или обмен финансовыми инструментами, или по которым нефинансовый инструмент может свободно конвертироваться в денежные средства, входят в сферу применения настоящего Стандарта, как если бы они были финансовыми инструментами (параграф 4).

AG46. Договор, предусматривающий получение или передачу материальных активов, не создает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство у другой, в случае если соответствующий платеж не отложен на момент после предоставления материального актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров с отсрочкой платежа.

AG47. Некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают расчеты путем физического получения или передачи товаров. Они предусматривают расчеты денежными средствами, сумма которых определяется по формуле, указанной в договоре, а не посредством выплат фиксированных сумм. Например, основная сумма по облигации может рассчитываться путем применения рыночной цены на нефть, существующей на момент погашения облигации, к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к цене товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор является финансовым инструментом.

AG48. Под определение финансового инструмента также попадает договор, который создает нефинансовый актив или нефинансовое обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому обязательству. Такие финансовые инструменты обычно предоставляют одной стороне опцион, позволяющий обменять финансовый актив на нефинансовый актив. Например, облигации, привязанные к ценам на нефть, дают держателю право на периодическое получение фиксированных процентных платежей и фиксированной денежной суммы по окончании договора с возможностью обменять основную сумму на фиксированный объем нефти. Целесообразность использования такого опциона будет меняться со временем, в зависимости от справедливой стоимости нефти по отношению к обменному курсу денежных средств на нефть (цена обмена), предусмотренному по облигации. Намерения держателя облигации в отношении реализации опциона не влияют на экономическое содержание лежащего в его основе актива. Финансовый актив держателя и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом независимо от других видов активов и обязательств, которые она также создает.

Предоставление информации

Обязательства и чистые активы/ капитал (параграфы 13-32)

Отсутствие договорного обязательства по поставке денежных средств или иного финансового актива (параграфы 21-24)

AG49. Привилегированные акции могут быть выпущены с различными правами. При установлении, является ли привилегированная акция финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предоставляемые акцией, чтобы определить, проявляются ли основные характеристики финансового обязательства. Например, привилегированная акция, которая предоставляет право на ее погашение на определенную дату или по усмотрению

держателя, содержит финансовое обязательство, поскольку эмитент обязан передать финансовые активы держателю акции. Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство по погашению в соответствии с требованиями договора привилегированной акции по причине недостаточности средств, административных ограничений или недостаточного профицита и резервов, не отменяет это обязательство. Возможность эмитента погасить акции денежными средствами не попадает под определение финансового обязательства, поскольку эмитент не имеет текущего обязательства передать финансовые активы акционерам. В этом случае погашение акций происходит только по усмотрению эмитента. Однако обязательство может возникнуть, если эмитент акций использует такое право, обычно официально уведомляя акционеров о намерении погасить акции.

AG50. Когда привилегированные акции являются непогашаемыми, они классифицируются на основе иных прав, которые закреплены за ними. Классификация основывается на оценке экономического содержания договорных соглашений и определений финансового обязательства и долевого инструмента. Если выплаты дивидендов держателям привилегированных акций, кумулятивных либо некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, акции являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной акции как долевого инструмента либо как финансового обязательства не влияют, например:

(a) история выплаты дивидендов;

(b) намерение выплачивать дивиденды в будущем;

(c) возможное негативное влияние на цену обыкновенных акций эмитента, если выплаты дивидендов не происходят (из-за ограничения на выплату дивидендов по обыкновенным акциям, если не выплачены дивиденды по привилегированным акциям);

(d) объем резервов эмитента;

(e) ожидания эмитента в отношении размера профицита или дефицита за период; или

(f) способность или неспособность эмитента повлиять на размер его профицита или дефицита за период.

Расчеты собственными долевыми инструментами организации (параграфы 25-29)

AG51. Как было отмечено в параграфе AG25, для организаций общественного сектора не является обычным выпускать долевые инструменты, например, акции или прочие формы объединенного капитала; и если такие инструменты все же существуют, распоряжение и владение ими обычно регулируется законодательством. Структура капитала организаций общественного сектора, которая отличается от организаций коммерческого сектора, а правовая среда, в которой действуют организации общественного сектора, приводят к тому, что операции с собственными долевыми инструментами организации вряд ли будут осуществляться в общественном секторе также часто, как в коммерческом. Тем не менее, когда такие операции все же осуществляются, следующие примеры могут помочь проиллюстрировать то, как классифицируются различные виды договоров с собственными долевыми инструментами организации:

(a) договор, который будет исполнен организацией путем получения или поставки фиксированного количества ее собственных акций без вознаграждения в будущем, или в обмен определенного количества собственных акций на фиксированное количество денежных средств или иного финансового актива, не является долевым инструментом (за исключением случаев, указанных в параграфе 27). Соответственно, любое вознаграждение, полученное или выплаченное по такому договору, непосредственно добавляется или вычитается из чистых активов/ капитала. Одним из примеров является выпущенный опцион на покупку акций, который дает другой стороне право приобрести определенное количество акций организации за фиксированное количество денежных средств. Однако если договор обязывает организацию выкупить (погасить) ее собственные акции денежными средствами или иным финансовым активом на фиксированную или определяемую дату или по требованию, организация также признает финансовое обязательство по дисконтированной стоимости суммы погашения (за исключением инструментов, обладающих всеми характеристиками и удовлетворяющих условиям, указанным в параграфе 15 и16 или параграфах 17 и 18). Одним из примеров является обязательство организации по форвардному контракту выкупить определенное количество ее собственных акций за фиксированное количество денежных средств.

(b) обязательство организации выкупить ее собственные акции за денежные средства создает финансовое обязательство по дисконтированной стоимости суммы погашения, даже если количество акций, которое организация обязана выкупить, не установлено, либо обязательство зависит от желания другой стороны использовать право на выкуп (за исключением случаев, указанных в параграфах 15 и 16 или 17 и 18). Таким примером условного обязательства является выпущенный опцион, который обязывает организацию выкупить ее собственные акции за денежные средства, если другая сторона исполнит опцион.

(c) договор, расчеты по которому осуществляются денежными средствами или иным финансовым активом, является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если размер денежных средств или финансовых активов, которые должны быть получены или переданы, зависит от изменения рыночных цен собственных долевых инструментов организации (за исключением случаев, указанных в параграфах 15 и 16 или 17 и 18). Примером является опцион на покупку акций, по которому производится нетто-расчет денежными средствами.

Договор, расчет по которому производится нефиксированным количеством собственных акций организации, стоимость которых равна фиксированной сумме или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, стоимости товара), является финансовым активом или финансовым обязательством. Примером является выпущенный опцион на покупку нефти, по которому в случае исполнения производится нетто-расчет собственными долевыми инструментами организации путем предоставления такого количества этих инструментов, чтобы их стоимость равнялась стоимости опциона. Такой договор является финансовым активом или финансовым обязательством, даже если в его основе лежит цена собственных акций организации, а не цена на нефть. Аналогично, договор, расчеты по которому производятся фиксированным количеством собственных акций организации, но права, предоставляемые этими акциями, могут меняться таким образом, что стоимость погашения будет равняться фиксированной сумме, либо сумме, основанной на изменениях базовой переменной, является финансовым активом или финансовым обязательством.

Положения договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий (параграф 30)

AG52. Согласно параграфу 30, если часть положений договора об осуществлении расчетов, зависящих от наступления определенных событий, согласно которой может потребоваться погашение денежными средствами или иным финансовым активом (или погашение другим способом, характерным для финансовых обязательств), не является реализуемой, условия осуществления расчетов не влияют на классификацию финансового инструмента. Таким образом, договор, требующий произвести расчет денежными средствами или нефиксированным количеством собственных акций организации только в случае наступления исключительно редкого, крайне необычного и маловероятного события, является долевым инструментом. Аналогично, расчет фиксированным количеством собственных акций организации может быть запрещен согласно договору при наступлении обстоятельств, находящихся вне контроля организации, но если такие обстоятельства не имеют реальной возможности осуществиться, уместно классифицировать инструмент как долевой.

Отражение в консолидированной финансовой отчетности

AG53. В консолидированной финансовой отчетности организация отражает доли неконтролирующих участников, т.е. доли других сторон в чистых активах/ капитале и доходах ее контролируемых организаций в соответствии с МСФО ОС 1 и МСФО ОС 6. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности организация учитывает все сроки и условия, согласованные между участниками группы организаций и держателями инструмента, для определения того, имеет ли группа организаций как единое целое обязанность передать денежные средства или иной финансовый актив согласно условиям инструмента или выполнить условия, при которых такой инструмент будет классифицирован как финансовое обязательство. Если контролируемая организация выпускает финансовый инструмент, и контролирующая организация, либо иная организация, входящая в группу, согласовывает дополнительные условия напрямую с держателем инструмента (например, гарантом), группа организаций может быть ограничена в свободе действий при выплате дивидендов или погашении акций. Хотя контролируемая организация может должным образом

классифицировать инструмент без учета этих дополнительных условий в собственной отдельной финансовой отчетности, влияние иных соглашений, заключенных другими участниками группы организаций и держателями инструмента должно быть учтено, для того чтобы обеспечить отражение в консолидированной финансовой отчетности договоров и операций, осуществленных группой организаций как единым целым. При наличие такого обязательства или определенных условий при осуществлении расчетов инструмент (или его компонент, создающий обязанность) классифицируется как финансовое обязательство в консолидированной финансовой отчетности.

AG54. Некоторые виды инструментов, налагающие на организацию договорное обязательство, классифицируются как долевые инструменты согласно параграфам 15 и 16 или 17 и 18. Классификация согласно этим параграфам является исключением из правил, которое применяются согласно настоящему Стандарту, и не может быть использовано в отношении иных инструментов. Это исключение не применятся при классификации долей неконтролирующих участников в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, инструменты, классифицируемые как долевые в соответствии с параграфами 15 и 16 или 17 и 18 в отдельной или индивидуальный финансовой отчетности и являющиеся долями неконтролирующих участников, классифицируются как обязательства в консолидированной финансовой отчетности группы организаций.

Комбинированные финансовые инструменты (параграфы 33-37)

AG55. Параграф 33 применяется только к эмитентам непроизводных комбинированных финансовых инструментов. Параграф 33 не рассматривает комбинированные финансовые инструменты, являющиеся таковыми с точки зрения держателей. МСФО ОС 29 рассматривает отличия встроенных производных инструментов, являющихся таковыми с точки зрения держателей, от комбинированных финансовых инструментов, имеющих признаки как долговых, так и долевых инструментов.

AG56. Комбинированные финансовые инструменты не являются типичными для общественного сектора из-за структуры капитала организаций общественного сектора. Однако в последующих комментариях рассказывается, как комбинированные финансовые инструменты должны быть проанализированы по составным частям. Распространенной формой комбинированного финансового инструмента является долговой инструмент со встроенной возможностью конвертации, такой как облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента, и без каких-либо других встроенных признаков производного инструмента. Параграф 33 требует, чтобы эмитент такого финансового инструмента представлял компонент обязательства и компонент чистых активов/ капитала отдельно друг от друга в Отчете о финансовом положении следующим образом:

(a) обязательство эмитента производить выплаты процентов и основной суммы по плану является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не будет конвертирован. При первоначальном признании справедливая стоимость компонента обязательства является дисконтированной стоимостью определенных договором будущих денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной процентной ставке инструментов, имеющих сопоставимый кредитный статус и обеспечивающих практически такие же денежные потоки, на таких же условиях, но без возможности конвертации.

(b) долевой инструмент является встроенным опционом на конвертацию обязательства в чистые активы/ капитал эмитента. Справедливая стоимость такого опциона состоит из его срочной стоимости и внутренней стоимости, если таковые имеются. При первоначальном признании этот опцион имеет стоимость, даже если он убыточен.

AG57. При конвертации конвертируемого инструмента при наступлении срока организация прекращает признание компонента обязательства и признает его в составе чистых активов/ капитала. Первоначальный компонент чистых активов/ капитала остается в составе активов/ капитала (хотя он может быть переведен из одной статьи чистых активов/ капитала в другую). Конвертация при наступлении срока не создает ни прибылей, ни убытков.

AG58. Если организация погашает конвертируемый инструмент до наступления срока путем погашения или выкупа, и при этом первоначальные права конвертации не изменяются, организация

распределяет выплаченное вознаграждение и все остальные затраты по сделке для осуществления погашения или выкупа на компоненты инструмента на дату совершения операции. Метод, используемый для распределения выплаченного вознаграждения и затрат по сделке на отдельные компоненты, должен соответствовать методу, используемому для первоначального распределения на отдельные компоненты поступлений, полученных организацией при выпуске конвертируемых инструментов, в соответствии с параграфами 33-37.

AG59. Когда возмещение распределено, возникшие в результате прибыль или убыток учитываются в соответствии с принципами учета, применяемыми для соответствующего компонента, следующим образом:

(a) сумма прибыли или убытка, относящаяся к компоненту обязательства, признается в составе дефицита или профицита; и

(b) сумма вознаграждения, относящаяся к компоненту чистых активов/ капитала признается в составе чистых активов/ капитала.

AG60. Организация может изменять сроки для конвертируемого инструмента, стимулируя более раннюю конвертацию, например, предлагая более выгодный коэффициент конверсии или выплачивая дополнительное вознаграждение в случае конвертации до определенной даты. В момент изменения условий разница между справедливой стоимостью, получаемой держателем при конвертации инструмента согласно пересмотренным срокам, и справедливой стоимостью, которую держатель мог бы получить при первоначальных условиях, признается в качестве убытка в составе профицита или дефицита.

Собственные акции, выкупленные у акционеров (параграфы 38 и 39)

AG61. Собственные долевые инструменты организации не признаются в составе финансовых активов, независимо от причин, по которым они были выкуплены. Параграф 38 обязывает организацию, выкупающую собственные акции, вычитать эти долевые инструменты из чистых активов/ капитала. Однако если организация владеет собственными долевыми инструментами от имени других лиц, например, финансовый институт владеет собственными долговыми инструментами от имени клиента, то возникают агентские отношения, и в результате такое владение не включается в Отчет о финансовом положении организации.

Проценты, дивиденды и аналогичные выплаты, убытки и прибыли (параграфы 40-46)

AG62. Следующий пример иллюстрирует порядок применения требований параграфа 40 к комбинированным финансовым инструментам. Предположим, что некумулятивная привилегированная акция подлежит обязательному погашению денежными средствами в течение пяти лет, но дивиденды выплачиваются по усмотрению организации до даты погашения. Такой инструмент является комбинированным финансовым инструментом с компонентом обязательства по дисконтированной стоимости суммы погашения. Амортизация дисконта по такому компоненту признается в составе профицита или дефицита и классифицируется как процентный расход. Все выплаченные дивиденды относятся на компонент чистых активов/ капитала и, соответственно, признаются как распределение профицита или дефицита. Аналогичный порядок учета применяется в случае, если погашение не было бы обязательным, но могло было быть произведено по усмотрению держателя, или акция являлась бы конвертируемой в обязательном порядке в нефиксированное количество обыкновенных акций, рассчитываемое так, чтобы их сумма была равна фиксированной сумме, или сумме, основанной на изменениях базовой переменной (например, товара). Однако если невыплаченные дивиденды и аналогичные выплаты не прибавляются к сумме погашения, то весь инструмент считается обязательством. В таком случае, любые дивиденды и аналогичные выплаты классифицируются как процентный расход.

Взаимозачет финансового актива или финансового обязательства (параграфы 47-55)

AG63. Чтобы произвести взаимозачет финансового актива или финансового обязательства, организация должна иметь текущее юридически закрепленное право произвести взаимозачет признанных сумм. Организация может иметь условное право произвести взаимозачет признанных сумм, например, согласно генеральному соглашению о взаимозачете или в некоторых формах кредитования без права регресса, но такие права осуществимы только при наступлении некоторых событий в будущем, обычно при неисполнении обязательства другой стороной. Соответственно, такое соглашение не попадает под определение взаимозачета.

AG64. Настоящий Стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и содержащихся для того, чтобы воспроизвести характеристики другого инструмента. Например, долгосрочный заем с плавающей процентной ставкой и процентный своп, который включает получение платежей по плавающей ставке и перечисление платежей по фиксированной ставке, вместе образуют долгосрочный заем по фиксированной процентной ставке. Каждый из отдельных финансовых инструментов, образующих вместе «синтетический инструмент», представляет собой договорное право или обязательство со своими собственными сроками и условиями, и может быть передан или погашен отдельно от остальных. Каждый финансовый инструмент подвержен рискам, которые могут отличаться от рисков в других финансовых инструментах. Соответственно, когда один финансовый инструмент в «синтетическом инструменте» является активом, а другой является обязательством, между ними не происходит взаимозачета, и они представляются в Отчете о финансовом положении организации на нетто-основе, за исключением случаев, когда они попадают под критерий взаимозачета, указанные в параграфе 47.

Приложение В

Доли участников кооперативных организаций и аналогичные инструменты

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 28

Введение

В1. Кооперативные и иные подобные им организации создаются группой лиц для удовлетворения общих экономических и социальных потребностей. Национальное законодательство, как правило, определяет кооперативную организацию как общество, создаваемое для достижения общих экономических целей путем совместного ведения бизнеса (принцип взаимопомощи). Доли участников кооперативных организаций обычно характеризуются вкладами участников, единицами продукции или аналогичными единицами измерения и далее именуется «доли участников». Настоящее Приложение применяется к финансовым инструментам, выпущенным в пользу участников кооперативных организаций, которые отражают долю собственности участника в этой организации, и не применятся к финансовым инструментам, расчеты по которым могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами организации.

В2. МСФО ОС 28 устанавливает принципы классификации финансовых инструментов в качестве финансовых обязательств или чистых активов/ капитала. В частности, такие принципы применяются для классификации инструментов с правом обратной продажи, что позволяет держателю предоставить инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый инструмент. Применение этих принципов к долям участников кооперативных организаций и аналогичным инструментам является затруднительным. Настоящие рекомендации иллюстрирует применение принципов, указанных в МСФО ОС 28, к долям участников кооперативных организаций и аналогичным инструментам, имеющим определенные свойства, и обстоятельства, в которых эти свойства влияют на классификацию инструментов в качестве обязательств или чистых активов/ капитала

В3. Многие финансовые инструменты, включая доли участников, имеют характеристики, присущие долевым инструментам, такие как права голоса и права на получение дивидендов и аналогичных выплат из прибыли. Некоторые финансовые инструменты предоставляют держателю право потребовать погашение инструмента денежными средствами или иными финансовыми активами, а также могут включать или подлежать ограничениям возможности погашения финансовых инструментов. Следующие параграфы определяют, как такие условия погашения должны оцениваться при установлении того, является ли финансовый инструмент обязательством или чистыми активами/ капиталом.

Применение МСФО ОС к долям участников кооперативных организаций и аналогичным инструментам.

В4. Договорное право держателя финансового инструмента (включая доли участников кооперативных организаций) потребовать погашения само по себе не является основанием для классификации финансового инструмента в качестве финансового обязательства. Точнее, организация должна рассматривать все сроки и условия финансового инструмента для его классификации в качестве финансового обязательства или долевого инструмента. Такие сроки и условия включают соответствующие местные законы, нормативно-правовые акты и устав организации, действующие в момент классификации, но не ожидаемые будущие поправки к этим законам, нормативно-правовым актам или уставу.

В5. Доли участников, классифицируемые как долевые инструменты в случае отсутствия у участников права требования погашения, являются долевыми инструментами, если для них выполняется одно из условий, указанных в параграфе В6 и В7, либо доли участников имеют все характеристики и соответствуют условиям, указанным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18 МСФО ОС 28. Депозиты до востребования, включая текущие счета, сберегательные счета и подобные договоры, возникающие, если участники выступают в качестве клиентов, являются финансовыми обязательствами организации.

В6. Доли участников являются долевыми инструментами организации в случае, если организация имеет безусловное право отказаться от погашения долей участников.

В7. Местные законы, нормативные акты и устав организации могут устанавливать различные виды запретов на погашение долей участников, например безусловный запреты и запреты на критериях

ликвидности. Если погашение безусловно запрещено законом, нормативным актом или уставом организации, доли участников являются долевыми инструментами. Однако положения местного закона, нормативного акта или устава организации, которые запрещают погашение, только если определенные условия – такие как ограничения ликвидности - выполняются (или не выполняются), не приводят к классификации долей участников в качестве долевых инструментов.

B8. Безусловный запрет может быть абсолютным, когда погашения запрещены. Безусловный запрет может быть частичным, когда запрещается погашение долей участников, если такое погашение приведет к тому, что количество долей участников или сумма оплаченного капитала по долям участников опустится ниже определенного уровня. Доли участников сверх запрета на погашение являются обязательствами, за исключение случаев, когда организация имеет безусловное право отказать в погашении в соответствии с положениями параграфа B6 или доли участников имеют все признаки и соответствуют условиям параграфов 15 и 16 или параграфов 17 и 18 МСФО ОС 28. В некоторых случаях количество долей или сумма оплаченного капитала, подлежащие запрету на погашение, могут меняться со временем. Такое изменение в запрете на погашение ведет к переводу инструментов из категории финансового обязательства в категорию чистых активов/ капитала.

B9. При первоначальном признании организация должна оценивать свое финансовое обязательство для погашения по справедливой стоимости. В случае, если доли участников имеют возможность погашения, организация оценивает справедливую стоимость финансового обязательства для погашения в размере не меньшем, чем максимальная сумма к уплате по условиям погашения в соответствии с уставом или применяемым законом, дисконтированная с момента, когда такая сумма должна была быть выплачена (см. пример 3).

B10. В соответствии с требованиями параграфа 40 МСФО ОС 28 выплаты держателям по их долевым инструментам должны быть признаны непосредственно в составе чистых активов/ капитала без каких-либо льгот по налогу на прибыль. Проценты, дивиденды или аналогичные выплаты и иные доходы, относящиеся к финансовым инструментам, классифицированным как финансовые обязательства, являются затратами, независимо от того, будут ли такие выплаченные суммы юридически признаны как дивиденды или аналогичные выплаты, проценты или как-либо иначе.

B11. Если изменение в запрете на погашение приводит к переводу инструментов из категории финансового обязательства в категорию чистых активов/ капитала, организация должна раскрывать информацию отдельно о сумме, сроках и причине перевода.

B12. Следующие примеры иллюстрируют применение вышеизложенных параграфов.

Иллюстративные примеры

Данные примеры не представляют собой полный перечень; возможно наличие иных условий. Каждый пример предполагает, что не существует иных условий, кроме тех, что представлены в примере, которые бы еще потребовались для классификации финансового инструмента как финансового обязательства, а также для определения того, что финансовый инструмент не содержит всех характеристик или соответствует условиям, указанным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18 МСФО ОС 28

Безусловное право отказа в погашении (параграф B6)

Пример 1

Условия

B13. Устав организации определяет, что погашение осуществляется по собственному усмотрению организации. Устав не дает дальнейших описаний или ограничений такого выбора. В предыдущие годы организация ни разу не отказала в погашении долей участников, хотя орган управления имеет на это право.

Классификация

B14. Организация имеет безусловное право отказать в погашении, и доли участников являются долевыми инструментами. МСФО ОС 28 определяет принципы классификации на основании условий финансового инструменты и указывает, что история осуществления, или намерение осуществить негарантированные выплаты не приводит к классификации инструментов в качестве обязательства. Параграф AG50 МСФО ОС 28 устанавливает:

Когда привилегированные доли являются непогашаемыми, они классифицируются на основе иных прав, закрепленных за ними. Классификация основывается на оценке содержания договорных соглашений и понятиях финансового обязательства и долгового инструмента. Если выплаты дивидендов держателям привилегированных долей, кумулятивных либо некумулятивных, производятся по усмотрению эмитента, доли являются долевыми инструментами. На классификацию привилегированной долей как долевого инструмента либо как финансового обязательства не влияют, например:

(a) история выплаты дивидендов;

(b) намерение выплачивать дивиденды в будущем;

(c) возможное негативное влияние на цену обыкновенных доли эмитента, если выплаты дивидендов не происходят (из-за ограничения на выплату дивидендов по обыкновенным долям, если не выплачены дивиденды по привилегированным долям);

(d) объем резервов эмитента;

(e) ожидания эмитента в отношении профицита или дефицита за период; или

(f) способность или неспособность эмитента повлиять на размер его профицита или дефицита за период.

Пример 2

Условия

B15. Устав организации устанавливает, что погашение осуществляется по собственному усмотрению организации. Однако устав так же определяет, что одобрение требования по погашению предоставляется автоматически, за исключением случаем, когда организация не имеет возможности осуществлять платежи без нарушения местных нормативных актов, касающихся ликвидности или резервов.

Классификация

B16. Организация не имеет безусловного права отказать в погашении, и доли участников классифицируются как финансовое обязательство. Ограничения, описанные выше, основаны на способности организации погасить обязательство. Они ограничивают погашение только в случае невыполнения требований по ликвидности или резервам, и только до тех пор, пока эти требования не будут удовлетворены. Следовательно, в соответствии с принципами, указанными в МСФО ОС 28, эти ограничения не приводят к классификации финансового инструмента в качестве долевого инструмента. Параграф AG49 МСФО ОС 28 гласит:

Привилегированные доли могут быть выпущены с различными правами. При установлении, является ли привилегированная доля финансовым обязательством или долевым инструментом, эмитент оценивает конкретные права, предоставляемые долей, чтобы определить, проявляются ли основные признаки финансового обязательства. Например, привилегированная доля, которая предоставляет право на ее погашение на определенную дату или по усмотрению держателя, содержит финансовое обязательство, поскольку эмитент обязан передать финансовые активы держателю доли. *Потенциальная неспособность эмитента выполнить обязательство по погашению привилегированной доли, если договор того требует, по причине недостаточности средств, административных ограничений или недостаточного профицита и резервов, не отменяет это обязательство.* [Выделение добавлено]

Запреты на погашение (параграфы B7 и B8)

Пример 3

Условия

B17. Кооперативная организация в прошлом выпустила доли своим участникам на разные даты и на разные суммы:

(a) 1 января 20X1 года 100.000 долей по цене 10 ДЕ каждая (1.000.000 ДЕ);

(b) 1 января 20X2 года 100.000 долей по цене 20 ДЕ каждая (дополнительно на 2.000.000 ДЕ, так что общая сумма выпущенных долей равна 3.000.000 ДЕ).

Доли являются погашаемыми по требованию в сумме, на которую они были выпущены.

B18. Устав организации определяет, что кумулятивное погашение не может превышать 20 процентов от максимального количества долей участников, когда-либо находившихся в обращении. 31 декабря 20X2 года организация имела 200.000 долей в обращении, что является максимальным количеством долей участников, когда-либо находившихся в обращении. 1 Января 20X3 года организация вносит изменения в свой устав и увеличивает допустимый уровень кумулятивного погашения до 25 процентов от максимального количества долей участников, когда-либо находившихся в обращении.

Классификация

До внесения изменений в устав

B19. Доли участников сверх запрета на погашение являются финансовыми обязательствами. Кооперативная организация оценивает такое финансовое обязательство по справедливой стоимости при первоначальном признании. Поскольку эти доли являются погашаемыми по требованию, кооперативная организация определяет справедливую стоимость таких финансовых обязательств в соответствии с параграфом 52 МСФО ОС 29, в котором указано: «Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию кредитора (например, депозит до востребования), должна быть не меньше суммы, подлежащей выплате по требованию ...». Соответственно, кооперативная организация должна классифицировать такие финансовые обязательства по максимальной сумме, выплачиваемой по требованию согласно условиям погашения долей.

B20. 1 Января 20X1 года максимальная сумма, выплачиваемая по условиям погашения, составляет 20.000 долей по 10 ДЕ каждая, и, таким образом, организация классифицирует 200.000 ДЕ в качестве финансового обязательства и 800.000 ДЕ в качестве долевого инструмента. Однако, 1 января 20X2 года, поскольку были выпущены новые доли по цене 20 ДЕ, максимальная сумма к уплате согласно условиям погашения увеличивается на 40.000 долей по 20 ДЕ каждая. Выпуск дополнительных долей по 20 ДЕ создает новое обязательство, которое оценивается при первоначальном признании по справедливой стоимости. После выпуска этих долей обязательство составляет 20 процентов общего объема долей в обращении (200.000), оцененных по 20 ДЕ, или 800.000 ДЕ. Это требует признания дополнительного обязательства на сумму в 600.000 ДЕ. В этом примере не происходит признания ни прибыли, ни убытков. Соответственно, организация классифицирует 800.000 ДЕ в качестве финансового обязательства и 2.200.000 ДЕ в качестве долевого инструмента. В настоящем примере предполагается, что эти суммы не будут изменяться в период с 1 января 20X1 года до 31 декабря 20X2 года.

После внесения изменений в устав

B21. После изменения устава кооперативная у организации могут потребовать погашения до 25 процентов долей в обращении, или максимум 50.000 долей по 20 ДЕ каждая. Соответственно, 1 января 20X3 года кооперативная организация классифицирует в качестве финансового обязательства сумму в размере 1.000.000 ДЕ, являющуюся максимальной суммой к уплате по требованию согласно условиям погашения, в соответствии с положениями параграфа 52 МСФО ОС 28. Таким образом, 1 января 20X3 года это приведет к переводу суммы в 200.000 ДЕ их чистых активов/ капитала в финансовые обязательства, при этом 200.000 ДЕ классифицированы в качестве финансового инструмента. В настоящем примере организация признает прибыль или убыток от передачи.

Пример 4

Условия

B22. В соответствии с местным законодательством, регулирующим операции кооперативов, или согласно положениям устава организации, погашение долей участников запрещено, если при погашении происходит уменьшение суммы оплаченного капитала ниже уровня в 75 процентов от наибольшей суммы оплаченного капитала по долям участников. Наибольшая сумма оплаченного капитала для кооперативной организации составляет 100.000 ДЕ. В конце отчетного периода сальдо по счету оплаченного капитала составляет 900.000 ДЕ.

Классификация

B23. В этом случае сумма в размере 750.000 ДЕ должна быть классифицирована как долевой инструмент, а сумма в размере 150.000 ДЕ должна быть классифицирована как финансовое обязательство. В дополнение вышеизложенным параграфам, параграф 22(b) МСФО ОС 28 устанавливает, что:

> … финансовый инструмент, дающий его держателю право обратной продажи инструмента эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив («инструмент с правом обратной продажи»), является финансовым обязательством, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18. Финансовый инструмент является финансовым обязательством даже тогда, когда сумма денежных средств или стоимость иного финансового актива определяется на основе индекса или другой фактора, который может увеличиваться или уменьшаться. Наличие у держателя права обратной продажи инструмента эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив означает, что инструмент с правом обратной продажи попадает под определение финансового обязательства, за исключением инструментов, классифицируемых как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16 или параграфами 17 и 18.

B24. Запрет на погашение, указанный в настоящем примере, отличается от ограничений, указанных в параграфах 23 и AG49 МСФО ОС 28. Данные ограничения ограничивают возможность организации выплатить сумму по финансовому обязательству, то есть они препятствуют осуществлению платежа по обязательству только при выполнении определенных условий. В отличие от этого, настоящий пример описывает ситуацию безусловного запрета на погашение сверх определенной суммы, независимо от способности организации погасить доли участников (например, предоставить свои денежные средства, профицит или резервы, подлежащие распределению). Фактически запрет на погашение ограничивает организацию в образовании любых финансовых обязательств по погашению сверх определенной суммы оплаченного капитала. Таким образом, часть долей, подлежащих запрету на погашение, не является финансовым обязательством. Несмотря на то, что каждая из долей участников может быть погашена отдельно, часть от общего количества долей в обращении является непогашаемой при любых обстоятельствах, кроме ликвидации организации.

Пример 5

Условия

B25. Условия настоящего примера идентичны условиям из примера 4. В дополнение к этому, в конце отчетного периода требования по ликвидности, устанавливаемые местным законодательством, ограничивают организацию в погашении любых долей участников кроме случая, когда ее запасы денежных средств и краткосрочных инвестиций больше, чем определенная сумма. Результатом таких требований к ликвидности в конце отчетного периода является то, что организация не будет иметь возможности выплатить более чем 50.000 ДЕ в счет погашения долей участников.

Классификация

B26. Как и в примере 4, организация классифицирует сумму в размере 750.000 ДЕ в качестве долевого инструмента и 150.000 ДЕ в качестве финансового обязательства. Это объясняется тем, что сумма, классифицированная в качестве обязательства, основана на безусловном праве организации отказать в погашении, а не на условных ограничениях, которые запрещают погашение только в случае невыполнения требований по ликвидности или иных условий, и только до тех пор, пока они не будут выполнены. В таком случае применяются положения, указанные в параграфах 23 и AG49 МСФО ОС 28.

Пример 6

Условия

B27. Устав организации запрещает ей погашение долей участников, кроме случаев, связанных с поступлениями от выпуска дополнительных долей участников в пользу новых или существующих участников в течение трех предыдущих лет. Поступления от выпуска долей участников должны быть использованы для погашения долей, по которым участники требуют погашения. В течение трех предыдущих лет, поступления от выпуска долей участников составили 12.000 ДЕ, и ни одна из долей участников не была погашена.

Классификация

B28. Организация классифицирует доли участников на сумму в размере 12.000 ДЕ в качестве финансовых обязательств. В соответствии с выводами, сделанными в примере 4, доли участников, попадающие под безусловный запрет на погашение, не являются финансовыми обязательствами. Такой безусловный запрет применяется к сумме, равной поступлениям от долей, выпущенных ранее трех предыдущих лет, и соответственно, такая сумма должна быть классифицирована в качестве долевого инструмента. Однако, сумма, равная поступлениям от любых долей, выпущенных в течение трех предыдущих лет, не подлежит безусловному запрету на погашение. Соответственно, поступления от выпуска долей участников в предыдущие три когда приводят к возникновению финансовых обязательств, до тех пор, пока они не перестанут быть доступными для погашения долей участников. В результате этого организация имеет финансовое обязательство, равное поступлениям от долей, выпущенных в предыдущие три года, за вычетом любых погашений, сделанных в течение этого периода.

Пример 7

Условия

B29. Организация является кооперативным банком. Местное законодательство, регулирующее деятельность кооперативных банков, устанавливает, что не менее 50 процентов от общей суммы «непогашенных обязательств» субъекта (определение, данное в нормативных актах, включает счета долей участников) должно быть в форме оплаченного капитала участников. Результатом такого нормативного акта является то, что если все непогашенные обязательства организации находятся в форме долей участников, организация может погасить их все. 31 декабря 20X1 года организация имеет непогашенных обязательств на общую сумму в 200.000 ДЕ, из которых 125.000 ДЕ представляют счета долей участников. Условия счетов долей участников позволяют и держателю погасить доли по требованию, и в уставе организации нет ограничений по погашению.

Классификация

B30. В настоящем примере доли классифицируются в качестве финансовых обязательств. Запрет на погашение аналогичен ограничениям, упомянутым в параграфах 23 и AG49 МСФО ОС 28. Запрет является условным ограничением способности организации выплатить сумму в погашение обязательства, т.е. он не допускает выплаты по обязательству только в случае наступления определенных условий. В частности, организации может потребоваться погасить все сумму акций участников (125.000 ДЕ), если она погасит все свои остальные обязательства (75.000 ДЕ). Следовательно, запрет на погашение допускает, что организация будет иметь финансовое обязательство погасить доли в сумме большей, чем определенное количество долей участников или определенная сумма оплаченного капитала. Это позволит организации только отсрочить погашение до тех пор, пока условие не будет выполнено, т.е. пока все остальные обязательства не будут погашены. Доли участников в настоящем примере не подлежат безусловному запрету на погашение, и поэтому должны быть классифицированы в качестве финансовых обязательств.

Приложение С

Поправки к другим МСФО ОС

МСФО ОС 1, «Представление финансовой отчетности»

Новый параграф вставлен после параграфа 7 в следующем виде:

Определения

7A. В МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» описаны следующие термины, которые используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в МСФО ОС 28:

(a) Финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент (описан в параграфах 15 и 16 МСФО ОС 28);

(b) Инструмент, налагающий на организацию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент (описан в параграфах 17 и 18 МСФО ОС 28)

Новый параграф вставлен после параграфа 95 в следующем виде:

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

95A. **Если организация реклассифицировала:**

(a) **Финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент; или**

(b) **Инструмент, налагающий на организацию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент;**

между финансовыми обязательствами и чистыми активами/ капиталом, она должна раскрыть сумму, реклассифицированную из одной категории в другую (финансовые обязательства или чистые активы/ капитал), а также сроки и причину такой реклассификации.

Новый заголовок и параграф вставлены после параграфа 148C в следующем виде:

Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как чистые активы/ капитал

148D. **Применительно к финансовым инструментам с правом обратной продажи, классифицируемым как долевые, организация должна раскрывать следующую информацию (в той степени, в какой она не раскрывается в других отчетах):**

(a) **сводные количественные данные о сумме, классифицируемой как чистые активы/ капитал;**

(b) **свои цели, политику и процессы по управлению ее обязательством выкупить или погасить инструменты по требованию их держателей, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;**

(c) **ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе данного класса финансовых инструментов; и**

(d) **информацию о том, как был определен ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе.**

Два новых подпункта вставлены после подпункта 150(d) в следующем виде:

Раскрытие прочей информации

150. **Организация должна раскрывать следующую информацию, если она не была раскрыта в других документах, публикуемых вместе с финансовой отчетностью:**

…

(e) **если это организация с ограниченным сроком деятельности, то информацию о сроке ее деятельности.**

Новый параграф вставлен после параграфа 153A в следующем виде:

153B. **МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» внес поправку в параграф 150 и дополнил Стандарт параграфами 7A, 95A и 148D. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)»

В параграф 37 внесены следующие поправки:

Взносы собственников

37. Определение взносов собственников дано в МСФО ОС 1. Операция может квалифицироваться как взнос собственника, если она соответствует всем необходимым характеристикам данного определения. При определении соответствия операции характеристикам взноса собственника, рассматривается сущность, а не форма операции. Параграф 38 указывает форму, которую могут принимать операции взноса собственников. Если, несмотря на форму, операция по существу является займом или другим видом финансового обязательства или выручкой, организация признает ее таковым (таковой) и раскрывает соответствующую информацию в примечаниях к финансовой отчетности общего назначения, если это существенно. Например, если операция предусматривает взнос собственника, но при этом указывается, что отчитывающаяся организация будет осуществлять фиксированные выплаты передающей стороне с возвратом ее (передающей стороны) инвестиций в определенный момент в будущем, то такая операция обладает в большей степени характеристиками займа. При определении различий между финансовыми обязательствами и взносами собственников для договорных соглашений организация также должна принимать во внимание руководство, содержащееся в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации».

Новый параграф вставлен после параграфа 124 в следующем виде:

124A. **МСФО ОС 28 внес поправки к параграфу 37. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начинающемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не являются частью МСФО ОС 28.

Введение

BC1. Данное основание для заключений резюмирует мнение Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) относительно формирования заключений в МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации». Поскольку в основе настоящего Стандарта лежит МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», изданный СМСФО, Основания для заключений охватывают охватывает только те части МСФО ОС 28, которые отличаются от главных требований МСФО 32.

BC2. Настоящий проект, посвященный финансовым инструментам, является ключевой частью программы конвергенции СМСФО ОС, направленной на сближение МСФО ОС с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО). СМСФО ОС признает существование других аспектов финансовых инструментов, не рассмотренных в МСФО 32, в той мере, в которой они относятся к общественному сектору. Такие аспекты могут быть рассмотрены в будущих проектах СМСФО ОС. В частности, СМСФО ОС допускает, что в будущих проектах, возможно, будут рассматриваться следующие вопросы:

- некоторые сделки, совершаемые центральными банками; и
- дебиторская и кредиторская задолженности, возникающие из соглашений, которые, в основном, аналогичны и имеют такой же экономический эффект, как и финансовые инструменты, но не являются договорными по своему характеру.

BC3. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС согласился сохранить исходный текст МСФО 32, но внес изменения для обеспечения соответствия с терминологией и представленными требованиями других МСФО ОС, а также рассмотрел все специфические вопросы общественного сектора в дополнительном разделе Руководство по применению.

BC4. В сентябре 2007 года СМСФО выпустил поправки к МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», которые добавили в представление финансовой отчетности новый формат, названный «совокупный доход». Поскольку СМСФО ОС еще не рассматривал совокупный доход, а также некоторые другие поправки, относящиеся к МСФО 1, данные поправки не были включены в МСФО ОС 28.

Сфера применения

Договоры страхования и финансовой гарантии

BC5. В соответствии с МСФО 32 все договоры страхования исключены из сферы применения МСФО 32, кроме договоров финансовой гарантии, для которых эмитент применяет положения МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» при признании и оценке таких договоров. В сферу применения МСФО ОС 28 также не входят все договоры страхования, за исключением:

- договоров финансовой гарантии, которые должны рассматриваться в качестве финансовых инструментов, кроме случаев, когда организация решает рассматривать такие договоры в качестве договоров страхования согласно соответствующим международным и национальным стандартам по учету договоров страхования; и
- договоров, которые являются договорами страхования, но включают переход финансового риска, способных рассматриваться в качестве финансовых инструментов в соответствии с положениями МСФО ОС 28, МСФО ОС 29 и МСФО ОС 30.

Рассмотрение финансовых гарантий в качестве финансовых инструментов

BC6. Согласно МСФО 32 договоры финансовых гарантий должны учитываться в качестве финансовых инструментов, кроме случаев, когда эмитент решает применять МСФО 4 к таким договорам. В общественном секторе, в отличие от частного, выпускается много договоров финансовой гарантии посредством необменных операций, т.е. с символической компенсацией по ним или без нее вообще.

Для того чтобы улучшить сопоставимость финансовой отчетности и, принимая во внимание значимость договоров финансовой гарантии, выпускаемых для общественного сектора

посредством необменных операций, СМСФО ОС предложил учитывать такие гарантии в качестве финансовых инструментов и не разрешать организациям рассматривать их как договоры страхования.

BC7. В ответ на это предложение некоторые респонденты согласились с тем, что необходимо учитывать договоры финансовой гарантии, выпущенные посредством необменных операций, в качестве финансовых инструментов, а не в качестве договоров страхования, так как модели обменных и необменных договоров страхования отличны друг от друга. Другие доказывали, что организациям необходимо разрешить выбирать порядок учета таких гарантий в качестве договоров страхования или финансовых инструментов, аналогично тому, как указано в МСФО 4,.

BC8. СМСФО ОС пришел к заключению, что подобный подход должен применяться к договорам финансовой гарантии вне зависимости от того, выпущены ли они в результате обменных или необменных операций, так как обязательство, лежащее в их основе, и обязательство, которое должно быть признано в финансовой отчетности организации, не отличаются друг от друга. СМСФО ОС согласился, что необходимо разрешить организациям выбирать порядок учета договоров финансовой гарантии в качестве договоров страхования или в качестве финансовых инструментов, при соблюдении определенных условий.

BC9. При определении обстоятельств, при которых организация может выбирать порядок учета договоров финансовой гарантии в качестве договоров страхования, СМСФО ОС принял во внимание требования, указанные в МСФО 4. Согласно МСФО 4, выбор порядка учета договоров финансовой гарантии в качестве финансовых инструментов или договоров страхования возможен лишь для тех организаций, которые в прошлом открыто заявляли, что они учитывают такие договоры в качестве договоров страхования. Тем не менее, СМСФО ОС признал, что не все организации, принявшие метод начисления, применяют положения МСФО 4. Совет также признал, что следует принимать во внимание ситуации, в которых, например, организации применяют метод начисления, но не признают активы и обязательства по договорам страхования, а также ситуации, в которых организации в прошлом не применяли метод начисления. В результате, СМСФО ОС согласился с тем, что существующие требования, указанные в МСФО 4, были слишком обременительны и нуждаются в модификации в соответствии с контекстом настоящего Стандарта.

BC10. Таким образом, СМСФО ОС согласился с тем, что организации, которые ранее:

(a) отражали в учете договоры страхования и приняли учетную политику, в которой договоры финансовой гарантии учитываются в качестве договоров страхования, могут продолжать учитывать эти гарантии в качестве договоров страхования или отражать их в качестве финансовых инструментов; и

(b) не отражали в учете договоры страхования, будут иметь возможность выбирать порядок учета договоров финансовой гарантии в качестве договоров страхования или финансовых инструментов, когда они примут настоящий Стандарт.

В обоих случаях выбор порядка учета не может быть изменен.

BC11. СМСФО ОС рассматривал вопрос, разрешить ли организациям выбирать порядок учета финансовых гарантий в качестве договоров страхования по каждому договору в отдельности или требовать, чтобы организации осуществляли свой выбор при формировании общих положений учетной политики. Было решено, что такой выбор должен осуществляться по каждому договору в отдельности, чтобы позволить организациям внутри групп организаций учитывать финансовые гарантии в качестве договоров страхования или финансовых инструментов на основе характера их деятельности.

BC12. В качестве предварительного условия для разрешения организациям учитывать финансовые гарантии в качестве договоров страхования СМСФО ОС утвердил, что учетная политика, применяемая организациями в отношении договоров страхования, должна соответствовать определенным требованиям. СМСФО ОС согласился с тем, что если организации выбрали порядок учета финансовой гарантии в качестве договоров страхования, то они должны применять либо МСФО 4, либо национальный стандарт по ведению бухгалтерского учета, требующий оценивать страховые обязательства по минимальной стоимости. Такая минимальная стоимость определяется, как если бы страховые обязательства находились в сфере применения МСФО ОС 19

«Резервы, условные обязательства и условные активы», с использованием текущих оценок денежных потоков, возникающих из договоров страхования, и всех связанных с этим денежных потоков.

Выбор учета договоров страхования, передающих финансовый риск, в качестве финансовых инструментов

BC13. МСФО ОС 15 разрешает организациям вести учет договоров, составленным в форме договоров страхования, которые предусматривают передачу финансовых рисков, в качестве финансовых инструментов. В отсутствие МСФО ОС, рассматривающего договоры страхования, СМСФО ОС пришел к выводу, что необходимо разрешить организациям, но не требовать от них, применение МСФО ОС 28 к таким договорам.

Определение договорных финансовых гарантий

BC14. Финансовые инструменты в МСФО ОС 28 определены как: «…любые договоры, в результате которых возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой». Так как в общественном секторе соглашения могут создаваться на основании полномочий, установленных по закону, то СМСФО ОС разработал дополнительное Руководство по применению для определения случаев, когда финансовые гарантии являются договорными. СМСФО ОС заключил, что для того, чтобы финансовые гарантии попали в сферу применения МСФО ОС 28, в них должны присутствовать ключевые признаки договорного соглашения. СМСФО ОС также пришел к выводу, что организация должна различать право на выдачу гарантий, которое обычно дается организации по закону или аналогичным образом, и фактический выпуск гарантии в пользу третьей стороны, вне зависимости от того, прямо или косвенно такая сторона определена. Законное право на выдачу гарантий само по себе не относится к сфере применения настоящего Стандарта.

Определения

Договорные соглашения

BC15. СМСФО ОС отметил, что в законодательстве некоторых стран организациям общественного сектора ставятся ограничения по заключению формальных договоров, но позволяется заключать соглашения, по существу являющиеся договорами. Такие соглашения могут называться иначе, например, «государственные заказы». Для оказания содействия организациям при определении того, какое из соглашений имеет юридическую форму договоров, а какое соответствует сущности договоров, СМСФО ОС полагает необходимым издать дополнительное Руководство по применению, разъясняющее факторы, которые организации должны принимать во внимание при определении соглашения в качестве договорного или недоговорного.

BC16. Был рассмотрен вопрос о том, должен ли термин «соглашение, имеющее обязательную силу» использоваться при описании соглашений, указанных в параграфе BC15. Термин «соглашение, имеющее обязательную силу» не был определен, но использовался в МСФО ОС для описания соглашений, которые обязывают стороны, но не имеют документальную форму договора, как, например, соглашение между двумя государственным департаментами, которое не имеет силы договора. СМСФО ОС пришел к заключению, что термин «соглашение, имеющее обязательную силу» в том значении, в котором он использовался в МСФО ОС, распространяется на более широкий спектр соглашений, чем те, которые определены в параграфе BC15, и, таким образом, пришел к выводу, что данный термин не должен использоваться в МСФО ОС 28.

Договорные необменные доходные операции

BC17. МСФО ОС 23 «Доходы от необменных операций (налоги и трансферты)» предписывает осуществлять первоначальное признание, первоначальную оценку и раскрытие информации по активам и обязательствам, возникающим по необменным доходным операциям. СМСФО ОС принял во внимание взаимосвязь между настоящим Стандартом и МСФО ОС 23.

BC18. При рассмотрении вопроса принадлежности активов и обязательств, возникающих по необменным доходным операциям, к финансовым активам или финансовым обязательствам СМСФО ОС установил, что для этого должны выполняться следующие основные требования:

- соглашение является договорным по своему характеру; и

- соглашение приводит к образованию договорного права или обязательства на получение или поставку денежных средств или иного финансового актива или на обмен финансовых активов на выгодных или невыгодных условиях.

BC19. СМСФО ОС пришел к заключению, что активы, возникающие по необменным доходным операциям, могут соответствовать данным требованиям. В частности, Совет обращает внимание на то, что соглашение с финансирующей организацией может быть договорным по своему характеру и расчет по нему может быть произведен путем поставки денежных средств или другого финансового актива от финансирующей организации к получателю. В таком случае, активы, возникающие по необменным доходным операциям, являются финансовыми активами.

BC20. СМСФО ОС установил, что для финансовых активов, возникающих по необменным операциям, организация должна применять требования МСФО ОС 23 вместе с требованиями МСФО ОС 28. В частности, организация должна принимать во внимание принципы, указанные в МСФО ОС 28, при рассмотрении вопроса о том, приводит ли приток ресурсов от необменных доходных операций к возникновению обязательства или к сделке, подтверждающей право на остаточную долю в чистых активах организации, т.е. к долевому инструменту.

BC21. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, являются ли обязательства, возникающие по необменным доходным операциям, финансовыми обязательствами. В соответствии с МСФО ОС 23 обязательства признаются, когда организация получает ресурсы на особых условиях. Условия по поставке ресурсов, установленные для организации стороной, осуществляющей поставку, требуют, чтобы ресурсы использовались для определенных целей, обычно для поставки товаров и услуг третьим лицам, в противном случае были возвращены стороне, осуществившей поставку. Это приводит к возникновению обязанности следовать положениям соглашения. При первоначальном признании организация признает ресурсы в качестве актива и при выполнении определенных условий признает соответствующее обязательство.

BC22. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, является ли первоначально признанное обязательство по своему характеру финансовым обязательством или другим видом обязательства, например, резервом. СМСФО ОС согласился с тем, что на момент признания актива обязательство, как правило, не является финансовым обязательством, так как обязательство организации заключается в выполнении условий и положений соглашения путем использования ресурсов по назначению, как правило, путем поставки товаров и предоставления услуг третьим лицам в течение определенного периода времени. Если после первоначального признания организация не может выполнить условия и положения соглашения и обязуется вернуть ресурсы стороне, осуществившей поставку, то организация должна определить на данном этапе, становится ли обязательство финансовым обязательством, принимая во внимание требования, указанные в параграфе BC18, и определение финансового инструмента и финансового обязательства. В редких случаях финансовое обязательство может возникнуть в связи с условиями, установленными для поставки ресурсов в рамках необменной доходной операции. СМСФО ОС может рассмотреть подобные сценарии в рамках будущих проектов.

BC23. СМСФО ОС также отметил, что обязательства могут возникать по необменным доходным операциям после первоначального признания. Например, организация может получить ресурсы по соглашению, требующему, чтобы ресурсы были возвращены только после наступления или ненаступления события в будущем. Организация оценивает, являются ли другие обязательства, возникающие по необменным операциям, финансовыми обязательствами, принимая во внимание выполнение требований, указанных в параграфе BC18, и соответствие определениям финансового инструмента и финансового обязательства.

Прочее

Разъяснения, разработанные Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности

BC24. СМСФО ОС рассмотрел, относятся ли Разъяснения Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) 2 «*Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты*» и КРМФО 11 «*МСФО 2 – Операции с акциями группы и казначейскими акциями*» к видам инструментов, используемых органами государственной власти и организациями общественного сектора.

BC25. СМСФО ОС установил, что КРМФО 11 не имеет отношения к видам финансовых инструментов, используемых в общественном секторе, так как они рассматривают вопросы, связанные с платежами, основанными на акциях. Несмотря на то, что платежи, основанные на акциях, являются характерными для коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ), у организаций, не являющихся КОГУ, такие операции встречаются редко. В результате, СМСФО ОС не включил никакие правила из КРМФО 11 в МСФО ОС 28.

BC26. КРМФО 2 дает рекомендации по применению МСФО 32 в отношении долей участников в кооперативных организациях и аналогичных инструментах. Существует тесная связь между МСФО 32 и КРМФО 2 в отношении финансовых инструментов с правом обратной продажи и обязательств, возникающих при ликвидации. Так как текст МСФО 32, рассматривающего финансовые инструменты с правом обратной продажи и обязательства, возникающие при ликвидации, был сохранен в МСФО ОС 28, то КРМФО 2 дает дополнительные рекомендации пользователям МСФО ОС 28 при применении этих принципов к долям участников в кооперативных организациях. Таким образом, правила и примеры из КРМФО 2 были включены в МСФО ОС 28 в качестве официального приложения.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 28.

Учет договоров долевых инструментов организации

IE1. Следующие примеры иллюстрируют применение параграфов 13-32 и МСФО ОС 29 в отношении учета договоров собственных долевых инструментов организации. В этих примерах денежные суммы номинированы в «денежных единицах» (ДЕ).

Пример 1: Форвардный договор на покупку акций

IE2. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета форвардного договора на покупку собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями, или (c) путем перечисления денежных средств в обмен на акции. В нем также обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже). Для упрощения примера предполагается, что по данным акциям не проводились выплаты дивидендов (т.е. «дивидендный доход» равен нулю), таким образом, дисконтированная стоимость форвардной цены равна цене спот, когда справедливая стоимость форвардного договора равна нулю. Справедливая стоимость форвардного договора была рассчитана как разница между рыночной стоимостью акции и дисконтированной стоимостью фиксированной форвардной цены.

Условия:	
Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	110 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	106 ДЕ
Фиксированная форвардная цена к уплате на 31 января 20X3 года	104 ДЕ
Дисконтированная стоимость форвардной цены на 1 января 20X2 года	100 ДЕ
Количество акций по форвардному договору	1.000
Справедливая стоимость форвардного договора на 1 февраля 20X2 года	0 ДЕ
Справедливая стоимость форвардного договора на 31 декабря 20X2 года	6.300 ДЕ
Справедливая стоимость форвардного договора на 31 января 20X3 года	2.000 ДЕ

(a) Деньги в обмен на деньги (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE3. В настоящем разделе расчеты по форвардному договору на покупку собственных акций организации должны осуществляться нетто-расчетом денежными средствами, т.е. не допускается получение или передача собственных акций организации при исполнении форвардного договора.

1 февраля 20X2 года Организация A заключила договор с Организацией B на получение справедливой стоимости 1.000 обыкновенных акций Организации A по состоянию на 31 января 20X3 года, в обмен на платеж в размере 104.000 ДЕ денежными средствами (т.е. 104 ДЕ за акцию) на 31 января 20X3 года. Договор должен быть исполнен нетто-расчетом денежными средствами. Организация A делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Цена за акцию при заключении договора на 1 февраля 20X2 года равна 100 ДЕ. Первоначальная справедливая стоимость форвардного договора на 1 февраля 20X2 года равна нулю.

Не требуется никаких проводок, потому что справедливая стоимость производного инструмента равна нулю и никакие денежные средства не были уплачены или получены.

31 декабря 20X2 года

На 31 декабря 20X2 года рыночная цена за акцию увеличилась до 110 ДЕ, и в результате справедливая стоимость форвардного договора выросла до 6.300 ДЕ.

Дт	Форвардный актив	6.300 ДЕ	
Кт	Прибыль		6.300 ДЕ

Запись увеличения справедливой стоимости форвардного договора

31 января 20X3 года

На 31 января 20X3 года рыночная цена за акцию уменьшилась до 106 ДЕ. Справедливая стоимость форвардного договора равна 2.000 ДЕ ([106 ДЕ × 1.000] – 104.000 ДЕ).

В тот же день договор погашен путем нетто-расчета денежными средствами. Организация А имеет обязательство предоставить 104.000 ДЕ Организации В, и Организация В имеет обязательство предоставить 106.000 ДЕ (106 ДЕ × 1.000) Организации А, поэтому Организация В выплачивает сумму в размере 2.000 ДЕ Организации А.

Дт	Убыток	4.300 ДЕ	
Кт	Форвардный актив		4.300 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости форвардного договора (т.е. 4300ДЕ=6300ДЕ – 2000ДЕ).

Дт	Денежные средства	2.000 ДЕ	
Кт	Форвардный актив		2.000 ДЕ

Запись погашения форвардного договора.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE4. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации А будут такие же, как и в примере (a), кроме записи погашения форвардного контракта, которая будет следующей:

31 января 20X3 года

Договор исполняется нетто-расчетом акциями. Организация А имеет обязательство предоставить собственные акции на сумму 104.000ДЕ (104ДЕ × 1.000) Организации В, и Организация В имеет обязательство предоставить акции на сумму 106.000 ДЕ (106 ДЕ × 1.000) Организации А. Таким образом, Организация В предоставляет акции на сумму 2.000 ДЕ (106.000 ДЕ – 104.000 ДЕ) Организации А, т.е. 18,9 акций (2.000 ДЕ/106 ДЕ).

Дт	Чистые активы/капитал	2.000 ДЕ	
Кт	Форвардный актив		2.000 ДЕ

Запись погашения форвардного договора.

(c) Денежные средства в обмен на акции (“Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE5. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем предоставления фиксированной суммы денежных средств и получения фиксированного объема акций Организации А. Аналогично пунктам (a) и (b), цена за акцию, которую Организация А заплатит через год, будет равна 104 ДЕ. Соответственно, Организация А имеет обязательство выплатить 104.000 ДЕ денежными средствами Организации В (104 ДЕ × 1.000), и организация В имеет обязательство предоставить Организации А 1.000 акций Организации А через один год. Организация А записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Чистые активы/капитал	100.000 ДЕ	
Кт	Обязательства		100.000 ДЕ

Запись обязательства предоставить 104.000 ДЕ через один года по справедливой стоимости 100.000 ДЕ, дисконтированной по соответствующей процентной ставке (смотри МСФО ОС 29, параграф AG82).

31 декабря 20X2 года

Дт	Процентные расходы	3.660 ДЕ	
Кт	Обязательства		3.660 ДЕ

Начисление процентов в соответствии с методом эффективной процентной ставки по обязательству на сумму погашения акций.

31 января 20X3 года

Дт	Процентные расходы	340 ДЕ	
Кт	Обязательства		340 ДЕ

Начисление процентов в соответствии с методом эффективной процентной ставки по обязательству на сумму погашения акций.

Организация А предоставляет 104.000 ДЕ денежными средствами Организации В, и Организация В предоставляет Организации А 1.000 акций Организации А.

Дт	Обязательства	104.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		104.000 ДЕ

Запись расчетов по исполнению обязательства выплатить денежные средства в обмен на собственные акции организации А

(d) Варианты расчетов

IE6. Наличие выбора вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что форвардный договор о выкупе (обратной покупке) является финансовыми активом или финансовым обязательством. Если одним из вариантов расчетов является обмен денежных средств на акции (пункт (c) выше), Организация А признает обязательство по перечислению денежных средств, как указано в пункте (c) выше. В иных случаях, Организация А учитывает форвардный контракт в качестве производного инструмента.

Пример 2: Форвардный договор на продажу акций

IE7. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета форвардного договора на продажу собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями или (c) получением денежных средств в обмен на акции. В нем так же обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже). Для упрощения примера предполагается, что по данным акциям не проводились выплаты дивидендов (т.е. «дивидендный доход» равен нулю), таким образом дисконтированная стоимость форвардной цены равна цене спот, когда справедливая стоимость форвардного договора равна нулю. Справедливая стоимость форвардного договора была рассчитана как разница между рыночной стоимостью акции и дисконтированной стоимости фиксированной форвардной цены.

Условия:

Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	110 ДЕ

Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	106 ДЕ
Фиксированная форвардная цена к уплате на 31 января 20X3 года	104 ДЕ
Дисконтированная стоимость форвардной цены на 1 января 20X2 года	100 ДЕ
Количество акций по форвардному договору	1.000
Справедливая стоимость форвардного договора на 1 февраля 20X2 года	0 ДЕ
Справедливая стоимость форвардного договора на 31 декабря 20X2 года	(6.300 ДЕ)
Справедливая стоимость форвардного договора на 31 января 20X3 года	(2.000 ДЕ)

(a) Деньги в обмен на деньги (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE8. 1 февраля 20X2 года Организация A заключила договор с Организацией B на выплату справедливой стоимости 1.000 обыкновенных акций Организации A по состоянию на 31 января 20X3 года, в обмен сумму в размере 104.000 ДЕ денежными средствами (т.е. 104 ДЕ за акцию) на 31 января 20X3 года. Договор должен быть исполнен нетто-расчетом денежными средствами. Организация A делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Не требуется никаких проводок, потому что справедливая стоимость производного инструмента равна нулю и никакие денежные средства не были уплачены или получены.

31 декабря 20X2 года

Дт	Убыток	6.300 ДЕ	
Кт	Форвардное обязательство		6.300 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости форвардного договора.

31 января 20X3 года

Дт	Форвардное обязательство	4.300 ДЕ	
Кт	Прибыль		4.300 ДЕ

Запись увеличения справедливой стоимости форвардного договора (т.е. 4.300 ДЕ=6.300 ДЕ – 2.000 ДЕ).

Договор погашен путем нетто-расчета денежными средствами. Организация B имеет обязательство предоставить 104.000 ДЕ Организации A, и Организация B имеет обязательство предоставить 106.000 ДЕ (106 ДЕ × 1.000) Организации B, поэтому Организация A выплачивает сумму в размере 2.000 ДЕ Организации B.

Дт	Форвардное обязательство	2.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		2.000 ДЕ

Запись исполнения форвардного договора.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE9. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации A будут такие же, как и в примере (a), кроме:

31 января 20X3 года

Договор исполняется нетто-расчетом акциями. Организация A имеет право получить собственные акции на сумму 104.000 ДЕ (104 ДЕ × 1.000) и обязательство предоставить акции на сумму 106.000 ДЕ (106 ДЕ × 1.000) Организации B. Таким образом, Организация A предоставляет акции на сумму 2.000 ДЕ (106.000 ДЕ – 104.000 ДЕ) Организации B, т.е. 18,9 акций (2.000 ДЕ/106 ДЕ).

Дт	Форвардное обязательство	2.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		2.000 ДЕ

Запись исполнения форвардного договора. Выпуск собственных акций организации отражается в качестве операции по чистым активам/ капитале.

(c) Акции в обмен на денежные средства (“Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE10. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем получения фиксированной суммы денежных средств и поставки фиксированного объема собственных акций. Аналогично пунктам (a) и (b), цена за акцию, которую Организация А заплатит через год, будет равна 104 ДЕ. Соответственно, Организация А имеет право получить 104.000 ДЕ денежными средствами (104 × 1.000 ДЕ) и обязательство поставить 1.000 собственных акций через один год. Организация А записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

1 февраля не делается никаких проводок. Никакие денежные средства не были уплачены или получены, поскольку первоначальная справедливая стоимость форвардного договора равна нулю. Форвардный договор на поставку фиксированного количества собственных акций Организации А в обмен на фиксированный объем денежных средств или иных финансовых активов попадает под определение долевого инструмента, поскольку он не может быть исполнен иначе, чем путем поставки акций в обмен на денежные средства.

31 декабря 20X2 года

31 декабря не делается никаких проводок, поскольку никакие денежные средства не были уплачены или получены, и договор на поставку фиксированного количества собственных акций Организации А в обмен на фиксированной количество денежных средств попадает под определение долевого инструмента организации.

31 января 20X3 года

31 января 20X3 года Организация А получает 104.000 денежных средств и предоставляет 1.000 акций.

Дт	Денежные средства	104.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		104.000 ДЕ

Запись исполнения форвардного договора.

(d) Варианты расчетов

IE11. Наличие выбора вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что форвардный договор является финансовыми активом или финансовым обязательством. Он не соответствует определению долевого инструмента, поскольку может быть исполнен другим способом, нежели выкупом Организацией А фиксированного количества ее собственных акций в обмен на уплату фиксированного объема денежных средств или иного финансового актива. Организация А признает производный актив или обязательство, как показано в (a) и (b) выше. Бухгалтерские записи, которые должны быть сделаны на момент погашения, зависят от того, каким образом будут проведены расчеты по договору.

Пример 3: Приобретенный опцион на покупку акций

IE12. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета приобретенного опциона на покупку собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями или (c) предоставлением денежных средств в обмен на собственные акции организации. В нем так же обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже):

Условия*:*

Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года (Европейские условия, т.е. он может быть исполнен только на дату исполнения)
Держатель права исполнения опциона	Отчитывающаяся организация (Организация А)
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	104 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	104 ДЕ
Фиксированная цена к уплате на 31 января 20X3 года	102 ДЕ
Количество акций по опциону	1.000
Справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года	5.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 декабря 20X2 года	3.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 января 20X3 года	2.000 ДЕ

(a) Деньги в обмен на деньги (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE13. 1 февраля 20X2 года Организация А заключает договор с Организацией В, который обязывает Организацию В поставить, а Организации А дает право получить, справедливую стоимость 1.000 собственных обыкновенных акций Организации А по состоянию на 31 января 20X3 года в обмен на денежные средства в размере 102.000 ДЕ (т.е. 102 ДЕ за акцию) 31 января 20X3 года, если Организация А использует такое право. Расчеты по договору должны осуществляться нетто-расчетом денежными средствами. Если Организация А не использует свое право, никаких выплат не будет совершено. Организация А делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Цена за акцию при заключении договора 1 февраля 20X2 года была 100 ДЕ. Первоначальная справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года равна 5.000 ДЕ, и эту сумму Организация А выплачивает Организации В денежными средствами на эту дату. Опцион не имеет внутренней стоимости на эту дату, а только временную стоимость, поскольку цена исполнения в размере 102 ДЕ превышает рыночную цену за акцию в размере 100 ДЕ и, таким образом, для Организации А исполнение опциона не будет экономически целесообразным. Другими словами, опцион на покупку будет убыточным.

Дт	Опцион на покупку	5.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		5.000 ДЕ

Признание опциона на покупку.

31 декабря 20X2 года

31 декабря 20X2 года рыночная цена за акцию увеличится до 104 ДЕ. Справедливая стоимость опциона на покупку уменьшится до 3.000 ДЕ, из которых 2.000 ДЕ – его внутренняя стоимость ([104 ДЕ – 102 ДЕ] × 1.000), и 1.000 ДЕ – его остаточная временная стоимость.

Дт	Убыток	2.000 ДЕ	
Кт	Опцион на покупку		2.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

31 января 20X3 года

31 Января 20X3 года рыночная цена за акцию по-прежнему 104 ДЕ. Справедливая стоимость опциона на покупку уменьшилась до 2.000 ДЕ, что полностью является его внутренней стоимостью, поскольку временной стоимости нет.

Дт	Убыток	1.000 ДЕ	
Кт	Опцион на покупку		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

В тот же день Организация А исполняет опцион на покупку, и расчеты по договору осуществляются нетто-расчетом денежными средствами. Организация В имеет обязательство предоставить 104.000 ДЕ (104 ДЕ × 1.000) Организации А в обмен на 102.000 ДЕ (102 ДЕ× 1.000) от Организации А, так что Организация А получает денежные средства в размере 2.000 ДЕ.

Дт	Денежные средства	2.000 ДЕ	
Кт	Опцион на покупку		2.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE14. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации А будут такие же, как и в примере (a), кроме записи исполнения опциона, которая будет следующей:

31 января 20X3 года

Организация А исполняет опцион на покупку, и он исполняется нетто-расчетом акциями. Организация В имеет обязательство предоставить акции Организации А на сумму 104.000 ДЕ (104 ДЕ × 1.000) Организации А в обмен на акции Органи зации А на сумму 102.000 ДЕ (102 ДЕ× 1.000). Таким образом, Организация В предоставляет акции на сумму 2.000 ДЕ Организации А, т.е. 19.2 акции (2.000 ДЕ/104ДЕ).

Дт	Чистые активы/обязательства	2.000 ДЕ	
Кт	Опцион на покупку		2.000 ДЕ

Запись исполнения опциона. Расчеты учитываются как операции с собственными акциями (т.е. без прибыли или убытка).

(c) Денежные средства в обмен на акции («Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE15. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем получения фиксированного количества акций и предоставления фиксированной суммы денежных средств. Аналогично пунктам (a) и (b), цена исполнения за акцию будет равна 102 ДЕ. Соответственно, Организация А имеет право получить 1.000 акций Организации А в обмен на денежные средства на сумму 102.000 ДЕ (1.000 акций × 102 ДЕ), если Организация А исполняет опцион. Организация А записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2

Дт	Чистые активы/капитал	5.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		5.000 ДЕ

Запись выплаты денежных средств в обмен на право получения собственных акций Организации А через один год по фиксированной цене. Выплаченная премия учитывается в составе чистых активов/капитала.

31 декабря 20X2 года

31 декабря никакие проводки не делаются, поскольку никаких денежных средств не было выплачено и договор, который дает право на получение фиксированного количества собственных акций Организации А в обмен на фиксированную сумму денежных средств, попадает под определение долевого инструмента организации.

31 января 20X3 года

Организация А исполняет опцион на покупку и расчеты по договору осуществляются реальной поставкой. Организация В имеет обязательство предоставить 1.000 акций Организации А в обмен на денежные средства в размере 102.000 ДЕ.

Дт	Чистые активы/капитал	102.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		102.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(d) Варианты расчетов

IE16. Наличие выбора вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что опцион на покупку является финансовым активом. Он не попадает под определение долевого инструмента, потому что может быть исполнен другим способом, нежели выкупом Организацией А фиксированного количества ее собственных акций в обмен на уплату фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива. Организация А признает производный финансовый инструмент так, как проиллюстрировано в примерах (a) и (b) выше. Проводки, которые должны быть сделаны при погашении зависят от того, каким образом будут проведены расчеты по договору.

Пример 4: Выпущенный опцион на покупку акций

IE17. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета выпущенного опциона на покупку собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями или (c) предоставлением денежных средств в обмен на собственные акции организации. В нем так же обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже):

Условия*:*	
Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года (Европейские условия, т.е. он может быть исполнен только на дату исполнения)
Держатель права исполнения опциона	Контрагент (Организация В)
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	104 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	104 ДЕ
Фиксированная цена к уплате на 31 января 20X3 года	102 ДЕ
Количество акций по опциону	1.000
Справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года	5.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 декабря 20X2 года	3.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 января 20X3 года	2.000 ДЕ

(a) Деньги в обмен на деньги (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE18. Допустим, что произошли те же события, что в Примере 3 (a), кроме того, что Организация А выпустила опцион на покупку акций вместо того, чтобы приобрести опцион на покупку по ним. Соответственно, 1 февраля 20X2 года Организация А заключает договор с Организацией В,

который дает Организации В право получить, а Организацию А обязывает предоставить, справедливую стоимость в 1.000 собственных обыкновенных акций Организации А по состоянию на 31 января 20X3 года в обмен на денежные средства в размере 102.000 ДЕ (т.е. 102 ДЕ за акцию) 31 января 20X3 года, если Организация В использует такое право. Расчеты по договору должны осуществляться нетто-расчетом денежными средствами. Если Организация В не использует свое право, никаких выплат не будет совершено. Организация А делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Денежные средства	5.000 ДЕ	
Кт	Обязательство по опциону на покупку		5.000 ДЕ

Признание выпущенного опциона на покупку.

31 декабря 20X2 года

Дт	Обязательство по опциону на покупку	2.000 ДЕ	
Кт	Прибыль		2.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

31 января 20X3 года

Дт	Обязательство по опциону на покупку	1.000 ДЕ	
Кт	Прибыль		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

В тот же день Организация В исполняет опцион на покупку, и расчеты по договору осуществляются нетто-расчетом денежными средствами. Организация А имеет обязательство предоставить 104.000 ДЕ (104 ДЕ× 1.000) Организации В в обмен на 102.000ДЕ (102 ДЕ× 1.000) от Организации В, так что Организация А выплачивает денежные средства в размере 2.000 ДЕ.

Дт	Обязательство по опциону на покупку	2.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		2.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE19. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации А будут такие же, как и в примере (a), кроме записи исполнения опциона, которая будет следующей:

31 января 20X3 года

Организация В исполняет опцион на покупку, и он исполняется нетто-расчетом акциями. Организация А имеет обязательство предоставить акции Организации А на сумму 104.000 ДЕ (104 ДЕ × 1.000) Организации В в обмен на акции Организации А на сумму 102.000 ДЕ (102 ДЕ× 1.000). Таким образом, Организация А предоставляет акции на сумму 2.000 ДЕ Организации В, т.е. 19,2 акции (2.000 ДЕ/104 ДЕ).

Дт	Обязательство по опциону на покупку	2.000 ДЕ	

Кт	Чистые активы/капитал		2.000 ДЕ

Запись исполнения опциона. Расчеты учитываются как операции с собственными акциями.

(c) Денежные средства в обмен на акции («Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE20. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем предоставления фиксированного количества акций и получения фиксированной суммы денежных средств, если Организация B исполняет опцион. Аналогично пунктам (a) и (b), цена исполнения за акцию будет равна 102 ДЕ. Соответственно, Организация B имеет право получить 1.000 акций Организации A в обмен на денежные средства на сумму 102.000 ДЕ (102 ДЕ× 1.000) если Организация B исполняет опцион. Организация A записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Денежные средства	5.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		5.000 ДЕ

Запись получения денежных средств в обмен на право предоставления собственных акций Организации A через один год по фиксированной цене. Выплаченная премия учитывается в составе чистых активов/ капитала. При исполнении опциона он приведет к выпуску фиксированного количества акций в обмен на фиксированное количество денежных средства.

31 декабря 20X2 года

31 декабря никакие проводки не делаются, поскольку никаких денежных средств не было выплачено и договор на предоставление фиксированного количества собственных акций Организации A в обмен на фиксированную сумму денежных средств попадает под определение долевого инструмента организации.

31 января 20X3 года

Организация B исполняет опцион на покупку и расчеты по договору осуществляются реальной поставкой. Организация A имеет обязательство предоставить 1.000 акций в обмен на денежные средства в размере 102.000 ДЕ.

Дт	Денежные средства	102.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		102.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(d) Варианты расчетов

IE21. Существование вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что опцион на покупку является финансовым обязательством. Он не соответствует определению долевого инструмента, потому что может быть исполнен иным способом, нежели выпуском Организацией A фиксированного количества ее собственных акций в обмен на получение фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива. Организация A признает производное финансовое обязательство, как иллюстрировано в примерах (a) и (b) выше. Проводки, которые должны быть сделаны при погашении зависят от того, каким образом будут проведены расчеты по договору.

Пример 5: Приобретенный опцион на продажу акций

IE22. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета приобретенного опциона на продажу собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями или (c) предоставлением денежных средств в обмен на собственные акции организации. В нем так же обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже):

Условия:

Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года (Европейские условия, т.е. он может быть исполнен только на дату исполнения)
Держатель права на исполнение опциона	Отчитывающаяся организация (Организация А)
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	95 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	95 ДЕ
Фиксированная цена к уплате на 31 января 20X3 года	98 ДЕ
Количество акций по опциону	1.000
Справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года	5.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 декабря 20X2 года	4.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 января 20X3 года	3.000 ДЕ

(a) Денежные средства в обмен на денежные средства (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE23. 1 февраля 20X2 года Организация А заключает договор с Организацией В, который дает Организации А право продать, а Организацию В обязывает купить по справедливой стоимости 1.000 неоплаченных собственных обыкновенных акций Организации А по состоянию на 31 января 20X3 года по цене исполнения опциона 98.000 ДЕ (т.е. 98 ДЕ за акцию) 31 января 20X3 года, если Организация А использует такое право. Расчеты по договору должны осуществляться нетто-расчетом денежными средствами. Если Организация А не использует свое право, никаких выплат не будет совершено. Организация А делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Цена за акцию при заключении договора 1 февраля 20X2 года была 100 ДЕ. Первоначальная справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года равна 5.000 ДЕ, и эту сумму Организация А выплачивает Организации В денежными средствами на эту дату. На эту дату опцион не имеет внутренней стоимости, а только временную стоимость, поскольку цена исполнения опциона в размере 98 ДЕ не превышает рыночную цену за акцию в размере 100 ДЕ. Таким образом, для Организации А исполнение опциона не будет экономически целесообразным. Другими словами, опцион на продажу будет убыточным.

Дт	Опцион на продажу	5.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		5.000 ДЕ

Признание приобретенного опциона на продажу.

31 декабря 20X2 года

31 декабря 20X2 года рыночная цена за акцию уменьшится до 95 ДЕ. Справедливая стоимость опциона на покупку уменьшится до 4.000 ДЕ, из которых 3.000 ДЕ – его внутренняя стоимость ([98 ДЕ – 95 ДЕ] × 1.000), и 1.000 ДЕ – его остаточная временная стоимость.

Дт	Убыток	1.000 ДЕ	
Кт	Опцион на продажу		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

31 января 20X3 года

31 Января 20X3 года рыночная цена за акцию по-прежнему 95 ДЕ. Справедливая стоимость опциона на покупку уменьшилась до 3.000 ДЕ, что полностью является его внутренней стоимостью ([98 ДЕ – 95 ДЕ] × 1.000), поскольку временной стоимости нет.

Дт	Убытки	1.000 ДЕ	
Кт	Опцион на продажу		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на покупку.

В тот же день Организация А исполняет опцион на продажу, и расчеты по договору осуществляются нетто-расчетом денежными средствами. Организация В имеет обязательство предоставить 98.000 ДЕ Организации А, и Организация А имеет обязательство предоставить 95.000 ДЕ (95 ДЕ × 1.000) Организации В, так что Организация В уплачивает денежные средства в размере 3.000 ДЕ.

Дт	Денежные средства	3.000 ДЕ	
Кт	Актив опциона на продажу		3.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE24. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации А будут такие же, как и в примере (a), кроме:

31 января 20X3 года

Организация А исполняет опцион на продажу, и он исполняется нетто-расчетом акциями. В результате Организация В имеет обязательство предоставить 98.000 ДЕ Организации А, и Организация А имеет обязательство предоставить акции Организации А на сумму 95.000 ДЕ (95 ДЕ × 1.000) Организации В. Таким образом, Организация В предоставляет акции на сумму 3.000 ДЕ Организации А, т.е. 31,6 акции (3.000 ДЕ/95 ДЕ).

Дт	Чистые активы/капитал	3.000 ДЕ	
Кт	Опциона на продажу		3.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(c) Денежные средства в обмен на акции («Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE25. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем получения фиксированной суммы денежных средств и предоставления фиксированного количества акций Организации А. Аналогично пунктам (a) и (b), цена исполнения за акцию будет равна 98 ДЕ. Соответственно, Организация В имеет обязательство выплатить денежные средства на сумму 98.000 ДЕ в обмен на 1.000 неоплаченных акций Организации А, если Организация А исполняет опцион. Организация А записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Чистые активы/капитал	5.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		5.000 ДЕ

Запись получения денежных средств в обмен на право предоставить собственные акций Организации А через один год по фиксированной цене. Выплаченная премия учитывается в составе чистых активов/капитала. При исполнении опциона он приведет к выпуску фиксированного количества акций по фиксированной цене.

31 декабря 20X2 года

31 декабря никакие проводки не делаются, поскольку никаких денежных средств не было выплачено и договор, который дает право на предоставление фиксированного количества собственных акций Организации А в обмен на фиксированную сумму денежных средств, попадает под определение долевого инструмента Организации А.

31 января 20X3 года

Организация А исполняет опцион на продажу и расчеты по договору осуществляются реальной поставкой. Организация В имеет обязательство предоставить денежные средства в размере 98.000 ДЕ в обмен на 1.000 акций.

Дт	Денежные средства	98.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		98.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(d) Варианты расчетов

IE26. Наличие выбора вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что опцион на продажу является финансовым активом. Он не соответствует определению долевого инструмента, потому что может быть исполнен другим способом, нежели выпуском Организацией А фиксированного количества ее собственных акций в обмен на получение фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива. Организация А признает производный финансовый актив так, как иллюстрировано в примерах (a) и (b) выше. Проводки, которые должны быть сделаны при погашении зависят от того, каким образом будут проведены расчеты по договору.

Пример 6: Выпущенный опцион на продажу акции

IE27. Настоящий пример иллюстрирует журнальные проводки для учета выпущенного опциона на продажу собственных акций организации, расчеты по которому совершаются (a) нетто-расчетом денежными средствами, (b) нетто-расчетом акциями или (c) поставкой денежных средств в обмен на собственные акции организации. В нем так же обсуждается влияние вариантов расчетов (смотри пункт (d) ниже):

Условия*:*	
Дата заключения договора	1 февраля 20X2 года
Дата исполнения	31 января 20X3 года (Европейские условия, т.е. он может быть исполнен только на дату исполнения)
Держатель права исполнения опциона	Контрагент (организация В)
Рыночная цена за акцию на 1 февраля 20X2 года	100 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 декабря 20X2 года	95 ДЕ
Рыночная цена за акцию на 31 января 20X3 года	95 ДЕ
Фиксированная стоимость исполнения на 31 января 20X3 года	98 ДЕ
Дисконтированная стоимость исполнения на 1 февраля 20X2 года	95 ДЕ
Количество акций по опциону	1.000
Справедливая стоимость опциона на 1 февраля 20X2 года	5.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 декабря 20X2 года	4.000 ДЕ
Справедливая стоимость опциона на 31 января 20X3 года	3.000 ДЕ

(a) Денежные средства в обмен на денежные средства (“Нетто-расчет денежными средствами”)

IE28. Допустим, что произошли те же события, что в Примере 5 (a) выше, за исключением того, что Организация A выпустила опцион на продажу акций вместо того, чтобы приобрести опцион на продажу собственных акций. Соответственно, 1 февраля 20X2 года Организация A заключает договор с Организацией B, который дает Организации B право получить, а Организацию A обязывает оплатить по справедливой стоимости 1.000 неоплаченных собственных обыкновенных акций Организации A по состоянию на 31 января 20X3 года в обмен на денежные средства в размере 98.000 ДЕ (т.е. 98 ДЕ за акцию) 31 января 20X3 года, если Организация B использует такое право. Расчеты по договору должны осуществляться нетто-расчетом денежными средствами. Если Организация B не использует свое право, никаких выплат не будет совершено. Организация A делает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Денежные средства	5.000 ДЕ	
Кт	Обязательство по опциону на продажу		5.000 ДЕ

Признание выпущенного опциона на продажу.

31 декабря 20X2 года

Дт	Обязательство по опциону на продажу	1.000 ДЕ	
Кт	Прибыль		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на продажу.

31 января 20X3 года

Дт	Обязательство по опциону на продажу	1.000 ДЕ	
Кт	Прибыль		1.000 ДЕ

Запись уменьшения справедливой стоимости опциона на продажу.

В тот же день Организация B исполняет опцион на продажу, и расчеты по договору осуществляются нетто-расчетом денежными средствами. Организация A имеет обязательство предоставить 98.000 ДЕ (98 ДЕ× 1.000) Организации B в обмен на 95.000 ДЕ (95 ДЕ× 1.000) от Организации B. Таким образом, Организация A выплачивает денежные средства в размере 3.000 ДЕ.

Дт	Обязательство по опциону на продажу	3.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		3.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(b) Акции в обмен на акции (“Нетто-расчет акциями”)

IE29. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено нетто-расчетом акциями вместо денежных средств. Журнальные проводки Организации A будут такие же, как и в примере (a), кроме:

31 января 20X3 года

Организация B исполняет опцион на продажу, и он исполняется нетто-расчетом акциями. В результате Организация A имеет обязательство предоставить акции на сумму 98.000 ДЕ (98 ДЕ× 1.000) Организации B в обмен на акции Организации A на сумму 95,00 ДЕ (95 ДЕ× 1.000). Таким

образом, Организация А поставляет акции на сумму 3.000 ДЕ Организации В, т.е. 31,6 акции (3.000 ДЕ/104 ДЕ).

Дт	Обязательство по опциону на продажу	3.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		3.000 ДЕ

Запись исполнения опциона. Выпуск собственных акций Организации А учитывается как операции с чистыми активами/ капиталом.

(c) Денежные средства в обмен на акции («Валовой расчет с реальной поставкой”)

IE30. Допустим, что произошли те же события, что и в примере (a), кроме того, что погашение будет произведено путем предоставления фиксированной суммы денежных средств и получения фиксированного количества акций, если Организация В исполняет опцион. Аналогично пунктам (a) и (b), цена исполнения за акцию будет равна 98 ДЕ. Соответственно, Организация А имеет обязательство предоставить денежных средств на сумму 98.000 ДЕ (102 ДЕ × 1.000) в обмен на 1.000 акций Организации А, если Организация В исполнит опцион. Организация А записывает следующие журнальные проводки.

1 февраля 20X2 года

Дт	Денежные средства	5.000 ДЕ	
Кт	Чистые активы/капитал		5.000 ДЕ

Признание полученной премии опциона в размере 5.000ДЕ в составе чистых активов/ капитала.

Дт	Чистые активы/ капитал	95.000 ДЕ	
Кт	Обязательства		95.000 ДЕ

Признание дисконтированной стоимости обязательства предоставить 98.000 ДЕ в течение одного года, т.е. 95.000 ДЕ в качестве обязательства.

31 декабря 20X2 года

Дт	Процентные затраты	2.750 ДЕ	
Кт	Обязательства		2.750 ДЕ

Начисление процента в соответствии с методом эффективной процентной ставки по обязательству на сумму погашения акций.

31 января 20X3 года

Дт	Процентные затраты	250 ДЕ	
Кт	Обязательства		250 ДЕ

Начисление процента в соответствии с методом эффективной процентной ставки по обязательству на сумму погашения акций.

В тот же день Организация В исполняет опцион на продажу и расчеты по договору осуществляются реальной поставкой. Организация А имеет обязательство предоставить денежные средства в размере 98.000 ДЕ в обмен на акции на сумму 95.000 ДЕ (95 ДЕ × 1.000).

Дт	Обязательства	98.000 ДЕ	
Кт	Денежные средства		98.000 ДЕ

Запись исполнения опциона.

(d) Варианты расчетов

IE31. Наличие выбора вариантов расчетов (таких как нетто-расчет денежными средствами, нетто-расчет акциями или обмен денежных средств на акции) приводит к тому, что выпущенный опцион на продажу является финансовым обязательством. При выборе из альтернативных вариантов расчетов способа, по которому производится обмен денежных средств на акции (пример (c) выше), Организация А признает обязательство по поставке денежных средств, как проиллюстрировано в примере (c) выше. В остальных случаях Организация А учитывает опцион на продажу в качестве производного финансового обязательства.

Организации, такие как фонды взаимных инвестиций и кооперативы, чей паевой капитал не является чистыми активами/ капиталом

Пример 7: Организации без чистых активов/ капитала

IE32. Следующие примеры иллюстрируют формат Отчета о финансовых результатах деятельности и Отчета о финансовом положении, который может быть использован организациями, такими как фондами взаимных инвестиций, которые не имеют чистые активы/ капитал. Возможно использование других форматов.

Отчет о финансовых результатах деятельности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года

	20X1	**20X0**
	ДЕ	ДЕ
Выручка	2.956	1.718
Итого выручка	2.956	1.718
Расходы (классифицированные по характеру или функциям)	(644)	(614)
Финансовые расходы		
– прочие финансовые расходы	(47)	(47)
– выплаты пайщикам	(50)	(50)
Итого расходы	(741)	(711)
Профицит за год	2.215	1.007
Изменения в чистых активах, принадлежащие пайщикам	2.215	1.007

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года

		20X1		**20X0**
	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ
АКТИВЫ				
Долгосрочные активы (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС1)	91.374		78.484	
Итого долгосрочные активы		91.374		78.484
Краткосрочные активы (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС1)	1.422		1.769	
Итого краткосрочные активы		1.422		1.769
Итого активы		92.796		80.253
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Краткосрочные обязательства (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС 1)	647		66	
Итого краткосрочные обязательства		(647)		(66)
Долгосрочные обязательства, за исключением чистых активов, принадлежащих пайщикам (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС 1)	280		136	
		(280)		(136)
Чистые активы, принадлежащие пайщикам		91.869		80.051

Пример 8: Организации с некоторыми суммами чистых активов/ капитала

IE33. Следующие примеры иллюстрируют формат Отчета о финансовых результатах деятельности и Отчета о финансовом положении, который может быть использован организациями, чей долевой капитал не является чистыми активами/ капиталом, поскольку организация имеет обязательство выплатить долевой капитал по требованию. Возможно использование других форматов.

Отчет о финансовых результатах деятельности за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года

	20X1	**20X0**
	ДЕ	ДЕ
Выручка	472	498
Итого выручка	472	498
Расходы (классифицированные по характеру или функциям)	(367)	(396)
Финансовые расходы		
– прочие финансовые расходы	(4)	(4)
– выплаты участникам	(50)	(50)
Итого расходы	(421)	(450)
Профицит за год	51	48
Изменения в чистых активах, принадлежащие участникам	51	48

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года

		20X1		**20X0**
	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ
АКТИВЫ				
Долгосрочные активы (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС1)	908		830	
Итого долгосрочные активы		908		830
Краткосрочные активы (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС 1)	383		350	
Итого краткосрочные активы		383		350
Итого активы		1.291		1.180
ОБЯЗАТЕЛЬСТВА				
Краткосрочные обязательства (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС1)	372		338	
Долевой капитал, выплачиваемый по требованию	202		161	
Итого краткосрочные обязательства		(574)		(499)
Итого активы минус краткосрочные обязательства		717		681
Долгосрочные обязательства (классифицируемые в соответствии с МСФО ОС 1)	187		196	
		(187)		(196)
ИНЫЕ КОМПОНЕНТЫ ЧИСТЫХ АКТИВОВ/ КАПИТАЛА[(a)]				

Отчет о финансовом положении на 31 декабря 20X1 года

Резервы, например доходы от переоценки профицита, накопленный профицит и т.д.	530		485	
		530		485
		717		681
ПРИМЕЧАНИЕ – Итого долей участников				
Долевой капитал, выплачиваемый по требованию		202		161
Резервы		530		485
		732		646

(a) В настоящем примере организация не имеет обязательства предоставлять долю своих резервов ее участникам.

Учет комбинированных финансовых инструментов

Пример 9: Разделение комбинированного финансового инструмента при его первоначальном признании

IE34. В параграфе 33 описывается, как компоненты комбинированного финансового инструмента разделяются организацией при первоначальном признании. Следующий пример иллюстрирует, как такое разделение может быть сделано.

IE35. Организация выпускает 2.000 конвертируемых облигаций в начале первого года. Облигации имеют срок обращения 3 года и выпущены по номинальной стоимости в 1.000 ДЕ за облигацию, в общей сумме 2.000.000 ДЕ. Процент выплачивается ежегодно в конце периода по номинальной годовой процентной ставке в размере 6 процентов. Каждая облигация может в любое время до срока погашения быть конвертирована в 250 обыкновенных акций. Когда облигации были выпущены, действующая рыночная процентная ставка по аналогичным облигациям без права конвертации в акции составляла 9 процентов.

IE36. Компонент обязательства оценивается первым, и разница между поступлениями от выпуска облигаций и справедливой стоимостью обязательства признается долевым компонентом. Дисконтированная стоимость компонента обязательства рассчитывается с использованием ставки дисконта в 9 процентов, являющейся рыночной процентной ставкой для аналогичных облигаций без права погашения, как показано ниже.

	ДЕ
Дисконтированная стоимость основной суммы – 2.000.000 ДЕ к уплате по окончании трех лет	1.544.367
Дисконтированная стоимость процентов – 120.000 ДЕ к уплате каждый год в течение трех лет	303.755
Итого компонент обязательства	1.848.122
Долевой компонент (путем вычета)	151.878
Доходы от выпуска облигаций	2.000.000

Пример 10: Разделение комбинированного финансового инструмента с множественными встроенными элементами производного финансового инструмента

IE37. Следующий пример иллюстрирует применение параграфа 36 при разделении комбинированного финансового инструмента с множественными встроенными элементами производного финансового инструмента на компонент обязательства и долевой компонент

IE38. Предположим, что доходы от выпуска облигации, конвертируемой в акции, с правом досрочного погашения равны 60 ДЕ. Стоимость аналогичной облигации без права досрочного погашения или конвертации в акции равна 57 ДЕ. На основании модели оценки опциона было установлено, что для организации стоимость встроенного элемента с правом досрочного погашения по аналогичной облигации без права на конвертацию в акции равна 2 ДЕ. В таком случае, согласно параграфу 36, стоимость, относящаяся к компоненту обязательства, равна 55 ДЕ (57 ДЕ – 2 ДЕ), и стоимость, относящаяся к долевому компоненту, равна 5 ДЕ (60 ДЕ – 55 ДЕ).

Пример 11: Выкуп конвертируемого инструмента

IE39. Следующий пример иллюстрирует, как организация учитывает выкуп конвертируемого инструмента. Для упрощения, с самого начала предполагается, что номинальная стоимость инструмента будет равна совокупной балансовой стоимости обязательства и долевого компонента в финансовой отчетности, т.е. отсутствует премия или дисконт первичного размещения. Также, для упрощения, налоговые аспекты были исключены из примера.

IE40. 1 января 20X0 Организация А выпустила 10-процентную конвертируемую облигацию номинальной стоимостью в 1.000 ДЕ и сроком погашения 31 декабря 20X9 года. Облигация может быть конвертирована в обыкновенные акции Организации А по цене конвертации в 25 ДЕ за акцию. Проценты выплачиваются каждые полгода денежными средствами. На дату выпуска Организация А может иметь неконвертируемое долговое обязательство с 10-летним сроком обращения и купонной ставкой в размере 11 процентов.

E41. В финансовой отчетности Организации А балансовая стоимость облигации была распределена при выпуске следующим образом:

	ДЕ
Компонент обязательства	
Дисконтированная стоимость 20 полугодовых процентных платежей в размере 50 ДЕ, дисконтированных по ставке 11%	597
Дисконтированная стоимость 1.000 ДЕ к уплате через 10 лет, дисконтированная по ставке 11%, начисляемая каждые полгода	343
	940
Долевой компонент	
(разница между 1.000 ДЕ итоговых поступлений и 940 ДЕ, рассчитанных выше)	60
Итого поступления	1.000

IE42. 1 января 20X5 года конвертируемая облигация имеет справедливую стоимость 1.700 ДЕ.

IE43. Организация А делает предложение о выкупе облигации за 1.700 ДЕ держателю облигации, которое он принимает. На дату выкупа Организация А может иметь выпущенное неконвертируемое долговое обязательство с 5-летним сроком обращения и купонной ставкой в размере 8 процентов.

IE44. Стоимость выкупа распределена следующим образом:

	Балансовая стоимость	**Справедливая стоимость**	**Разница**
Компонент обязательства:	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Дисконтированная стоимость 10 оставшихся полугодовых процентных платежей в размере 50 ДЕ, дисконтированных по ставке 11% и 8% соответственно	377	405	
Дисконтированная стоимость 1.000 ДЕ к уплате через 5 лет, дисконтированная по ставке 11% и 8%, начисляемая каждые полгода, соответственно	585	676	
	962	1,081	(119)
Долевой компонент	60	619[(a)]	(559)
Итого	1,022	1,700	(678)

(a) Эта сумма представляет собой разницу между справедливой стоимостью, относящейся к компоненту обязательства, и ценой выкупа в 1.700 ДЕ.

IE45. Организация А признает выкуп облигации следующим образом:

Дт	Компонент обязательства	962 ДЕ	
Дт	Расходы на погашение обязательства (профицит или дефицит)	119 ДЕ	
Кт	Денежные средства		1.081 ДЕ

Признание выкупа компонента обязательства

Дт	Чистые активы/ капитал	619 ДЕ	
Кт	Денежные средства		619 ДЕ

Признание оплаты денежными средствами за долевой компонент

IE46. Долевой компонент остается в составе чистых активов/ капитала, но может быть перемещен из одной статьи в другую внутри раздела чистых активов/ капитала.

Пример 12: Изменение условий конвертируемого инструмента для стимулирования более ранней конвертации.

IE47. Следующий пример иллюстрирует, как организация учитывает дополнительные выплаты, уплачиваемые в случае изменения условий конвертируемого инструмента для стимулирования более ранней конвертации.

IE48. 1 января 20X0 года Организация выпускает 10-процентную конвертируемую облигацию номинальной стоимостью 1.000 ДЕ на тех же условиях, что и в примере 9. 1 января 20X1 года, для того, чтобы стимулировать держателя конвертировать облигацию в кратчайшие сроки, Организация А уменьшает цену конвертации до 20 ДЕ, если облигация будет конвертировано до 1 марта 20X1 года (т.е. в течение 60 дней).

IE49. Предположим, что рыночная стоимость обыкновенных акций Организации А на дату изменения условий была 40 ДЕ за акцию. Справедливая стоимость дополнительного вознаграждения, выплаченного Организацией А, рассчитывается следующим образом:

Количество обыкновенных акций, которые необходимо выпустить для держателя облигации согласно измененным условиям конвертации:		
Номинальная стоимость	1.000 ДЕ	
Новая цена конвертации	/20 ДЕ	за акцию
Количество обыкновенных акций к выпуску при конвертации	50	акций
Количество обыкновенных акций, которые необходимо выпустить для держателя облигаций по **первоначальным** *условиям конвертации:*		
Номинальная стоимость	1.000 ДЕ	
Первоначальная цена конвертации	/25 ДЕ	за акцию
Количество обыкновенных акций к выпуску при конвертации	40	Акций
Количество дополнительных обыкновенных акций, выпущенных при конвертации	10	Акций
Стоимость **дополнительных** *обыкновенных акций, выпущенных при конвертации*		
40 ДЕ за акцию × 10 дополнительных акций	400 ДЕ	

IE50. Дополнительное вознаграждение в 400 ДЕ признается как убыток в составе профицита или дефицита

Сравнение с МСФО 32

В основе МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» лежит МСФО 32 «Финансовые инструменты: представление информации» (впервые изданный в 2003 году, включая поправки, опубликованные 31 декабря 2008 года). Основные различия между МСФО ОС 28 и МСФО 32 состоят в следующем:

- МСФО 32 позволяет организациям рассматривать договоры финансовой гарантии в качестве договоров страхования, если организации ранее утверждала, что такие договоры являются договорами страхования. МСФО ОС 28 позволят сделать аналогичный выбор, за исключением случаев, когда организации нет необходимости утверждать, что договоры финансовой гарантии являются договорами страхования.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 28 используется терминология, отличная от МСФО 32. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 32 являются «Отчет о совокупном доходе или отдельный Отчет о прибылях и убытках (если представляется)» и «собственный капитал».
- В МСФО ОС 28 не делается различий между «выручкой» и «доходом». В МСФО 32 различаются термины «выручка» и «доход», и термин «доход» имеет более широкое значение, чем «выручка».
- МСФО ОС 28 содержит дополнительное Руководство по применению, в котором рассматривается установление характера соглашений, являющихся по сути, договорными.
- МСФО ОС 28 содержит дополнительное Руководство по применению, указывающее, когда активы и обязательства, возникающие от необменных доходных операций, являются финансовыми активами и финансовыми обязательствами.
- Правила, изложенные в КРМФО 2 «Доли участников в кооперативных предприятиях и аналогичные инструменты», были включены в приложение к МСФО ОС 28.
- Переходные положения в МСФО ОС 28 отличаются от таких же в МСФО 32. Это связано с тем, что МСФО ОС 28 предусматривает переходные положения для тех организаций, которые впервые применяют настоящий Стандарт или впервые применяют учет по методу начисления.

МСФО ОС 29—ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежат Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», Разъяснение 9 Комитета по разъяснению международной финансовой отчетности (КРМФО) (IFRIC) «Повторная оценка встроенных производных инструментов» (КРМФО 9) и Разъяснение 16 (КРМФО 16) «Хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность», опубликованные Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 39, КРМФО (IFRIC) 9 и КРМФО (IFRIC) 16 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО (IASCF).

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

ЯНВАРЬ 2010

МСФО ОС 29 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

СОДЕРЖАНИЕ

Параграф

Введение IN1–IN15

Цель 1

Сфера применения 2–8

Определения 9–10

Встроенные производные инструменты 11–15

Признание и прекращение признания 16–44

Первоначальное признание 16

Прекращение признания финансового актива 17–37

Передачи, удовлетворяющие требованиям к прекращению признания 26–30

Передачи, не удовлетворяющие требованиям к прекращению признания 31

Дальнейшее участие в переданных активах 32–37

Все передачи 38–39

Стандартные сделки купли-продажи финансового актива 40

Прекращение признания финансового обязательства 41–44

Оценка 45–79

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств 45–46

Последующая оценка финансовых активов 47–48

Последующая оценка финансовых обязательств 49

Вопросы оценки по справедливой стоимости 50–52

Реклассификация 53–63

Прибыли и убытки 64–66

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам 67–79

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости 72–74

Финансовые активы, учитываемые по себестоимости 75

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи 76–79

Хеджирование 80–113

Инструменты хеджирования 81–86

Квалифицируемые инструменты 81–82

Определение в качестве инструментов хеджирования 83–86

Объекты хеджирования 87–94

Квалифицируемые объекты 87–89

Определение финансовых объектов
как объектов хеджирования 90–91

Определение нефинансовых объектов
как объектов хеджирования 92

Определение групп статей как объектов хеджирования 93–94

Учет хеджирования 95–113

Хеджирование справедливой стоимости 99–105

Хеджирование денежных потоков 106–112

Хеджирование чистых инвестиций 113

Переходные положения 114–123

Дата вступления в силу 124–126

Приложение A: Руководство по применению

Приложение B: Переоценка встроенных производных инструментов

Приложение C: Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность

Приложение D: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Руководство по внедрению

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 39

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» изложен в параграфах 1-126. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 29 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. В МСФО ОС 29 установлены правила признания и оценки финансовых инструментов. В его основе лежит МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (в редакции от 31 декабря 2008 года, включая некоторые поправки, опубликованные СМСФО в рамках программы по совершенствованию МСФО в апреле 2009 года).

Сфера применения

IN2. Финансовые инструменты – это любые договоры, в результате которых одновременно возникают финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой. Права и обязательства, возникающие не в результате договоров, например, вследствие применения законодательства или исполнения традиционных обязательств, не являются финансовыми инструментами. Признание и оценка прав и обязательств, возникающих в результате таких операций, рассматриваются в других МСФО ОС.

IN3. Многие договоры отвечают определению «финансового актива или финансового обязательства». Учет таких договоров осуществляется либо на основе других МСФО ОС, либо частично на основе других МСФО ОС и частично – на основе положений МСФО ОС 29. В качестве примера можно привести права и обязательства, связанные с вознаграждениями работникам, дебиторской задолженностью по аренде и кредиторской задолженностью по финансовой аренде.

IN4. МСФО ОС 29 не применяется к договорам страхования, если в них не содержатся договоры об определенных финансовых гарантиях и встроенные производные инструменты. Тем не менее, организациям разрешается применять настоящий Стандарт к договорам страхования, предусматривающим передачу финансового риска.

IN5. В сферу применения настоящего Стандарта не входят обязательства предоставить кредит при определенных условиях (обязательства по предоставлению займа), не считая трех исключений. В частности, обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночного уровня входят в сферу применения МСФО ОС 29. Большинство прочих обязательств предоставить займы подлежат учету в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

IN6. МСФО ОС 29 применяется к договорам купли-продажи нефинансовых объектов, если по договору можно осуществить нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или обмен финансовыми инструментами. МСФО ОС 29 не применяется в случае, если договоры на закупку или поставку нефинансового актива были заключены с целью удовлетворения ожидаемых потребностей организации по закупкам, реализации или использованию активов и продолжают соответствовать этим целям.

Первоначальное признание и прекращение признания

IN7. Организация признает финансовые активы и финансовые обязательства, когда она становится участником договора по инструменту. Стандартные сделки покупки финансовых активов могут признаваться в учете либо на дату заключения сделки, либо на дату расчетов, в то время как производные инструменты всегда признаются в учете на дату заключения сделки. Стандартные сделки покупки финансовых активов - договоры, предусматривающие обмен соответствующим инструментом в течение интервала времени, установленного на данном рынке.

IN8. Организация прекращает признавать в учете стандартные сделки купли-продажи финансовых активов либо на дату заключения сделки, либо на дату расчетов. Прекращение признания финансовых активов необходимо производить в следующей последовательности:

- консолидируйте все контролируемые организации и организации специального назначения.
- установите, следует ли применять правила прекращения признания ко всему активу в целом или к его части.
- оцените, истек ли срок действия прав на получение денежных потоков.
- оцените, были ли переданы другой стороне права на получение денежных потоков.

- оцените, было ли принято обязательство выплатить другой стороне денежные средства от данного актива.
- оцените, передала ли организация другой стороне практически все риски и преимущества, связанные с владением активом.
- оцените, сохраняется ли контроль над активом в случае, если к другой стороне не перешли практически все риски и преимущества, связанные с владением данным активом.

IN9. Прекращение признания финансового обязательства производится, когда обязательство погашено. Признание существующего обязательства прекращается, и новое обязательство подлежит признанию, когда:

(a) организация производит обмен долговыми инструментами с другой организацией, и условия обращения инструментов значительно отличаются; и

(b) значительно изменяются условия обращения существующего долгового инструмента.

Когда кредиторы отказываются от взыскания долга с организации, организация учитывает требования настоящего Стандарта наряду с требованиями МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)», рассматривающие вопрос прощения долга.

Первоначальная и последующая оценка

IN10. Финансовые активы и финансовые обязательства первоначально оцениваются по справедливой стоимости. В случае если организация производит последующую оценку финансовых активов и финансовых обязательств по справедливой стоимости, транзакционные издержки не включаются в первоначально признанную стоимость.

IN11. Последующая оценка финансовых активов организацией производится с использованием четырех категорий:

- Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита – последующая оценка таких активов производится по справедливой стоимости, а ее изменения признаются в составе профицита или дефицита.
- Инвестиции, удерживаемые до погашения – такие активы оцениваются по амортизированной стоимости за вычетом убытков от обесценения. Убытки от обесценения признаются в составе профицита или дефицита.
- Займы и дебиторская задолженность – такие активы оцениваются по амортизированной стоимости за вычетом убытков от обесценения. Убытки от обесценения признаются в составе профицита или дефицита.
- Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – такие активы оцениваются по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости признаются непосредственно в составе чистых активов/ капитала. Убытки от обесценения, понесенные по инструментам, имеющимся в наличии для продажи, признаются в составе профицита или дефицита, а не в составе чистых активов/ капитала.

IN12. Инвестиции в долевые инструменты, которые нельзя оценить по справедливой стоимости в силу невозможности достоверного определения справедливой стоимости, оцениваются по себестоимости за вычетом убытков от обесценения.

IN13. Финансовые обязательства оцениваются по амортизированной стоимости, кроме финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, финансовых гарантий, обязательств по предоставлению займов и обязательств, возникающих при передаче финансовых активов.

IN14. Организация может производить реклассификацию финансовых инструментов из одной категории в другую только при определенных обстоятельствах.

Учет хеджирования

IN15. В МСФО ОС 29 установлены правила по учету хеджирования. Учет хеджирования нацелен на снижение волатильности финансовых результатов организации путем взаимозачета прибылей и убытков по определенным инструментам. Организация может принять решение о ведении учета хеджирования лишь при выполнении установленных условий.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является установление правил признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров купли-продажи нефинансовых объектов учета. Требования к представлению информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации». Требования к раскрытию информации о финансовых инструментах содержатся в МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».

Сфера применения

2. **Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, кроме:**

   (a) **тех долей участия в контролируемых и ассоциированных организациях, а также в совместной деятельности, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» или МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». Тем не менее, организациям следует применять настоящий Стандарт при учете долей участия в контролируемых и ассоциированных организациях, а также в совместной деятельности, если в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8 такие доли участия подлежат учету согласно настоящему Стандарту. Кроме того, организации должны применять настоящий Стандарт при учете производных инструментов на доли участия в контролируемой или ассоциированной организации, или в совместной деятельности, за исключением случаев, когда производный инструмент соответствует определению долевого инструмента организации, приведенному в МСФО ОС 28.**

   (b) **прав и обязательств по договорам аренды, к которым применяется МСФО ОС 13 «Аренда». Тем не менее:**

      (i) **к дебиторской задолженности по аренде, признаваемой в отчетности арендодателя, применяются положения настоящего Стандарта по прекращению признания и обесценению (см. параграфы 17–39, 67, 68, 72 и 15–37, 58, 59, 63–65 и параграфы AG51–AG67 и AG117–AG126 приложения А);**

      (ii) **к кредиторской задолженности по финансовой аренде, признаваемой в отчетности арендатора, применяются положения настоящего Стандарта по прекращению признания (см. параграфы 41-44 и параграфы AG72-AG80 приложения А); и**

      (iii) **к встроенным в договор аренды производным инструментам применяются положения настоящего Стандарта, относящиеся к встроенным производным инструментам (см. параграфы 11-15 и параграфы AG40-AG46 приложения А).**

   (c) **прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам».**

   (d) **финансовых инструментов, если они выпущены организацией и при этом либо соответствуют определению долевого инструмента, приведенному в МСФО ОС 28 (включая опционы и варранты), либо должны классифицироваться как долевые инструменты согласно параграфам 15 и 16 или 17 и 18 МСФО ОС 28. В то же время держателю таких долевых инструментов следует применять настоящий Стандарт к таким инструментам, кроме случаев, когда они являются исключением в соответствии с вышеуказанным подпунктом (а);**

   (e) **прав и обязательств, возникающих в рамках:**

      (i) **договора страхования, за исключением прав и обязательств эмитента, возникающих по договору страхования, который соответствует определению договора финансовой гарантии в параграфе 10; или**

(ii) **договора, который входит в сферу применения соответствующего международного или национального стандарта финансовой отчетности по страховым договорам, поскольку он предусматривает право дискреционного участия.**

Настоящий Стандарт применяется к производному инструменту, встроенному в договор страхования, если производный инструмент сам по себе не является договором страхования (см. параграфы 11-15 и параграфы AG 40–AG46 приложения А к настоящему Стандарту). Организация применяет настоящий Стандарт к договорам финансовой гарантии, но должна применять соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности по страховым договорам, если эмитент принимает решение использовать его при их признании и оценке. Несмотря на подпункт (i) выше, организация может применять настоящий Стандарт к другим договорам страхования, предусматривающим передачу финансового риска.

(f) **форвардных договоров купли-продажи организаций, предусматривающих объединение организации-продавца и организации-покупателя по состоянию на дату покупки организации в будущем. Действие форвардного договора не должно превышать разумные сроки, которые обычно требуются для получения всех необходимых разрешений и завершения сделки.**

(g) **обязательств по предоставлению займа, за исключением обязательств, описанных в параграфе 4. Эмитент обязательств по предоставлению займа должен применять МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» к обязательствам по предоставлению займа, не входящим в сферу применения настоящего Стандарта. Тем не менее, положения настоящего Стандарта по прекращению признания (см. параграфы 17-44 и параграфы AG51-AG80 приложения А) применяются ко всем обязательствам предоставить заем.**

(h) **финансовых инструментов, договоров и обязательств в рамках платежей, основанных на акциях, к которым применяется соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются платежи, основанные на акциях. Исключение составляют договоры, входящие в сферу применения параграфов 4–6 настоящего Стандарта, к которым применяется настоящий Стандарт.**

(i) **прав на компенсацию расходов, произведенных организацией для погашения обязательства, которое организация признала в качестве резерва в соответствии с МСФО ОС 19 или в отношении которого организация сформировала резерв в более раннем периоде в соответствии с МСФО ОС 19.**

(j) **первоначального признания и первоначальной оценки прав и обязательств, возникающих в результате необменных операций, к которым применяется МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)».**

3. В сферу применения настоящего Стандарта входят следующие обязательства предоставить заем:

(a) **обязательства предоставить заем, которые организация определила в категорию «финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита». Организация, ранее практиковавшая продажу активов, возникавших в результате исполнения обязательств предоставить заем вскоре после выдачи таких ссуд, должна применять настоящий Стандарт ко всем своим обязательствам предоставить заем, относящимся к одной и той же группе.**

(b) **обязательства по предоставлению займа, исполнение которых осуществляется путем нетто-расчета денежными средствами или поставки или выпуска другого финансового инструмента. Такие обязательства предоставить заем являются производными инструментами. Выплата займа в рассрочку сама по себе не означает, что обязательство предоставить заем полностью исполнено путем взаимозачета**

(например, ипотечная ссуда на строительство, выплачиваемая по частям по мере завершения этапов строительства).

(c) **обязательства предоставить заем под процентную ставку ниже рыночной. В параграфе 49(d) указан порядок последующей оценки обязательств, возникающих в результате обязательств предоставить такой заем.**

4. **Настоящий Стандарт должен применяться к договорам купли-продажи нефинансовых объектов, если по договору допускается осуществление нетто-расчета денежными средствами или иным финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами так, как если бы эти договоры были финансовыми инструментами. Исключением являются договоры, которые были заключены и продолжают действовать с целью получения или поставки нефинансового объекта в соответствии с ожидаемыми потребностями организации по закупке, продаже или использованию объекта.**

5. Существуют различные варианты, при которых договор купли-продажи нефинансового объекта может исполняться нетто-расчетом денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами. К ним относятся ситуации, когда:

(a) по условиям договора любой из сторон разрешено произвести нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами;

(b) существует возможность осуществления нетто-расчета денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами, которая в явном виде не предусмотрена в договоре, однако организация практикует по аналогичным договорам нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами (либо с контрагентом по договорам взаимозачета, либо путем продажи договора до его исполнения или истечения срока);

(c) в организации существует практика работы по аналогичным договорам, при которой организация принимает поставляемый базовый актив и продает его в течение короткого периода после поставки с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской маржи; и

(d) нефинансовый объект, представляющий собой предмет договора, является высоколиквидным.

Договор согласно подпунктам (b) или (c) заключается не с целью получения или поставки нефинансового объекта для удовлетворения ожидаемых потребностей организации по закупке, продаже или использованию объекта, и, следовательно, включается в сферу применения настоящего Стандарта. Другие договоры, на которые распространяется параграф 4, анализируются на предмет того, были ли они заключены с целью получения или поставки нефинансового объекта для удовлетворения ожидаемых потребностей организации по закупке, продаже или использованию объекта, продолжают ли они соответствовать этим потребностям и, следовательно, входят ли они в сферу применения настоящего Стандарта.

6. Выписанный опцион на покупку или продажу нефинансового объекта, по которому может быть произведен нетто-расчет денежными средствами или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами в соответствии с подпунктами 5(a) или (d), находится в сфере применения настоящего Стандарта. Такой договор не может быть заключен с целью получения или поставки нефинансового объекта для удовлетворения ожидаемых потребностей организации по закупке, продаже или использованию.

7. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

8. В «Предисловии к международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

9. Термины, определение которых дано в МСФО ОС 28, используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в параграфе 9 МСФО ОС 28. В МСФО ОС 28 определяются следующие термины:

- финансовый инструмент;
- финансовый актив;
- финансовое обязательство;
- долевой инструмент;

и даются указания по применению этих определений.

10. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

Определение производного инструмента

<u>Производный инструмент</u> – это финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения настоящего Стандарта (см. параграфы 2–6) и обладающий всеми из трех нижеперечисленных характеристик:

(a) **Его стоимость меняется в результате изменения установленной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базовой») последняя не затрагивает какую-либо из сторон договора;**

(b) **Для него либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и**

(c) **Расчеты по нему осуществляются в будущем.**

Определения четырех категорий финансовых инструментов

<u>Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита</u> – это финансовые активы или финансовые обязательства, которые соответствуют одному из следующих условий:

(a) **Они классифицируются как предназначенные для продажи. Финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для продажи, если они:**

(i) **приобретены или приняты преимущественно с целью перепродажи или выкупа в ближайшем будущем;**

(ii) **при первоначальном признании являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управляемых как единое целое, и структура последних сделок с которыми свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе; или**

(iii) **являются производными инструментами (за исключением производных инструментов, представляющих собой договоры финансовой гарантии или эффективные инструменты хеджирования).**

(b) **При первоначальном признании организация относит их к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита». Организация может использовать данную категорию только при условии соблюдения параграфа 13 или при обеспечении большей уместности раскрываемой информации в связи с тем, что:**

(i) **данная категория позволяет исключить или значительно сократить степень несоответствия в оценке или признании (иногда именуемой «несоответствием в учете»), которая появляется при проведении оценки активов или обязательств или признания прибылей и убытков по ним с использованием различных правил; либо**

(ii) **управление и оценка доходности группы финансовых активов или финансовых обязательств, либо и тех и других одновременно, осуществляются на основе справедливой стоимости согласно документально оформленной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии, при этом информация о группе предоставляется внутри организации на указанной основе ключевому управленческому персоналу (в соответствии с определением в МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), например, органу управления и генеральному директору организации.**

Согласно параграфам 11-13 и AG4 МСФО ОС 30, организация обязана раскрывать информацию о финансовых активах и финансовых обязательствах, отнесенных к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита», включая информацию о том, как организация выполняет условия этих параграфов. Применительно к инструментам, соответствующим критериям подпункта (ii) выше, в этих пояснениях к отчетности необходимо описать, каким образом включение данных инструментов в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» согласуется с документально утвержденной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией организации.

Инвестиции в долевые инструменты, не котирующиеся на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена (см. подпункт 48(c) и параграфы AG113 и AG114 приложения A), не следует относить в категорию учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

Следует отметить, что параграфы 50, 51, 52, а также параграфы AG101–AG115 приложения A, устанавливающие порядок определения достоверности справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, применяются в равной мере ко всем объектам учета независимо от того, оцениваются ли они в отчетности по справедливой стоимости, исходя из принадлежности к категории или по иным причинам, или их справедливая стоимость подлежит раскрытию в пояснениях к отчетности.

<u>Инвестиции, удерживаемые до погашения</u> – непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которыми организация твердо намерена и способна владеть до наступления срока погашения (см. параграфы AG29–AG38 приложения A), кроме:

(a) **активов, которые организация с момента первоначального признания относит к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»;**

(b) **активов, которые организация относит к категории «имеющиеся в наличии для продажи»; и**

(c) **активов, которые подпадают под определение 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 объем удерживаемых до погашения инвестиций, которые организация продала или реклассифицировала до наступления срока погашения, выражается более чем незначительной суммой (более чем незначительной по отношению ко всему портфелю инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продаж или реклассификации, которые:

(a) **произведены настолько близко к сроку погашения или дате отзыва финансового актива (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), что возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы значительного влияния на справедливую стоимость финансового актива;**

(b) **произошли после получения организацией практически всей первоначальной основной суммы финансового актива посредством регулярных или авансовых платежей; или**

(c) **связаны с отдельным событием, которое произошло по независящим от организации причинам, носило чрезвычайный характер, и организация не могла обоснованно предвидеть наступление такого события.**

Займы и дебиторская задолженность - непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, некотируемые на активном рынке, кроме:

(a) **тех, которые организация либо намеревается продать в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе, и тогда их следует классифицировать как предназначенные для продажи, либо относит их с момента первоначального признания в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»;**

(b) **тех, которые организация при первоначальном признании относит их к категории «имеющиеся в наличии для продажи»; или**

(c) **тех, по которым держатель может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций в силу причин, отличных от снижения кредитоспособности, и которые следует классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи.**

Доля, приобретенная в фонде, активы которого не являются займами или дебиторской задолженностью (например, доля в паевом или аналогичном фонде), не является займом или дебиторской задолженностью.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – непроизводные финансовые активы, которые либо отнесены к категории «имеющиеся в наличии для продажи», либо не классифицируются как (a) займы и дебиторская задолженность; (b) инвестиции, удерживаемые до погашения; (c) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

Определение договора финансовой гарантии

Договор финансовой гарантии – договор, согласно которому эмитент обязан произвести выплаты в возмещение убытков, понесенных держателем гарантии из-за того, что конкретный должник не производит своевременные платежи в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

Определения, связанные с признанием и оценкой

Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – стоимость финансового актива или финансового обязательства, определенная при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы долга, плюс или минус накопленная амортизация (рассчитанная с использованием метода эффективной процентной ставки) разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание (осуществляемое напрямую или с использованием счета оценочного резерва) в связи с обесценением или безнадежной задолженностью.

Метод эффективной процентной ставки – метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентных доходов или расходов в течение соответствующего периода. Эффективная процентная ставка - это ставка, которая применяется при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных платежей

или поступлений в течение ожидаемого срока действия финансового инструмента или более короткого периода, когда это уместно, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента организация обязана оценить денежные потоки с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, предоплаты, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не вправе принимать во внимание будущие убытки по предоставленным ссудам. В расчет принимаются все вознаграждения и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки (см. МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»), а также транзакционные издержки и все прочие премии или дисконты. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных финансовых инструментов можно оценить с достаточной степенью надежности. Однако в тех редких случаях, когда невозможно надежно оценить денежные потоки или ожидаемый срок действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), организации следует использовать предусмотренные договором денежные потоки, на протяжении всего договорного срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).

Прекращение признания - исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из Отчета о финансовом положении организации.

Стандартные сделки купли-продажи - покупка или продажа финансового актива согласно договору, условия которого требуют поставки актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

Транзакционные издержки – дополнительные затраты, непосредственно связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства (см. параграф AG26 приложения А). Дополнительные затраты – затраты, которые бы не возникли, если бы организация не приобрела, не выпустила или не продала финансовый инструмент.

Определения, связанные с учетом хеджирования

Твердое соглашение – соглашение, имеющее обязательную силу, по обмену установленным количеством ресурсов по установленной цене на установленную дату (установленные даты) в будущем.

Прогнозируемая сделка - несовершенная, но ожидаемая в будущем операция.

Инструмент хеджирования – предназначенный для хеджирования производный инструмент или предназначенный (только для хеджирования изменений валютных курсов) непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость или денежные потоки которых, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или денежных потоков установленного хеджируемого объекта (более подробно определение инструмента хеджирования рассматривается в параграфах 81–86 и параграфах AG127–AG130 приложения А).

Объект хеджирования - актив, обязательство, твердое соглашение, сделка, прогнозируемая с высокой степенью вероятности, или чистая инвестиция в зарубежную деятельность, которые (a) связаны с риском изменений справедливой стоимости или будущих денежных потоков и (b) устанавливаются как хеджируемые (более подробно определение хеджируемых статей рассматривается в параграфах 87–94 и параграфах AG131–AG141 приложения А).

Эффективность хеджирования - степень, в которой относящиеся к хеджируемому риску изменения справедливой стоимости или денежных потоков объектов хеджирования компенсируются изменениями справедливой стоимости или денежными потоками инструмента хеджирования (см. параграфы AG145–AG156 приложения А).

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Встроенные производные инструменты

11. Встроенный производный инструмент – элемент гибридного (комбинированного) инструмента, который также включает основной договор, не являющийся производным инструментом, благодаря чему часть денежных потоков комбинированного инструмента изменяется аналогично денежным потокам отдельно взятого производного инструмента. Встроенный производный инструмент влияет на изменение некоторых или всех денежных потоков, которые в противном случае определялись бы договором, в зависимости от установленной ставки процента, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной она не зависит от одной из сторон договора. Производный инструмент, который привязан к финансовому инструменту, но, который по условиям договора может быть передан независимо от этого инструмента, или, по которому предусмотрен иной контрагент, в отличие от контрагента финансового инструмента, является не встроенным производным инструментом, а отдельным финансовым инструментом.

12. **Встроенный производный инструмент следует отделять от основного договора и учитывать как производный инструмент в соответствии с настоящим Стандартом только в том случае, когда:**

    (a) **экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора (см. параграфы AG43 и AG46 приложения A);**

    (b) **отдельный инструмент с теми же условиями, что и встроенный производный инструмент, подпадает под определение производного инструмента; и**

    (c) **гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости с признанием изменений справедливой стоимости в составе профицита или дефицита (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражается в составе профицита или дефицита не следует отделять).**

    При отделении встроенного производного инструмента основной договор подлежит учету в соответствии с настоящим Стандартом, если он является финансовым инструментом, в соответствии с другими применимыми стандартами - если он не является финансовым инструментом. В настоящем Стандарте не рассматривается вопрос о том, следует ли отдельно отражать встроенные финансовые инструменты в Отчете о финансовом положении.

13. **Несмотря на положения параграфа 12, если в договоре содержится один или несколько встроенных производных инструментов, организация может отнести весь гибридный (комбинированный) договор к категории «финансовый актив или финансовое обязательство, учитываемое по справедливой стоимости, изменения которой отражается в составе профицита или дефицита», за исключением следующих случаев:**

    (a) **наличие встроенного производного инструмента (инструментов) не приводит к значительным изменениям денежных потоков, предусмотренных условиями договора; или**

    (b) **при первичном рассмотрении аналогичного гибридного (комбинированного) инструмента даже без детального анализа становится очевидным, что встроенный производный инструмент (инструменты) отделить нельзя, например, встроенный в заем опцион на досрочное погашение, позволяющий держателю досрочно возвратить заем ориентировочно по его амортизированной стоимости.**

14. **Если согласно требованиям настоящего Стандарта организация обязана отделить встроенный производный инструмент от основного договора, однако не в состоянии оценить отдельно встроенный производный инструмент и на момент приобретения и на конец последующего отчетного периода, необходимо весь гибридный (комбинированный) договор отнести к категории «учитываемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита». Аналогичным образом, если**

организация не в состоянии оценить как отдельный объект встроенный производный инструмент, который следует выделять при исключении гибридного (комбинированного) договора из категории инструментов, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, подобное изменение категории не допускается. В таком случае следует сохранить классификацию гибридного (комбинированного) договора в целом по категории «учитываемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».

15. Если организация не может надежно определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента исходя из его условий и положений (например, в связи с тем, что встроенный производный инструмент основан на некотируемом долевом инструменте), справедливой стоимостью встроенного производного инструмента признается разница между справедливой стоимостью гибридного (комбинированного) инструмента и справедливой стоимостью основного договора, если они могут быть определены в соответствии с настоящим Стандартом. Если организация не в состоянии определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента с использованием указанного метода, применяется параграф 14 и гибридный (комбинированный) инструмент относится к категории «учитываемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».

Признание и прекращение признания

Первоначальное признание

16. **Организация признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем Отчете о финансовом положении только тогда, когда она становится стороной договора по данному инструменту (См. параграф 40 в части стандартных сделок покупки финансовых активов).**

Прекращение признания финансового актива

17. В консолидированной финансовой отчетности параграфы 18-25 и параграфы AG49-AG67 приложения А применяются для уровня консолидации. Поэтому организация сначала консолидирует все контролируемые организации в соответствии с МСФО ОС 6 и соответствующими международными или национальными стандартами или разъяснениями по финансовой отчетности, в которых рассматривается консолидация организаций специального назначения, и только затем применяет параграфы 18-25 и параграфы AG49-AG67 приложения А к данным образовавшейся группы организаций.

18. **Прежде чем оценить целесообразность и масштабы выбытия в соответствии с параграфами 19-25, организация определяет, следует ли применять данные параграфы к части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов) или всему финансовому активу в целом (или всей группе аналогичных финансовых активов) исходя из следующего:**

    (a) **параграфы 19-25 применяются к части финансового актива (или части группы аналогичных финансовых активов) только в том случае, когда указанная часть актива, выбытие которой предполагается, соответствует одному из трех следующих условий:**

        (i) **с данной частью актива связаны только четко идентифицированные денежные потоки от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает процентный стрип, по которому контрагент получает право на денежные потоки в части процентов, но не основной суммы от долгового инструмента, параграфы 19–25 применяются к денежным потокам в части процентов;**

        (ii) **с данной частью актива связана вся пропорциональная доля денежных потоков от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает соглашение, по которому контрагент получает право на 90-процентную долю всех денежных потоков от долгового инструмента, параграфы 19-25 применяются к 90 процентам данных денежных**

потоков. Если контрагентов несколько, то каждому из них не обязательно иметь пропорциональную долю денежных потоков при условии, что организация, переуступающая финансовый инструмент, имеет всю пропорциональную долю;

(iii) **с данной частью актива связана вся пропорциональная доля четко идентифицируемых денежных потоков от финансового актива (или группы аналогичных финансовых активов). Например, если организация заключает соглашение, по которому контрагент получает право на 90-процентную долю денежных потоков в части процентов от финансового актива, параграфы 19-25 применяются к этим 90 процентам денежных потоков по процентам. Если контрагентов несколько, то каждому из них не обязательно иметь пропорциональную долю четко идентифицируемых денежных потоков при условии, что организация, переуступающая финансовый инструмент, имеет всю пропорциональную долю;**

(b) **во всех остальных случаях параграфы 19–25 применяются ко всему финансовому активу (или ко всей группе аналогичных финансовых активов) в целом. Например, если организация передает (i) права на первые или последние 90 процентов поступлений денежных средств от финансового актива (или группы финансовых активов) или (ii) права на 90 процентов денежных потоков от группы сумм по дебиторской задолженности и при этом гарантирует покупателю компенсацию убытков в размере до 8 процентов от основной суммы дебиторской задолженности, параграфы 19-25 применяются ко всему финансовому активу в целом (или ко всей группе аналогичных финансовых активов).**

В параграфах 19–28 под «финансовым активом» понимается либо часть финансового актива (или часть группы аналогичных финансовых активов) согласно вышеуказанному пункту (a), либо финансовый актив (или вся группа аналогичных финансовых активов) в целом.

19. **Организация должна прекратить признание финансового актива только тогда, когда:**

(a) **истекает срок действия или происходит отказ от реализации договорных прав на денежные потоки от данного финансового актива;**

(b) **она передает финансовый актив согласно параграфам 20 и 21, при этом передача удовлетворяет требованиям параграфа 22 в части прекращения признания.**

(См. параграф 40 в части стандартных сделок продажи финансовых активов.)

20. **Организация передает финансовый актив только в том случае, когда:**

(a) **она передает договорные права на получение денежных потоков от данного финансового актива; или**

(b) **она сохраняет договорные права на получение денежных потоков от финансового актива, при этом она принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или нескольким получателям по соглашению, удовлетворяющему условиям параграфа 21.**

21. **Если организация сохраняет договорные права на получение денежных потоков от финансового актива («первоначального актива») и при этом она принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одной или нескольким организациям («конечным получателям»), данная сделка отражается в учете как передача финансового актива только при одновременном выполнении всех трех следующих условий:**

(a) **организация не обязана выплачивать денежные суммы конечным получателям в случае, если ей не поступят эквивалентные суммы от первоначального актива. Нарушением данного условия не являются краткосрочные авансы, выданные организацией с правом полного погашения задолженности с учетом процентов, начисленных по рыночной ставке.**

(b) **организации запрещено продавать или отдавать в залог первоначальный актив по условиям договора по его передаче, за исключением передачи его в качестве обеспечения обязательства по выплате денежных средств конечным получателям.**

(c) **организация обязана без значительных задержек перечислить денежные средства, которые она получает, действуя от имени конечных получателей. Кроме того, организация не вправе реинвестировать такие денежные средства, за исключением инвестиций в денежные средства или их эквиваленты (согласно определению в МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств»), в течение короткого расчетного периода между датой получения денежных средств и датой их перечисления конечным получателям, при этом проценты, полученные от таких инвестиций, переводятся конечным получателям.**

22. **При передаче финансового актива (см. параграф 20) организации следует оценить оставшиеся у нее риски и преимущества, связанные с владением финансовым активом. В этом случае:**

(a) **при передаче контрагенту практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением финансовым активом, организация прекращает признание финансового актива и признает отдельно в качестве активов или обязательств права и обязательства, созданные или оставшиеся у нее при передаче актива;**

(b) **если у организации сохраняются практически все риски и преимущества, связанные с владением финансовым активом, финансовый актив следует по-прежнему признавать в отчетности;**

(c) **если организация не передает и не сохраняет за собой практически все риски и преимущества владения финансовым активом, необходимо определить, сохраняется ли контроль над финансовым активом. В этом случае:**

(i) **при потере контроля организации необходимо прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, созданные или оставшиеся при передаче актива;**

(ii) **при сохранении контроля организации необходимо продолжать признание финансового актива в той степени, в которой она продолжает участвовать в финансовом активе (см. параграф 32).**

23. Передача рисков и преимуществ (см. параграф 22) оценивается путем сравнения риска изменения сумм и распределения во времени чистых денежных потоков от переданного актива, которому подвергается организация до и после его передачи. У организации сохраняются практически все риски и преимущества владения финансовым активом, если в результате передачи актива значительно не меняется риск колебаний дисконтированной стоимости будущих чистых денежных потоков от финансового актива (например, в связи с тем, что организация продала финансовый актив на условиях выкупа по фиксированной цене или по цене продажи с учетом дохода кредитора). Организация передает практически все риски и преимущества, связанные с владением финансовым активом, если риск таких колебаний больше не является значительным по отношению к суммарным возможным колебаниям дисконтированной стоимости будущих чистых денежных потоков, связанных с финансовым активом (например, в связи с тем, что организация продала финансовый актив на условиях выкупа по справедливой стоимости на момент выкупа или передала всю свою пропорциональную долю в денежных потоках от более крупного финансового актива по соглашению, такому, как договор участия в займе, отвечающему условиям параграфа 21).

24. Часто факт передачи или сохранения практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением активом является достаточно очевидным, поэтому нет необходимости в выполнении каких-либо расчетов. В других случаях необходимо рассчитать и сравнить риск изменения дисконтированной стоимости будущих чистых денежных потоков до и после передачи актива. В

качестве ставки дисконтирования в процессе расчета и сравнения используется соответствующая текущая рыночная процентная ставка. Во внимание принимаются все реально возможные колебания чистых денежных потоков, при этом больший вес присваивается тем результатам, вероятность возникновения которых выше.

25. Сохранение контроля (см. параграф 22(c)) над переданным активом зависит от наличия у принимающей стороны возможности продать актив. Организация не сохраняет контроль в случае, если у принимающей стороны есть реальная возможность продать актив в полном объеме несвязанной третьей стороне, при этом принимающая сторона может использовать такую возможность в одностороннем порядке, не устанавливая дополнительных ограничений на передачу. Во всех других случаях контроль организации над активом сохраняется.

Передачи, удовлетворяющие требованиям к прекращению признания актива (см. параграфы 22(a) и (c)(i))

26. **Если в процессе передачи, удовлетворяющей требованиям к прекращению признания финансового актива в полном объеме, организация сохраняет за собой право обслуживать финансовый актив за вознаграждение, по такому договору на обслуживание организации следует признать актив или обязательство. Если ожидаемое вознаграждение не компенсирует организации в достаточной степени затраты на осуществление обслуживания, в отчетности признается по справедливой стоимости обязательство по обслуживанию. Если ожидаемое вознаграждение является более чем достаточной компенсацией за обслуживание, в отношении права на обслуживание в отчетности должен признаваться актив в сумме, определенной на основе распределения балансовой стоимости более крупного финансового актива в соответствии с параграфом 29.**

27. **Если в результате передачи происходит выбытие финансового актива в полном объеме, при этом у организации появляется новый финансовый актив или принимается новое финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию, организация признает новый финансовый актив, финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости.**

28. **При выбытии финансового актива в полном объеме разница между:**

    (a) **балансовой стоимостью; и**

    (b) **суммой (i) полученного вознаграждения (включая все вновь полученные активы за вычетом всех вновь принятых обязательств) и (ii) всей накопленной прибыли или убытка, ранее признававшихся непосредственно в составе чистых активов/ капитала (см. параграф 64(b));**

    признается в составе профицита или дефицита.

29. **Если переданный актив является частью более крупного финансового актива (например, когда организация передает денежные потоки от процентов, являющиеся частью долгового инструмента (см. параграф 18(a)), и переданная часть в полном объеме удовлетворяет требованиям к прекращению признания, предшествующую балансовую стоимость более крупного финансового актива следует распределить между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, исходя из удельного веса соответствующей справедливой стоимости этих частей на дату переуступки. Для этой цели сохранившийся у организации актив по обслуживанию следует отражать как часть, признание которой продолжается. Разница между:**

    (a) **балансовой стоимостью, отнесенной на часть, признание которой прекращено; и**

    (b) **суммой (i) вознаграждения, полученного за часть, признание которой прекращено (включая все вновь полученные активы за вычетом всех вновь принятых обязательств) и (ii) всей накопленной прибыли или убытка, ранее признававшихся непосредственно в составе чистых активов/ капитала (см. параграф 64(b))**

    признается в составе профицита или дефицита. Накопленная прибыль или убыток, ранее признававшиеся в составе чистых активов/ капитала, распределяются между частью, по-

прежнему признаваемой в отчетности, и частью, признание которой прекращено, исходя из удельного веса соответствующей справедливой стоимости этих частей.

30. В процессе распределения предшествующей балансовой стоимости более крупного финансового актива между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, необходимо определить справедливую стоимость той части, признание которой продолжается. Если в истории организации уже имели место продажи частей активов, аналогичных части, признание которой продолжается, или на рынке заключаются сделки с подобными частями активов, наилучшей оценкой справедливой стоимости этой части актива являются цены последних осуществленных сделок. При отсутствии на рынке котировок или сделок, с помощью которых можно было бы обосновать справедливую стоимость части актива, подлежащей дальнейшему признанию, наилучшим показателем справедливой стоимости является разница между справедливой стоимостью более крупного финансового актива в целом и вознаграждением, полученным от принимающей стороны за часть актива, признание которой прекращено.

Передачи, не удовлетворяющие требованиям к прекращению признания актива (см. параграф 22(b))

31. **Если в результате передачи не происходит выбытия актива в связи с тем, что у организации сохраняются практически все риски и преимущества, связанные с владением переданным активом, в отчетности следует по-прежнему отражать переданный актив в полном объеме и признать финансовое обязательство в отношении полученного вознаграждения. В последующие периоды организация должна признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.**

Дальнейшее участие в переданных активах (см. параграф 22(c)(ii))

32. **Если организация не передает и не сохраняет за собой практически все риски и преимущества владения переданным активом, при этом контроль над переданным активом у организации остается, переданный актив подлежит дальнейшему отражению в отчетности организации в той степени, в какой продолжается ее участие в данном активе. Степень дальнейшего участия организации в переданном активе определяется величиной риска, связанного с изменением стоимости переданного актива. Например:**

    (a) **если дальнейшее участие организации принимает форму гарантии по переданному активу, степень дальнейшего участия определяется наименьшей величиной из (i) стоимости актива и (ii) максимальной величины полученного вознаграждения, которую организации, возможно, придется вернуть («гарантийная сумма»);**

    (b) **если дальнейшее участие организации принимает форму выписанного или купленного опциона (или того и другого вместе) на переданный актив, степень дальнейшего участия определяется стоимостью переданного актива, который организация может выкупить. Однако в случае выписанного опциона на продажу актива, оцениваемого по справедливой стоимости, степень дальнейшего участия организации ограничивается наименьшей величиной из справедливой стоимости переданного актива и цены исполнения опциона (см. параграф AG63);**

    (c) **если дальнейшее участие организации принимает форму либо опциона, расчет по которому производится денежными средствами, либо аналогичного резерва по переданному активу, степень дальнейшего участия организации оценивается в соответствии с пунктом (b) в части опционов, расчеты по которым осуществляются не в денежной форме.**

33. **Если организация продолжает признавать актив в пределах своего дальнейшего участия, в отчетности также признается связанное обязательство. Переданный актив и связанное с ним обязательство оцениваются на основе стоимости, отражающей права и обязанности, которые остались у организации, даже если в других положениях настоящего Стандарта прописан иной порядок оценки. Связанное обязательство оценивается таким образом, чтобы чистая балансовая стоимость переданного актива и связанного с ним обязательства равнялась:**

(a) **амортизированной стоимости прав и обязанностей, оставшихся у организации, если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости; или**

(b) **справедливой стоимости оставшихся у организации прав и обязанностей, оцениваемых в отдельности, если переданный актив оценивается по справедливой стоимости.**

34. **Организации следует в дальнейшем признавать любую выручку от переданного актива в пределах своего дальнейшего участия и расходы, понесенные по связанному обязательству.**

35. **В целях последующей оценки в соответствии с пунктом 64 признаваемые изменения справедливой стоимости переданного актива отражаются в отчетности по той же методике, что и изменения связанного с ним обязательства, и не подлежат взаимозачету.**

36. **Если дальнейшее участие организация сводится только к части финансового актива (например, в случае, когда либо организация сохраняет за собой право выкупа части переданного актива, либо у нее сохраняется остаточная доля участия, по условиям которой сохранение практически всех рисков и преимуществ владения активом не предусматривается, но контроль сохраняется), организация распределяет предыдущую балансовую стоимость финансового актива между частью, по-прежнему признаваемой в пределах дальнейшего участия, и частью, которая больше не признается в отчетности, исходя из удельного веса соответствующей справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этих целей применяются требования параграфа 30. Разницу между:**

(a) **балансовой стоимостью, отнесенной на часть, которая больше не признается в отчетности; и**

(b) **суммой (i) вознаграждения, полученного за часть, которая больше не признается в отчетности и (ii) всей накопленной прибыли или убытка, отнесенных на данную часть актива и ранее признававшихся непосредственно в составе чистых активов/ капитала (см. параграф 64(b)),**

следует признавать в составе профицита или дефицита. Накопленная прибыль или убыток, ранее признававшиеся в составе чистых активов/ капитала, распределяются между частью, по-прежнему признаваемой в отчетности, и частью, признание которой прекращено, исходя из удельного веса соответствующей справедливой стоимости этих частей.

37. Если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости, к связанному с ним обязательству не применяется предусмотренный настоящим Стандартом вариант с включением в категорию финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

Все передачи

38. **Если переданный актив по-прежнему признается в отчетности, актив и связанное с ним обязательство не подлежат взаимозачету. Аналогичным образом не допускается взаимозачет выручки, возникающей от переданного актива, и расходов, понесенных по связанному обязательству (см. МСФО ОС 28 параграф 47).**

39. **При предоставлении залогового обеспечения в неденежной форме (например, в виде долговых или долевых инструментов) порядок учета залогового обеспечения у залогодателя и залогополучателя зависит от того, имеет ли залогополучатель право продать или перезаложить залог, а также от того, не было ли отказа со стороны залогодателя выполнять свои обязательства. Залогодатель и залогополучатель ведут учет залогового обеспечения следующим образом:**

(a) **если согласно договору или сложившейся практике залогополучатель имеет право продать или перезаложить залоговое обеспечение, залогодателю в своем Отчете о финансовом положении следует реклассифицировать данный актив и выделить его в отдельную категорию (например, в качестве актива, отданного в заем, заложенных долевых инструментов или дебиторской задолженности, подлежащей обратному выкупу);**

(b) **в случае продажи залогового обеспечения залогополучателю следует признать в учете выручку от реализации и отразить по справедливой стоимости обязательство в части возврата залога;**

(c) **если залогодатель отказывается от выполнения условий договора и больше не имеет права на возврат залогового обеспечения, ему следует списать залог, а залогополучателю в учете необходимо либо признать залоговое обеспечение в качестве актива, первоначально оценив его по справедливой стоимости, либо, если залог уже реализован, списать обязательство по его возврату;**

(d) **за исключением случаев, предусмотренных в пункте (c), залогодателю следует в дальнейшем отражать залоговое обеспечение в составе активов, а залогополучателю не признавать залог в качестве актива.**

Стандартные сделки купли-продажи финансового актива

40. **Признание или прекращение признания стандартной сделки купли-продажи финансового актива в зависимости от условий следует осуществлять в учете либо на дату заключения сделки, либо на дату расчетов (см. параграфы AG68-AG71 Приложения A).**

Прекращение признания финансового обязательства

41. **Организация должна исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из Отчета о финансовом положении только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, или аннулировано, или срок его действия истек.**

42. **Обмен между имеющимися заемщиком и кредитором долговыми инструментами с значительно различающимися условиями следует отражать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогично, значительное изменение условий существующего финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) следует отражать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.**

43. **Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным вознаграждением, включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, следует признавать в составе профицита или дефицита. Если кредитор отказывается от своих требований по обязательству, либо обязательство принимает на себя третья сторона в рамках необменной операции, организация применяет МСФО ОС 23.**

44. Если организация выкупает часть финансового обязательства, предшествующая балансовая стоимость финансового обязательства распределяется между частью, по-прежнему признаваемой в отчетности, и частью, признание которой прекращено, исходя из удельного веса соответствующей справедливой стоимости этих частей на дату выкупа. Разница между (a) балансовой стоимостью, отнесенной на списанную часть обязательства, и (b) вознаграждением, уплаченным за списанную часть обязательства, включая переданные неденежные активы или принятые обязательства, должна признаваться в составе профицита или дефицита.

Оценка

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств

45. **Первоначальное признание финансового актива или финансового обязательства осуществляется по справедливой стоимости, а в случае, если финансовый актив или финансовое обязательство не оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, к справедливой стоимости добавляются транзакционные издержки, напрямую связанные с приобретением или выпуском финансового актива или финансового обязательства.**

46. Если в отношении актива, который впоследствии оценивается по себестоимости или амортизированной стоимости, организация ведет учет по дате расчетов, такой актив первоначально признается по справедливой стоимости на дату заключения сделки (см. параграфы AG68–AG71 приложения А).

Последующая оценка финансовых активов

47. В целях оценки финансовых активов после первоначального признания финансовые активы в настоящем Стандарте классифицируются по следующим четырем категориям, определенным в параграфе 10:

(a) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита;

(b) инвестиции, удерживаемые до погашения;

(c) займы и дебиторская задолженность;

(d) финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

Данные категории применяются для оценки и признания профицита или дефицита в соответствии с настоящим Стандартом. Организация может использовать другие названия для данных категорий или иную категоризацию при представлении информации в финансовой отчетности. Организации следует в обязательном порядке раскрывать информацию согласно МСФО ОС 30 в примечаниях к финансовой отчетности.

48. **После первоначального признания организации должна оценивать финансовые активы, в том числе производные инструменты, являющиеся активами, по справедливой стоимости без вычета транзакционных издержек, которые могут быть понесены при продаже или ином выбытии, за исключением следующих финансовых активов:**

(a) **займов и дебиторской задолженности согласно определению в параграфе 10, которые следует оценивать по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки;**

(b) **инвестиций, удерживаемых до погашения, согласно определению в параграфе 10, которые следует оценивать по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки; и**

(c) **инвестиций в долевые инструменты, не имеющие рыночных котировок на активном рынке, справедливую стоимость которых нельзя надежно определить, а также производных инструментов, которые привязаны к подобным некотируемым долевым инструментам и расчеты по которым осуществляются путем поставки данных инструментов, которые следует оценивать по себестоимости (см. параграфы AG113 и AG114 приложения А).**

Финансовые активы, определенные в качестве хеджируемых объектов, подлежат оценке согласно требованиям по учету хеджирования, установленным в параграфах 99-113. Все финансовые активы, кроме учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, подлежат проверке на обесценение в соответствии с параграфами 67–79 и параграфами AG117- AG126 приложения А.

Последующая оценка финансовых обязательств

49. **После первоначального признания организации следует оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки, за исключением:**

(a) **финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Такие обязательства, включая производные инструменты, являющиеся обязательствами, следует оценивать по справедливой стоимости. Исключение составляют обязательства по производным ценным бумагам, привязанным к некотируемым долевым инструментам и расчеты по которым должны осуществляться путем поставки данных инструментов,**

справедливую стоимость которых нельзя надежно оценить; данные обязательства следует оценивать по себестоимости.

(b) **финансовых обязательств, возникающих либо при передаче, в рамках которой финансовый актив, не подлежит списанию, либо при применении метода дальнейшего участия в финансовом активе. Оценка таких финансовых обязательств производится в соответствии с параграфами 31 и 33.**

(c) **договоров финансовой гарантии в соответствии с определением в параграфе 10. После первоначального признания эмитент такого договора должен (за исключением случаев, когда применяется параграф 49(a) или (b)), оценивать его по наибольшему из следующих значений:**

(i) **суммы, определенной в соответствии с МСФО ОС 19; и**

(ii) **первоначально признанной суммы (см. параграф 45) за вычетом, если уместно, накопленной амортизации, признаваемой в отчетности в соответствии с МСФО ОС 9.**

(d) **обязательств предоставить заем по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства должен (за исключением случаев, когда применяется параграф 49(a)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:**

(i) **суммы, определенной в соответствии с МСФО ОС 19; и**

(ii) **первоначально признанной суммы (см. параграф 45) за вычетом, если уместно, накопленной амортизации, признаваемой в отчетности в соответствии с МСФО ОС 9.**

Финансовые обязательства, определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке в соответствии с порядком учета хеджирования, установленным в параграфах 99-113.

Вопросы оценки по справедливой стоимости

50. **При определении справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства в целях применения настоящего Стандарта, МСФО ОС 28 или МСФО ОС 30 организации следует руководствоваться параграфами AG101–AG115 Приложения А.**

51. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются котируемые цены на активном рынке. Если спрос на финансовый инструмент не является активным, организация устанавливает справедливую стоимость, используя метод оценки. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы установить, какой была бы цена сделки на дату оценки при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами. Методы оценки включают использование информации, при ее наличии, о последних рыночных сделках между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие сделки сторонами, сопоставление с текущей справедливой стоимостью другого, практически идентичного инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и модели определения цен опционов. Если удалось наглядно продемонстрировать, что метод оценки, активно используемый участниками рынка для определения цены инструмента, обеспечивает надежность оценки цен, полученных на основе реальных рыночных сделок, организации следует использовать данный метод. При применении метода оценки следует по максимуму использовать вводные параметры по рынку и как можно меньше опираться на вводные параметры, специфические для организации. Метод оценки учитывает все факторы, которые принимают в расчет участники рынка в процессе формирования цены, и должен соответствовать общепринятой экономической методологии ценообразования финансовых инструментов. Организации следует периодически проверять точность выбранного метода оценки и тестировать его на предмет адекватности исходя из цен текущих рыночных сделок с таким же инструментом (т.е. без модификации и изменения состава инструментов) или исходя из иной информации, поступающей с рынка.

52. Справедливая стоимость финансового обязательства, погашаемого по требованию кредитора (например, депозит до востребования), должна быть не меньше суммы, подлежащей выплате по требованию, дисконтированной с первого дня, когда может быть востребовано ее погашение.

Реклассификация

53. **Организации:**

(a) **не следует исключать производный инструмент из категории «учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в течение периода владения им или периода его обращения;**

(b) **не следует исключать любой финансовый инструмент из категории «учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», если после первоначального признания такой финансовый инструмент был определен организацией как учитываемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита; и**

(c) **разрешается исключать финансовый актив из категории «учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» при соблюдении условий, изложенных в параграфах 55 и 57, в случае, если финансовый актив больше не предполагается продавать или выкупать в краткосрочной перспективе (несмотря на то, что финансовый актив, возможно, прежде всего, был приобретен или принят с целью продажи или выкупа в краткосрочной перспективе).**

После первоначального признания финансовый инструмент не подлежит включению в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».

54. С точки зрения параграфа 53 реклассификацией не являются следующие изменения обстоятельств:

(a) производный инструмент, ранее определенный в качестве эффективного инструмента хеджирования денежных потоков или чистых инвестиций и по сути являвшийся таковым, больше не отвечает соответствующим критериям;

(b) производный инструмент становится эффективным инструментом хеджирования денежных потоков или чистых инвестиций и классифицируется в этом качестве.

55. Финансовый актив, к которому применяется параграф 53(c) (за исключением финансовых активов, описанным в параграфе 57), лишь в редких случаях может быть исключен из категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».

56. Если организация исключает финансовый актив из категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в соответствии с параграфом 55, такой финансовый актив следует реклассифицировать по справедливой стоимости по состоянию на дату реклассификации. Прибыль или убыток, ранее признанные в составе профицита или дефицита, не подлежат восстановлению. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой себестоимостью или амортизированной стоимостью в зависимости от ситуации.

57. Финансовый актив, подпадающий под действие параграфа 53(c), который соответствовал бы определению займов и дебиторской задолженности (если бы при первоначальном признании не подлежал классификации в качестве предназначенного для продажи), можно исключить из категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», если организация имеет намерение и возможность быть держателем финансового актива в обозримом будущем или вплоть до его погашения.

58. Финансовый актив, классифицируемый как имеющийся в наличии для продажи, который соответствовал бы определению займов и дебиторской задолженности (если он не был отнесен в категорию «имеющийся в наличии для продажи»), может быть переведен из категории активов, имеющихся в наличии для продажи, в категорию займов и дебиторской задолженности, если

организация имеет намерение и возможность быть держателем финансового актива в обозримом будущем или вплоть до его погашения.

59. Если организация исключает финансовый актив из категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в соответствии с параграфом 57 или из категории «имеющиеся в наличии для продажи» в соответствии с параграфом 58, финансовый актив следует реклассифицировать по справедливой стоимости на дату реклассификации. Прибыль или убыток, ранее признанные в составе профицита или дефицита в отношении финансового актива, реклассифицированного в соответствии с параграфом 57, не подлежат восстановлению. Справедливая стоимость финансового актива на дату реклассификации становится его новой себестоимостью или амортизированной стоимостью в зависимости от ситуации. Если финансовый актив был исключен из категории «имеющиеся в наличии для продажи» в соответствии с параграфом 58, прибыль или убыток по такому активу, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 64(b), отражаются в учете в соответствии с параграфом 63.

60. **Если в результате изменения намерения или возможности организации не представляется целесообразным в дальнейшем классифицировать инвестиции как удерживаемые до погашения, необходимо включить инвестиции в категорию «имеющиеся в наличии для продажи» и переоценить по справедливой стоимости. При этом разница между ее балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с параграфом 64(b).**

61. **Если какие-либо условия параграфа 10 нарушаются при реализации или реклассификации инвестиций, удерживаемых до погашения, на сумму, превышающую незначительную величину, все оставшиеся инвестиции, удерживаемые до погашения, следует отнести к категории «имеющиеся в наличии для продажи». При такой реклассификации разница между их балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с параграфом 64 (b).**

62. **Если в отношении финансового актива или финансового обязательства появляется ранее отсутствовавшая надежная оценка, и этот актив или обязательство подлежат отражению в отчетности по справедливой стоимости при наличии надежной оценки (см. параграфы 48(c) и 49), актив или обязательство необходимо переоценить по справедливой стоимости. При этом разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должна учитываться в соответствии с параграфом 64.**

63. **Если в результате изменения намерения или возможности организации, либо в тех редких случаях, когда справедливую стоимость больше не представляется возможным надежно определить (см. параграфы 48(c) и 49), либо вследствие истечения указанных в параграфе 10 «двух предыдущих финансовых лет» становится целесообразным отражать в балансе финансовый актив или финансовое обязательство по себестоимости или по амортизированной стоимости, а не справедливой стоимости, то балансовая стоимость финансового актива или финансового обязательства на основе справедливой стоимости с этого момента считается его новой себестоимостью или амортизированной стоимостью в зависимости от ситуации. Прибыль или убыток от данного актива, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 64(b), должны учитываться следующим образом:**

(a) **в случае финансового актива с фиксированным сроком погашения прибыль или убыток следует постепенно списывать на профицит или дефицит в течение оставшегося срока действия инвестиций, удерживаемых до погашения, с использованием метода эффективной процентной ставки. Разницу между новой величиной амортизированной стоимости и суммой к погашению также необходимо постепенно списывать в течение оставшегося срока до погашения финансового актива с использованием метода эффективной процентной ставки, аналогично амортизации премии и дисконта. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, то прибыль**

или убыток, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, признаются в составе профицита или дефицита в соответствии с параграфом 76.

(b) **в случае финансового актива без фиксированного срока погашения, прибыль или убыток следует признавать в составе чистых активов/ капитала до момента продажи или иного выбытия финансового актива, когда они признаются в составе профицита или дефицита. Если финансовый актив впоследствии обесценивается, прибыль или убыток, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, признается в составе профицита или дефицита в соответствии с параграфом 76.**

Прибыли и убытки

64. **Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, не являющегося составной частью отношений хеджирования (см. параграфы 99-113), должны признаваться следующим образом:**

(a) **прибыль или убыток по финансовому активу или финансовому обязательству, учитываемому по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, следует признавать в составе профицита или дефицита;**

(b) **прибыль или убыток по финансовому активу, имеющемуся в наличии для продажи, следует признавать непосредственно в составе чистых активов/ капитала в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала (см. МСФО ОС 1, за исключением убытков от обесценения (см. параграфы 76-79), положительных и отрицательных курсовых разниц (см. параграф AG116 приложения А), до момента списания финансового актива, когда накопленная прибыль или убыток, ранее признанные в составе чистых активов/ капитала, относятся на профицит или дефицит. Однако проценты, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки (см. параграф 10), признаются в составе профицита или дефицита (см. МСФОС 9). Дивиденды или иные аналогичные распределения прибыли по долевым инструментам, имеющимся в наличии для продажи, признаются в составе профицита или дефицита в тот момент, когда организация получает право на получение платежа (см. МСФО ОС 9).**

65. **В отношении финансовых активов и финансовых обязательств, отражаемых в балансе по амортизированной стоимости (см. параграфы 48 и 49), прибыль или убыток признаются в профиците или дефиците в момент списания или обесценения финансового актива или обязательства, а также в процессе амортизации. Однако в отношении финансовых активов или финансовых обязательств, являющихся объектами хеджирования (см. параграфы 87–94 и параграфы AG131-AG141 Приложения А), учет прибыли или убытка ведется в соответствии с параграфами 99-113.**

66. **Если организация признает финансовые активы в учете на дату расчетов (см. параграф 40 и параграфы AG68 и AG71 Приложения А), любые изменения справедливой стоимости актива, подлежащего получению, произошедшие в период между датой заключения сделки и датой расчетов, не признаются в отношении активов, учитываемых по себестоимости или по амортизированной стоимости (за исключением убытков от обесценения). Однако в отношении активов, отражаемых в балансе по справедливой стоимости, изменения справедливой стоимости следует признавать в составе профицита или дефицита либо в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 64.**

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам

67. **В конце каждого отчетного периода организации следует определить, имеются ли объективные факты, свидетельствующие об обесценении финансового актива или группы финансовых активов. Если такие факты в наличии имеются, организация при определении суммы убытка от обесценения должна руководствоваться параграфом 72 (в отношении финансовых активов, отражаемых по амортизированной стоимости), параграфом 75 (в отношении финансовых активов, отражаемых по себестоимости) или параграфом 76 (в отношении финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи).**

68. Финансовый актив или группа финансовых активов обесцениваются, и убытки от обесценения имеют место только в том случае, когда существует объективное подтверждение обесценения в результате одного или нескольких событий, произошедших после первоначального признания актива («события, приводящего к убытку»), и такое событие, приводящее к убытку (или события), оказывает влияние на ожидаемые в будущем денежные потоки по финансовому активу или группе финансовых активов, которое можно оценить с достаточной степенью достоверности. Определить одно отдельно взятое событие, которое привело к обесценению, иногда не представляется возможным. Напротив, причиной обесценения является совокупность событий. Убытки, ожидаемые в результате будущих событий, не подлежат признанию независимо от вероятности наступления этих событий. К объективным фактам, свидетельствующим об обесценении финансового актива или группы финансовых активов, относится полученная держателем актива информация о следующих событиях, приводящих к убытку:

(a) значительные финансовые затруднения эмитента или лица, принявшего на себя обязательства;

(b) нарушение договора, например, отказ от выполнения обязательств или нарушение сроков уплаты процентов или основной суммы долга;

(c) предоставление кредитором заемщику по экономическим или юридическим основаниям, связанным с финансовыми затруднениями заемщика, льготных условий, которые не рассматривались бы кредитором ни при каких иных обстоятельствах;

(d) вероятность банкротства или иного рода финансовой реорганизации заемщика;

(e) исчезновение активного спроса на финансовый актив в результате финансовых затруднений;

(f) поступление информации, свидетельствующей об измеримом снижении ожидаемых в будущем денежных потоков по группе финансовых активов после первоначального признания таких активов, хотя такое снижение еще невозможно соотнести с отдельными финансовыми активами в группе, включая:

(i) неблагоприятные изменения платежеспособности заемщиков в группе (например, увеличение количества просроченных платежей); или

(ii) экономические условия на национальном или местном уровне, связанные с неплатежами по активам в группе (например, рост безработицы в регионе заемщиков, снижение цен на нефть применительно к займам, выданным производителям нефти, или неблагоприятные изменения отраслевой конъюнктуры, оказывающие влияние на заемщиков в группе).

69. Подтверждением обесценения не является исчезновение активного рынка вследствие прекращения свободного обращения финансовых инструментов организации. Снижение кредитного рейтинга организации само по себе не является подтверждением обесценения, хотя может свидетельствовать об обесценении в сочетании с иной доступной информацией. Снижение справедливой стоимости финансового актива ниже себестоимости или амортизируемой стоимости не обязательно является подтверждением обесценения (например, сокращение справедливой стоимости инвестиций в долговой инструмент в результате повышения безрисковой ставки процента).

70. В дополнение к видам событий, рассмотренным в параграфе 68, объективным доказательством обесценения инвестиций в долевой инструмент является информация о значительных изменениях с неблагоприятным эффектом, имевших место в технологической, рыночной, экономической или правовой среде деятельности эмитента и указывающих на то, что затраты на инвестиции в долевой инструмент, возможно, не будет возмещена. Значительное или продолжительное уменьшение справедливой стоимости инвестиций в долевой инструмент ниже их себестоимости также является объективным доказательством обесценения.

71. В некоторых случаях доступная информация, необходимая для расчета суммы убытка от обесценения по финансовому активу, может быть ограниченной или потерять актуальность. Например, возможна ситуация, когда заемщик испытывает финансовые затруднения и имеется

мало данных, относящихся к аналогичным заемщикам за прошлые периоды. В таких случаях организация использует собственное основанное на опыте профессиональное суждение для расчета суммы убытка от обесценения. Аналогичным образом организация на основе своего профессионального суждения актуализирует наблюдаемую информацию о группе финансовых активов с учетом текущей ситуации (см. параграф AG122). Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает степень ее надежности.

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости

72. **При наличии объективных фактов, свидетельствующих об убытке от обесценения по займам и дебиторской задолженности или удерживаемым до погашения инвестициям, учитываемым по амортизированной стоимости, сумма убытка оценивается как разница между балансовой стоимостью актива и дисконтированной стоимостью расчетных будущих денежных потоков (исключая будущие убытки по кредитам, которые еще не были понесены), дисконтированная по первоначальной эффективной процентной ставке по финансовому активу (т.е. эффективной процентной ставке, рассчитанной при первоначальном признании). Балансовая стоимость актива должна быть уменьшена напрямую или через корректировочный счет. Сумма убытка должна признаваться в составе профицита или дефицита.**

73. В первую очередь организация в индивидуальном порядке устанавливает наличие объективных фактов, свидетельствующих об обесценении, финансовых активов, каждый из которых сам по себе является значительным. Финансовые активы, не являющиеся значительными по отдельности, оцениваются в индивидуальном порядке или в группе (см. параграф 68). Если организация констатирует отсутствие объективных доказательств обесценения применительно к индивидуально оцениваемому финансовому активу независимо от того, является он значительным или нет, данный актив включается в группу финансовых активов с аналогичными характеристиками кредитного риска, которые оцениваются на предмет обесценения в рамках всей группы в целом. Активы, оцениваемые на предмет обесценения на индивидуальной основе, в отношении которых признается или продолжает признаваться убыток от обесценения, не подлежат оценке на предмет обесценения в составе группы активов.

74. **Если в последующем периоде сумма убытка от обесценения сокращается, и объем сокращения может быть объективно связан с событием, произошедшим после признания обесценения (таким как улучшение кредитного рейтинга заемщика), ранее признанный убыток от обесценения следует восстанавливать напрямую или через корректировочный счет. Восстановление не должно приводить к превышению балансовой стоимости финансового актива над амортизированной стоимостью, которая имела бы место в случае, если бы обесценение не было признано на дату восстановления обесценения. Сумма восстановления должна признаваться в составе профицита или дефицита.**

Финансовые активы, учитываемые по себестоимости

75. **При наличии объективного доказательства того, что имел место убыток от обесценения некотируемого долевого инструмента, не учитываемого по справедливой стоимости, потому что его справедливую стоимость нельзя надежно определить, или связанного с ним производного актива, расчеты по которому должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента, сумма убытка от обесценения оценивается как разница между балансовой стоимостью финансового актива и приведенной стоимостью расчетных будущих денежных потоков, дисконтированных по текущей рыночной норме доходности для аналогичного финансового актива (см. параграф 48(c) и параграфы AG113 и AG114 приложения A). Такие убытки от обесценения восстановлению не подлежат.**

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

76. **Если снижение справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, признается непосредственно в составе чистых активов/ капитала, и при этом существует объективное доказательство обесценения актива (см. параграф 68), накопленный убыток, ранее признанный в составе чистых активов/ капитала, следует исключить из**

состава чистых активов/ капитала и признать в составе профицита или дефицита, даже если признание финансового актива не было прекращено.

77. **Сумма накопленного убытка, исключенная из чистых активов/ капитала и признанная в составе профицита или дефицита в соответствии с параграфом 76, равняется разнице между затратами на приобретение актива (за вычетом полученных выплат по основной сумме и амортизации) и текущей справедливой стоимостью за вычетом убытка от обесценения этого финансового актива, ранее признанного в составе профицита или дефицита.**

78. **Признанные в составе профицита или дефицита убытки от обесценения инвестиций в долевой инструмент, классифицированный как «имеющийся в наличии для продажи», не подлежат восстановлению через профицит или дефицит.**

79. **Если в последующем периоде справедливая стоимость долгового инструмента, классифицированного как «имеющийся в наличии для продажи», увеличивается и это увеличение может быть объективно связано с событием, произошедшим после признания убытка от обесценения в составе профицита или дефицита, убыток от обесценения подлежит восстановлению, а сумма восстановления - признанию в составе профицита или дефицита.**

Хеджирование

80. **Если между инструментом хеджирования и объектом хеджирования зафиксировано отношение хеджирования согласно параграфам 95-98 и параграфам AG142-AG144 приложения А, учет прибыли или убытка по инструменту хеджирования и объекту хеджирования следует осуществлять в соответствии с параграфами 99-113.**

Инструменты хеджирования

Квалифицируемые инструменты

81. Согласно настоящему Стандарту любой производный инструмент можно определить в качестве инструмента хеджирования без каких-либо ограничений при условии соблюдения параграфа 98, за исключением некоторых выписанных опционов (см. параграф AG127 приложения А). В то же время финансовый актив или финансовое обязательство, не являющиеся производным инструментом, можно определить в качестве инструментов хеджирования только для хеджирования валютного риска.

82. Для целей учета хеджирования в качестве инструментов хеджирования могут быть определены только инструменты с участием стороны, внешней по отношению к отчитывающейся организации (т.е. внешней по отношению к группе организаций или отдельной организации, по которой представляется отчетность). Хотя отдельные организации в рамках группы организаций или подразделения в рамках одной организации могут осуществлять операции хеджирования с другими организациями в рамках группы организаций или подразделениями в рамках одной организации, такие операции исключаются при консолидации. Поэтому такие операции хеджирования не квалифицируются в качестве предмета учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности группы организаций. Однако они могут квалифицироваться в качестве предмета учета хеджирования в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы организаций при условии, что они являются внешними по отношению к отдельной организации, по которой представляется отчетность.

Определение в качестве инструментов хеджирования

83. Как правило, справедливая стоимость инструмента хеджирования в целом оценивается на основе одного показателя, а факторы, вызывающие изменения справедливой стоимости, отличаются взаимозависимостью. Таким образом, отношение хеджирования определяется организацией применительно ко всему инструменту хеджирования в целом. Единственными допустимыми исключениями являются ситуации, когда:

(a) внутренняя стоимость опционного договора отделяется от его стоимости во времени, при этом в качестве инструмента хеджирования определяются только изменения внутренней стоимости опциона без учета изменения его стоимости во времени; и

(b) проценты по форвардному договору отделяются от его цены спот.

Эти исключения допускаются, потому что внутреннюю стоимость опциона и премию по форварду, как правило, можно оценить по отдельности. Стратегия динамичного хеджирования, предполагающая оценку как внутренней стоимости опциона, так и его стоимости во времени, может квалифицироваться в качестве предмета учета хеджирования.

84. При отношении хеджирования часть инструмента хеджирования, например, 50% от его номинальной стоимости, можно определить в качестве инструмента хеджирования. В то же время запрещается ограничивать отношение хеджирования рамками периода, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении.

85. Один и тот же инструмент хеджирования можно определить для хеджирования двух и более типов риска при условии, что (a) можно четко идентифицировать хеджируемые риски; (b) можно продемонстрировать эффективность хеджирования, и (c) представляется возможным обеспечить специфическое назначение инструмента хеджирования и позиций по различным рискам.

86. Два или более производных инструмента или их отдельные элементы (либо, в случае хеджирования валютного риска, два или более инструмента, не являющиеся производными, или их отдельные элементы, либо сочетание производных и непроизводных инструментов или их элементов) можно рассматривать в сочетании и совместно определять в качестве инструмента хеджирования, включая случаи, когда риск(и) по одним производным инструментам нивелируют риск(и) по другим инструментам. Однако процентный коллар или иной производный инструмент, сочетающий выписанный и приобретенный опционы, не квалифицируется в качестве инструмента хеджирования, если по сути он представляет собой опцион, выписанный на чистую позицию (по которому поступает премия). Аналогичным образом, два или более инструмента (или их отдельные элементы) можно определить в качестве инструмента хеджирования только в том случае, если ни один из них не является выписанным опционом или опционом, выписанным на чистую позицию.

Объекты хеджирования

Квалифицируемые объекты

87. Объектом хеджирования могут быть признанные в отчетности актив или обязательство, непризнанное твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в зарубежную деятельность. Объектом хеджирования может быть (a) отдельно взятый актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в зарубежную деятельность, (b) группа активов, обязательств, твердых соглашений, высоковероятных прогнозируемых сделок или чистых инвестиций в зарубежную деятельность с аналогичными характеристиками риска или (c) часть портфеля финансовых активов или финансовых обязательств, которые совместно подвергаются хеджируемому риску только при условии портфельного хеджирования риска процентной ставки.

88. В отличие от займов и дебиторской задолженности инвестиции, удерживаемые до погашения, не могут являться объектом хеджирования по риску процентной ставки или риску досрочного погашения, потому что категория «инвестиции, удерживаемые до погашения» предполагает намерение удерживать инвестиции до погашения невзирая на изменения справедливой стоимости или денежных потоков, вызванные изменениями процентных ставок. В то же время инвестиции, удерживаемые до погашения, могут выступать в качестве объекта хеджирования по риску изменения обменного валютного курса и кредитному риску.

89. Для целей учета хеджирования в качестве объектов хеджирования можно определить только активы, обязательства, твердые соглашения или высоковероятные прогнозируемые сделки с участием стороны, внешней по отношению к организации. Отсюда следует, что учету хеджирования могут подлежать сделки между организациями в рамках группы организаций только в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой

отчетности организаций в рамках группы, но не в консолидированной финансовой отчетности группы организаций. Как исключение, в качестве объекта хеджирования в консолидированной финансовой отчетности может квалифицироваться валютный риск по внутригрупповой денежной статье (например, кредиторская/ дебиторская задолженность между двумя контролируемыми организациями), приводящий к появлению положительных и отрицательных курсовых разниц, которые не в полном объеме исключаются при консолидации в соответствии с МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов валют». В соответствии с МСФО ОС 4 положительные и отрицательные курсовые разницы по внутригрупповым денежным статьям не полностью исключаются при консолидации, если денежная статья является предметом сделки между двумя организациями в составе группы, имеющими разные функциональные валюты. Кроме того, в консолидированной финансовой отчетности в качестве объекта хеджирования может квалифицироваться валютный риск по высоковероятной прогнозируемой внутригрупповой сделке при условии, что эта сделка выражена в валюте, не являющейся функциональной валютой организации, участвующей в сделке, и валютный риск повлияет на консолидированный профицит или дефицит.

Определение финансовых объектов в качестве объектов хеджирования

90. Если объектом хеджирования является финансовый актив или финансовое обязательство, можно хеджировать риски, связанные только с частью его денежных потоков или справедливой стоимости (например, один или несколько выделенных денежных потоков по договору или их частей, или процент от справедливой стоимости), при условии возможности оценить эффективность хеджирования. Например, в качестве хеджируемого риска можно определить часть риска процентной ставки по процентному активу или процентному обязательству, если ее можно идентифицировать и оценить в качестве отдельного элемента (например, выделить безрисковую или базовую процентную ставку в общем риске процентной ставки по хеджируемому финансовому инструменту).

91. При хеджировании справедливой стоимости портфеля финансовых активов или финансовых обязательств от риска изменения процентной ставки (и только при таком хеджировании) хеджируемую часть можно определить в ДЕах (например, в виде суммы в долларах, евро, фунтах или рандах), а не в виде отдельных активов (или обязательств). Несмотря на то, что для целей управления рисками в портфеле активы и обязательства могут объединяться, величиной, определяемой в качестве объекта хеджирования, будет либо сумма активов, либо сумма обязательств. В качестве объекта хеджирования не разрешается определять сальдированную (свернутую) сумму активов и обязательств. Организация может хеджировать часть риска изменения процентной ставки, связанного с суммой, определенной в качестве объекта хеджирования. Например, в случае хеджирования портфеля, содержащего активы с правом досрочного погашения, организация может хеджировать изменение справедливой стоимости, вызванное изменением хеджируемой процентной ставки, исходя из ожидаемых, а не предусмотренных договором дат изменения процентных ставок. Когда хеджирование части риска привязано к ожидаемым датам изменения процентных ставок, последствия изменений хеджируемой процентной ставки по состоянию на ожидаемые даты изменения процентных ставок должны отражаться в момент определения изменения справедливой стоимости объекта хеджирования. Следовательно, при хеджировании портфеля, содержащего объекты с правом досрочного погашения, при помощи производного инструмента без права досрочного погашения хеджирование становится неэффективным либо в случае пересмотра дат ожидаемого досрочного погашения по объектам в хеджируемом портфеле, либо в случае несовпадения фактических и ожидаемых дат досрочного погашения.

Определение нефинансовых объектов в качестве объектов хеджирования

92. **Нефинансовый актив или нефинансовое обязательство определяется в качестве объекта хеджирования в отношении (a) валютных рисков или (b) всех рисков в целом, поскольку затруднительно выделить и оценить соответствующую долю денежных потоков или изменений справедливой стоимости, вызванных конкретными рисками, кроме валютных.**

Определение групп объектов в качестве объектов хеджирования

93. Аналогичные активы или аналогичные обязательства объединяются и хеджируются в составе группы только в том случае, если каждый отдельный актив или обязательство в группе подвергаются воздействию риска, определенного в качестве хеджируемого. Кроме того, вызванное хеджируемым риском изменение справедливой стоимости каждого отдельного объекта в группе должно быть почти пропорционально вызванному хеджируемым риском суммарному изменению справедливой стоимости группы объектов.

94. Поскольку организация оценивает эффективность хеджирования, сопоставляя изменения справедливой стоимости или денежного потока по инструменту хеджирования (или группе аналогичных инструментов хеджирования) и объекту хеджирования (или группе аналогичных объектов хеджирования), предметом учета хеджирования не является соотнесение инструмента хеджирования с общей чистой позицией (например, с сальдированной (свернутой) суммой всех активов и обязательств с фиксированной процентной ставкой и одинаковыми сроками погашения), а не с конкретным объектом хеджирования.

Учет хеджирования

95. Учет хеджирования предусматривает, что в составе профицита или дефицита признаются результаты взаимозачета изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования.

96. **Существует три вида отношений хеджирования:**

    (a) **хеджирование справедливой стоимости: хеджирование возможных изменений справедливой стоимости признанного актива или обязательства или непризнанного твердого соглашения, или идентифицированной части такого актива, обязательства или твердого соглашения, которые обусловлены конкретным риском и могут повлиять на профицит или дефицит.**

    (b) **хеджирование денежных потоков: хеджирование возможных колебаний денежных потоков, которые (i) обусловлены конкретным риском, связанным с признанным активом или обязательством (например, всеми или отдельными предстоящими процентными выплатами по долгу с плавающей процентной ставкой), или высоковероятной прогнозируемой сделкой и (ii) могут повлиять на профицит или дефицит.**

    (c) **Хеджирование чистой инвестиции в зарубежную деятельность в соответствии с определением МСФО ОС 4.**

97. Хеджирование валютного риска твердого соглашения может учитываться как хеджирование справедливой стоимости или как хеджирование денежных потоков.

98. **Отношение хеджирования квалифицируется в качестве предмета учета хеджирования в соответствии с параграфами 99-113 только в том случае, когда выполнены все приведенные ниже условия.**

    (a) **в начале осуществления хеджирования организацией официально определены и документально установлены отношения хеджирования и цель управления риском и стратегия проведения хеджирования. В документации следует определить инструмент хеджирования, объект или сделку, подлежащую хеджированию, характер хеджируемого риска и способ оценки организацией эффективности инструмента хеджирования с точки зрения компенсации риска изменений справедливой стоимости объекта хеджирования или денежных потоков, обусловленных хеджируемым риском.**

    (b) **ожидается высокая степень эффективности хеджирования (см. параграфы AG145–AG153 приложения А) с точки зрения компенсации изменений справедливой стоимости или денежных потоков, обусловленных хеджируемым риском, в соответствии с первоначально утвержденной стратегией управления риском для соответствующего отношения хеджирования.**

(c) **при хеджировании денежных потоков прогнозируемая сделка, являющаяся предметом хеджирования, должна быть высоковероятной и подверженной риску колебаний денежных потоков, которые в конечном счете могут повлиять на профицит или дефицит.**

(d) **эффективность хеджирования можно надежно оценить, т.е. справедливую стоимость или денежные потоки объекта хеджирования, обусловленные хеджируемым риском, а также справедливую стоимость инструмента хеджирования можно надежно оценить (рекомендации по определению справедливой стоимости представлены в параграфах 48 и 49, а также в параграфах AG113 и AG114 Приложения А).**

(e) **высокая эффективность хеджирования оценивается и определяется не непрерывной основе по всем отчетным периодам, в течение которых хеджирование имело место.**

Хеджирование справедливой стоимости

99. **Если хеджирование справедливой стоимости удовлетворяет условиям параграфа 98 в течение отчетного периода, оно подлежит учету в следующем порядке:**

(a) **прибыль или убыток от переоценки инструмента хеджирования по справедливой стоимости (для инструмента хеджирования, являющегося производным инструментом) или оценки валютной составляющей его балансовой стоимости в соответствии с МСФО ОС 4 (для инструмента хеджирования, не являющегося производным инструментом), признается в составе профицита или дефицита; и**

(b) **прибыль или убыток по объекту хеджирования, обусловленный хеджируемым риском, корректируют балансовую стоимость объекта хеджирования и признаются в составе профицита или дефицита. Этот метод применяется, если объект хеджирования оценивается по себестоимости. Прибыль или убыток, обусловленные хеджируемым риском, признаются в составе профицита или дефицита и в том случае, когда объектом хеджирования является финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи.**

100. При хеджировании справедливой стоимости части портфеля финансовых активов или финансовых обязательств от воздействия изменений процентной ставки (и только при таком хеджировании) требование параграфа 99(b) может выполняться путем отражения прибыли или убытка, относимого на объект хеджирования:

(a) отдельной строкой в составе активов для тех периодов изменения процентной ставки, в которых объект хеджирования является активом; или

(b) отдельной строкой в составе обязательств для тех периодов изменения процентной ставки, в которых объект хеджирования является обязательством.

Указанные в пунктах (a) и (b) отдельные строки следует представлять в балансе сразу же после финансовых активов или финансовых обязательств. Суммы, включенные в эти строки, должны быть исключены из Отчета о финансовом положении при прекращении признания активов или обязательств, к которым они относятся.

101. При хеджировании ограниченного круга рисков, связанных с объектом хеджирования, изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, не обусловленные хеджируемым риском, признаются в соответствии с параграфом 64.

102. **Организации следует на перспективной основе прекратить вести учет хеджирования согласно параграфу 99, если:**

(a) **у инструмента хеджирования истек срок действия, либо договор по нему расторгнут, либо инструмент продан или исполнен (для этих целей замещение или продление инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования не рассматривается как истечение или прекращение срока его действия, если такие замена или продление являются частью документально утвержденной стратегии хеджирования организации);**

(b) **хеджирование перестает удовлетворять критериям учета хеджирования, установленным в параграфе 98;**

(c) **организация отменяет определение отношений в качестве отношений хеджирования.**

103. **Любая возникающая в результате применения параграфа 99(b) корректировка балансовой стоимости хеджируемого финансового инструмента, в отношении которого используется метод эффективной процентной ставки (либо, в случае портфельного хеджирования процентного риска, корректировка отдельной описанной в параграфе 100 строки Отчета о финансовом положении) подлежит амортизации с отнесением на профицит или дефицит. Начисление амортизации можно начинать сразу же после корректировки, но не позднее момента прекращения корректировки объекта хеджирования с учетом изменений справедливой стоимости, обусловленных хеджируемым риском. В основе корректировки лежит эффективная процентная ставка, пересчитанная на дату начала амортизации. Однако, если, в случае хеджирования справедливой стоимости портфеля финансовых активов или финансовых обязательств от воздействия изменений процентной ставки (и только при таком хеджировании) амортизация с использованием пересчитанной эффективной процентной ставки на практике неосуществима, амортизация суммы корректировки должна производиться линейным методом. Сумму корректировки следует полностью списать к моменту погашения финансового инструмента или, в случае с хеджированием портфеля от процентных рисков, к моменту истечения соответствующего периода изменения процентной ставки.**

104. Если в качестве объекта хеджирования определяется не признаваемое в отчетности твердое соглашение, накопленное впоследствии изменение справедливой стоимости твердого соглашения, обусловленное хеджируемым риском, признается как актив или обязательство с соответствующей прибылью или убытками, относимыми на профицит или дефицит (см. параграф 99(b)). Изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования также признаются в составе профицита или дефицита.

105. Если организация заключает твердое соглашение о приобретении актива или принятии обязательства, являющегося объектом хеджирования при хеджировании справедливой стоимости, первоначальная балансовая стоимость актива или обязательства, возникающего в результате выполнения организацией твердого соглашения, корректируется таким образом, чтобы учесть обусловленное хеджируемым риском накопленное изменение справедливой стоимости твердого соглашения, которое было признано в Отчете о финансовом положении.

Хеджирование денежных потоков

106. **Если хеджирование денежных потоков удовлетворяет условиям параграфа 98 в течение отчетного периода, оно подлежит учету в следующем порядке:**

(a) **часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования с подтвержденной эффективностью (см. параграф 98) должна признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала в Отчете об изменении чистых активов/ капитала; и**

(b) **неэффективная часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования должна признаваться в составе профицита или дефицита.**

107. Хеджирование денежных потоков отражается в учете более подробно следующим образом:

(a) отдельно выделенный компонент чистых активов/ капитала, связанный с объектом хеджирования, приравнивается к наименьшему из следующих показателей (в абсолютном выражении):

(i) прибыль или убыток по инструменту хеджирования, накопленные с момента начала хеджирования; и

(ii) совокупное изменение справедливой стоимости (дисконтированной стоимости) ожидаемых в будущем денежных потоков по объекту хеджирования с момента начала хеджирования;

(b) оставшаяся часть прибылей или убытков по инструменту хеджирования или по его определенному компоненту (не являющемуся эффективным) признается в составе профицита или дефицита; и

(c) если в документально утвержденной стратегии управления рисками в рамках конкретного отношения хеджирования организация из оценки эффективности хеджирования исключает определенный компонент прибыли или убытка или соответствующие денежные потоки по инструменту хеджирования (см. параграфы 83, 94 и 98(a)), исключенный компонент прибыли или убытка подлежит признанию в порядке, предусмотренном параграфом 64.

108. **Если хеджирование прогнозируемой сделки в дальнейшем приводит к признанию финансового актива или финансового обязательства, соответствующие прибыли или убытки, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 106, следует реклассифицировать и отнести на профицит или дефицит за тот же период или периоды, в течение которых хеджируемые прогнозируемые денежные потоки влияют на профицит или дефицит (например, периоды, в течение которых признаются процентные доходы или расходы). Однако если, по оценкам организации, ей не удастся возместить в будущем за один или несколько отчетных периодов весь убыток или его часть, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, сумма, возмещение которой не ожидается, подлежит реклассификации и включению в состав профицита или дефицита.**

109. **Если хеджирование прогнозируемой сделки в дальнейшем приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, или прогнозируемая сделка по нефинансовому активу или нефинансовому обязательству становится твердым соглашением, к которому применяется учет хеджирования справедливой стоимости, организации следует руководствоваться пунктом (a) или (b) – см. ниже:**

(a) **соответствующие прибыли или убытки, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 106, переносятся в профицит или дефицит за тот же период или периоды, в течение которых приобретенный актив или принятое обязательство влияют на профицит или дефицит (например, периоды, когда амортизация или запасы списываются на расходы). Однако если, по оценкам организации, ей не удастся возместить в будущем за один или несколько отчетных периодов весь убыток или его часть, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, сумма, возмещение которой не ожидается, подлежит исключению из чистых активов/ капитала и включению в состав профицита или дефицита.**

(b) **соответствующие прибыли или убытки, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 106, подлежат включению в первоначальную стоимость или иной показатель балансовой стоимости актива или обязательства.**

110. **Организации следует принять либо пункт (a), либо пункт (b) из параграфа 109 в качестве учетной политики и применять его последовательно ко всем сделкам хеджирования, к которым относится параграф 109.**

111. **В случае хеджирования денежных потоков, не рассматриваемом в параграфах 108 и 109, суммы, ранее признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, следует признавать в составе профицита или дефицита за тот же период или периоды, в течение которых хеджируемые прогнозируемые денежные потоки влияют на профицит или дефицит (например, когда происходит прогнозируемая продажа).**

112. **В любом из следующих случаев организации следует на перспективной основе прекратить вести учет хеджирования, описанный в параграфах 106–111:**

(a) **у инструмента хеджирования истек срок действия, либо договор по нему расторгнут, либо инструмент продан или исполнен (для этих целей замещение или продление инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования не рассматривается как истечение или прекращение срока действия, если такие замена или продление**

являются частью документально утвержденной стратегии хеджирования организации). В этом случае сумму накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая продолжает признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала начиная с периода, в котором хеджирование стало эффективным (см. параграф 106(a)), следует и в дальнейшем признавать отдельно в составе чистых активов/ капитала до момента заключения прогнозируемой сделки. После осуществления прогнозируемой сделки применяются параграфы 108, 109 или 111.

(b) **хеджирование перестает удовлетворять критериям учета хеджирования, установленным в параграфе 98. В этом случае сумму накопленной прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая продолжает признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала начиная с периода, в котором хеджирование стало эффективным (см. параграф 106(a)), следует и в дальнейшем признавать отдельно в составе чистых активов/ капитала до момента заключения прогнозируемой сделки. После осуществления прогнозируемой сделки применяются параграфы 108, 109 или 111.**

(c) **заключение прогнозируемой сделки больше не ожидается, и в этом случае связанную с ней накопленную прибыль или убыток по инструменту хеджирования, признаваемую непосредственно в составе чистых активов/ капитала начиная с периода, в котором хеджирование стало эффективным (см. параграф 106(a)), следует отнести на профицит или дефицит. Прогнозируемая сделка, которая перестает быть высоковероятной (см. параграф 98(c)), тем не менее, может оставаться ожидаемой.**

(d) **организация отменяет определение отношений в качестве отношений хеджирования. При хеджировании прогнозируемых сделок накопленную прибыль или убыток по инструменту хеджирования, которая продолжает признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала начиная с того периода, когда хеджирование стало эффективным (см. параграф 106(a)), следует по-прежнему признавать отдельно в составе чистых активов/ капитала до того момента, когда прогнозируемая сделка состоится или перестанет быть ожидаемой. После осуществления прогнозируемой сделки применяются параграфы 108, 109 или 111. Если заключение сделки больше не ожидается, накопленную прибыль или убыток, ранее признаваемые непосредственно в составе чистых активов/ капитала, следует отнести на профицит или дефицит.**

Хеджирование чистых инвестиций

113. **Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность, включая хеджирование денежной статьи, учитываемой как часть чистой инвестиции (см. МСФО ОС 4), подлежит учету в порядке, аналогичном учету хеджирования денежных потоков:**

(a) **часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования с подтвержденной эффективностью (см. параграф 98) следует признавать непосредственно в составе чистых активов/ капитала в Отчете об изменении чистых активов/ капитала (см. МСФО ОС 1); и**

(b) **неэффективную часть следует признавать в составе профицита или дефицита.**

Прибыль или убыток по инструменту хеджирования, относящийся к эффективной части хеджирования, признаваемой непосредственно в составе чистых активов/ капитала, следует признавать в составе профицита или дефицита в соответствии с параграфами 56–57 МСФО ОС 4 в момент выбытия зарубежной деятельности.

Переходные положения

114. **Настоящий стандарт подлежит ретроспективному применению за исключением случаев, указанных в параграфах 115–123. Начальное сальдо нераспределенного профицита или дефицита для самого раннего из представленных предыдущих периодов и все другие сравнительные показатели следует скорректировать так, как если бы настоящий Стандарт применялся всегда, за исключением случаев, когда пересчет информации практически**

неосуществим. Организации необходимо раскрыть факт практической неосуществимости пересчета и указать пределы, в которых информация была пересчитана.

115. **При первом применении настоящего Стандарта организации разрешается отнести финансовый актив, включая ранее признанные, в категорию «имеющийся в наличии для продажи». В отношении такого финансового актива организации следует признавать все накопленные изменения справедливой стоимости в отдельном разделе чистых активов/ капитала до момента последующего списания или обесценения актива, когда организация отнесет накопленную прибыль или убыток на профицит или дефицит. В отношении ранее признанных активов организации также необходимо:**

(a) **пересчитать стоимость финансового актива в сравнительной финансовой отчетности исходя из его новой категории; и**

(b) **раскрыть справедливую стоимость финансовых активов на дату их определения в новую категорию, а также их классификацию и балансовую стоимость в финансовой отчетности за предыдущий период.**

116. **При первом применении настоящего Стандарта организации разрешается отнести финансовый актив или финансовое обязательство, включая ранее признанные, в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», если они удовлетворяют критериям данной категории, установленным в параграфах 10, 13, 14, 15, 51, AG7–AG16, AG47 и AG48. Если организация уже признавала финансовые активы и финансовые обязательства, применяются следующие правила:**

(a) **несмотря на требования параграфа 111, любые финансовые активы и финансовые обязательства, подлежащие определению в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в соответствии с настоящим подпунктом, которые ранее классифицировались как объекты хеджирования в рамках учета хеджирования справедливой стоимости, следует вывести за рамки учета хеджирования в момент их определения в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».**

(b) **организации следует раскрывать справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, определенных в соответствующую категорию согласно подпункту (a) на дату определения, а также их классификацию и балансовую стоимость в финансовой отчетности за предыдущий период.**

(c) **организации следует реклассифицировать финансовый актив или финансовое обязательство, ранее определенные в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», если они не удовлетворяют определению данной категории согласно соответствующим параграфам. Если после реклассификации финансовый актив или финансовое обязательство оценивается по амортизированной стоимости, дата реклассификации считается датой первоначального признания.**

(d) **Организации следует раскрыть справедливую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств по состоянию на дату реклассификации в соответствии с подпунктом (c), а также указать их новую категорию.**

117. **Организации следует пересчитать сравнительную финансовую отчетность с использованием новых категорий в соответствии с параграфом 116 при условии, что финансовый актив, финансовое обязательство, группа финансовых активов, финансовых обязательств или и то и другое, определенные в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», удовлетворяют критериям, установленным в параграфах 10(b)(i), 10(b)(ii) или 13, на начало сравнительного периода или, в случае их приобретения уже после начала сравнительного периода, удовлетворяют**

критериям, установленным в параграфах 10(b)(i), 10(b)(ii) или 13, на дату первоначального признания.

118. **За исключением ситуации, предусмотренной параграфом 119, организации следует на перспективной основе применять порядок списания, установленный в параграфах 17–39 и параграфах AG51–AG67 Приложения А. Организации не нужно признавать финансовые активы в случае, если их списание имело место по иному методу учета в результате сделки, совершенной до перехода к настоящему Стандарту, тогда как согласно настоящему Стандарту прекращать признание данных активов не следовало.**

119. **Несмотря на положения параграфа 118, организация может на ретроспективной основе применять порядок списания, установленный в параграфах 17–39 и параграфах AG51–AG67 приложения А, начиная с даты по своему выбору, при условии, что информация, необходимая для применения настоящего Стандарта к активам и обязательствам, списанным в результате совершенных сделок, была получена в момент первоначального учета данных сделок.**

120. **Несмотря на положения параграфа 114, организация может применять порядок учета, изложенный в последнем предложении параграфа AG108 и в параграфе AG109 одним из следующих способов:**

    (a) **на перспективной основе к сделкам, заключенным после перехода на настоящий Стандарт; или**

    (b) **на ретроспективной основе начиная с даты по своему выбору при условии, что информация, необходимая для применения настоящего Стандарта к активам и обязательствам в результате совершенных сделок, была получена в момент первоначального учета данных сделок.**

121. **Балансовая стоимость нефинансовых активов и нефинансовых обязательств не подлежит корректировке для исключения прибылей и убытков по хеджированию денежных потоков, включенных в балансовую стоимость до начала финансового года, в котором был впервые применен настоящий Стандарт. В начале финансового периода, в котором впервые применяется настоящий Стандарт, признанную непосредственно в составе чистых активов/капитала сумму хеджирования твердого соглашения, согласно настоящему Стандарту отражаемую как хеджирование справедливой стоимости, следует реклассифицировать в активы или обязательства, за исключением хеджирования валютного риска, которое продолжает отражаться как хеджирование денежных потоков.**

122. **Если в качестве объекта хеджирования организация определила внешнюю прогнозируемую сделку, которая**

    (a) **выражена в функциональной валюте организации, заключающей сделку;**

    (b) **связана с риском, который повлияет на консолидированный профицит или дефицит (т.е. выражена в валюте, отличной от валюты представления отчетности группы организаций); и**

    (c) **удовлетворяла бы требованиям к учету хеджирования, если бы не была выражена в функциональной валюте организации, заключающей сделку;**

    учет хеджирования может применяться в консолидированной финансовой отчетности за период(ы) до даты первого применения последнего предложения параграфа 89 и параграфов AG133 и AG134.

123. **Организации не следует применять параграф AG134 к сравнительной информации, относящейся к периодам до даты применения последнего предложения параграфа 89 и параграфа AG133.**

Дата вступления в силу

124. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее**

применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2013 года.

125. **Настоящий стандарт подлежит применению до 1 января 2013 года только при условии одновременного перехода организации на МСФО ОС 28 и МСФО ОС 30.**

126. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся с даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 29.

Сфера применения (параграфы 2–8)

AG1. В настоящем Стандарте не меняется порядок учета планов вознаграждений работникам, соответствующих международным или национальным стандартам в части учета и отчетности по пенсионным планам, а также соглашений о роялти, привязанным к объему продаж или выручке от оказания услуг, отражаемых в учете в соответствии с МСФО ОС 9.

Инвестиции в контролируемые организации, ассоциированные организации и совместную деятельность

AG2. Иногда организация осуществляет «стратегические инвестиции» (с ее точки зрения) в долевые инструменты других организаций с намерением наладить или поддержать долгосрочные деловые отношения с организацией, являющейся объектом инвестирования. Инвестор руководствуется МСФО ОС 7 для оценки применимости к таким инвестициям метода учета по долевому участию. Аналогичным образом инвестор руководствуется МСФО ОС 8 для оценки применимости к таким инвестициям пропорциональной консолидации или метода учета по долевому участию. В случае неприемлемости метода учета по долевому участию и метода пропорциональной консолидации организации для отражения таких стратегических инвестиций следует руководствоваться положениями настоящего Стандарта.

Договоры страхования

AG3. Настоящий стандарт применяется к финансовым активам и финансовым обязательствам страховщиков, кроме прав и обязанностей, возникающих в связи с договорами страхования и поэтому исключаемых согласно параграфу 2(е). Однако организации следует применять настоящий Стандарт:

- к договорам финансовой гарантии за исключением случаев, когда эмитент принимает решение учитывать их как договоры страхования в соответствии с МСФО ОС 28; и
- к встроенным производным инструментам, включенным в договоры страхования.

Организация может в добровольном порядке применять настоящий Стандарт для учета прочих договоров страхования, предусматривающих передачу финансового риска.

AG4. Договоры финансовой гарантии могут принимать различную юридическую форму, такую как гарантии, некоторые виды аккредитивов, договор на случай невыполнения обязательств по кредитам или договор страхования. Порядок их отражения в учете и отчетности не зависит от юридической формы. Ниже представлены примеры корректного порядка отражения в учете (см. параграф 2(е)):

(а) в случае передачи значительного риска организация-эмитент финансовой гарантии руководствуется положениями настоящего Стандарта, даже если договор финансовой гарантии подпадает под определение договора страхования. Тем не менее, при определенных обстоятельствах эмитент может по своему усмотрению отражать договоры финансовой гарантии как договоры страхования финансовых инструментов, используя МСФО ОС 28, если ранее им применялась учетная политика, согласно которой договоры финансовой гарантии рассматривались и отражались в учете как договоры страхования. В этом случае эмитент по своему усмотрению может применять к таким договорам финансовой гарантии либо настоящий Стандарт, либо соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета договоров страхования. В случае применения настоящего Стандарта согласно параграфу 45 необходимо первоначально признать договор финансовой гарантии по справедливой стоимости. Если финансовая гарантия была выдана несвязанной стороне в рамках отдельно взятой сделки между независимыми сторонами, справедливая стоимость гарантии на момент заключения договора в отсутствие фактов, свидетельствующих об

обратном, вероятно, будет равна величине полученной премии. Впоследствии, за исключением случаев, когда договор финансовой гарантии с момента начала учета был определен в категорию «оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» или когда, договор подпадает под действие параграфов 31–39 и AG62–AG67 (когда либо передача не удовлетворяет критериям для списания финансового актива, либо применяется метод дальнейшего участия), эмитент гарантии оценивает ее по наибольшей из следующих величин:

(i) сумме, определенной в соответствии с МСФО ОС 19; и

(ii) первоначально признанной сумме за вычетом, в случае необходимости, накопленной амортизации, начисляемой в соответствии с МСФО ОС 9 (см. параграф 49(c)).

(b) по некоторым кредитным гарантиям для получения выплаты по гарантии отсутствует непременное условие, по которому держатель должен подвергаться риску и нести убытки в результате нарушения заемщиком сроков платежей по активу, являющемуся предметом гарантии. Примером является гарантия, предусматривающая выплаты в связи с изменениями обозначенного кредитного рейтинга или кредитного индекса. Подобные гарантии не являются ни договорами финансовой гарантии в соответствии с настоящим Стандартом, ни договорами страхования. По сути это производные инструменты, и эмитент гарантий должен руководствоваться при их учете положениями настоящего Стандарта.

(c) Если финансовая гарантия выдается в связи с продажей товаров, эмитент гарантии руководствуется положениями МСФО ОС 9 при определении момента признания выручки от продажи гарантии и выручки от продажи товаров.

AG5. Согласно условиям некоторых договоров выплаты осуществляются исходя из климатических, геологических и иных физических переменных. (Договоры, привязанные к климатическим переменным, иногда называют «погодными производными инструментами»). Если такие договоры не являются договорами страхования, они относятся к сфере применения настоящего Стандарта.

Права и обязанности, возникающие в связи с получением выручки от необменных операций

AG6. Права и обязанности (активы и обязательства) могут возникать в связи с получением выручки от необменных операций. Например, организация может получить денежные средства от международного агентства на осуществление определенной деятельности. Если осуществление этой деятельности ограничивается некими условиями, признаются одновременно и актив, и обязательство. Если актив является финансовым, он признается согласно МСФО ОС 23 и первоначально оценивается в соответствии с МСФО ОС 23 и настоящим Стандартом. Обязательство, первоначально признаваемое в связи с влиянием условий, ограничивающих использование актива, находится вне сферы применения настоящего Стандарта и рассматривается в МСФО ОС 23. Если после первоначального признания обстоятельства указывают на недопустимость дальнейшего признания обязательства в соответствии с МСФО ОС 23, организации следует рассмотреть целесообразность признания финансового обязательства в соответствии с настоящим Стандартом. Прочие обязательства, которые могут возникать в результате получения выручки от необменных операций, подлежат признанию и оценке в соответствии с настоящим Стандартом, если они соответствуют определению финансового обязательства, приведенному в МСФО ОС 28.

Определения (параграфы 9 и 10)

Категория «финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»

AG7. Согласно параграфу 10 настоящего Стандарта организации разрешается определять финансовый актив, финансовое обязательство или группу финансовых инструментов (финансовых активов, финансовых обязательств или и тех и других) в категорию

«учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» при условии, что такая категория обеспечивает представление более уместной информации.

AG8. Решение организации определить финансовый актив или финансовое обязательство в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» аналогично выбору учетной политики (хотя, в отличие от выбора учетной политики, данную категорию не обязательно последовательно применять ко всем аналогичным сделкам). Когда у организации есть право выбора метода учета, согласно параграфу 17(b) МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», учетная политика должна обеспечивать подготовку финансовой отчетности, содержащей более надежную и уместную информацию о влиянии операций, прочих событий и условий на финансовое положение, финансовые результаты или денежные потоки организации. Что касается определения финансовых инструментов в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», в параграфе 10 установлены два условия, при которых выполняется требование по обеспечению более уместной информации. Следовательно, организация должна продемонстрировать соблюдение одного (или двух) условий для того чтобы выбрать данную категорию в соответствии с параграфом 10.

Параграф 10(b)(i): Категория позволяет исключить или значительно сократить несоответствия в оценке или признании, которые могли бы возникнуть в ином случае

AG9. Согласно МСФО ОС 29, оценка финансового актива или финансового обязательства и порядок признания изменений его стоимости зависят от классификации соответствующего объекта учета и его использования в отношениях хеджирования. Эти требования могут создавать несоответствие в оценке или признании (иногда именуемое «учетным несоответствием»), когда, например, финансовый актив, не определенный в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», был бы классифицирован как имеющийся в наличии для продажи (при этом большинство изменений справедливой стоимости признавались бы непосредственно в составе чистых активов/ капитала), а обязательство, по мнению организации связанное с данным активом, оценивалось бы по амортизированной стоимости (без отражения изменений справедливой стоимости). В таких условиях организация может принять решение определить и актив, и обязательство в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» с тем, чтобы финансовая отчетность обеспечивала более уместную информацию.

AG10. Нижеприведенные примеры показывают, когда выполняется данное условие. В любом случае организация может им руководствоваться при определении финансовых активов или финансовых обязательств в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» только при соблюдении принципа, установленного в параграфе 10(b)(i).

(a) У организации имеются обязательства, выплаты по которым согласно договору привязаны к результатам деятельности активов, которые при иных обстоятельствах классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи. Например, у страховщика могут быть обязательства с правом дискреционного участия, предусматривающие выплату вознаграждения исходя из реализованного и/или нереализованного дохода от инвестиций в указанную группу активов страховой компании. Если оценка обязательств отражает текущие рыночные цены, классификация активов в качестве учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита означает, что изменения справедливой стоимости финансовых активов признаются в составе профицита или дефицита в том же периоде, что и соответствующие изменения стоимости обязательств.

(b) У организации имеются обязательства по договорам страхования, отражаемые исходя из текущей информации, и связанные с ними финансовые активы, которые при иных обстоятельствах классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи или оценивались бы по амортизированной стоимости.

(c) Финансовые активы организации, финансовые обязательства, или и те и другие вместе подвергаются одному и тому же риску, например, процентному, который приводит к разнонаправленным взаимно компенсирующим друг друга изменениям справедливой стоимости. Тем не менее, только часть инструментов оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита (т.е. является производными инструментами или классифицируется как предназначенные для продажи). Кроме того, возможна ситуация, когда не соблюдаются требования, позволяющие вести учет хеджирования, например, в связи с невыполнением условий эффективности, установленных в параграфе 98.

(d) Финансовые активы организации, финансовые обязательства, или и те и другие вместе подвержены одному и тому же риску, например, процентному, который приводит к разнонаправленным взаимно компенсирующим изменениям справедливой стоимости, и у организации не возникает условий, позволяющих вести учет хеджирования, поскольку ни один из данных инструментов не является производным. Кроме того, отсутствие учета хеджирования приводит к значительным несоответствиям при признании прибылей и убытков. Например:

(i) за счет выпуска необеспеченных облигаций с фиксированной процентной ставкой организация профинансировала портфель активов с фиксированным доходом, которые при иных обстоятельствах классифицировались бы как имеющиеся в наличии для продажи, при этом изменения справедливой стоимости активов и облигаций компенсируют друг друга. Отражение активов и облигаций по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, позволяет устранить несоответствия, которые появились бы в результате оценки активов по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе чистых активов/ капитала и оценки облигаций по амортизированной стоимости.

(ii) За счет выпуска свободно обращающихся на рынке облигаций организация профинансировала определенную группу займов, при этом изменения справедливой стоимости займов и облигаций компенсируют друг друга. Кроме того, если организация регулярно покупает и продает облигации, но почти никогда не покупает и не продает займы, отражение займов и облигаций по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, позволяет устранить несоответствия между сроками признания прибылей и убытков, которые, иначе, появились бы в результате оценки и тех и других по амортизированной стоимости, и признания прибыли или убытка при каждом выкупе облигации.

AG11. В случаях, аналогичных рассмотренным в предыдущем параграфе, можно исключить или значительно сократить несоответствия в оценке или признании и обеспечить более уместную информацию, если при первоначальном признании к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» отнести финансовые активы и финансовые обязательства, которые в иных обстоятельствах оцениваются по-другому. На практике организация не обязана заключать одновременно все сделки по активам и обязательствам, по которым могут появиться несоответствия в оценке или признании. Допускается несовпадение сроков в разумных пределах при условии, что каждая сделка в момент первоначального признания определяется в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» и на тот момент предполагается заключить все оставшиеся сделки.

AG12. К категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» не разрешается относить лишь часть финансовых активов и финансовых обязательств, отражение которых приводит к несоответствию, если данный подход не позволяет исключить или значительным образом сократить несоответствие и, таким образом, не обеспечивает более уместную информацию. В то же время в данную категорию разрешается относить не все объекты из ряда аналогичных финансовых активов или

аналогичных финансовых обязательств, если это приводит к значительному сокращению несоответствия (возможно, даже более значительному, чем в рамках иной допустимой категории). Например, допустим, что у организации имеется ряд аналогичных финансовых обязательств, в сумме составляющих 100 ДЕ[1], и ряд аналогичных финансовых активов, которые в сумме составляют 50 ДЕ, но оцениваются на основе других показателей. Организация может значительно сократить несоответствие в оценке, если в момент первоначального признания отнесет все активы и лишь часть обязательств (например, отдельные обязательства, в сумме составляющие 45 ДЕ) к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита». Однако, поскольку в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» можно отнести только весь финансовый инструмент в целом, в рассматриваемом примере организации следует подобным образом классифицировать одно или несколько обязательств в целом. В данную категорию не разрешается включать отдельный компонент обязательства (например, изменения стоимости, обусловленные только одним риском, в частности, изменением базовой процентной ставки) или долю (например, процент) от обязательства.

Параграф 10(b)(ii): управление и оценка доходности группы финансовых активов или финансовых обязательств, либо и тех и других одновременно, осуществляются на основе справедливой стоимости согласно документально оформленной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии

AG13. Организация может управлять группой финансовых активов и/или финансовых обязательств и оценивать их эффективность таким образом, что учет этой группы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, обеспечивает более уместную информацию. В данном случае акцент делается не на характере финансовых инструментов, а на том, каким образом организация осуществляет управление и оценку их эффективности.

AG14. Нижеприведенные примеры показывают, когда выполняется данное условие. В любом случае организация может руководствоваться им при определении финансовых активов или финансовых обязательств в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» только при соблюдении правила, указанного в параграфе 10(b)(ii).

(a) Организация является венчурной компанией, паевым инвестиционным фондом, доверительным паевым фондом или аналогичной организацией, занимающейся инвестициями в финансовые активы с целью извлечения прибыли из совокупного дохода по ним в виде процентов, дивидендов, аналогичных выплат в пользу собственников, а также изменений справедливой стоимости. Согласно МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, такие инвестиции разрешается исключать из сферы применения данных Стандартов при условии их учета по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Организации разрешается применять ту же учетную политику в отношении прочих инвестиций, управление которыми строится на основе совокупного дохода, если степень влияния организации на данные инвестиции недостаточна для их включения в сферу применения МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8.

(b) Финансовые активы и финансовые обязательства организации в целом подвергаются одному или нескольким рискам, при этом управление этими рисками и их оценка осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с документально оформленной политикой управления активами и обязательствами. В качестве примера можно привести организацию, выпустившую «структурированные продукты» с несколькими встроенными производными инструментами и управляющую связанными с ними рисками исходя из справедливой стоимости при помощи сочетания производных и непроизводных финансовых инструментов. Аналогичный пример - организация, предоставляющая займы по фиксированной процентной ставке и управляющая связанным с ними риском изменения базовой процентной ставки при помощи сочетания производных и непроизводных финансовых инструментов.

[1] В настоящем Стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (ДЕ).

(c) Организация является страховой компанией с портфелем финансовых активов, которым она управляет с целью максимизации совокупного дохода (т.е. процентов, дивидендов, аналогичных выплат в пользу собственников, а также изменений справедливой стоимости) и оценивает его эффективность исходя из данного показателя. Портфель может использоваться в качестве обеспечения конкретных обязательств и/или чистых активов/ капитала. При использовании портфеля в качестве обеспечения конкретных обязательств условие параграфа 10(b)(ii) может выполняться применительно к активам, даже если страховая компания не осуществляет управление и оценку обязательств на основе справедливой стоимости. Условие параграфа 10(b)(ii)может выполняться в случае, когда целью страховой компании является максимизация совокупного дохода по активам в долгосрочной перспективе, даже если выплаты держателям договоров участия зависят от таких факторов, как величина прибыли, реализованной за более короткий период (например, год), или определяются по усмотрению страховой компании.

AG15. Как отмечалось выше, данное условие зависит от того, каким образом организация управляет рассматриваемой группой финансовых инструментов и оценивает ее доходность. Следовательно (согласно требованию отнести финансовые инструменты в данную категорию при первоначальном признании), если организация относит финансовые инструменты в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» исходя из данного условия, таким же образом следует классифицировать все соответствующие финансовые инструменты, которые подлежат управлению и оценке в рамках группы.

AG16. Организация не обязана документально оформлять стратегию во всех подробностях, однако, она должна быть достаточной для того, чтобы продемонстрировать соблюдение положений параграфа 10(b)(ii). Стратегию не требуется расписывать по каждому отдельному объекту, а можно ограничиться уровнем портфеля в целом. Например, для подтверждения факта соблюдения параграфа 10(b)(ii) не нужно представлять дополнительную документацию, если система оценки результатов деятельности в организации, утвержденная ее ключевым управленческим персоналом, явным образом предусматривает оценку результатов на основе совокупного дохода.

Эффективная процентная ставка

AG17. В некоторых случаях финансовые активы приобретаются со значительным дисконтом, отражающим убытки по предоставленным ссудам. Организации включают такие убытки в расчет денежных потоков при определении эффективной процентной ставки.

AG18. При использовании метода эффективной процентной ставки организация, как правило, в течение всего ожидаемого срока обращения инструмента амортизирует все вознаграждения, полученные или выплаченные суммы, транзакционные издержки, а также иные премии или дисконты, включаемые в расчет эффективной процентной ставки. Однако следует применять более короткий период, если именно к нему относятся все вознаграждения, полученные или выплаченные суммы, транзакционные издержки, а также иные премии или дисконты. Такая ситуация имеет место, когда переменная, с которой связаны все вознаграждения, полученные или выплаченные суммы, транзакционные издержки, а также иные премии или дисконты, переоценивается по рыночным ставкам до истечения ожидаемого срока действия инструмента. В этом случае амортизацию следует начислять в течение периода до ближайшей даты переоценки. Например, если сумма премии или дисконта по инструменту с плавающей процентной ставкой отражает проценты, начисленные по данному инструменту с момента последней выплаты процентов, или изменения рыночных процентных ставок с момента приведения плавающей процентной ставки в соответствие с рыночными, ее следует амортизировать до ближайшей даты переоценки плавающей процентной ставки в соответствие с рыночными. Это связано с тем, что премия или дисконт относится к периоду до ближайшей даты переоценки процентной ставки, потому что именно в этот день переменная, с которой связана премия или дисконт (т.е. процентные ставки), приводится в соответствие с рыночными ставками. Однако если премия или дисконт возникает в результате изменения кредитного спреда по плавающей ставке инструмента или иных переменных, не переоцениваемых в

соответствие с рыночными ставками, премия или дисконт подлежат амортизации в течение всего ожидаемого срока действия инструмента.

AG19. Регулярная переоценка денежных потоков по финансовым активам и финансовым обязательствам с плавающей процентной ставкой с целью отражения динамики изменения рыночных процентных ставок приводит к изменению эффективной процентной ставки. Если финансовый актив или финансовое обязательство с плавающей процентной ставкой первоначально признается в размере основной суммы, подлежащей получению или выплате при наступлении срока платежа, переоценка будущих процентных выплат, как правило, не оказывает значительного влияния на балансовую стоимость актива или обязательства.

AG20. При пересмотре прогнозов по платежам или поступлениям необходимо скорректировать балансовую стоимость финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых инструментов), для того чтобы отразить фактические и пересмотренные прогнозные денежные потоки. Организация пересчитывает балансовую стоимость, вычисляя дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков исходя из первоначальной эффективной процентной ставки финансового инструмента или, если это применимо, исходя из пересмотренной эффективной процентной ставки, рассчитанной в соответствии с параграфом 103. Корректировка относится на доходы или расходы в составе профицита или дефицита. Если финансовый актив реклассифицируется в соответствии с параграфом 55, 57 или 58, а затем организация пересматривает в сторону повышения свои прогнозы будущих денежных поступлений в связи с повышением степени их возвратности, результаты такого повышения следует признавать в виде корректировки эффективной процентной ставки начиная с даты пересмотра прогноза, а не в виде корректировки балансовой стоимости актива на дату пересмотра прогноза.

Производные инструменты

AG21. Типичными примерами производных инструментов являются фьючерсные, форвардные, опционные договоры и свопы. У производного инструмента обычно имеется номинальная стоимость, т.е. сумма в денежных единицах, количество акций, количество единиц веса, объема или других единиц, указанных в договоре. Однако согласно условиям производного инструмента инвестору или эмитенту не обязательно инвестировать или получать номинальную стоимость при заключении договора. Напротив, производный инструмент может предусматривать выплату фиксированной суммы или суммы, которая может меняться (но не пропорционально изменению базовой переменной) в результате наступления определенного события в будущем, не связанного с номинальной стоимостью. Например, договором может предусматриваться выплата фиксированной суммы в размере 1.000 ДЕ[2] в случае, если полугодовая ставка по межбанковским кредитам увеличится на 100 базисных пунктов. Такой договор является производным инструментом, несмотря на то, что его номинальная стоимость не определена.

AG22. Под определение производного инструмента согласно настоящему Стандарту подпадают договоры, предусматривающие валовые расчеты путем поставки базового финансового инструмента (например, форвардный договор на приобретение долгового инструмента с фиксированной ставкой). Организация может заключить договор купли-продажи нефинансового объекта, по которому может быть произведен нетто-расчет денежными средствами, или иным финансовым инструментом, или путем обмена финансовыми инструментами (например, договор купли-продажи товара по фиксированной цене в определенный день в будущем). Данный договор входит в сферу применения настоящего Стандарта, кроме случаев, если он был заключен с целью удовлетворения ожидаемых потребностей организации по закупкам, реализации или использованию нефинансовых объектов и продолжает соответствовать этим потребностям (см. параграфы 4–6). AG23. Одной из определяющих характеристик производного инструмента является то, для него необходимы первоначальные инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменений рыночных факторов. Опцион соответствует этому определению, поскольку

[2] В настоящем Стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах».

величина его премии меньше инвестиций, необходимых для приобретения базового финансового инструмента, к которому привязан опцион. Валютный своп, на первом этапе предусматривающий обмен разными валютами, имеющими одинаковую справедливую стоимость, соответствует определению, поскольку в его случае первоначальные чистые инвестиции равны нулю.

AG24. Результатом стандартной сделки купли-продажи является соглашение с фиксированной ценой в период между датой заключения сделки и датой расчетов, которое соответствует определению производного инструмента. Однако в связи с коротким сроком действия соглашения оно не признается в качестве производного финансового инструмента. Вместо этого в настоящем Стандарте предусматривается особый порядок учета стандартных сделок такого рода (см. параграфы 40 и AG68-AG71).

AG25. В определении производного инструмента упоминаются нефинансовые переменные, которые не затрагивают ни одну из сторон по договору. К таким переменным относятся индекс убытков от землетрясений в конкретном регионе и индекс температур в определенном городе. К нефинансовым переменным, затрагивающим сторону по договору, относят информацию об имевшем или не имевшем месте пожаре, в результате которого происходит полное или частичное разрушение актива, принадлежащего одной из сторон по договору. Изменение справедливой стоимости нефинансового актива затрагивает его владельца в том случае, если справедливая стоимость отражает не только изменения рыночных цен для таких активов (финансовую переменную), но и состояние конкретного удерживаемого нефинансового актива (нефинансовую переменную). Например, если гарантия на остаточную стоимость определенного автомобиля подвергает гаранта риску изменения физического состояния автомашины, изменение остаточной стоимости затрагивает исключительно владельца автомашины.

Транзакционные издержки

AG26. К транзакционным издержкам относят вознаграждение и комиссионные, выплаченные агентам (включая работников, действующих в качестве агентов), консультантам, брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за переуступку финансовых инструментов. В состав транзакционных издержек не входят премии и дисконты по долговым инструментам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

Финансовые активы и финансовые обязательства, предназначенные для продажи

AG27. Торговля, как правило, предполагает активные и часто повторяющиеся сделки купли-продажи, а финансовые инструменты, предназначенные для продажи, обычно используются с целью получения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки.

AG28. К финансовым обязательствам, предназначенным для продажи, относят:

(a) Обязательства по производным инструментам, не отражаемые в учете в качестве инструментов хеджирования;

(b) Обязательства по поставке финансовых активов, взятых взаймы при открытии короткой позиции (когда организация продает финансовые активы, взятые взаймы, и которыми она еще не владеет);

(c) Финансовые обязательства, принятые с целью их выкупа в ближайшей перспективе (например, котируемый долговой инструмент с правом выкупа эмитентом в ближайшей перспективе в зависимости от изменений его справедливой стоимости); и

(d) Финансовые обязательства, являющиеся частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управляемых как единое целое, структура последних сделок с которыми свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе.

Использование обязательства для финансирования торговой деятельности само по себе не означает, что обязательство предназначено для продажи.

Инвестиции, удерживаемые до погашения

AG29. Организация не имеет твердого намерения удерживать до наступления срока погашения финансовый актив с фиксированным сроком погашения, если

(a) Организация намерена удерживать финансовый актив в течение неопределенного срока;

(b) Организация готова продать финансовый актив (если речь не идет о единичном случае, который организация не могла спрогнозировать) в связи с изменениями рыночных процентных ставок или рисков, необходимостью повышения ликвидности, повышением доступности и доходности альтернативных инвестиций, изменениями источников и условий финансирования, или изменениями валютных рисков; или

(c) У эмитента есть право произвести расчеты по финансовому активу в сумме, которая значительно ниже амортизированной стоимости.

AG30. Долговой инструмент с плавающей процентной ставкой может удовлетворять критериям признания инвестиций, удерживаемых до погашения. Долевые инструменты не могут рассматриваться в качестве инвестиций, удерживаемых до погашения, либо из-за неопределенности срока действия (например, в случае с обыкновенными акциями), либо из-за непредсказуемости изменений сумм, которые может получить держатель финансового инструмента (например, по опционам на акции, варрантам и аналогичным правам). В части определения инвестиций, удерживаемых до погашения, фиксированные или определяемые платежи, а также фиксированный срок погашения означают, что в договоре установлены размеры и даты выплат владельцу, в частности, выплат процентов и основной суммы. Значительный риск неплатежей не препятствует классификации финансового актива как удерживаемого до погашения, если выплаты по договору являются фиксированными или определяемыми, а также соблюдены другие критерии данной классификации. Если условиями бессрочного долгового инструмента предусмотрена выплата процентов в течение неопределенного срока, данный инструмент нельзя классифицировать как удерживаемый до погашения из-за отсутствия даты погашения.

AG31. Финансовый актив с правом досрочного отзыва эмитентом удовлетворяет критериям классификации в качестве инвестиций, удерживаемых до погашения, если владелец намеревается и имеет возможность удерживать финансовый актив до момента отзыва или погашения, и если балансовая стоимость будет возмещена владельцу практически в полном объеме. Право досрочного отзыва в случае его реализации просто ускоряет погашение актива. Однако, если, согласно условиям досрочного отзыва, балансовая стоимость актива не возмещается владельцу практически в полном объеме, финансовый актив нельзя классифицировать в составе инвестиций, удерживаемых до погашения. При определении возможности возмещения значительной части балансовой стоимости организация принимает во внимание все уплаченные премии и капитализированные транзакционные издержки.

AG32. Финансовый актив с правом обратной продажи (т.е. применительно к которому у владельца есть право требовать от эмитента досрочного погашения или выкупа финансового актива) не может классифицироваться в составе инвестиций, удерживаемых до погашения, поскольку плата за право обратной продажи финансового актива противоречит намерению удерживать финансовый актив до погашения.

AG33. Для большинства финансовых активов справедливая стоимость более пригодна в качестве метода оценки, чем амортизированная стоимость. Финансовые активы, классифицированные как удерживаемые до погашения, являются исключением, но только в том случае, если организация имеет твердое намерение и способность удерживать инвестиции до наступления срока погашения. Если действия организации ставят под сомнение ее намерения и возможность удерживать такие инвестиции до наступления срока погашения, то, согласно параграфу 10, в течение разумного периода времени запрещается пользоваться данным исключением.

AG34. Такой катастрофический и крайне маловероятный сценарий, как массовое изъятие вкладчиками банковских депозитов или аналогичная ситуация, затрагивающая страховую компанию, не принимается в расчет при оценке наличия у организации твердого намерения и возможности удерживать инвестиции до наступления срока погашения.

AG35. Продажа актива до наступления срока погашения может удовлетворять условию параграфа 10 – и, следовательно, не ставить под вопрос намерение организации удерживать другие инвестиции до наступления срока погашения – если она обусловлена любым из нижеприведенных факторов:

(a) Значительное ухудшение кредитоспособности эмитента. Например, продажа актива вслед за снижением кредитного рейтинга, присваиваемого внешним рейтинговым агентством, не обязательно ставит под вопрос намерение организации удерживать другие инвестиции до наступления срока погашения, если снижение рейтинга свидетельствует о значительном ухудшении кредитоспособности эмитента по сравнению с его кредитным рейтингом при первоначальном признании. Аналогично, если организация использует внутренние рейтинги для оценки рисков, изменение таких рейтингов может помочь в выявлении эмитентов со значительным ухудшением кредитоспособности при условии, что подход организации к присвоению внутренних рейтингов и их изменения обеспечивают последовательную, достоверную и объективную оценку кредитоспособности эмитентов. При наличии доказательств обесценения финансового актива (см. параграфы 67 и 68) ухудшение кредитоспособности часто считается значительным.

(b) Изменение в налоговом законодательстве, в результате которого ликвидируется или значительно ограничивается статус освобождения от уплаты налогов с процентов по инвестициям, удерживаемым до погашения (это не касается изменений в налоговом законодательстве, согласно котором пересматриваются предельные ставки налогов с процентного дохода);

(c) Крупномасштабное объединение организаций в группу компаний или выбытие значительной части активов (например, продажа сегмента), которое приводит к необходимости продажи или переуступки удерживаемых до погашения инвестиций для сохранения текущего положения организации в отношении процентного риска или соблюдения ее политики в отношении кредитных рисков (хотя такое событие, как объединение в группу компаний, находится в рамках контроля организации, изменения в ее инвестиционном портфеле с целью сохранения текущего положения в отношении процентного риска или соблюдения ее политики в отношении кредитных рисков, могут не планироваться, а вытекать из сложившейся ситуации);

(d) Изменения в законодательных или нормативных требованиях, касающиеся состава разрешенных инвестиций или максимального уровня определенных видов инвестиций, в результате чего организация вынуждена избавиться от инвестиций, удерживаемых до погашения;

(e) Значительное ужесточение действующих в отрасли нормативов достаточности капитала, в результате чего организация вынуждена сократить масштабы своей деятельности путем реализации инвестиций, удерживаемых до погашения;

(f) Значительное повышение весовых коэффициентов риска, которые присваиваются инвестициям, удерживаемым до погашения, в процессе расчета нормативов достаточности капитала с учетом риска.

AG36. У организации отсутствует явно выраженная возможность удерживать до погашения инвестиции в финансовый актив с фиксированным сроком погашения, если:

(a) у нее нет финансовых ресурсов для дальнейшего финансирования инвестиций вплоть до срока погашения; или

(b) на нее распространяется действие юридических или иных ограничений, способных помешать намерениям удерживать финансовый актив до наступления срока погашения. (Однако право эмитента на досрочный отзыв не обязательно препятствует намерениям организации удерживать финансовый актив до наступления срока погашения – см. параграф AG31).

AG37. Об отсутствии у организации твердого намерения или возможности удерживать инвестиции до наступления срока погашения можно судить по иным обстоятельствам, не указанным в параграфах AG29-AG36.

AG38. Оценивать намерение и возможность удерживать до наступления срока погашения инвестиции, отнесенные в категорию «удерживаемые до погашения», организации следует не только в момент первоначального признания таких финансовых активов, но и в конце каждого последующего отчетного периода.

Займы и дебиторская задолженность

AG39. Любой непроизводный финансовый актив с фиксированными или определяемыми выплатами (в том числе предоставленные в кредит активы, дебиторская задолженность, инвестиции в долговые инструменты и депозиты в банках) потенциально может соответствовать определению займов и дебиторской задолженности. Тем не менее, финансовый актив, котируемый на активном рынке (например, котируемый долговой инструмент, см. параграф AG103), не подпадает под категорию «займы или дебиторская задолженность». Финансовые активы, не попадающие под определение займов и дебиторской задолженности, могут классифицироваться как инвестиции, удерживаемые до погашения, если они удовлетворяют условиям такой классификации (см. параграфы 10 и AG39–AG38). При первоначальном признании финансовый актив, который при иных обстоятельствах классифицировался бы как заем или дебиторская задолженность, можно отнести в категорию «финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», или в категорию «финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи».

Встроенные производные инструменты (параграфы 11–13)

AG40. Если основной договор, не имеет фиксированного или заранее установленного срока погашения и представляет собой остаточную долю в чистых активах организации, то он по своим экономическим характеристикам и рискам соответствует понятию долевого инструмента, и тесно связанным с данным основным договором считается встроенный производный инструмент с характеристиками чистых активов/ капитала, относящимися к той же самой организации. Основной договор, не являющийся долевым инструментом и соответствующий определению финансового инструмента, по своим экономическим характеристикам и рискам представляет собой долговой инструмент.

AG41. Встроенный производный инструмент, не являющийся опционом (например, встроенный форвардный договор или своп), отделяется от основного договора исходя из заявленных или подразумеваемых основных условий с тем, чтобы при первоначальном признании его справедливая стоимость равнялась нулю. Встроенный производный инструмент на основе опциона (например, встроенный опцион на продажу или покупку, опцион «кэп», «флор» или свопцион) отделяется от основного договора на основе заявленных условий опциона. Первоначальная балансовая стоимость основного инструмента равна остаточной сумме после отделения встроенного производного инструмента.

AG42. Как правило, несколько встроенных производных инструментов, содержащихся в одном финансовом инструменте, рассматриваются в качестве одного комбинированного встроенного производного инструмента. В то же время встроенные производные инструменты, классифицируемые как долевые (см. МСФО ОС 28), учитываются отдельно от инструментов, которые классифицируются в составе активов или обязательств. Кроме того, если в финансовый инструмент встроено несколько производных инструментов, связанных с разными рисками, легко отделяемых и независимых друг от друга, такие производные инструменты учитываются по отдельности.

AG43. В нижеприведенных примерах экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с основным договором (параграф 12(a)). В данном случае организация отражает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора, при этом предполагается соблюдение условий параграфа 12(b) и (c).

(a) С основным долговым инструментом не имеет тесной связи встроенный опцион на продажу, позволяющий держателю требовать от эмитента выкупа данного инструмента за денежные средства или другие активы, сумма которых меняется в зависимости от изменения индекса или цен на акции или товары.

(b) С основным долевым инструментом, с точки зрения его держателя, не имеет тесной связи встроенный опцион на покупку, позволяющий эмитенту выкупить данный долевой инструмент по указанной цене (с точки зрения эмитента опцион на покупку является долевым инструментом при условии соответствия критериям данной классификации, установленным в МСФО ОС 28, и в этом случае он исключается из сферы применения настоящего Стандарта).

(c) С основным долговым инструментом не имеет тесной связи право или положение об автоматической пролонгации срока погашения по долговому инструменту, за исключением случаев, когда в момент продления срока погашения одновременно происходит корректировка в соответствие с текущей рыночной процентной ставкой. Если организация выпускает долговой инструмент, а держатель долгового инструмента, в свою очередь, выписывает третьей стороне опцион на его покупку, эмитент рассматривает данный опцион как пролонгацию срока погашения по долговому инструменту при условии, что от эмитента может потребоваться участие или содействие в повторной продаже долгового инструмента в результате исполнения опциона на покупку.

(d) С основным долговым инструментом или договором страхования не имеют тесной связи встроенные индексируемые по курсу акций выплаты процентов или основной суммы долга, с помощью которых величина процентов или основной суммы долга привязывается к стоимости долевых инструментов, вследствие различий между рисками, присущими основному и встроенному производному инструменту.

(e) С основным долговым инструментом или договором страхования не имеют тесной связи встроенные индексируемые по цене товара выплаты процентов или основной суммы долга, с помощью которых величина процентов или основной суммы долга привязывается к цене товара (например, нефти), вследствие различий между рисками, присущими основному и встроенному производному инструменту.

(f) С основным конвертируемым долговым инструментом, с точки зрения его держателя, не имеет тесной связи встроенное право на конвертацию в долевые ценные бумаги (с точки зрения эмитента, право на конвертацию в долевые ценные бумаги является долевым инструментом и не входит в сферу применения настоящего Стандарта при условии соответствия критериям данной классификации, установленным в МСФО ОС 28.

(g) С основным долговым договором или основным договором страхования не имеет тесной связи встроенный опцион на покупку, продажу или досрочное погашение, за исключением случаев, когда цена исполнения опциона на каждую дату исполнения примерно равна амортизированной стоимости основного долгового инструмента или балансовой стоимости основного договора страхования. С точки зрения эмитента конвертируемого долгового инструмента со встроенным опционом на покупку или продажу, наличие тесной связи между опционом на покупку или продажу и основным долговым договором определяется до отделения компонента чистых активов/ капитала в соответствии с МСФО ОС 28.

(h) С основным долговым инструментом не имеют тесной связи встроенные кредитные производные инструменты, позволяющие одной стороне («бенефициару») передать другой стороне («гаранту») кредитный риск по указанному базовому активу, который

может ей и не принадлежать. Такие кредитные производные инструменты позволяют гаранту принять на себя кредитный риск, связанный с базовым активом, не приобретая его в собственность.

AG44. Примером гибридного инструмента является финансовый инструмент, дающий держателю право вернуть финансовый инструмент эмитенту в обмен на денежные средства или другие финансовые активы, сумма которых меняется в зависимости от изменения индекса акций или товара в большую или меньшую сторону («инструмент с правом обратной продажи»). За исключением ситуации, когда при первоначальном признании эмитент определяет инструмент с правом обратной продажи в категорию «финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита», в соответствии с параграфом 12 необходимо отделить встроенный производный инструмент (т.е. индексируемую выплату основной суммы), так как основной договор является долговым инструментом согласно параграфу AG40, а в соответствии с параграфом AG43(a) индексируемая выплата основной суммы не имеет тесной связи с основным долговым инструментом. Поскольку выплата основной суммы может увеличиваться или уменьшаться, встроенный производный инструмент является неопционным производным инструментом, стоимость которого привязана к базовой переменной.

AG45. Что касается инструмента с правом обратной продажи, который в любое время может быть продан обратно эмитенту за сумму денежных средств, равную пропорциональной доле в стоимости чистых активов организации (например, паи открытого паевого инвестиционного фонда или ряд инвестиционных продуктов, привязанных к курсу пая), результат отделения встроенного производного инструмента и отдельного учета каждого компонента заключается в оценке комбинированного инструмента по стоимости выкупа, которая подлежала бы оплате в конце отчетного периода, если бы владелец реализовал свое право вернуть инструмент эмитенту.

AG46. В нижеприведенных примерах экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента тесно связаны с экономическими характеристиками и рисками основного договора. В данном случае организация не отражает встроенный производный инструмент отдельно от основного договора.

(a) Встроенный производный инструмент, в котором базовой переменной является процентная ставка или индекс процентной ставки, способный изменить сумму процентов, выплачиваемых или получаемых по процентному основному долговому договору или договору страхования, имеет тесную связь с основным договором, за исключением случаев, когда расчеты по комбинированному инструменту могут быть произведены таким образом, что владельцу не будет возмещена практически вся балансовая стоимость признанных инвестиций или встроенный производный инструмент может, как минимум, удвоить первоначальную норму доходности владельца по основному договору и обеспечить норму доходности, по меньшей мере в два раза превышающую рыночную доходность по договорам с такими же условиями, что и основной договор;

(b) Встроенный опцион «флор» или «кэп» процентной ставки по долговому договору или договору страхования тесно связан с основным договором при условии, что в момент выпуска опцион «кэп» находится не ниже рыночной процентной ставки, а опцион «флор» - не выше рыночной ставки процента, при этом они не подвержены эффекту рычага (левериджу) по отношению к основному договору. Аналогично, включенные в договор купли-продажи актива (например, товара) положения, которые устанавливают опционы «кэп» и «флор» по цене, подлежащей уплате или получению за данный актив, тесно связаны с основным договором, если цена исполнения опционов «кэп» и «флор» была невыгодной в момент заключения договора, и при этом они не подвержены эффекту рычага (левериджу).

(c) С основным долговым инструментом (например, с бивалютной облигацией) тесно связан встроенный валютный производный инструмент, который обеспечивает выплату процентов или основной суммы, выраженных в иностранной валюте. Данный производный инструмент не отделяется от основного инструмента, поскольку согласно

МСФО ОС 4 прибыли и убытки по денежным статьям подлежат признанию в профиците или дефиците.

(d) С основным договором тесно связан валютный производный инструмент, встроенный в основной договор страхования или договор, не являющийся финансовым инструментом (например, договор купли-продажи нефинансового объекта, цена по которому выражена в иностранной валюте), при условии, что он не подвержен эффекту рычага (левериджу), не содержит опционов и выплаты по нему в обязательном порядке выражены в одной из следующих валют:

(i) Функциональной валюте одной из основных сторон по этому договору;

(ii) Валюте, в которой обычно выражается цена соответствующего приобретаемого или поставляемого товара или услуги при заключении коммерческих сделок во всем мире (например, доллар США для сделок с нефтью); или

(iii) Валюте, которая обычно используется в договорах на приобретение или продажу нефинансовых объектов в экономических условиях, в которых совершается сделка (например, в относительно стабильной и ликвидной валюте, которая обычно используется в сделках внутри страны или при внешней торговле).

(e) С основным договором тесно связан опцион на досрочное погашение, встроенный в процентный стрип или стрип основной суммы, при условии, что основной договор (i) изначально появился в результате отделения права на получение предусмотренных договором денежных потоков по финансовому инструменту, который сам по себе не содержал встроенного производного инструмента, и (ii) не содержит каких-либо условий, отсутствующих в первоначальном основном долговом договоре.

(f) С основным договором аренды тесно связан встроенный в него производный инструмент, если встроенный производный инструмент представляет собой (i) индекс, привязанный к инфляции, например, привязка арендных платежей к индексу потребительских цен (при условии, что аренда не подвержена эффекту рычага (левериджу) и индекс привязан к инфляции, относящейся к условиям хозяйственной деятельности организации), (ii) арендную плату, величина которой привязана к соответствующему объему продаж, или (iii) арендную плату, величина которой привязана к плавающим процентным ставкам.

(g) С основным финансовым инструментом или основным договором страхования тесно связана встроенная в них привязка к курсу пая в случае, если выплаты, выраженные в паях, оцениваются по текущему курсу пая, отражающему справедливую стоимость активов фонда. Привязка к курсу пая – это условие договора, согласно которому выплаты должны быть выражены в паях внутреннего или внешнего инвестиционного фонда;

(h) С основным договором страхования тесно связан встроенный в него производный инструмент, если они настолько взаимозависимы, что оценить встроенный производный инструмент как отдельный объект учета не представляется возможным (т.е. основной договор не учитывается).

Инструменты, содержащие встроенные производные инструменты

AG47. Если организация становится одной из сторон гибридного (комбинированного) инструмента, содержащего один или несколько встроенных производных инструментов, согласно параграфу 12 организации следует идентифицировать каждый такой встроенный производный инструмент, оценивать необходимость его отделения от основного договора и для тех инструментов, для которых это необходимо, отражать производные инструменты по справедливой стоимости при первоначальном признании и в последующие периоды. Данный порядок учета может либо быть более сложным, либо обеспечивать меньшую достоверность оценки по сравнению с оценкой всего инструмента в целом по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Поэтому согласно

настоящему Стандарту разрешается относить весь инструмент в целом в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».

AG48. Данный порядок классификации может применяться независимо от того, следует ли отделять встроенные производные инструменты от основного договора или же такое разделение запрещено согласно параграфу 12. В то же время параграф 13 не является основанием для включения гибридного (комбинированного) инструмента в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в случаях, описанных в параграфах 12(a) и (b), потому что это не приведет ни к упрощению учета, ни к повышению достоверности.

Признание и прекращение признания (параграфы 16–44)

Первоначальное признание (параграф 16)

AG49. В соответствии с правилом, установленным в параграфе 16, организация признает все свои договорные права и обязанности по производным инструментам в Отчете о финансовом положении как активы и обязательства, соответственно, за исключением производных инструментов, условия которых не позволяют отражать передачу финансовых активов в качестве их реализации (см. параграф AG64). Если передача финансового актива не удовлетворяет критериям прекращения признания, принимающая сторона не признает переданный ей актив в составе своих активов (см. параграф AG65).

AG50. Ниже приводятся примеры применения правила, установленного параграфом 16:

(a) безусловная дебиторская и кредиторская задолженность признается как актив или обязательство с того момента, когда организация становится стороной по договору и вследствие этого получает юридическое право на получение денежных средств или юридическое обязательство по выплате денежных средств.

(b) активы и обязательства, возникающие в результате твердого соглашения о купле-продаже товаров или услуг, как правило, не признаются до тех пор, пока хотя бы одна из сторон не выполнит свои обязательства по договору. Например, организация, получившая твердый заказ, обычно не признает актив (а организация, разместившая заказ, не признает обязательство) в момент заключения соглашения, а откладывает признание до момента отгрузки и поставки заказанных товаров или оказания услуг. Если твердое соглашение о купле-продаже нефинансовых объектов входит в сферу применения настоящего Стандарта в соответствии с параграфами 4-6, его чистая справедливая стоимость признается как актив или обязательство на дату заключения соглашения (см. пункт (c) ниже). Кроме того, если ранее не признававшееся в учете твердое соглашение определяется в качестве объекта хеджирования при хеджировании справедливой стоимости, изменения чистой справедливой стоимости, обусловленные хеджируемым риском, признаются как актив или обязательство после начала хеджирования (см. параграфы 104 и 105).

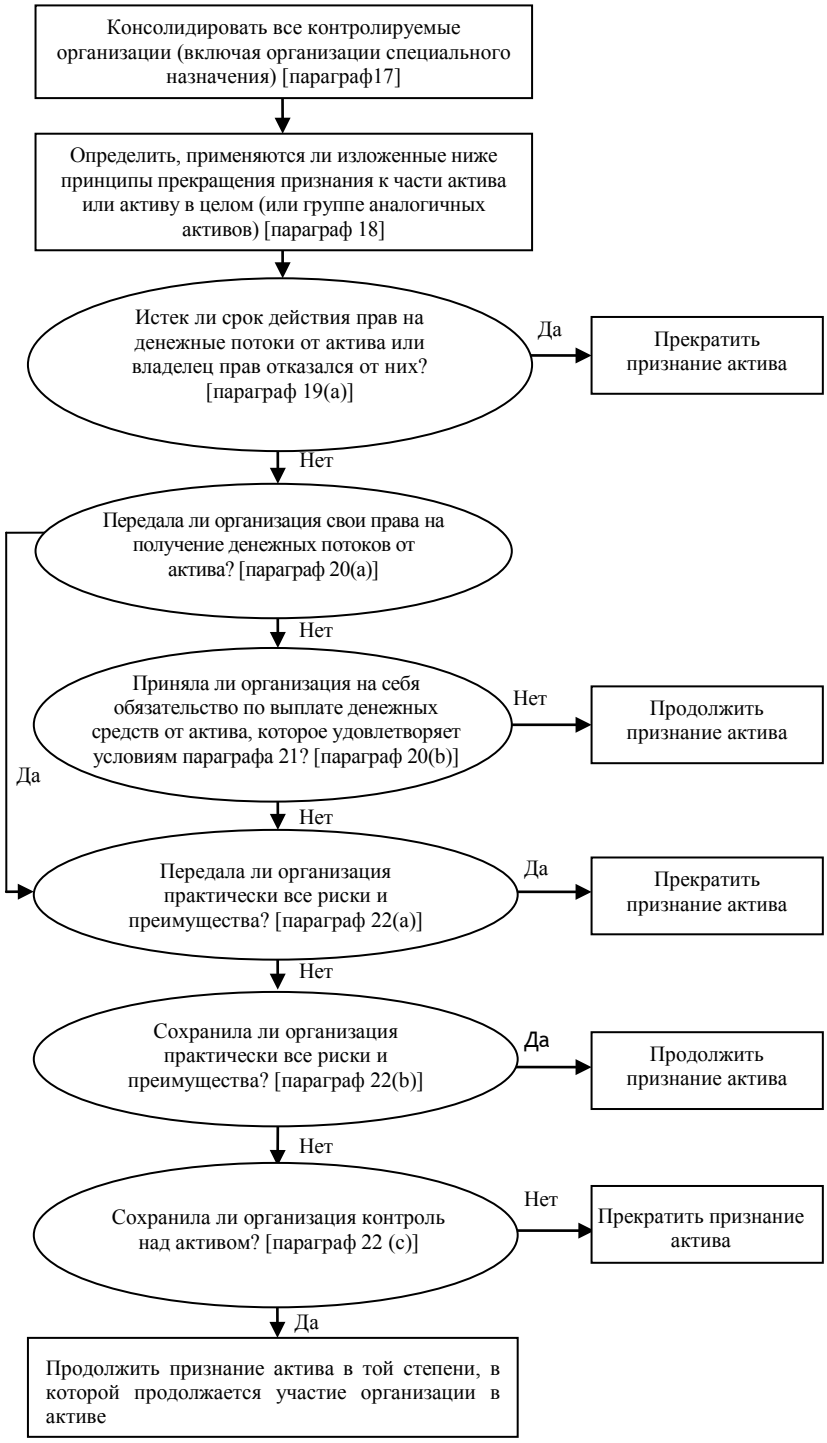
(c) форвардный договор, входящий в сферу применения настоящего Стандарта (см. параграфы 2-6), признается как актив или обязательство на дату заключения соглашения, а не на дату проведения расчетов. Когда организация становится стороной форвардного договора, справедливая стоимость прав нередко равна стоимости обязательств, поэтому чистая справедливая стоимость форвардного договора равна нулю. Если чистая справедливая стоимость прав и обязательств не равна нулю, то договор признается в качестве актива или обязательства;

(d) опционные договоры, которые входят в сферу применения настоящего Стандарта (см. параграфы 2-6), признаются как активы или обязательства, когда владелец опциона или эмитент становится стороной по договору;

(e) запланированные будущие сделки независимо от вероятности их заключения не являются активами и обязательствами, потому что организация еще не является стороной по договору.

Прекращение признания финансового актива (параграфы 17–39)

AG51. В нижеприведенной блок-схеме показан процесс принятия решения о том, следует ли прекращать признание финансового актива, и в какой степени.



Соглашения, в соответствии с которыми организация сохраняет договорные права на получение денежных потоков от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплачивать денежные средства одному или нескольким получателям (параграф 20(b))

AG52. Ситуация, рассматриваемая в параграфе 20(b) (когда организация сохраняет договорные права на получение денежных потоков от финансового актива и при этом принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или нескольким получателям) имеет место, например, в случае с организацией специального назначения или трастом, предоставляющим инвесторам бенефициарное участие в принадлежащих ей финансовых активах и обеспечивающим обслуживание этих финансовых активов. В этом случае финансовые активы удовлетворяют критериям прекращения признания в случае выполнения условий параграфов 21 и 22.

AG53. При использовании параграфа 21 либо сама организация создает финансовый актив, либо группа, в которую консолидируется организация специального назначения, приобретает финансовый актив и транслирует денежные потоки сторонним, не связанным с ней инвесторам.

Оценка передачи рисков и преимуществ владения активом (параграф 22)

AG54. Примерами ситуаций, когда организация передает практически все риски и преимущества владения, являются следующие:

(a) безусловная продажа финансового актива;

(b) продажа финансового актива вместе с правом выкупа по справедливой стоимости на момент выкупа; и

(c) продажа финансового актива вместе с опционом на продажу или покупку с крайне невыгодной ценой исполнения («вне денег», т.е. опцион имеет настолько невыгодную цену исполнения, что его возвращение «в деньги» до истечения срока действия крайне маловероятно).

AG55. Примерами ситуаций, когда у организации сохраняются практически все риски и преимущества владения, являются следующие:

(a) сделка РЕПО, при которой цена обратной покупки является фиксированной или равна цене продажи плюс доход кредитора;

(b) соглашение о кредитовании в форме ценных бумаг;

(c) продажа финансового актива, совмещенная со свопом совокупного дохода, в рамках которого организация принимает на себя рыночный риск, связанный с реализованным финансовым активом;

(d) продажа финансового актива вместе с опционом на продажу или покупку с очень выгодной ценой исполнения («в деньгах», т.е. опцион имеет настолько выгодную цену исполнения, что переход опциона в состояние «вне денег» до истечения срока действия опциона крайне маловероятен);

(e) продажа краткосрочной дебиторской задолженности, при которой организация гарантирует принимающей стороне возмещение вероятных кредитных потерь.

AG56. Если организация устанавливает факт передачи практически всех рисков и преимуществ владения в результате передачи актива, переданный актив не подлежит повторному признанию в отчетности в будущем периоде, если только он не будет выкуплен в рамках новой сделки.

Оценка передачи контроля

AG57. У организации не сохраняется контроль над переданным активом, если у принимающей стороны есть практическая возможность продать переданный актив. Организация сохраняет контроль над переданным активом, если у принимающей стороны отсутствует практическая возможность продать переданный актив. У принимающей стороны есть практическая

возможность продать переданный актив в случае его обращения на активном рынке, поскольку принимающая сторона может выкупить переданный актив на рынке, если его необходимо вернуть организации. Например, принимающая сторона имеет практическую возможность продать переданный актив, если актив передан с правом выкупа и при этом принимающая сторона может свободно приобрести передаваемый актив на рынке в случае реализации права выкупа. У принимающей стороны отсутствует практическая возможность продать переданный актив в случае сохранения у организации права выкупа, когда принимающая сторона не может свободно приобрести переданный актив на рынке при реализации права выкупа.

AG58. У принимающей стороны есть практическая возможность продать переданный актив только в том случае, если принимающая сторона может продать весь переданный актив целиком несвязанной третьей стороне, и при этом принимающая сторона может использовать такую возможность в одностороннем порядке, не устанавливая дополнительные ограничения на такую передачу. Ключевой вопрос заключается в том, какие действия принимающая сторона может осуществить на практике, а не в том, какие права и запреты у нее имеются по договору в отношении возможных действий с переданным активом. В частности:

(a) в отсутствие спроса на передаваемый актив предусмотренное договором право реализации передаваемого актива не имеет значительного значения на практике; и

(b) возможность реализовать переданный актив не имеет значительного значения на практике, если возможностью нельзя беспрепятственно воспользоваться. По этой причине:

(i) у принимающей стороны возможность реализовать переданный актив не должна зависеть от действий других сторон (т.е. возможность должна иметь односторонний характер); и

(ii) у принимающей стороны должна быть возможность реализовать переданный актив, не ограничивая передачу какими-либо условиями (например, условиями, регламентирующими порядок обслуживания актива, предоставленного в виде займа, или опционом, предусматривающим право выкупа актива принимающей стороной).

AG59. Низкая вероятность продажи переданного актива принимающей стороной сама по себе не означает, что передающая сторона сохранила контроль над переданным активом. Однако если опцион на продажу или гарантия ограничивают возможности принимающей стороны в части реализации переданного актива, у стороны, передающей актив, сохраняется контроль над переданным активом. Например, опцион на продажу или гарантия являются настолько ценными, что принимающей стороне невыгодно продавать переданный актив: на практике принимающая сторона не станет продавать переданный актив третьей стороне без исполнения аналогичного опциона или иных ограничивающих условий. Вместо этого принимающая сторона останется держателем переданного актива, для того чтобы получить выплаты по гарантии или опциону на продажу. В таких условиях контроль над переданным активом сохраняется за передающей стороной.

Передачи, удовлетворяющие требованиям прекращения признания актива

AG60. Организация может сохранить за собой право на часть процентных выплат по переданным активам в качестве компенсации за обслуживание этих активов. Часть процентных выплат, от которой организация отказывается при расторжении или передаче договора на обслуживание, относится на актив или обязательство по обслуживанию. Часть процентных выплат, от которой организация не отказывается, является дебиторской задолженностью по процентному стрипу. Например, если организация не отказывается ни от каких процентов при расторжении или передаче договора на обслуживание, весь процентный спред представляет собой дебиторскую задолженность по процентному стрипу. Для целей применения параграфа 29, справедливая стоимость актива по обслуживанию и справедливая стоимость дебиторской задолженности по процентному стрипу используются для распределения балансовой стоимости дебиторской задолженности между частью актива, признание которой прекращается, и частью актива, подлежащей дальнейшему признанию в отчетности. Следует отразить обязательство по

обслуживанию по справедливой стоимости при отсутствии вознаграждения за обслуживание или его недостаточности для компенсации расходов организации на осуществление обслуживания.

AG61. При оценке справедливой стоимости части актива, подлежащей дальнейшему признанию, и части актива, признание которой прекращено, в целях применения параграфа 29, организация наряду с параграфом 30 применяет порядок оценки справедливой стоимости, установленный в параграфах 50-52 и AG101–AG115.

Передачи, не удовлетворяющие требованиям к прекращению признания актива

AG62. Далее приведен пример применения принципа, изложенного в параграфе 31. Если организация выдает гарантию возмещения убытков от неисполнения обязательств по переданному активу, не удовлетворяющие требованиям к прекращению признания в связи с тем, что у организации сохраняются практически все риски и преимущества владения переданным активом, переуступленный актив следует по-прежнему отражать в полном объеме, а полученное вознаграждение признать в составе обязательств.

Дальнейшее участие в переданных активах

AG63. Ниже приводятся примеры оценки переданного актива и связанного с ним обязательства в соответствии с параграфом 32.

Все активы

(a) Если выданная организацией гарантия возмещения убытка от неисполнения обязательств по переданному активу не позволяет прекратить признание переданного актива в пределах дальнейшего участия организации в данном активе, то переданный актив на дату передачи оценивается по наименьшей величине из (i) балансовой стоимости актива и (ii) максимальной суммы вознаграждения, полученного при передаче, которую организации, возможно, придется вернуть («гарантийная сумма»). Связанное с ним обязательство первоначально оценивается по гарантийной сумме, к которой прибавляется справедливая стоимость гарантии (как правило, равная возмещению, полученному за гарантию). В последующие периоды первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе профицита или дефицита пропорционально истекшему периоду начисления (см. МСФО ОС 9), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

Активы, оцениваемые по амортизированной стоимости

(b) Если выписанное организацией обязательство по опциону на продажу или имеющееся у нее право по опциону на покупку не позволяют прекратить признание переданного актива, оцениваемого по амортизированной стоимости, связанное с ним обязательство оценивается по себестоимости (т.е. полученному возмещению), скорректированной с учетом амортизации разницы между себестоимостью и амортизированной стоимостью переданного актива по состоянию на дату истечения срока действия опциона. Например, предположим, что амортизированная стоимость и балансовая стоимость актива на дату передачи составляют 98 ДЕ, а полученное возмещение равно 95 ДЕ. Амортизированная стоимость актива на дату исполнения опциона составит 100 ДЕ. Первоначальная балансовая стоимость связанного с ним обязательства равна 95 ДЕ, а разница между 95 и 100 ДЕ признается в профиците или дефиците с использованием метода эффективной процентной ставки. В случае исполнения опциона разница между балансовой стоимостью связанного с ним обязательства и ценой исполнения признается в профиците или дефиците.

Активы, оцениваемые по справедливой стоимости

(c) Если у организации сохраняется право в рамках опциона на покупку, не позволяющее прекратить признание переданного актива, и организация оценивает переданный актив по справедливой стоимости, актив следует и в дальнейшем оценивать по справедливой стоимости. Связанное с ним обязательство оценивается (i) по цене исполнения опциона

за вычетом стоимости опциона во времени, если опцион имеет выгодную цену исполнения («в деньгах или почти в деньгах»), или (ii) по справедливой стоимости переданного актива за вычетом стоимости опциона во времени, если опцион имеет невыгодную цену исполнения («вне денег»). Благодаря корректировке оценки связанного обязательства чистая балансовая стоимость актива и связанного с ним обязательства равна справедливой стоимости права по опциону на покупку. Например, если справедливая стоимость базового актива равна 80 ДЕ, цена исполнения опциона равна 95 ДЕ, а стоимость опциона во времени составляет 5 ДЕ, балансовая стоимость связанного обязательства равна 75 ДЕ (80ДЕ – 5ДЕ), а балансовая стоимость переданного актива равна 80 ДЕ (т.е. его справедливой стоимости).

(d) Если выписанный организацией опцион на продажу не позволяет прекратить признание переданного актива и организация оценивает переданный актив по справедливой стоимости, связанное с ним обязательство оценивается по цене исполнения опциона и стоимости опциона во времени. Актив оценивается по справедливой стоимости или цене исполнения опциона, если последняя ниже справедливой стоимости, поскольку организация не имеет права на суммы превышения справедливой стоимости переданного актива в части ее превышения над ценой исполнения опциона. В результате этого чистая балансовая стоимость актива и связанного с ним обязательства равна справедливой стоимости обязательства по опциону на продажу. Например, если справедливая стоимость базового актива равна 120 ДЕ, цена исполнения опциона равна 100 ДЕ, а стоимость опциона во времени равна 5 ДЕ, то балансовая стоимость связанного обязательства будет равна 105 ДЕ (100ДЕ + 5ДЕ), а балансовая стоимость актива 100 ДЕ (в данном случае это цена исполнения опциона).

Если «коллар» в виде приобретенного опциона на покупку и выписанного опциона на продажу не позволяет прекратить признание переданного актива и организация оценивает актив по справедливой стоимости, то актив следует и в дальнейшем оценивать по справедливой стоимости. Связанное с ним обязательство оценивается (i) по сумме цены исполнения опциона на покупку и справедливой стоимости опциона на продажу за вычетом стоимости опциона на покупку во времени, если опцион на покупку имеет выгодную цену исполнения («в деньгах или почти в деньгах»), или (ii) по сумме справедливой стоимости актива и справедливой стоимости опциона на продажу за вычетом стоимости опциона на покупку во времени, если опцион на покупку имеет невыгодную цену исполнения («вне денег»). Благодаря корректировке связанного обязательства чистая балансовая стоимость актива и связанного с ним обязательства равна справедливой стоимости опционов, удерживаемых и выписанных организацией. Например, предположим, что организация передает финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости, одновременно приобретая опцион на покупку с ценой исполнения 120 ДЕ и выпуская опцион на продажу с ценой исполнения 80 ДЕ. Допустим, справедливая стоимость актива на дату передачи составляет 100 ДЕ. Стоимость опциона на продажу и опциона на покупку во времени равна, соответственно, 1 ДЕ и 5 ДЕ. В данном случае организация признает актив в размере 100 ДЕ (справедливая стоимость актива) и обязательство в размере 96 ДЕ ((100 ДЕ + 1 ДЕ) – 5 ДЕ). Тогда стоимость чистых активов составляет 4 ДЕ, что равно справедливой стоимости опционов, удерживаемых и выписанных организацией.

Все передачи

AG64. В тех случаях, когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения признания, не следует отдельно отражать в качестве производных инструментов связанные с передачей договорные права или обязанностей передающей стороны, в случае, если признание производного инструмента одновременно с отражением переданного актива или обязанностей, возникшего в результате передачи, приведет к повторному признанию тех же самых прав или обязанностей. Например, передача финансового актива может не отражаться в качестве реализации актива из-за опциона на покупку, оставшегося у передающей стороны. В данном случае опцион на покупку не признается отдельно в качестве актива, являющегося производным инструментом.

AG65. В тех случаях, когда передача финансового актива не удовлетворяет критериям для прекращения признания, принимающая сторона не признает переданный актив в составе своих активов. Принимающая сторона прекращает признание возмещения, выплаченного в денежной или иной форме, и признает дебиторскую задолженность от передающей стороны. Если передающая сторона не только вправе, но и обязана вернуть себе контроль над всем переданным активом за фиксированную сумму (например, в рамках сделки РЕПО), то принимающая сторона может учитывать дебиторскую задолженность в составе выданных займов или дебиторской задолженности.

Примеры

AG66. Рассмотрим применение принципов прекращения признания, приведенных в настоящем Стандарте, на следующих примерах.

(a) Сделки РЕПО и кредитование ценными бумагами. Организация не прекращает признавать финансовый актив, так как у передающей стороны сохраняются практически все риски и преимущества владения в случае, если финансовый актив продан на условиях обязательного выкупа по фиксированной цене или по цене реализации плюс доход кредитора, или если он передан взаймы на условиях обязательного возврата передающей стороне. Если принимающая сторона получает право продать или заложить актив, передающая сторона реклассифицирует данный актив в своем Отчете о финансовом положении, отражая его в составе активов, предоставленных взаймы, или дебиторской задолженности по выкупу.

(b) Сделки РЕПО и кредитование ценными бумагами – по своей сути одинаковые активы. Организация не прекращает признавать финансовый актив, так как у передающей стороны сохраняются практически все риски и преимущества владения в случае, если финансовый актив продан на условиях обязательного выкупа того же самого или по сути того же самого актива по фиксированной цене или по цене реализации плюс доход кредитора, или если он получен или передан взаймы на условиях обязательного возврата передающей стороне того же самого или по сути того же самого актива.

(c) Сделки РЕПО и кредитование ценными бумагами – право на замену. Организация не прекращает признавать актив, проданный в рамках сделки РЕПО или предоставленный взаймы, так как у передающей стороны сохраняются практически все риски и преимущества владения в случае, если либо в рамках сделки РЕПО по фиксированной цене или цене реализации плюс доход кредитора, либо в рамках аналогичной сделки по кредитованию ценными бумагами принимающая сторона получает право на замену переданного актива аналогичными имеющими такую же справедливую стоимость на дату выкупа активами.

(d) Преимущественное право выкупа по справедливой стоимости. Организация прекращает признавать финансовый актив, так как организация передает практически все риски и преимущества владения при его продаже и сохранении всего лишь преимущественного права выкупа переданного актива по справедливой стоимости в случае его последующей реализации принимающей стороной.

(e) Фиктивная продажа. Выкуп финансового актива вскоре после его продажи иногда называют фиктивной продажей. Подобный выкуп не мешает прекращению признания при условии, что первоначальная сделка удовлетворяла критериям прекращения признания актива. Однако, если договор продажи финансового актива заключается одновременно с договором выкупа того же самого актива по фиксированной цене или цене продажи плюс доход кредитора, то признание актива не прекращается.

(f) Опционы на продажу и опционы на покупку, имеющие очень выгодную цену исполнения. Если переданный финансовый актив может быть отозван передающей стороной и опцион на покупку имеет очень выгодную цену исполнения, то передача не удовлетворяет критериям для прекращения признания, поскольку передающая сторона сохраняет практически все риски и преимущества владения активом. Аналогично, если финансовый актив может быть возвращен принимающей стороной и опцион на продажу

имеет очень выгодную цену исполнения, то передача не удовлетворяет критериям для прекращения признания, так как передающая сторона сохраняет практически все риски и преимущества владения активом.

(g) Опционы на продажу и опционы на покупку, имеющие крайне невыгодную цену исполнения («вне денег»). Признание финансового актива, который передается только при условии заключения опциона на продажу, удерживаемого принимающей стороной, или опциона на покупку, удерживаемого передающей стороной, имеющего крайне невыгодную цену исполнения («вне денег») прекращается. Это связано с тем, что передающая сторона передает практически все риски и преимущества владения активом.

(h) Свободно обращающиеся активы, являющиеся предметом опциона на покупку, цена исполнения которого не является ни крайне выгодной, ни крайне невыгодной. Такой актив подлежит списанию в случае, если организация является держателем опциона на его покупку, и цена исполнения данного опциона не является ни крайне выгодной, ни крайне невыгодной. Это связано с тем, что организация (i) не сохраняет и не передает практически все риски и преимущества владения активом, и (ii) не сохраняет контроль. Однако если актив не является свободно обращающимся на рынке, то признание актива в части, являющейся предметом опциона на покупку, не прекращается, так как организация сохраняет контроль над активом.

(i) Свободно обращающийся актив, являющийся предметом выписанного опциона на продажу, цена исполнения которого не является ни крайне выгодной, ни крайне невыгодной. Если организация передает финансовый актив, не является свободно обращающимся, и при этом выписывает опцион на продажу, цена исполнения которого не является крайне невыгодной, то она не сохраняет и не передает практически все риски и преимущества владения активом в связи с наличием выписанного опциона на продажу. Организация сохраняет контроль над активом, если опцион на продажу является достаточно ценным, чтобы принимающей стороне было невыгодно продавать актив, и в этом случае актив по-прежнему признается в пределах дальнейшего участия передающей стороны (см. параграф AG64). Организация передает контроль над активом, когда опцион на продажу не является достаточно ценным, чтобы принимающей стороне было невыгодно продавать актив, и в этом случае признание актива прекращается.

(j) Активы, являющиеся предметом опциона на продажу, опциона на покупку или сделки РЕПО на основе справедливой стоимости. В связи с передачей практически всех рисков и преимуществ владения списанию подлежит финансовый актив, переуступаемый исключительно в рамках опциона на продажу или покупку, или сделки РЕПО с ценой исполнения или выкупа, равной справедливой стоимости финансового актива на момент выкупа.

(k) Опционы на покупку или продажу, расчеты по которым осуществляются в денежной форме. Анализируя переуступку финансового актива, являющегося предметом опциона на продажу или покупку или сделки РЕПО, нетто-расчет по которому будет осуществляться денежными средствами, организация оценивает, сохранены или переданы практически все риски и преимущества владения активом. Если у организации не сохранились практически все риски и преимущества владения переуступленным активом, следует определить, сохраняется ли контроль над переданным активом. Факт осуществления нетто-расчета денежными средствами по опциону на покупку или продажу или сделке РЕПО не означает автоматическую потерю контроля над активом (см. параграф AG49, а также пункты (g), (h) и (i) выше).

(l) Условие об исключении счетов. Условие об исключении счетов – это опцион на безусловный выкуп (опцион на продажу), предоставляющий организации право требования переданных активов при соблюдении некоторых ограничений. При условии, что в рамках такого опциона организация не сохраняет за собой и не передает практически все риски и преимущества владения активом, она прекращает признание только той части стоимости активов, которая подлежит выкупу (исходя из предположения, что принимающая сторона не может продать активы). Например, если балансовая стоимость и поступления от передачи займов, включенных в активы,

составляют 100.000 ДЕ и любой отдельно взятый заем наделен правом досрочного погашения, причем общая сумма займов, которые могут быть выкуплены, не должна превышать 10.000 ДЕ, прекращается признание только займов на сумму 90.000 ДЕ.

(m) Закрывающие опционы на покупку. Организация, обслуживающая переданные активы, возможно, в качестве передающей стороны, может быть держателем закрывающего опциона, согласно которому у нее есть право выкупа оставшихся переданных активов, если сумма активов в обращении падает до уровня, когда затраты на обслуживание данных активов становятся обременительными в сравнении с выгодами от обслуживания. Организация не прекращает признание только активов в части, являющейся предметом закрывающего опциона на покупку, при условии, что в результате осуществления данного опциона организация не сохраняет за собой и не передает практически все риски и преимущества владения, а принимающая сторона не имеет возможности продать данные активы.

(n) Субординирование оставшихся долей участия и гарантии по кредитам. Организация может повысить качество кредита для принимающей стороны, субординировав часть или всю свою долю участия, сохранившуюся в переданном активе. Еще один вариант повышения качества кредита - предоставление принимающей стороне гарантии по кредиту, которая может быть неограниченной или в рамках определенной суммы. Весь актив в целом по-прежнему признается в отчетности при сохранении у организации практически всех рисков и преимуществ владения переданным активом. Если у организации остаются не все риски и преимущества владения при одновременном сохранении контроля, она не прекращает признание части актива, в отношении которой организации, возможно, придется рассчитаться денежными средствами или иными активами.

(o) Свопы совокупного дохода. Организация может продать финансовый актив принимающей стороне и заключить с ней договор свопа совокупного дохода, согласно которому организация получает все проценты по базовому активу в обмен на фиксированную сумму или выплату по плавающей ставке, при этом организация принимает на себя риски, связанные с увеличением или снижением справедливой стоимости базового актива. В таком случае прекращение признания всего актива в целом запрещается.

(p) Процентные свопы. Организация может передать принимающей стороне финансовый актив с фиксированной ставкой и заключить с принимающей стороной договор процентного свопа, согласно которому организация получает проценты по фиксированной ставке, а платит по плавающей ставке исходя из номинала, равного основной сумме задолженности по переданному финансовому активу. Процентный своп не препятствует прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по свопу не зависят от выплат по переданному активу.

(q) Амортизируемые процентные свопы. Организация может передать финансовый актив с фиксированной ставкой, погашаемый с течением времени, и одновременно заключить с принимающей стороной договор амортизируемого процентного свопа, согласно которому она будет получать проценты по фиксированной ставке и платить по плавающей ставке исходя из номинала. Если номинал свопа амортизируется таким образом, что в любой момент времени он равен непогашенной основной сумме переданного финансового актива, у организации в связи с таким свопом, как правило, сохраняется значительный риск досрочного погашения: в этом случае она продолжает признавать либо весь переданный актив в целом, либо в пределах своего дальнейшего участия. И наоборот, если амортизация номинала свопа не привязана к непогашенной основной сумме задолженности по переданного активу, у организации не сохраняется риск досрочного погашения актива. Тем самым, своп не будет препятствовать прекращению признания переданного актива при условии, что выплаты по свопу не зависят от процентов по переданному активу, а сам своп не приводит к сохранению у организации иных значительных рисков и преимуществ владения переданным активом.

AG67. Данный параграф иллюстрирует применение метода дальнейшего участия, когда дальнейшее участие организации затрагивает только часть финансового актива.

Предположим, у организации имеется портфель займов с возможностью досрочного погашения, купонная и эффективная процентная ставка по которым составляет 10 процентов, а основная сумма и амортизируемая стоимость – 10.000 ДЕ. Организация заключает сделку, в рамках которой принимающая сторона за 9.115 ДЕ приобретает право на получение основной суммы в размере 9,000 ДЕ плюс проценты по этой сумме по ставке 9,5%. У организация сохраняются права на получение основной суммы в размере 1.000 ДЕ плюс проценты по этой сумме по ставке 10% плюс дополнительный спред в размере 0,5% по оставшейся основной сумме 9.000 ДЕ. Поступления от досрочного погашения распределяются пропорционально между организацией и принимающей стороной в соотношении 1:9, при этом любые суммы, связанные с невыполнением обязательств, покрываются за счет доли организации в размере 1.000 ДЕ до момента ее израсходования. Справедливая стоимость займов на дату сделки равна 10.100 единиц, а расчетная справедливая стоимость дополнительного спреда в размере 0,5% равна 40 ДЕ.

Организация приходит к выводу, что она не только передала часть значительных рисков и преимуществ владения активом (например, значительный риск досрочного погашения), но и сохранила некоторые из них (вследствие субординирования оставшейся доли участия), а также сохранила контроль. Поэтому она применяет в учете метод дальнейшего участия.

При применении настоящего Стандарта организация рассматривает сделку с точки зрения (a) сохранения пропорциональной доли участия в размере 1.000 ДЕ и (b) субординирования данной доли участия с целью повысить качество кредита для принимающей стороны путем возмещения потерь по кредитам.

По расчетам организации, 9.090 ДЕ (90 процентов x 10.100 ДЕ) из полученного возмещения в сумме 9.115 ДЕ представляют собой оплату за 90-процентную долю участия. Оставшаяся часть полученного возмещения (25 ДЕ) представляет собой возмещение за субординирование оставшейся доли участия в целях компенсации возможных потерь принимающей стороны по кредиту. Кроме того, дополнительный спред в размере 0,5% также является платой за повышение качества кредита. Таким образом, возмещение, полученное за повышение качества кредита, в итоге составило 65 ДЕ (25 ДЕ + 40 ДЕ).

Организация рассчитывает прибыль или убыток от продажи 90-процентной доли в денежных потоках. Исходя из предположения, что на дату сделки отсутствуют данные об отдельно взятой справедливой стоимости переданных 90 процентов и оставшихся 10 процентов, организация распределяет балансовую стоимость актива в соответствии с параграфом 30 следующим образом:

	Расчетная справедливая стоимость	*Процент*	*Распределение балансовой стоимости*
Переданная часть	9.090	90%	9.000
Сохраненная часть	1.010	10%	1.000
Всего	**10.100**		**10.000**

Для определения прибыли или убытка от продажи 90-процентной доли денежных потоков из суммы полученного возмещения организация вычетает распределенную балансовую стоимость переуступленной части, результат - 90 ДЕ (9.090 ДЕ – 9.000 ДЕ). Балансовая стоимость доли, оставшейся у организации, составляет 1.000 ДЕ.

Кроме того, организация признает дальнейшее участие в связи с субординированием оставшейся доли для покрытия возможных потерь по кредитам. Соответственно, она признает актив в размере 1.000 ДЕ (максимальная сумма денежных потоков, которая, возможно, не будет получена в рамках субординирования) и связанное с ним обязательство в размере 1.065 ДЕ (максимальная сумма денежных потоков, которая, возможно, не будет получена в рамках субординирования, т.е. 1.000 ДЕ, плюс справедливая стоимость субординирования в размере 65 ДЕ). Исходя из вышеуказанной информации, сделка отражается в учете следующим образом:

	Дебит	*Кредит*
Первоначальный актив	–	9.000
Актив в части субординирования или оставшаяся доля участия	1.000	–
Актив в части полученного дополнительного спреда	40	–
Профицит или дефицит (прибыль от передачи)	–	90
Обязательство	–	1.065
Полученные денежные средства	9.115	–
Всего	**10.155**	**10.155**

Сразу же после сделки балансовая стоимость актива в размере 2,040 ДЕ складывается из распределенной стоимости оставшейся части (1.000 ДЕ) и 1.040 ДЕ, отражающих дальнейшее участие организации в связи с субординированием оставшейся у нее доли для покрытия потерь по кредитам (включая дополнительный спред в размере 40 ДЕ).

В последующие периоды организация признает возмещение, получаемое за повышение качества кредита (65 ДЕ), пропорционально истекшему периоду начисления, начисляет проценты на признанный актив с использованием

метода эффективной процентной ставки и признает ухудшение качества кредита по признанным активам. В качестве примера последнего предположим, что на следующий год возникает убыток от ухудшения качества кредитного портфеля в размере 300 ДЕ. Организация уменьшает признанный актив на 600 ДЕ (300 ДЕ относится к оставшейся доле участия и 300 ДЕ к дальнейшему участию в результате субординирования оставшейся доли участия для компенсации потерь по кредитам) и уменьшает признанное обязательство на 300 ДЕ. В конечном итоге убыток от ухудшения качества кредитного портфеля в размере 300 ДЕ признается в составе профицита или дефицита.

Стандартные сделки купли-продажи финансового актива (параграф 40)

AG68. Стандартная сделка купли-продажи финансовых активов признается в учете на дату заключения сделки или на дату расчетов согласно параграфам AG70 и AG71. Используемый метод должен применяться последовательно при покупке и продаже всех финансовых активов, принадлежащих к одной и той же категории финансовых активов из числа описанных в параграфе 10. Для этих целей активы, предназначенные для продажи, образуют отдельную категорию от активов, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

AG69. Стандартным договором не является договор, согласно которому в обязательном или добровольном порядке осуществляется нетто-расчет по сумме изменения его стоимости. Подобный договор следует отражать как производный инструмент в период между датой заключения сделки и датой расчетов.

AG70. Дата заключения сделки – это дата, на которую организация принимает на себя обязательство по покупке или продаже актива. Учет по дате заключения сделки означает (a) признание актива, подлежащего получению, и обязательства по его оплате в день заключения сделки и (b) прекращение признания реализованного актива, признание прибыли или убытка от выбытия и признание дебиторской задолженности покупателя в день заключения сделки. Как правило, начисление процентов по активу и соответствующему обязательству начинается не ранее даты расчетов, когда переходит право собственности.

AG71. Дата расчетов – это дата осуществления поставки актива организации или организацией. Учет по дате расчетов означает (a) признание актива в день его получения организацией и (b) прекращение признания актива и признание прибыли или убытка от выбытия на дату его поставки организацией. При учете по дате расчетов организация отражает изменение справедливой стоимости подлежащего получению актива в период между датой заключения сделки и датой расчетов таким же образом, как и приобретенный актив. Иными словами, изменение стоимости не признается в отношении активов, отражаемых по себестоимости или по амортизируемой стоимости; оно признается в профиците или дефиците в отношении активов, классифицируемых как финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита; оно признается в чистых активах/ капитале в отношении активов, классифицируемых как имеющиеся в наличии для продажи.

Прекращение признания финансового обязательства (параграфы 41–44)

AG72. Финансовое обязательство (или его часть) погашается, когда заемщик:

(a) Исполняет обязательство (или его часть), расплачиваясь с кредитором, как правило, денежными средствами, иными финансовыми активами, товарами или услугами; или

(b) На законных основаниях освобождается от первичной ответственности по обязательству (или его части) либо в судебном порядке, либо кредитором. (Это условие может выполняться даже в том случае, если должник предоставил гарантию).

AG73. Если эмитент долгового инструмента выкупает его, долг считается погашенным даже в том случае, если эмитент является маркет-мейкером по данному инструменту или собирается перепродать его в ближайшем будущем.

AG74. Выплата третьей стороне, в том числе трастовой компании (иногда именуемая «аннулирование по сути»), сама по себе не освобождает заемщика от исполнения первичного обязательства перед кредитором, если такое освобождение не подкреплено правовыми основаниями.

AG75. Если заемщик осуществляет выплату третьей стороне, для того чтобы она приняла на себя обязательство, и уведомляет своего кредитора о том, что третья сторона приняла на себя его долговое обязательство, то он не прекращает признавать долговое обязательство, за исключением случаев, когда выполняется условие, содержащееся в параграфе AG72(b). Если должник осуществляет выплату третьей стороне, чтобы она приняла на себя обязательство, и получает освобождение от своего кредитора в предусмотренном законом порядке, то долг является погашенным. Однако если должник соглашается осуществлять выплаты по задолженности третьей стороне или направлять их первоначальному кредитору, он признает новое долговое обязательство перед третьей стороной.

AG76. Если третья сторона принимает на себя обязательство организации безвозмездно или за символическое вознаграждение, организация применяет критерии для прекращения признания, описанные в настоящем стандарте, а также в параграфах 84-87 МСФО ОС 23.

AG77. В ряде случаев кредиторы отказываются от своих прав на взыскание задолженности организации общественного сектора. Например, федеральное правительство может аннулировать заем органа местного самоуправления. Подобное аннулирование считается освобождением заемщика от задолженности перед кредитором в предусмотренном законом порядке. Если обязательства аннулируются в рамках необменной операции, то организация применяет критерии для прекращения признания, описанные в настоящем стандарте, а также в параграфах 84-87 МСФО ОС 23.

AG78. Хотя освобождение, полученное на законных основаниях в судебном порядке или от кредитора, приводит к прекращению признания обязательства, организация может признать новое обязательство при невыполнении установленных в параграфах 17-39 критериев для прекращения признания. При невыполнении данных критериев переданные активы не подлежат прекращению списания, и организация признает новое обязательство в связи с переданными активами.

AG79. Для целей параграфа 42 условия являются значительно различающимися, если дисконтированная приведенная стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями, включая все уплаченные комиссионные, за вычетом полученных комиссионных, и при дисконтировании по первоначальной эффективной процентной ставке, не менее чем на 10 процентов отличается от дисконтированной приведенной стоимости оставшихся денежных потоков по первоначальному финансовому обязательству. Если обмен долговыми инструментами или изменение условий отражаются как погашение долга, понесенные затраты или комиссионные признаются частью прибыли или убытка от погашения. В случае, если обмен финансовыми инструментами или изменение условий не учитываются как погашение долга, понесенные затраты или комиссионные относятся на балансовую стоимость обязательства и амортизируются в течение оставшегося срока обязательства с измененными условиями.

AG80. В ряде случаев кредитор освобождает должника от существующей обязанности по осуществлению выплат, но должник принимает на себя обязательство выступить в качестве гаранта и осуществить выплаты в случае дефолта стороны, взявшей на себя первичную ответственность. В этом случае должник:

(a) Признает новое финансовое обязательство на основе справедливой стоимости обязанности по гарантии; и

(b) Признает прибыль или убыток на основе разницы между (i) выплаченными суммами и (ii) балансовой стоимостью первоначального финансового обязательства за вычетом справедливой стоимости нового финансового обязательства.

Оценка (параграфы 45–86)

Необменные операции

AG81. Порядок первоначального признания и оценки активов и обязательств при необменных операциях рассматривается в МСФО ОС 23. При необменных операциях активы могут появляться в результате соглашений, оформляемых и не оформляемых договорами (см.

параграфы AG20 и AG21 МСФО ОС 28). Если такие активы появляются при заключении соглашений, оформляемых договорами, и в остальном удовлетворяют определению финансового инструмента, они

(a) первоначально признаются в соответствии с МСФО ОС 23;

(b) первоначально оцениваются:

(i) по справедливой стоимости с использованием правил МСФО ОС 23; и

(ii) с учетом транзакционных издержек, непосредственно связанных с приобретением финансового актива в соответствии с параграфом 45 настоящего Стандарта, если последующая оценка актива производится не по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

(См. параграфы IE46–IE50 в приложениях к настоящему Стандарту).

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств (параграф 45)

AG82. Справедливой стоимостью финансового инструмента при первоначальном признании обычно является цена сделки (т.е. справедливая стоимость переданного или полученного возмещения, см. также параграф AG108). Однако если часть переданного или полученного возмещения относится не к финансовому инструменту, справедливая стоимость финансового инструмента рассчитывается с применением метода оценки (см. параграфы AG106-AG112). Например, справедливая стоимость беспроцентного долгосрочного займа или дебиторской задолженности может рассчитываться как дисконтированная стоимость всех будущих денежных поступлений, дисконтированных с использованием действующей рыночной процентной ставки (ставок) для аналогичного инструмента (аналогичного по валюте, сроку, типу процентной ставке и другим факторам) с аналогичным кредитным рейтингом. Остальные суммы, выданные взаймы, считаются расходом или относятся на уменьшение выручки за исключением случаев, когда они подлежат признанию в составе иной группы активов.

AG83. Если организация выдает заем по ставке ниже рыночной (например, под 5 процентов, в то время как рыночная ставка по аналогичным займам составляет 8 процентов), и в качестве компенсации получает авансом комиссионное вознаграждение, заем признается по справедливой стоимости, т.е. за вычетом полученного вознаграждения. Организация относит дисконт на профицит или дефицит с использованием метода эффективной процентной ставки.

Льготные займы

AG84. Льготные займы выдают или получают на условиях ниже рыночных. Примерами льготных займов, предоставляемых организациям, являются займы развивающимся странам, мелким фермерским хозяйствам, кредиты на образование студентам, поступающим в университеты или колледжи, жилищные займы, предоставляемые семьям с низким доходом. Организации могут получать льготные займы, например, от агентств по развитию и других государственных организаций.

AG85. Предоставление или получение льготного займа отличается от аннулирования долга организации или перед организацией. Это отличие важно, потому что от него зависит, учитываются ли условия, которые ниже рыночных, при первоначальном признании или оценке займа или же при последующей оценке или прекращении признания.

AG86. Льготный заем изначально направлен на предоставление или получение ресурсов на условиях, которые ниже рыночных. Аннулирование долга происходит применительно к займам, которые первоначально были предоставлены или получены на рыночных условиях, но намерения одной из сторон по займу изменились после его предоставления или получения. Например, государство может одолжить средства некоммерческой организации с намерением получить их обратно в полном объеме на рыночных условиях. Впоследствии государство списывает часть займа. Это не льготный заем, поскольку изначально он был направлен на предоставление кредита организации по рыночным ставкам. Последующее списание займа организация рассматривает как аннулирование долга и применяет порядок списания, предусмотренный в МСФО ОС 29.

AG87. Поскольку предоставление или получение льготных займов происходит по ставкам ниже рыночных, цена сделки при первоначальном признании займа может быть не равна его справедливой стоимости. Поэтому при первоначальном признании организация анализирует содержание предоставленного или полученного займа в разрезе его составных частей и учитывает эти части в соответствии с принципами, изложенными в параграфах AG88 и AG89.

AG88. Сначала организация определяет, является ли льготный займ по своей сути займом, грантом, взносом собственника или их сочетанием на основе принципов МСФО ОС 28 и параграфов 42-58 МСФО ОС 23. Если организация классифицирует сделку или часть сделки в качестве займа, то она устанавливает, соответствует ли цена сделки справедливой стоимости займа при первоначальном признании. Организация определяет справедливую стоимость займа, используя принципы, изложенные в параграфах AG101-AG115. Если организация не может определить справедливую стоимость на основе информации активного рынка, применяется метод оценки. Справедливую стоимость по методу оценки можно определить путем дисконтирования всех будущих денежных поступлений по рыночной процентной ставке, применяемой по аналогичному займу (см. параграф AG82).

AG89. Разница между справедливой стоимостью займа и ценой сделки (поступлениями по займу) учитывается следующим образом:

(a) Если организация получает заем, разница учитывается в соответствии с МСФО ОС 23.

(b) Если организация выдает заем, разница относится на расходы в профиците или дефиците при первоначальном признании, за исключением займов, являющихся сделкой с собственниками, выступающими в качестве таковых. Если заем является сделкой с собственниками, выступающими в качестве таковых, например, если контролирующая организация предоставляет льготный заем контролируемой организации, разница может представлять собой взнос в капитал, т.е. не расход, а инвестицию в организацию.

Иллюстративные примеры приводятся в параграфе IG54 МСФО ОС 23, а также в параграфах IE40–IE41 в приложениях к настоящему Стандарту.

AG90. После первоначального признания организация производит последующую оценку льготных займов, используя категории финансовых инструментов, определенные в параграфе 10.

Необменные операции

AG91. Порядок первоначального признания и оценки активов и обязательств при необменных операциях рассматривается в МСФО ОС 23. При необменных операциях активы могут появляться в результате соглашений, оформляемых и не оформляемых договорами (см. параграфы AG20 и AG21 МСФО ОС 28). Если такие активы появляются при заключении соглашений, оформляемых договорами, и в остальном удовлетворяют определению финансового инструмента, они

(a) первоначально признаются в соответствии с МСФО ОС 23;

(b) первоначально оцениваются:

(i) по справедливой стоимости с использованием правил МСФО ОС 23; и

(ii) с учетом транзакционных издержек, непосредственно связанных с приобретением финансового актива в соответствии с параграфом 45 настоящего стандарта, если последующая оценка актива производится не по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.

(См. Иллюстративный пример 6).

Оценка финансовых гарантий, выданных в рамках необменной операции

AG92. К сфере применения настоящего Стандарта относятся только финансовые гарантии, оформленные договором (или гарантии, являющиеся договорными по существу) (см. параграфы AG3 и AG4 МСФО ОС 28). Гарантии, не оформленные договором, не относятся к сфере применения настоящего Стандарта, поскольку они не удовлетворяют определению

финансового инструмента. В настоящем Стандарте установлен порядок признания и оценки, который распространяется только на эмитентов договоров финансовой гарантии.

AG93. В параграфе 10 «договор финансовой гарантии» определяется как «договор, согласно которому эмитент обязан произвести выплаты в счет возмещения убытков, понесенных держателем гарантии из-за того, что указанный должник не производит своевременные платежи в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента». В соответствии с требованиями настоящего Стандарта договоры финансовой гарантии, аналогично прочим финансовым активам и финансовым обязательствам, первоначально признаются по справедливой стоимости. В параграфах 50-52 настоящего Стандарта содержатся комментарии и рекомендации по определению справедливой стоимости, которые более подробно рассматриваются в параграфах AG101-AG115 Руководства по применению. Впоследствии договоры финансовой гарантии оцениваются по наибольшей из следующих величин: суммы, определенной в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», и первоначально признанной суммы за вычетом, если это необходимо, накопленной амортизации в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

AG94. В общественном секторе гарантии часто предоставляются в рамках необменных операций, т.е. безвозмездно основе или за символическое вознаграждение. Данный вид гарантий обычно предоставляется ради достижения экономических и социальных целей организации. К таким целям относятся поддержка инфраструктурных проектов, поддержка акционерных обществ в периоды экономического спада, выдача гарантий по облигациям, выпускаемым субъектами других уровней государственной власти, а также гарантий по займам работникам для приобретения автомобилей, необходимых для выполнения работниками своих служебных обязанностей. При наличии возмещения за финансовую гарантию необходимо определить, возникает ли возмещение в результате обменной операции отражает ли оно справедливую стоимость. Если возмещение отражает справедливую стоимость, организация должна признавать финансовую гарантию в сумме возмещения. Последующая оценка должна производиться по наибольшей из следующих величин: суммы, определенной в соответствии с МСФО ОС 19, и первоначально признанной суммы за вычетом, если это необходимо, накопленной амортизации в соответствии с МСФО ОС 9. Если организация приходит к заключению, что возмещение не равно справедливой стоимости, она определяет балансовую стоимость при первоначальном признании так, как если бы вознаграждение не выплачивалось.

AG95. При первоначальном признании, если комиссионный сбор не взимается или вознаграждение не соответствует справедливой стоимости, организация сначала устанавливает наличие котируемых цен на открытом рынке договоров финансовой гарантии, эквивалентных заключенному договору. К данным открытого рынка относят информацию о последних рыночных сделках между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие сделки сторонами, а также сведения о текущей справедливой стоимости другого договора финансовой гарантии, по сути идентичного договору, заключенного безвозмездно или за символическое вознаграждение эмитенту гарантии. Факт заключения договора финансовой гарантии при отсутствии возмещения, выплачиваемого заемщиком эмитенту, сам по себе не является окончательным подтверждением отсутствия активного рынка. Гарантии могут выдавать коммерческие юридические лица, но организация общественного сектора может согласиться заключить договор финансовой гарантии по ряду причин некоммерческого характера. Например, если заемщик не может позволить себе выплату комиссии по коммерческой ставке, а запуск проекта, направленного на достижение одной или нескольких социальных или программных целей организации, окажется под угрозой при отсутствии договора финансовой гарантии, заемщик может обратиться к организации общественного сектора или правительству за подобной гарантией.

AG96. При отсутствии активного рынка аналогичных договоров финансовой гарантии организация использует иной метод оценки, помимо наблюдения за активным рынком, обеспечивающий надежную оценку справедливой стоимости. Подобный метод оценки может опираться на математические модели, учитывающие финансовый риск. Например, федеральное правительство W выступает гарантом по выпуску облигаций муниципалитета X. Поскольку муниципалитет X получил государственную гарантию, облигации выпускаются с более

низкой купонной ставкой, чем при отсутствии государственной гарантии. Это связано с тем, что гарантия понижает рискованность облигаций для инвесторов. Вознаграждение за гарантию может определяться на основе кредитного спреда между купонной ставкой, которая имела бы место при отсутствии государственной гарантии, и купонной ставкой при наличии государственной гарантии. Если справедливую стоимость можно определить на основе наблюдения за активным рынком или с помощью иного метода оценки, организация признает финансовую гарантию по справедливой стоимости в Отчете о финансовом положении и признает расход в соответствующей сумме в Отчете о результатах финансовой деятельности. Если в основе метода оценки не используется наблюдение за активным рынком, организации необходимо обеспечить надежность и понятность итоговых показателей модели.

AG97. Если невозможно определить надежную оценку справедливой стоимости, будь то путем непосредственного наблюдения за активным рынком или с помощью другой техники оценки, при первоначальном признании организации следует применять к договору финансовой гарантии правила, изложенные в МСФО ОС 19. Организация оценивает, возникло ли текущее обязательство в результате прошлого события, связанного с договором финансовой гарантии, вероятно ли возникновение оттока денежных средств по текущему обязательству в соответствии с условиями договора и можно ли надежно рассчитать величину оттока денежных средств. Текущее обязательство, связанное с договором финансовой гарантии, может возникнуть при первоначальном признании, если, например, организация заключает договор предоставления финансовых гарантий по займам большому количеству мелких предприятий, и знает, исходя из прошлого опыта, что часть этих предприятий не выполнит своих обязательств.

Последующая оценка финансовых активов (параграфы 47 и 48)

AG98. В случае, если финансовый инструмент, ранее признанный как финансовый актив, оценивается по справедливой стоимости и его справедливая стоимость становится отрицательной, он подлежит оценке в качестве финансового обязательства в соответствии с параграфом 49.

AG99. Следующий пример иллюстрирует порядок учета транзакционных издержек при первоначальной и последующей оценке финансового актива, имеющегося в наличии для продажи. Актив приобретается за 100 ДЕ плюс комиссия за покупку в размере 2 ДЕ. Первоначально актив признается по стоимости 102 ДЕ. Конец отчетного периода наступает днем позже, когда рыночная котировка актива равна 100 ДЕ. Если бы актив был продан, была бы уплачена комиссия в размере 3 ДЕ. На эту дату актив оценивается по стоимости 100 ДЕ (без учета возможной комиссии при продаже), а убыток в размере 2 ДЕ признается в чистых активах/ капитале. Если финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, предусматривает фиксированные или определяемые платежи, транзакционные издержки амортизируются с включением в состав профицита или дефицита с использованием метода эффективной процентной ставки. Если финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, не предусматривает фиксированные или определяемые платежи, транзакционные издержки признаются в составе профицита или дефицита при прекращении признания актива или при его обесценении.

AG100. Инструменты, классифицируемые как займы и дебиторская задолженность, оцениваются по амортизированной стоимости независимо от наличия у организации намерения удерживать их до погашения.

Вопросы оценки справедливой стоимости (параграфы 50–52)

AG101. В основе определения справедливой стоимости лежит допущение о непрерывности деятельности, предполагающее отсутствие у организации намерения или необходимости ликвидации, значительного сокращения масштабов деятельности или осуществления сделки на невыгодных условиях. Таким образом, справедливая стоимость не является той суммой, которую организация получила бы или заплатила бы при вынужденной сделке, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам. Тем не менее, справедливая стоимость отражает кредитное качество инструмента.

AG102. В настоящем Стандарте термины «цена спроса» и «запрашиваемая цена» (иногда называемая «текущей ценой предложения») используются в контексте рыночных котировок, при этом определение «спред между ценами продавца и покупателя» включает только транзакционные издержки. Другие корректировки для расчета справедливой стоимости (например, корректировка с учетом кредитного риска контрагента), не включаются в определение «спред между ценами продавца и покупателя».

Активный рынок: котируемая цена

AG103. Финансовый инструмент считается котирующимся на активном рынке, если информацию о котируемых ценах можно свободно и регулярно получать от фондовой биржи, дилера, брокера, отраслевой группы, службы ценообразования или регулирующего органа, и эти цены отражают реальные заключаемые с определенной периодичностью рыночные операции между независимыми друг от друга сторонами. Справедливая стоимость определяется с точки зрения цены, согласованной между независимыми покупателем и продавцом, желающими совершить такую сделку. Цель определения справедливой стоимости финансового инструмента, продающегося на активном рынке, состоит в расчете цены, по которой операция с этим инструментом (т.е. без модификации или реорганизации инструмента) была бы осуществлена в конце отчетного периода на наиболее выгодном активном рынке, к которому организация имеет непосредственный доступ. В то же время организация корректирует цену, формируемую на более выгодном рынке, с учетом разницы между кредитным риском инструментов, продающихся на данном рынке, и кредитным риском оцениваемого инструмента. Наличие опубликованных котировок на активном рынке служит наилучшим подтверждением справедливой стоимости, и в случае наличия таких цен, именно они используются для оценки финансового актива или финансового обязательства.

AG104. Рыночной котировкой, используемой при оценке удерживаемого актива или выпускаемого обязательства, обычно считается текущая цена спроса, а при оценке приобретаемого актива или удерживаемого обязательства – цена предложения. При наличии активов и обязательств, рыночные риски которых компенсируют друг друга, организация может использовать среднерыночные цены в качестве основы для определения справедливой стоимости компенсирующих друг друга позиций по риску и при необходимости применять цену спроса или, соответственно, цену предложения к чистой позиции. При отсутствии информации о цене спроса и предложения основой для определения текущей справедливой стоимости служит цена самой последней сделки при условии, что с момента ее проведения экономические условия значительно не менялись. Если с момента заключения последней сделки условия изменились (например, по результатам последней котировки государственных облигаций изменилась безрисковая процентная ставка), то справедливая стоимость отражает данное изменение исходя из текущих цен или ставок по аналогичным финансовым инструментам. Подобным образом, если организация может продемонстрировать, что цена последней сделки не равна справедливой стоимости (например, ввиду того, что она отражает сумму, которую организация получила или заплатила бы при вынужденной сделке, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам), данная цена подлежит корректировке. Справедливая стоимость портфеля финансовых инструментов является произведением количества единиц инструмента и его котируемой рыночной цены. Если в отношении всего финансового инструмента в целом не публикуются котировки на активном рынке, но при этом действуют активные рынки его составных элементов, справедливая стоимость определяется на основе соответствующих рыночных цен составных элементов.

AG105. Если на активном рынке котируется ставка (а не цена), для определения справедливой стоимости организация использует котируемую рыночную ставку в качестве вводного параметра в методе оценки. Если в котируемой рыночной ставке не сделана поправка на кредитный риск или иные факторы, которые участники рынка учитывали бы при оценке инструмента, организация проводит корректировку с учетом данных факторов.

Отсутствие активного рынка: метод оценки

AG106. Если рынок финансового инструмента не является активным, организация устанавливает справедливую стоимость, используя метод оценки. Методы оценки предусматривают

использование информации о последних рыночных сделках между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие сделки сторонами, сопоставление, при ее наличии, с текущей справедливой стоимостью другого, по сути аналогичного инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и модели ценообразования опционов. Если удалось наглядно продемонстрировать, что метод оценки, активно используемый участниками рынка для определения цены инструмента, обеспечивает надежность оценки цен, полученных в реальных рыночных сделках, организации следует применять данный метод.

AG107. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена сделки на дату оценки при совершении обмена между независимыми сторонами, мотивированными нормальными деловыми интересами. Справедливая стоимость рассчитывается на основе результатов применения метода оценки, в котором максимально используются рыночные вводные параметры и в минимально возможной степени – вводные данные, специфические для конкретной организации. Предполагается, что метод оценки обеспечивает реалистичную оценку справедливой стоимости, если (a) он в достаточной степени отражает оценку инструмента рынком и (b) вводные параметры для метода оценки в достаточной степени отражают рыночные ожидания и оценки показателей риск/доходность, присущих финансовому инструменту.

AG108. Таким образом, метод оценки (a) включает все факторы, которые учитывались бы участниками рынка при установлении цены, и (b) соответствует общепринятым экономическим методикам ценообразования финансовых инструментов. Организация периодически следует проверять точность выбранного метода оценки и тестировать его на адекватность исходя из цен текущих рыночных сделок с таким же инструментом (т.е. без модификации и внесения изменений), или исходя из иной имеющейся на рынке информации. Организация планомерно получает рыночные данные на том же самом рынке, где инструмент был выпущен или приобретен. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании в рамках обменной операции является цена сделки (т.е. справедливая стоимость переданного или полученного возмещения), за исключением тех случаев, когда справедливая стоимость этого инструмента подтверждается путем сравнения с другими наблюдаемыми текущими сделками с таким же инструментом (т.е. без модификации и внесения изменений) или на основе метода оценки, переменные в котором включают только данные с наблюдаемых рынков.

AG109. Последующая оценка финансового актива или финансового обязательства и последующее признание прибылей и убытков должны соответствовать требованиям настоящего Стандарта. Применение параграфа AG108 может привести к тому, что при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства не будут признаны прибыли или убытки. В этом случае в соответствии с требованиям МСФО ОС 29 прибыль или убыток должны признаваться после первоначального признания только в той степени, в которой их возникновение связано с изменением фактора (включая временной), который учитывался бы участниками рынка при установлении цены.

AG110. Первоначальное приобретение или выпуск финансового актива, или возникновение финансового обязательства является рыночной сделкой, которая является основой для расчета справедливой стоимости финансового инструмента. В частности, если финансовый инструмент является долговым инструментом (например, займом), его справедливую стоимость можно определить исходя из рыночных условий, существовавших на дату его приобретения или выпуска, и текущих рыночных условий или процентных ставок, начисляемых организацией или другими сторонами по аналогичным долговым инструментам (т.е. имеющих тот же период до даты погашения, график движения денежных средств, валюту, кредитный риск, залог и базу начисления процентов). Кроме того, при условии, что после выпуска долгового инструмента не произошло изменений в кредитном риске заемщика и применяемых кредитных спредах, рассчитать текущую рыночную процентную ставку можно исходя из базовой процентной ставки, отражающей более высокую кредитоспособность, чем у рассматриваемого долгового инструмента, при сохранении кредитного спреда на постоянном уровне, и, сделав поправку на изменения базовой процентной ставки, с даты возникновения долгового инструмента. Если с момента заключения последней по времени рыночной сделки условия изменились, то соответствующее изменение справедливой стоимости оцениваемого финансового инструмента определяется исходя из текущих цен или ставок по аналогичным финансовым инструментам, скорректированных при необходимости с учетом отличий от оцениваемого инструмента.

AG111. Одна и та же информация может быть доступной не на каждую дату оценки. Например, в день выдачи займа или приобретения долгового инструмента, не являющегося предметом активной торговли на рынке, организации известна цена сделки, совпадающая с рыночной. Однако по состоянию на очередную дату оценки может отсутствовать информация о новых сделках, и несмотря на то, что общий уровень рыночных процентных ставок установить возможно, ей может быть не известна степень кредитного или иного риска, принимаемая участниками рынка в расчет при формировании цены инструмента по состоянию на рассматриваемую дату оценки. Организация может не иметь информацию о последних по времени сделках для определения соответствующего кредитного спреда над базовой процентной ставкой, чтобы использовать его при определении ставки дисконтирования для расчета дисконтированной стоимости. При отсутствии свидетельства об обратном будет разумным предположить, что в спреде, действовавшем на дату получения займа, не произошло никаких изменений. Однако предполагается, что организация предпримет надлежащие меры, чтобы определить, есть ли данные об изменениях подобных факторов. Если такие данные имеются, организация должна учитывать влияние этих изменений при определении справедливой стоимости финансового инструмента.

AG112. В процессе анализа дисконтированных денежных потоков организация в качестве одной или нескольких ставок дисконтирования, применяет действующие нормы рентабельности финансовых инструментов с практически аналогичными условиями и характеристиками, включая кредитное качество инструмента, оставшийся период действия предусмотренной договором процентной ставки, оставшийся срок до погашения основной суммы и валюту, в которой производятся выплаты. Краткосрочную дебиторскую и кредиторскую задолженность при отсутствии установленной процентной ставки можно оценивать по первоначальной стоимости, указанной в счете-фактуре, если влияние дисконтирования не значительно.

Отсутствие активного рынка: долевые инструменты

AG113. Справедливую стоимость инвестиций в долевые инструменты без котировок на активном рынке, а также производных инструментов, привязанных к некотируемым долевым инструментом, расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента (см. параграфы 48(c) и 49), можно оценить с достаточной степенью достоверности, если (a) колебания в диапазоне обоснованных расчетных оценок справедливой стоимости для данного инструмента не являются значительными или (b) можно обоснованно оценить вероятности различных расчетных оценок в рамках диапазона и использовать их при расчете справедливой стоимости.

AG114. Возможны многочисленные ситуации, в которых колебания в диапазоне обоснованных расчетных оценок справедливой стоимости инвестиций в долевые инструменты без рыночных котировок, а также производных инструментов, привязанных к некотируемым долевым инструментом, расчеты по которым должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента (см. пункты 48(c) и 49), не являются значительными. Как правило, возможно рассчитать справедливую стоимость финансового актива, приобретенного организацией у внешней стороны. Однако организации не разрешается оценивать инструмент по справедливой стоимости в случае, если диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, является значительным, при этом обоснованно оценить вероятности различных расчетных оценок не представляется возможным.

Вводные параметры для методов оценки

AG115. В основе надлежащего метода оценки справедливой стоимости финансового инструмента лежит поступающая с рынка информация о конъюнктуре и иных факторах, способных повлиять на справедливую стоимость инструмента. Справедливая стоимость финансового инструмента зависит от одного или нескольких из нижеперечисленных факторов (а также, возможно, и от иных факторов).

(a) Стоимость денег во времени (т.е. проценты по базовой или безрисковой ставке). Базовые процентные ставки обычно могут быть рассчитаны из курса государственных облигаций, и, кроме того, они часто приводятся в финансовых изданиях. Эти ставки, как правило, варьируются в зависимости от ожидаемых дат прогнозируемых денежных потоков в соответствии с кривой доходности, отражающей процентные ставки для различных временных горизонтов. На практике в качестве базовой ставки организация

может использовать общепринятую и легко отслеживаемую рыночную ставку, например, своп-ставку. (Если используемая процентная ставка не является безрисковой, то на основе кредитного рейтинга по такой базовой ставке определяется соответствующая корректировка значения кредитного риска по конкретному финансовому инструменту). В некоторых странах облигации федерального правительства могут нести значительные кредитные риски, и не могут служить источником стабильной базовой процентной ставки для инструментов, деноминированных в валюте таких стран. У некоторых организаций в этих странах может быть более высокий уровень кредитоспособности и более низкая ставка заимствования, чем у федерального правительства. В таком случае базовые процентные ставки целесообразно определять исходя из процентных ставок для корпоративных облигаций с самым высоким рейтингом, выпущенных в валюте соответствующей страны.

(b) Кредитный риск. Влияние кредитного риска на справедливую стоимость (т.е. премию за кредитный риск сверх базовой процентной ставки) можно определить исходя из наблюдаемых рыночных цен торгуемых инструментов, имеющих разную кредитоспособность, или на основе наблюдаемых процентных ставок, взимаемых кредиторами с заемщиков с различным кредитным рейтингом.

(c) Валютные курсы. Активные рынки обмена валют существуют в отношении большинства основных валют, и валютные курсы ежедневно публикуются в финансовой прессе.

(d) Цены на товары. Для многих товаров существуют наблюдаемые рыночные цены.

(e) Цены на долевые инструменты. На некоторых рынках в свободном доступе находятся цены (и индексы цен) на торгуемые долевые инструменты. Для расчета текущего курса долевых инструментов, цены на которые отсутствуют в свободном доступе, можно использовать методы на основе дисконтированной стоимости.

(f) Волатильность (т.е. амплитуда будущих колебаний курса финансового инструмента или иного объекта учета). Показатели волатильности активно торгуемых объектов учета, как правило, можно обоснованно рассчитать исходя из исторических рыночных данных или исходя из волатильности, заложенной в текущих рыночных ценах.

(g) Риск досрочного погашения и риск отказа от обязательств. График ожидаемых досрочных погашений по финансовым активам и график ожидаемых отказов по финансовым обязательствам можно рассчитать на основе исторических данных. (Справедливая стоимость финансового обязательства, от которого контрагент может отказаться, не может быть меньше дисконтированной стоимости суммы отказа – см. параграф 52.)

(h) Затраты на обслуживание финансового актива или финансового обязательства. Затраты на обслуживание можно рассчитать, сопоставив с текущим уровнем комиссий, взимаемых другими участниками рынка. Если затраты на обслуживание финансового актива или финансового обязательства значительны, и у других участников рынка возникнут сопоставимые затраты, эмитент учитывает их при определении справедливой стоимости данного финансового актива или финансового обязательства. Вероятно, что на момент возникновения предусмотренного договором права на получение комиссий в будущем его справедливая стоимость равна затратам на организацию финансирования, за исключением случаев, когда будущие комиссии и связанные с ними затраты не соответствуют сравнительным данным по рынку.

Прибыли и убытки (параграфы 64–66)

AG116. Организация применяет МСФО ОС 4 к финансовым активам и финансовым обязательствам, являющимся денежными статьями в соответствии с МСФО ОС 4 и выраженными в иностранной валюте. Согласно МСФО ОС 4, положительные и отрицательные курсовые разницы по денежным активам и денежным обязательствам признаются в профиците или дефиците. Исключение составляет денежная статья, определенная в качестве инструмента хеджирования при хеджировании денежных потоков (см. параграфы 106-112) или хеджировании чистых инвестиций (см. параграф 113). Для целей признания положительных и отрицательных курсовых разниц в соответствии с МСФО ОС 4 денежный финансовый актив,

имеющийся в наличии для продажи, учитывается так, как если бы он отражался по амортизированной стоимости в иностранной валюте. Соответственно, в отношении данного финансового инструмента курсовые разницы, возникающие в результате изменений его амортизированной стоимости, признаются в профиците или дефиците, а прочие изменения балансовой стоимости признаются в соответствии с параграфом 64(b). В отношении финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи и не являющихся денежными статьями согласно МСФО ОС 4 (например, долевых инструментов), прибыль или убыток, признаваемые непосредственно в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 64(b), включает компонент, связанный с изменением валютного курса. Если между денежным активом, не являющимся производным инструментом, и денежным обязательством, не являющимся производным инструментом, существует отношение хеджирования, изменения валютного компонента данных финансовых инструментов признаются в профиците или дефиците.

Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам (параграфы 67–79)

Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости (параграфы 72–74)

AG117. Обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, оценивается на основе первоначальной эффективной процентной ставки по финансовому инструменту, потому что дисконтирование по текущей рыночной процентной ставке, по сути, означало бы применение оценки по справедливой стоимости к финансовым активам, которые в противном случае оценивались бы по амортизированной стоимости. При пересмотре или изменении условий займа, дебиторской задолженности или удерживаемой до погашения инвестиции в связи с финансовыми трудностями заемщика или эмитента, обесценение оценивается с использованием первоначальной эффективной процентной ставки до изменения условий. Денежные потоки, относящиеся к краткосрочной дебиторской задолженности, не дисконтируются, если эффект от дисконтирования не значителен. Если условиями займа, дебиторской задолженности или удерживаемых до погашения инвестиций, предусматривается плавающая процентная ставка, то в качестве ставки дисконтирования, используемой для оценки убытка от обесценения в соответствии с параграфом 72 применяется текущая эффективная процентная ставка (ставки), определяемая в соответствии с договором. На практике кредитор может оценить обесценение финансового актива, учитываемого по амортизированной стоимости, исходя из справедливой стоимости инструмента на основе имеющейся рыночной цены. В расчете дисконтированной стоимости ожидаемых будущих денежных потоков по финансовому активу, обеспеченному залогом, отражаются денежные потоки от возможного обращения взыскания на залог за вычетом затрат на получение и продажу залога, независимо от вероятности обращения взыскания на залог.

AG118. В процессе расчета обесценения учитываются все кредитные риски, а не только риск низкого кредитного качества. Например, если в организации используется внутренняя система градации кредитных рисков, во внимание принимаются все группы кредитного риска, а не только те, которые отражают серьезное ухудшение кредитоспособности.

AG119. Результатом расчета убытка от обесценения может быть либо одна сумма, либо диапазон возможных значений. В последнем случае организация признает убыток от обесценения, равный наиболее вероятной расчетной оценке в пределах диапазона исходя из всей уместной информации, поступившей до выпуска финансовой отчетности и касающейся условий по состоянию на конец отчетного периода (в параграфе 47 МСФО ОС 19 содержатся рекомендации по определению наиболее вероятной расчетной оценки из диапазона возможных результатов).

AG120. Для целей совокупной оценки обесценения финансовые активы объединяются в группы на основе сходства характеристик кредитного риска, отражающих способность должника выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с договорными условиями (например, на основе процесса оценки или градации кредитного риска, учитывающего вид актива, отрасль, географическое положение, тип залога, статус просроченной задолженности и другие уместные факторы). Выбранные характеристики уместны для расчета будущих денежных потоков для групп таких активов, поскольку они отражают способность должника выплачивать все причитающиеся суммы в соответствии с договорными условиями по оцениваемым активам. Однако вероятность убытков и прочая статистика по убыткам различается на уровне группы между (a) активами, оценивавшимися на предмет обесценения на индивидуальной

основе, по которым было выявлено отсутствие обесценения, и (b) активами, не оценивавшимися на предмет обесценения на индивидуальной основе, что может привести к необходимости отражения другой суммы обесценения. Если у организации нет группы активов с аналогичными характеристиками риска, дополнительная оценка на предмет обесценения не проводится.

AG121. Убытки от обесценения, признанные на уровне группы, представляют собой промежуточный шаг к определению убытков от обесценения по отдельно взятым активам в группе финансовых активов, подлежащих совокупной оценке на предмет обесценения. Активы исключаются из группы, как только появляется информация, позволяющая идентифицировать убытки с активами группы, обесценившимися по отдельности.

AG122. Будущие денежные потоки в группе финансовых активов, подлежащих совокупной оценке на предмет обесценения, рассчитываются исходя из истории возникновения убытков по активам с характеристиками кредитного риска, аналогичными имеющимся в группе. Организации, не имеющие собственной истории возникновения убытков или история которых не достаточна, используют опыт аналогичных организаций в части сопоставимых групп финансовых активов. История возникновения убытков корректируется на основе наблюдаемых текущих данных, для того чтобы отразить воздействие текущих условий, не влиявших на период, к которому относится история возникновения убытков, и исключить влияние условий прошлого периода, отсутствующих в настоящее время. Расчетные оценки изменений будущих денежных потоков отражают и полностью коррелируют с динамикой изменений соответствующих наблюдаемых данных (например, изменения уровня безработицы, цен на недвижимость, цен на товары, платежеспособности или других факторов, указывающих на возникновение убытков в группе и их величину). Методика и допущения, используемые для оценки будущих денежных потоков, регулярно пересматриваются, чтобы сократить расхождения между расчетными и фактическими убытками.

AG123. В качестве примера применения параграфа AG122 можно привести ситуацию, когда организация на основе прошлого опыта определяет, что одной из основных причин невыполнения обязательств по займам является смерть заемщика. Организация может установить, что уровень смертности не меняется из года в год. Тем не менее, некоторые заемщики в группе займов, имеющейся у организации, могли умереть в этом году, что указывает на возникновение убытка от обесценения по этим займам, даже если по состоянию на конец года организации еще не известно, кто именно из заемщиков умер. Будет корректным признать убыток от обесценения по таким «возникшим, но не отраженным в отчетах» убыткам. В то же время некорректно признавать убыток от обесценения по смертельным случаям, ожидающимся в будущем периоде, поскольку необходимое событие, приводящее к убытку (смерть заемщика), еще не произошло.

AG124. При использовании информации об убыточности за истекшие периоды для оценки будущих денежных потоков важно, чтобы данная информация применялась к группам, сформированным по той же методике, что и группы, по которым собиралась информация об убыточности за истекшие периоды. Таким образом, используемый метод должен обеспечивать связь между каждой группой и информацией об истории возникновения убытков в группах активов с аналогичными характеристиками кредитного риска, а также уместной имеющейся информацией, отражающей текущие условия.

AG125. Для определения убытков от обесценения в группе финансовых активов (например, по займам с небольшим остатком) могут применяться подходы с использованием формул или статистические методы при условии, что они соответствуют требованиям параграфов 72–74 и AG120-AG124. В применяемой модели следует учитывать влияние стоимости денег во времени, денежные потоки в течение всего оставшегося срока использования актива (а не только следующего года) и срок займов в портфеле, при этом модель не должна приводить к возникновению убытка от обесценения при первоначальном признании финансового актива.

Процентные доходы после признания обесценения

AG126. С момента частичного списания финансового актива или группы аналогичных финансовых активов в результате убытка от обесценения процентный доход признается на основе

процентной ставки, используемой для дисконтирования будущих денежных потоков в целях отражения убытка от обесценения.

Хеджирование (параграфы 80–113)

Инструменты хеджирования (параграфы 81–86)

Квалифицируемые инструменты (параграфы 81 и 82)

AG127. Потенциальный убыток от опциона, выписанного организацией, может значительно превышать потенциальный прирост стоимости соответствующего объекта хеджирования. Иными словами, выписанный опцион неэффективен для снижения риска изменения профицита или дефицита по объекту хеджирования. Поэтому выписанный опцион не квалифицируется в качестве инструмента хеджирования, за исключением тех случаев, когда он предназначен для компенсации изменений приобретенного опциона, в том числе встроенного в другой финансовый инструмент (например, выписанный опцион на покупку, используемый для хеджирования отзывного обязательства). И наоборот, потенциальная прибыль по приобретенному опциону не меньше убытков, поэтому данный опцион позволяет снизить риски возникновения профицита или дефицита от неблагоприятных изменений справедливой стоимости или денежных потоков. Следовательно, он может квалифицироваться в качестве инструмента хеджирования.

AG128. Удерживаемая до погашения инвестиция, учитываемая по амортизированной стоимости, может быть определена в качестве инструмента хеджирования валютного риска.

AG129. В качестве инструмента хеджирования нельзя определять инвестицию в некотируемый долевой инструмент, не отражаемый по справедливой стоимости из-за невозможности оценить справедливую стоимость с достаточной степенью достоверности, или производный инструмент, привязанный к такому некотируемому долевому инструменту, расчеты по которому должны осуществляться путем поставки данного некотируемого долевого инструмента (см. параграфы 48(с) и 49).

AG130. Собственные долевые инструменты организации не являются ее финансовыми активами или финансовыми обязательствами и, следовательно, не могут быть определены в качестве инструментов хеджирования.

Объекты хеджирования (параграфы 87–94)

Квалифицируемые объекты (параграфы 87–89)

AG131. В качестве объекта хеджирования не может выступать твердое соглашение на покупку организации или интегрированного комплекса видов хозяйственной деятельности при объединении организаций, поскольку идентифицировать и оценить все хеджируемые риски, за исключением валютного риска, не представляется возможным. Данные риски присущи всей операционной деятельности организации.

AG132. Инвестиция, отражаемая по методу долевого участия, не может являться объектом хеджирования при хеджировании справедливой стоимости, так как при использовании метода долевого участия в профиците или дефиците признается доля участия инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации, а не изменения справедливой стоимости инвестиции. По той же причине инвестиция в консолидированную контролирующую организацию не может являться объектом хеджирования при хеджировании справедливой стоимости, так как при консолидации в профиците или дефиците признается профицит или дефицит контролируемой организации, а не изменения справедливой стоимости инвестиции. По-иному обстоит ситуация с хеджированием чистой инвестиции в зарубежную деятельность, так как в данном случае речь идет о хеджировании валютного риска, а не изменения справедливой стоимости инвестиции.

AG133. Согласно параграфу 89, в консолидированной финансовой отчетности валютный риск по прогнозируемой с высокой вероятностью сделке внутри группы организаций может квалифицироваться в качестве объекта хеджирования при хеджировании денежных потоков, при условии что такая сделка выражена в валюте, отличной от функциональной валюты

организации, заключающей сделку, и валютный риск повлияет на консолидированный профицит или дефицит. Для этих целей организация может являться контролирующей организацией, контролируемой организацией, ассоциированной организацией, совместно контролируемой организацией или филиалом. Если валютный риск по прогнозируемой сделке внутри группы организаций не влияет на консолидированный профицит или дефицит, данная сделка не квалифицируется в качестве объекта хеджирования. Обычно это относится к выплатам роялти, процентным выплатам и уплате комиссий за управление в отношениях между членами одной и той же группы организаций при отсутствии связанной сделки с внешней стороной. Однако если валютный риск по прогнозируемой сделке внутри группы организаций влияет на консолидированный профицит или дефицит, данная сделка может квалифицироваться в качестве объекта хеджирования. Примером являются прогнозируемые продажи или покупки запасов между членами одной и той же группы организаций с последующей продажей запасов стороне, являющейся внешней по отношению к группе организаций. Аналогичным образом, на консолидированный профицит или дефицит может повлиять прогнозируемая продажа основных средств внутри группы организаций, где продавцом является организация, производящая основные средства, а покупателем – организация группы, которая будет использовать основные средства в своей деятельности. Например, это может произойти в случае, когда амортизацию на основные средства начисляет организация-покупатель, а первоначальная стоимость основных средств меняется, если прогнозируемая сделка внутри группы организаций выражена в валюте, отличной от функциональной валюты организации-покупателя.

AG134. Если хеджирование прогнозируемой сделки внутри группы организаций удовлетворяет критериям для учета хеджирования, прибыль или убыток, признававшиеся непосредственно в чистых активах/ капитале в соответствии с параграфом 106(a), необходимо реклассифицировать и отнести на профицит или дефицит за тот же период или периоды, в течение которых валютный риск по хеджируемой сделке влияет на консолидированный профицит или дефицит.

AG135 Для целей хеджирования организация может определить все изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта хеджирования. Кроме того, организация может определить только такие изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта хеджирования, которые выше или ниже заданной цены или иной переменной (односторонний риск). Именно внутренняя стоимость опциона, приобретенного в качестве инструмента хеджирования, а не его стоимость во времени (в предположении, что основные условия опциона совпадают с основными условиями хеджируемого риска) отражает односторонний риск по объекту хеджирования. Например, организация может для целей хеджирования определить колебания будущих денежных потоков в результате повышения цены на планируемый к приобретению товар. В этой ситуации для целей хеджирования определяются только потери денежных потоков в результате повышения цены сверх заданного уровня. Хеджируемый риск не включает стоимость купленного опциона во времени, поскольку последняя не является элементом прогнозируемой сделки, влияющей на профицит или дефицит (параграф 96(b)).

Определение финансовых объектов в качестве объектов хеджирования (параграфы 90 и 91)

AG136. Часть денежных потоков от финансового актива или финансового обязательства, определяемая в качестве объекта хеджирования, должна быть меньше совокупных денежных потоков от указанного актива или обязательства. Например, в случае с обязательством, эффективная процентная ставка по которому ниже рыночной процентной ставки, организация не может определить для целей хеджирования (a) часть обязательства, равную основной сумме плюс проценты по рыночной ставке и (b) отрицательную оставшуюся часть. Однако организация может определить все денежные потоки от всего финансового актива или финансового обязательства в качестве объекта хеджированияи хеджировать их только от одного конкретного риска (например, от риска изменений, обусловленных изменениями рыночной процентной ставки). Например, в случае с финансовым обязательством, эффективная процентная ставка которого на 100 базисных пунктов ниже рыночной, организация может

определить в качестве объекта хеджирования все обязательство (т.е. основную сумма плюс проценты по рыночной ставке минус 100 базисных пунктов) и хеджировать изменение справедливой стоимости или денежных потоков от всего обязательства, обусловленное изменением рыночной процентной ставки. Кроме того, организация может выбрать коэффициент хеджирования, отличный от соотношения один к одному, для того чтобы повысить эффективность хеджирования в соответствии с параграфом AG140.

AG137. Кроме того, если финансовый инструмент с фиксированной ставкой хеджируется через некоторое время после выпуска, и за это время процентные ставки изменились, организация может определить для целей хеджирования часть в размере базовой ставки, которая выше договорной ставки, выплачиваемой по данному инструменту. Организация может поступить так при условии, что базовая ставка ниже эффективной процентной ставки, рассчитанной исходя из допущения о том, что организация купила инструмент в день, когда она впервые определяет объект хеджирования. Например, допустим, организация выпускает финансовый актив с фиксированной ставкой стоимостью 100 ДЕ, а эффективная процентная ставка по нему равна 6 процентам, в то время, как рыночная ставка равняется 4 процентам. Через некоторое время, когда рыночная ставка повышается до 8 процентов, а справедливая стоимость актива снижается до 90 ДЕ, организация начинает хеджирование актива. По расчетам организации в случае покупки актива в день, когда она впервые определила его в качестве объекта хеджирования по справедливой стоимости, равной на тот момент 90 ДЕ, эффективная доходность составила бы 9,5 процентов. Так как рыночная ставка ниже эффективной доходности, организация может определить для целей хеджирования часть рыночной ставки в размере 8 процентов, которая частично состоит из денежных потоков по договорной ставке процента и частично из величины, равной разнице между текущей справедливой стоимостью (т.е. 90 ДЕ) и суммой, выплачиваемой при наступлении срока погашения (т.е. 100 ДЕ).

AG138. Согласно параграфу 90 организации разрешается определить для целей хеджирования величину, которая не является изменением всей справедливой стоимости или колебаниями денежных потоков финансового инструмента. Например:

(a) все денежные потоки финансового инструмента могут быть определены для хеджирования изменений денежных потоков или справедливой стоимости, обусловленных некоторыми (но не всеми) рисками; или

(b) некоторые (но не все) денежные потоки финансового инструмента могут быть определены для целей хеджирования изменений денежных потоков или справедливой стоимости, обусловленных всеми рисками или их частью (т.е. «часть» денежных потоков финансового инструмента может быть определена для целей хеджирования изменений, обусловленных всеми рисками или их частью).

AG139. Чтобы удовлетворять критериям для учета хеджирования, определенные для целей хеджирования риски и части финансового инструмента должны представлять собой отдельно идентифицируемые компоненты, при этом изменения денежных потоков и справедливой стоимости всего финансового инструмента, обусловленные изменениями в определенных для целей хеджирования рисках или частях, должны поддаваться достоверной оценке. Например:

(a) для финансового инструмента с фиксированной ставкой, хеджируемого от изменений справедливой стоимости, обусловленных изменением безрисковой или базовой процентной ставки, безрисковая или базовая процентная ставка, как правило, признается в качестве отдельно идентифицируемого компонента финансового инструмента и ставки, поддающейся достоверной оценке;

(b) инфляция не является ни отдельно идентифицируемой, ни поддающейся достоверной оценке и не может быть определена в качестве риска или части финансового инструмента, за исключением случаев, предусмотренных пунктом (c);

Предусмотренная договором инфляционная составляющая денежных потоков признанной облигации, индексируемой по уровню инфляции (с допущением того, что не требуется отдельно отражать встроенный производный инструмент) является отдельно идентифицируемой и поддается достоверной оценке до тех пор, пока инфляционная составляющая не оказывает влияния на другие денежные потоки инструмента.

Определение нефинансовых объектов в качестве объектов хеджирования (параграф 92)

AG140. Изменения цены составной части или компонента нефинансового актива или нефинансового обязательства, как правило, не оказывают предсказуемого, поддающегося отдельной оценке влияния на цену всего объекта, которое было бы сопоставимо, например, с влиянием изменения рыночных процентных ставок на курс облигации. Таким образом, нефинансовый актив или нефинансовое обязательство является объектом хеджирования только в целом или в части валютного риска. В случае расхождений между условиями инструмента хеджирования и условиями объекта хеджирования (например, при хеджировании прогнозируемой покупки нефти марки «Brent» с использованием форвардного договора на покупку нефти марки «Light Sweet» на аналогичных условиях), отношение хеджирования все равно может квалифицироваться как таковое при выполнении всех условий параграфа 98, включая требование об ожидаемой высокой эффективности хеджирования. Для этих целей величина инструмента хеджирования может быть больше или меньше величины объекта хеджирования, если это позволяет повысить эффективность отношения хеджирования. Например, может быть проведен регрессионный анализ для выявления статистической связи между объектом хеджирования (например, сделкой с нефтью марки «Brent») и инструментом хеджирования (например, сделкой с нефтью марки «Light Sweet»). Если существует достоверная статистическая взаимосвязь между двумя переменными (т.е. между ценами за баррель нефти марки «Brent» и нефти марки «Light Sweet»), для определения коэффициента хеджирования, максимизирующего ожидаемую эффективность, можно использовать наклон линии регрессии. Например, если наклон линии регрессии равен 1,02, коэффициент хеджирования, основанный на отношении 0,98 единицы объекта хеджирования к 1,00 единицам инструмента хеджирования максимизирует ожидаемую эффективность. Однако хеджирование может привести к неэффективности, признаваемой в профиците или дефиците в течение периода хеджирования.

Определение групп объектов в качестве объектов хеджирования (параграфы 93 и 94)

AG141. Хеджирование не отдельно взятого объекта хеджирования, а всей чистой позиции (например, сальдированной (свернутой) суммы всех активов и обязательств с фиксированной ставкой и одинаковыми сроками погашения) не является предметом учета хеджирования. В то же время в рамках учета хеджирования можно обеспечить почти такое же влияние на профицит или дефицит, определив часть базовых объектов в качестве объектов хеджирования. Например, если активы банка составляют 100 ДЕ, а обязательства с аналогичными рисками и условиями – 90 ДЕ, и банк хеджирует чистую позицию в размере 10 ДЕ, можно в качестве объекта хеджирования определить активы в сумме 10 ДЕ. Используя такую методику, определять в качестве объектов хеджирования можно либо активы и обязательства, являющиеся инструментами с фиксированной процентной ставкой, и в таком случае это хеджирование справедливой стоимости, либо активы и обязательства, являющиеся инструментами с плавающей процентной ставкой, и тогда это хеджирование денежных потоков. Аналогично, если у организации имеется твердое соглашение осуществить покупку в иностранной валюте на сумму 100 ДЕ и твердое соглашение осуществить продажу в иностранной валюте на сумму 90 ДЕ, она может хеджировать сальдированную сумму в размере 10 ДЕ, купив производный инструмент и определив его в качестве инструмента хеджирования, связанного с 10 из 100 ДЕ твердого соглашения на покупку.

Учет хеджирования (параграфы 95–113)

AG142. Примером хеджирования справедливой стоимости является хеджирование риска изменения справедливой стоимости долгового инструмента с фиксированной ставкой в результате изменений процентных ставок. Такое хеджирование может быть осуществлено эмитентом или держателем финансового инструмента.

AG143. Примером хеджирования денежных потоков является использование свопа для превращения долга с плавающей ставкой в долг с фиксированной ставкой (т.е. хеджирование будущей операции, в которой хеджируемыми будущими денежными потоками являются будущие процентные выплаты).

AG144. Хеджирование твердого соглашения (например, хеджирование изменения цены топлива в связи с не признаваемым в отчетности договорным обязательством электроэнергетической компании приобрести топливо по фиксированной цене) является хеджированием риска изменения справедливой стоимости. Соответственно, такое хеджирование является хеджированием справедливой стоимости. Однако в соответствии с параграфом 97 хеджирование валютного риска по твердому соглашению, как вариант, может учитываться как хеджирование денежных потоков.

Оценка эффективности хеджирования

AG145. Хеджирование считается высокоэффективным только в том случае, если выполнены оба нижеприведенных условия:

(a) В начале хеджирования и в дальнейшем ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным инструментом, позволяющим компенсировать изменения справедливой стоимости или денежных потоков, обусловленные хеджируемым риском, в течение всего периода хеджирования. Такие ожидания можно подтвердить различными способами, включая сравнение ранее имевших место изменений справедливой стоимости или денежных потоков объекта хеджирования, обусловленных хеджируемым риском, с ранее имевшими место изменениями справедливой стоимости или денежных потоков инструмента хеджирования, или показав высокую степень корреляции между справедливой стоимостью или денежными потоками объекта и инструмента хеджирования. Для повышения эффективности хеджирования организация может выбрать коэффициент хеджирования, отличный от единицы, как описано в параграфе AG140.

(b) Фактические результаты хеджирования находятся в диапазоне 80–125 процентов. Например, если фактические результаты таковы, что убыток по инструменту хеджирования составляет 120 ДЕ, а прибыль по денежному инструменту равна 100 ДЕ, результат взаимозачета можно оценить как 120/100, то есть 120 процентов, или как 100/120, то есть 83 процента. В данном примере, если предположить, что хеджирование удовлетворяет условию в пункте (a), организация может сделать вывод о высокой эффективности хеджирования.

AG146. Эффективность хеджирования оценивается, как минимум, при подготовке годовой финансовой отчетности организации.

AG147. В настоящем Стандарте не указан единый метод оценки эффективности хеджирования. Метод, принятый организацией для оценки эффективности хеджирования, зависит от стратегии управления рисками. Например, если стратегия управления рисками организации предусматривает периодическую корректировку суммы инструмента хеджирования для отражения изменений хеджируемой позиции, организации необходимо подтвердить свои ожидания в части высокой эффективности хеджирования только до момента следующей корректировки суммы инструмента хеджирования. В некоторых случаях организация применяет разные методы для различных видов хеджирования. В задокументированной стратегии хеджирования следует прописать порядок оценки эффективности. В установленном порядке указывается, следует ли при оценке эффективности включать всю прибыль или убыток от инструмента хеджирования или необходимо исключить стоимость инструмента во времени.

AG148. Если организация хеджирует менее 100 процентов риска по объекту, например, 85 процентов, объект хеджирования определяется в размере 85 процентов риска, а степень неэффективности хеджирования оценивается на основе изменения в части 85 процентов. Однако при хеджировании 85 процентов организация может использовать коэффициент хеджирования, отличный от единицы, если это повысит ожидаемую эффективность хеджирования, как описано в параграфе AG140.

AG149. При совпадении основных условий инструмента хеджирования с условиями хеджируемого актива, обязательства, твердого соглашения или высоковероятной прогнозируемой сделки, изменения справедливой стоимости и денежных потоков, обусловленные хеджируемым

риском, могут полностью компенсировать друг друга как в начале хеджирования, так и в дальнейшем. Например, процентный своп, скорее всего, окажется эффективным инструментом хеджирования при совпадении у инструмента и объекта хеджирования номинальной и основной сумм, сроков, дат пересмотра процентной ставки, дат получения и выплаты процентов и основной суммы, а также базы определения процентных ставок. Кроме того, хеджирование высоковероятной планируемой покупки товара по форвардному договору, скорее всего, окажется высокоэффективным, если:

(a) форвардный договор на покупку такого же количества того же самого товара заключается в то же самое время и в том же самом месте, что и хеджируемая прогнозируемая покупка;

(b) справедливая стоимость форвардного договора при его заключении равна нулю;

(c) изменение дисконта или премии по форвардному договору исключается из оценки эффективности и признается в составе профицита или дефицита, либо изменение ожидаемых денежных потоков от высоковероятной прогнозируемой сделки основано на форвардной цене товара.

AG150. Иногда инструмент хеджирования только частично компенсирует хеджируемый риск. Например, хеджирование будет не полностью эффективным, если инструмент и объект хеджирования выражены в различных валютах, изменения курсов которых не синхронизированы. Кроме того, хеджирование процентного риска при помощи производного инструмента будет не полностью эффективным, если часть изменения справедливой стоимости производного инструмента обусловлена кредитным риском контрагента.

AG151. Чтобы отвечать требованиям к учету хеджирования, хеджирование должно относиться к конкретно установленному и определенному риску, а не к рискам хозяйственной деятельности организации в целом, при этом хеджирование должно, в конечном счете, влиять на профицит или дефицит организации. Хеджирование риска морального устаревания материального актива или риска законодательных изменений, связанных с восстановлением ущерба, нанесенного окружающей среде, не отвечают требованиям для учета хеджирования; в этих случаях невозможно оценить эффективность, поскольку достоверной оценке указанные риски не поддаются.

AG152. Согласно параграфу 83(a) организации разрешается разделять внутреннюю стоимость опциона и стоимость опциона во времени и в качестве инструмента хеджирования определять только изменение внутренней стоимости опциона. При совпадении основных условий прогнозируемой сделки с основными условиями инструмента хеджирования использование внутренней стоимости опциона в хеджировании может обеспечить практически полное компенсирование изменений денежных потоков, обусловленных хеджируемым односторонним риском по прогнозируемой сделке.

AG153. Если организация определяет приобретенный опцион целиком в качестве инструмента хеджирования одностороннего риска, возникающего в результате прогнозируемой сделки, хеджирование не будет высокоэффективным. Это происходит по той причине, что в премию, уплаченную за опцион, входит его стоимость во времени, а согласно параграфу AG135 определенный для целей хеджирования односторонний риск не включает стоимость опциона во времени. Следовательно, в данной ситуации денежные потоки, относящиеся к премии по опциону в части его стоимости во времени, и денежные потоки, относящиеся к хеджируемому риску, не будут компенсировать друг друга.

AG154. В случае процентного риска эффективность хеджирования можно оценить, подготовив график погашения по финансовым активам и финансовым обязательствам, показывающий чистую позицию по процентному риску в каждом периоде при условии, что чистая позиция связана с соответствующим активом или обязательством (или соответствующей группой активов или обязательств или их определенной частью), а эффективность хеджирования оценивается по отношению к данному активу или обязательству.

AG155. При оценке эффективности хеджирования организация, как правило, принимает во внимание стоимость денег во времени. Фиксированная процентная ставка по объекту хеджирования не

обязательно должна совпадать с фиксированной процентной ставкой по свопу, определенному в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости. Плавающая процентная ставка по процентному активу или обязательству также не обязательно совпадает с плавающей процентной ставкой по свопу, определенному в качестве инструмента хеджирования денежных потоков. Справедливая стоимость свопа вытекает из суммы нетто-расчетов по нему. Фиксированная и переменная ставки по свопу могут измениться, не влияя на нетто-расчет, при условии, что обе меняются на одну и ту же величину.

AG156. В случае невыполнения критериев эффективности хеджирования, учет хеджирования прекращается с последней даты, на которую было продемонстрировано соответствие критериям эффективности хеджирования. Однако, если организация выявляет событие или изменение обстоятельств, которое привело к тому, что отношения хеджирования перестали удовлетворять критериям эффективности, и демонстрирует, что хеджирование было эффективным до наступления события или изменения обстоятельств, учет хеджирования прекращается с даты наступления события или изменения обстоятельств.

Учет хеджирования справедливой стоимости при хеджировании процентных рисков портфеля

AG157. Для хеджирования справедливой стоимости от риска изменения процентной ставки, связанного с портфелем финансовых активов или финансовых обязательств, организация выполнит требования настоящего Стандарта при соблюдении порядка, установленного в приведенных ниже пунктах (a)-(i) и параграфах AG158–AG175.

(a) В рамках процесса управления рисками организация определяет портфель объектов, процентный риск по которым она собирается хеджировать. В портфель могут входить только активы, только обязательства или и то и другое. Организация может определить два или несколько портфелей (например, организация может сгруппировать активы, имеющиеся в наличии для продажи, в отдельный портфель), в таком случае нижеприведенные рекомендации применяются к каждому из портфелей в отдельности.

(b) Организация анализирует портфель в разрезе периодов пересмотра процентных ставок на основе ожидаемых, а не предусмотренных договором дат пересмотра. Анализ в разрезе периодов пересмотра процентных ставок можно производить разными способами, включая планирование денежных потоков в те периоды, в которых они ожидаются, или планирование номинальных основных сумм во всех периодах до ожидаемого момента пересмотра процентных ставок.

(c) На основе данного анализа организация принимает решение о том, какая сумма будет хеджироваться. В качестве объекта хеджирования организация определяет сумму активов или обязательств (но не сальдированную (свернутую) сумму) из заданного портфеля, равную стоимости, которую она намерена определить в качестве хеджируемой. Кроме того, удельный показатель определяется исходя из данной суммы в процентах, используемый для проверки эффективности хеджирования в соответствии с параграфом AG169(b).

(d) Организация определяет процентный риск, подлежащий хеджированию. Данный риск может быть частью процентного риска каждого объекта в хеджируемой позиции, такого как базовая процентная ставка (например, ставка по свопу).

(e) Организация определяет один или несколько инструментов хеджирования для каждого периода пересмотра процентных ставок.

(f) Исходя из параметров, определенных для хеджирования в пунктах (c)-(e), организация оценивает в начале хеджирования и в последующие периоды, будет ли хеджирование высокоэффективным в течение периода, для которого оно определено.

(g) Периодически организация оценивает изменение справедливой стоимости объекта хеджирования (определенного в пункте (c)), обусловленное хеджируемым риском (определенным в пункте (d)), на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок, определенных в пункте (b). При условии подтверждения высокой

эффективности хеджирования в ходе оценки с использованием документированного метода оценки эффективности организация признает изменение справедливой стоимости объекта хеджирования как прибыль или убыток в составе профицита или дефицита и в одной из двух статей Отчета о финансовом положении, как описано в параграфе 100. Изменение справедливой стоимости не требуется распределять на отдельные активы или обязательства.

(h) Организация оценивает изменение справедливой стоимости инструмента (инструментов) хеджирования (определенных в пункте (e)) и признает его как прибыль или убыток в составе профицита или дефицита. Справедливая стоимость инструмента (инструментов) хеджирования признается в качестве актива или обязательства в Отчете о финансовом положении.

(i) Неэффективность относится на профицит или дефицит как разница между изменением справедливой стоимости, указанным в пункте (g), и изменением справедливой стоимости, указанным в пункте (h) (эффективность оценивается с учетом тех же соображений значительности, что и в других МСФО ОС).

AG158. Далее следует более подробное описание данной методики. Методику следует применять только к хеджированию справедливой стоимости от риска изменения процентной ставки, связанного с портфелем финансовых активов или финансовых обязательств.

AG159. Портфель, определенный в параграфе AG157(a), может состоять из активов и обязательств. Кроме того, портфель может включать только активы или только обязательства. Портфель используется для определения суммы активов или обязательств, которые организация намерена хеджировать. Однако портфель сам по себе не определяется в качестве объекта хеджирования.

AG160. Применяя параграф AG157(b), организация в качестве ожидаемой даты пересмотра процентных ставок по объекту использует наиболее раннюю из дат: даты ожидаемого погашения объекта и даты пересмотра процентных ставок до рыночного уровня. Ожидаемые даты пересмотра процентных ставок планируются в начале хеджирования и в течение всего срока хеджирования исходя из исторических данных и прочей имеющейся информации, включая информацию и ожидания относительно коэффициента досрочных погашений, процентных ставок и взаимосвязи между ними. Организации, не имеющие исторических данных или данные которых недостаточны, используют опыт аналогичных организаций для сопоставимых финансовых инструментов. Такие расчеты периодически пересматриваются и обновляются с учетом накопленного опыта. Для инструмента с фиксированной ставкой с правом досрочного погашения, ожидаемой датой пересмотра процентных ставок является ожидаемая дата досрочного погашения по инструменту, за исключением случаев, когда пересмотр процентной ставки в соответствии с рынком происходит на более раннюю дату. Для группы аналогичных финансовых инструментов анализ по временным периодам на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок может принимать форму распределения определенного процента от всей группы, а не отдельных инструментов, на каждый временной период. Организации разрешается применять другие методики для целей такого распределения. Например, она может использовать значение коэффициента досрочного погашения для распределения равномерно выплачиваемых займов на временные интервалы на основе ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок. Однако методика такого распределения должна соответствовать процедурам и целям управления рисками организации.

AG161. В качестве примера определения для целей хеджирования в соответствии с параграфом AG157(c) можно привести следующую ситуацию: если в период пересмотра процентных ставок организация оценивает активы с фиксированной ставкой в размере 100 ДЕ, а обязательства с фиксированной ставкой – в размере 80 ДЕ, и принимает решение хеджировать всю чистую позицию в размере 20 ДЕ, то она в качестве объекта хеджирования определяет активы в размере 20 ДЕ (определяется доля в активах, так как согласно Стандарту организации разрешено определять для целей хеджирования любую стоимость имеющихся квалифицируемых активов или обязательств, т.е. в данном примере любую стоимость активов от 0 до 100 ДЕ). Стоимость, определенная для хеджирования, отражается в денежном выражении (например, сумма в долларах, евро, фунтах или рандах), а не в количестве отдельно

взятых активов. Отсюда следует, что все активы (или обязательства), из которых извлекается хеджируемая сумма, т.е. все 100 ДЕ стоимости активов в вышеприведенном примере, должны быть:

(a) финансовыми инструментами, справедливая стоимость которых меняется в связи с изменениями хеджируемой процентной ставки; и

(b) финансовыми инструментами, которые могли бы являться предметом учета хеджирования справедливой стоимости, если бы они были определены в качестве хеджируемых на индивидуальной основе. В частности, поскольку в параграфе 52 Стандарта указано, что справедливая стоимость финансового обязательства, подлежащего погашению по требованию (например, депозитов до востребования и некоторых видов срочных депозитов), должна быть не меньше суммы к уплате по требованию, дисконтированной с самой ранней даты ее возможного востребования, то такой инструмент не может являться предметом учета хеджирования справедливой стоимости по окончании самого короткого периода, в течение которого держатель может потребовать оплаты. В вышеприведенном примере хеджируемой позицией является стоимость активов. Поэтому такие обязательства являются не частью объекта хеджирования, а используются организацией для определения стоимости актива, определяемой в качестве хеджируемой. Если бы в качестве хеджируемой позиции выступала бы сумма обязательств, то сумму, отражающую объект хеджирования, следовало бы рассчитывать исходя из суммы обязательств с фиксированной ставкой, за исключением обязательств, которые организации потребуется погасить ранее, а процентный показатель, используемый для оценки эффективности хеджирования в соответствии с параграфом AG169(b), будет рассчитываться как процент от обязательств, не включаемых в расчет. Например, предположим, что, по расчетам организации, в определенный период пересмотра процентных ставок ее обязательства с фиксированной ставкой составляют 100 ДЕ, из которых 40 ДЕ – депозиты до востребования и 60 ДЕ – обязательства, не подлежащие погашению по требованию, при этом ее активы с фиксированной ставкой равны 70 ДЕ. Если организация решает хеджировать всю чистую позицию в размере 30 ДЕ, она определяет в качестве объекта хеджирования обязательства в сумме 30 ДЕ, или 50 процентов (30 / (100 – 40) ДЕ = 50 процентов) обязательств, не подлежащих погашению по требованию.

AG162. Кроме того, организация должна выполнять все прочие требования параграфа 98(a)в части определения объектов для целей хеджирования и документирования. При хеджировании процентных рисков портфеля данные требования предусматривают разработку политики организации в отношении всех переменных, используемых для идентификации хеджируемой суммы, а также для оценки эффективности хеджирования, включая следующее:

(a) Какие активы и обязательства должны включаться в хеджируемый портфель, и на какой основе они должны исключаться из портфеля.

(b) Каким образом организация рассчитывает сроки пересмотра процентных ставок, включая допущения относительно процентных ставок, на основе которых рассчитывается коэффициент досрочного погашения, а также основания для изменения расчетных величин. Один и тот же метод используется как для первоначальных расчетных оценок в момент включения актива или обязательства в хеджируемый портфель, так и для последующих пересмотров расчетных величин.

(c) Количество и продолжительность периодов пересмотра процентных ставок.

(d) Как часто организация будет проверять эффективность хеджирования и какой из двух методов, указанных в параграфе AG169, она будет использовать.

(e) Используемая организацией методология определения стоимости активов или обязательств, определенных в качестве объекта хеджирования и, соответственно, процентный показатель, используемый для оценки эффективности хеджирования по методике, описанной в параграфе AG169(b);

(f) При проверке организацией эффективности хеджирования по методике, описанной в параграфе AG169(b), будет ли она проверять эффективность для каждого отдельного периода пересмотра процентных ставок, для всех периодов вместе, или использовать сочетание того и другого метода.

Порядок определения объектов для хеджирования и документирования должен соответствовать процедурам и целям управления рисками организации. Изменения порядка не должны носить произвольный характер. Их обоснование строится исходя из изменений конъюнктуры и других факторов, при этом обеспечивается соблюдение процедур и достижение целей управления рисками организации.

AG163. В качестве инструмента хеджирования, указанного в параграфе AG157(e), может выступать отдельный производный инструмент или портфель производных инструментов, подверженных воздействию процентного риска, определенного для целей хеджирования в параграфе AG157(d). Такой портфель производных инструментов может содержать компенсирующие друг друга позиции по риску. Однако в него не должны входить выписанные опционы или опционы, выписанные на чистую позицию, потому, что, согласно параграфу 86 Стандарта и параграфу AG127, такие опционы не разрешается определять в качестве инструментов хеджирования (за исключением случаев, когда выписанный опцион изначально определяется в качестве компенсации приобретенному опциону). Если инструмент хеджирования хеджирует сумму, определенную в параграфе AG157(c), на протяжении более чем одного периода пересмотра процентных ставок, он распределяется на все хеджируемые периоды. Однако на эти периоды пересмотра процентных ставок следует распределить весь инструмент хеджирования в целом, поскольку, согласно параграфу 84 Стандарта не разрешается определять отношение хеджирования только для части периода, в течение которого инструмент хеджирования остается в обращении.

AG164. При оценке изменения справедливой стоимости инструмента с правом досрочного погашения в соответствии с параграфом AG157(g), изменение процентных ставок влияет на справедливую стоимость инструмента с правом досрочного погашения двумя способами: на справедливую стоимость предусмотренных договором денежных потоков и справедливую стоимость опциона на досрочное погашение, содержащегося в таком инструменте. Согласно параграфу 90 настоящего Стандарта организации в качестве объекта хеджирования разрешается определить часть финансового актива или финансового обязательства, подверженных общему риску, при условии, что эффективность хеджирования поддается оценке. В отношении инструментов с правом досрочного погашения, эффективность хеджирования согласно параграфу 91 можно обеспечить, определив в качестве объекта хеджирования изменение справедливой стоимости, обусловленное изменениями определенной процентной ставки в ожидаемые, а не предусмотренные договором сроки пересмотра процентных ставок. Однако влияние изменений хеджируемой процентной ставки в ожидаемые сроки пересмотра процентных ставок должно учитываться при определении изменения справедливой стоимости объекта хеджирования. Следовательно, при корректировке ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок (например, чтобы отразить изменение суммы ожидаемого досрочного погашения) или при отклонении фактических дат пересмотра процентных ставок от ожидаемых, появляется неэффективность хеджирования, рассматриваемая в параграфе AG169. И наоборот, изменения в ожидаемых сроках пересмотра процентных ставок, которые (a) очевидно, не вызваны изменениями хеджируемой процентной ставки, (b) не коррелируют с изменениями хеджируемой процентной ставки и (c) можно с достаточной степенью достоверности отделить от изменений, связанных с хеджируемой процентной ставкой (например, изменение уровня досрочных погашений, связанное с изменением демографических факторов или налогового законодательства, а не с изменением процентной ставки), не учитываются при определении изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, так как они не обусловлены хеджируемым риском. Если существует неопределенность относительно фактора, вызвавшего изменение ожидаемых сроков пересмотра процентных ставок, или организация не может с достаточной степенью достоверности отделить изменения, являющиеся результатом хеджируемой процентной ставки, от изменений, являющихся результатами других факторов, предполагается, что такое изменение вызвано изменениями хеджируемой процентной ставки.

AG165. В Стандарте не указана методика определения суммы, описанная в параграфе AG157(g), а именно изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, обусловленного хеджируемым риском. При использовании статистического или иного метода расчетной оценки, руководство должно стремиться к результату, максимально приближенному к тому, который был бы получен при оценке всех отдельно взятых активов или обязательств, составляющих объект хеджирования. Некорректно предполагать, что изменения справедливой стоимости объекта хеджирования равны изменениям стоимости инструмента хеджирования.

AG166. Согласно параграфу 100 в случае, если в каком-либо периоде пересмотра процентных ставок объект хеджирования становится активом, изменение его стоимости отражается отдельной строкой в составе активов. И наоборот, если в каком-либо периоде пересмотра процентных ставок объект хеджирования становится обязательством, изменение его стоимости отражается отдельной строкой в составе обязательств. Именно о таких отдельных строках идет речь в параграфе AG157(g). Распределять стоимость по отдельным активам (или обязательствам) не требуется.

AG167. В параграфе AG157(i) отмечается, что неэффективность хеджирования возникает в том случае, когда изменение справедливой стоимости объекта хеджирования, обусловленное хеджируемым риском, отличается от изменения справедливой стоимости производного инструмента хеджирования. Такое расхождение может возникать по ряду причин, включая следующие:

(a) фактические сроки пересмотра процентных ставок отличаются от ожидаемых, или ожидаемые сроки пересмотра процентных ставок подвергаются корректировке;

(b) происходит обесценение или прекращение признания финансовых инструментов в хеджируемом портфеле;

(c) не совпадают даты платежей по инструменту хеджирования и объекту хеджирования; и

(d) другие причины (например, когда ставка по некоторым из объектов хеджирования ниже базовой ставки, относительно которой они хеджируются, а возникающая неэффективность не настолько велика, чтобы портфель в целом перестал являться предметом учета хеджирования).

Подобную неэффективность (с учетом тех же соображений значительности, что и в других МСФО ОС) следует определять и признавать в профиците или дефиците.

AG168. Как правило, эффективность хеджирования повышается:

(a) если организация составляет график по инструментам с различными характеристиками досрочного погашения с учетом расхождений в графике досрочного погашения;

(b) при увеличении количества финансовых инструментов в портфеле. При небольшом количестве инструментов в портфеле вероятно появление относительно высокой неэффективности, если по одному из инструментов досрочное погашение происходит раньше или позже, чем ожидалось. И наоборот, когда в портфеле много финансовых инструментов, можно точнее предсказать структуру досрочного погашения;

(c) при сокращении периодов пересмотра процентных ставок (например, пересмотр процентных ставок раз в месяц, а не в три месяца). Сокращение периода пересмотра процентных ставок позволяет снизить влияние несоответствия между датами пересмотра процентных ставок и платежей (в пределах периода пересмотра процентных ставок) по объекту хеджирования и датами пересмотра ставок процента и платежей по инструменту хеджирования;

(d) при повышении частоты корректировки стоимости инструмента хеджирования с целью отражения изменений объекта хеджирования (например, из-за изменения ожиданий досрочного погашения).

AG169. Организация периодически проверяет эффективность хеджирования. Если расчетные сроки пересмотра процентных ставок меняются в промежутке между двумя датами оценки эффективности хеджирования, организация рассчитывает значение эффективности либо:

(a) как разницу между изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. параграф AG157(h) и изменением стоимости всего объекта хеджирования, обусловленным изменениями хеджируемой процентной ставки (включая воздействие изменений хеджируемой процентной ставки на справедливую стоимость встроенного опциона на досрочное погашение); либо

(b) с использованием следующей методики аппроксимации. Организация:

(i) рассчитывает процент активов (или обязательств) в каждом периоде пересмотра процентных ставок, хеджируемый исходя из сроков пересмотра процентных ставок, рассчитанных по состоянию на последнюю дату проверки эффективности хеджирования;

(ii) применяет полученный процент к новой расчетной величине в периоде пересмотра процентных ставок, для того чтобы рассчитать стоимость объекта хеджирования исходя из новой оценки;

(iii) рассчитывает изменение справедливой стоимости новой расчетной стоимости объекта хеджирования, обусловленное хеджируемым риском, и представляет его в соответствии с параграфом AG157(g).

(iv) признает неэффективность в размере разницы между суммой, определенной в пункте (iii) и изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования (см. параграф AG157(h)).

AG170. При оценке эффективности организация должна отличать изменения рассчитанных сроков пересмотра процентных ставок по существующим активам (или обязательствам) от возникновения новых активов (или обязательств), поскольку к неэффективности хеджирования приводит только первое. Все изменения расчитанных сроков пересмотра процентных ставок (кроме исключенных в соответствии с параграфом AG164), включая перераспределение существующих инструментов по периодам, учитываются в рамках новой расчетной величины стоимости в периоде в соответствии с параграфом AG169(b)(ii) и, следовательно, при оценке эффективности хеджирования. После признания неэффективности в соответствии с изложенным выше, организация устанавливает новую расчетную величину стоимости суммарных активов (или обязательств) в каждом периоде пересмотра процентных ставок, включая новые активы (или обязательства), возникшие с момента последней проверки эффективности хеджирования, и определяет новую стоимость в качестве объекта хеджирования и новый процент в качестве хеджируемого процента. Процедуры, описанные в параграфе AG169(b), повторяются на следующую дату проверки эффективности хеджирования.

AG171. Организация может прекратить признание инструментов, процентные ставки по которым изначально планировалось пересмотреть в периоде, в связи с тем, что досрочное погашение или списание в силу обесценения или реализации произошло раньше, чем ожидалось. В подобных случаях изменение справедливой стоимости, отраженное по отдельной строке согласно параграфу AG157(g) в части списанного финансового инструмента, следует исключить из Отчета о финансовом положении и включить в состав прибыли или убытка, возникающего при прекращении признания инструмента. Для этих целей необходимо знать, в каком периоде (периодах) планировалось пересмотреть процентные ставки по списываемому финансовому инструменту, поскольку от этого зависит период (периоды) пересмотра процентных ставок, из которого нужно исключить данный инструмент, и, соответственно, какую сумму нужно исключить из отдельной строки согласно параграфу AG157(g). Если определить период, к которому был отнесен данный финансовый инструмент, представляется возможным, инструмент при прекращении признания исключается из данного периода. Если определить период невозможно, инструмент либо исключается из наиболее раннего периода, если к списанию привел более высокий уровень досрочного погашения, чем ожидалось, либо на систематической и рациональной основе распределяется на все периоды, в которых учитывался данный инструмент, в случае его реализации или обесценения.

AG172. Кроме того, любая сумма, относящаяся к конкретному периоду времени и не списанная по истечении данного периода, подлежит признанию в профиците или дефиците (см. параграф

100). Допустим, организация составляет график по финансовым инструментам по трем периодам пересмотра процентных ставок. На момент последнего определения инструментов для целей хеджирования, изменение справедливой стоимости отражалось в отдельной строке Отчета о финансовом положении в составе активов в сумме 25 ДЕ. 7, 8 и 10 ДЕ из данной суммы относятся к периодам 1, 2 и 3, соответственно. При очередном определении для целей хеджирования активы, относящиеся к периоду 1, были либо реализованы, либо отнесены на другие периоды. Поэтому 7 ДЕ списываются из Отчета о финансовом положении и признаются в составе профицита или дефицита. 8 и 10 ДЕ теперь относятся к периодам 1 и 2, соответственно. В оставшиеся периоды при необходимости производятся корректировки с учетом изменений справедливой стоимости согласно параграфу AG157(g).

AG173. Для иллюстрации требований двух предыдущих параграфов предположим, что организация составила график по активам, отнеся определенный процент портфеля к каждому периоду пересмотра процентных ставок. Кроме того, допустим, что 100 ДЕ включено в каждый из первых двух периодов. По истечении первого периода пересмотра процентных ставок производится списание активов в размере 110 ДЕ по причине как ожидаемых, так и непредвиденных погашений. В этом случае из отдельной строки Отчета о финансовом положении, указанной в параграфе AG157(g), исключается вся сумма, относящаяся к первому периоду, а также 10 процентов суммы, относящейся ко второму периоду.

AG174. Если стоимость, хеджируемая в течение периода пересмотра процентных ставок, уменьшается без списания соответствующих активов (или обязательств), то сумма, отражаемая по отдельной строке согласно параграфу AG157(g) в части данного уменьшения, подлежит амортизации в соответствии с параграфом 104.

AG175. Организация может выбрать методику, изложенную в параграфах AG157-AG174, и применить ее для учета хеджирования портфеля, ранее отражавшегося как хеджирование денежных потоков в соответствии с МСФО ОС 29. В этом случае организации следует отказаться от использования определения для целей хеджирования денежных потоков в соответствии с параграфом 112(d) и применить требования, изложенные в указанном параграфе. Кроме того, необходимо изменить ранее применявшуюся классификацию хеджирования на хеджирование справедливой стоимости и использовать подход, изложенный в параграфах AG157-AG174, на перспективной основе к последующим отчетным периодам.

Приложение B

Переоценка встроенных производных инструментов

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 29.

Введение

B1. В параграфе 11 МСФО ОС 29 встроенный производный инструмент описывается как «элемент гибридного (комбинированного) инструмента, который также включает основной договор, не являющийся производным инструментом, благодаря чему часть денежных потоков комбинированного инструмента изменяется аналогично денежным потокам отдельно взятого производного инструмента».

B2. Согласно параграфу 12 МСФО ОС 29 встроенный производный инструмент следует в обязательном порядке отделять от основного договора и учитывать как производный инструмент только в том случае, когда:

(a) экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора;

(b) отдельный инструмент с теми же условиями, что и встроенный производный инструмент, подпадает под определение производного инструмента; и

(c) гибридный (комбинированный) инструмент не оценивается по справедливой стоимости с признанием изменений справедливой стоимости в профиците или дефиците (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражается в составе профицита или дефицита не следует отделять).

B3. Согласно МСФО ОС 29 организация, впервые ставшая стороной по договору, в обязательном порядке оценивает целесообразность отделения содержащихся в договоре встроенных производных инструментов от основного договора и их учета как производных инструментов в соответствии с требованиями Стандарта. В настоящем приложении рассматриваются следующие вопросы:

(a) Следует ли согласно МСФО ОС 29 проводить такую оценку только в тот момент, когда организация впервые становится стороной по договору, или оценку необходимо пересматривать на протяжении всего срока действия договора.

(b) Следует ли организации, впервые применяющей МСФО ОС, производить оценку на основе условий, имевших место в тот момент, когда она стала стороной по договору, или на основе условий, имевших место на дату первого применения настоящего Стандарта.

B4. Настоящее приложение применяется ко всем встроенным производным инструментам, входящим в сферу действия МСФО ОС 29, за исключением случаев, когда договоры со встроенными производными инструментами либо приобретаются при объединении организаций, либо переоцениваются в день приобретения.

Применение МСФО ОС 29 при переоценке встроенных производных инструментов

B5. Организация оценивает, следует ли отделять встроенный производный инструмент от основного договора и учитывать его как производный инструмент в тот момент, когда она впервые становится стороной по договору. Переоценка в последующие периоды запрещена, за исключением следующих случаев: (a) условия договора были скорректированы таким образом, что значительно изменились денежные потоки, предусмотренные договором, или (b) финансовый актив переводится в другую категорию из категории «учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита». В обоих случаях требуется переоценка. Степень значительности изменений денежных потоков определяется с учетом величины изменений ожидаемых будущих денежных потоков, связанных как со встроенным производным инструментом, так и с основным договором, или с тем и другим одновременно, а

также, являются ли эти изменения значительными по сравнению с ранее ожидавшимися денежными потоками по договору.

B6. Оценка целесообразности отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента при переводе финансового актива в другую категорию из категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита» в соответствии с параграфом B5 следует производить исходя из условий, имевших место в тот момент, когда организация впервые стала стороной по договору.

B7. При первом применении МСФО ОС 29 организации следует оценить целесообразность отделения встроенного производного инструмента от основного договора и его учета как производного инструмента на основе условий, имевших место на более позднюю из двух дат: даты, когда она впервые стала стороной по договору, и даты обязательной переоценки согласно требованиям параграфа B5.

Приложение С

Хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 29.

Введение

С1. У многих отчитывающихся организаций имеются инвестиции в зарубежную деятельность (согласно определению параграфа 10 МСФО ОС 4). Такая зарубежная деятельность может быть представлена контролируемыми организациями, ассоциированными организациями, совместно контролируемыми организациями или филиалами. Согласно МСФО ОС 4 организация обязана в качестве функциональной валюты зарубежной деятельности определить валюту внешней среды, в которой организация осуществляет свою деятельность. При пересчете результатов и финансового положения зарубежной деятельности в валюту представления отчетности, организации следует признавать курсовые разницы непосредственно в составе чистых активов/ капитала вплоть до момента выбытия зарубежной деятельности.

С2. Учет хеджирования валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, применяется только тогда, когда чистые активы такой зарубежной деятельности включаются в финансовую отчетность. Речь идет о консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности, в которой инвестиции учитываются по методу долевого участия, и финансовой отчетности, в которой пропорционально консолидируются доли участников совместной деятельности. В качестве объекта, хеджируемого от валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может выступать стоимость чистых активов, которая равна или меньше балансовой стоимости чистых активов зарубежной деятельности.

С3. Согласно МСФО ОС 29 в рамках учета хеджирования необходимо определить объект хеджирования и инструменты хеджирования. Если отношения хеджирования определены, то в случае хеджирования чистой инвестиции, прибыли или убытки по инструменту хеджирования, определенному в качестве эффективного при хеджировании чистых инвестиций, признаются непосредственно в составе чистых активов/ капитала вместе с курсовыми разницами, возникающими при пересчете результатов и финансового положения зарубежной деятельности.

С4. Настоящее приложение применяется к организации, хеджирующей валютный риск, возникающий при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, и выполняющей требования к учету хеджирования, установленные в МСФО ОС 29. Приложение не следует применять по аналогии к другим видам учета хеджирования. В настоящем приложении такая организация называется контролирующей, а финансовая отчетность, в которую включаются чистые активы зарубежной деятельность, - консолидированной финансовой отчетностью. Все ссылки на контролирующую организацию в равной степени применимы к организации с чистыми инвестициями в зарубежную деятельность, представляющую собой совместно контролируемую организацию, ассоциированную организацию или филиал.

С5. В настоящем приложении содержатся рекомендации по:

(а) выявлению валютных рисков, соответствующих критериям хеджируемых рисков при хеджировании чистых инвестиций в зарубежную деятельность, ввиду того, что многие виды зарубежной деятельности могут быть подвержены целому ряду валютных рисков. В частности, рассматриваются следующие вопросы:

(i) может ли контролирующая организация определить в качестве хеджируемого риска только курсовые разницы, возникающие в результате отклонений между функциональными валютами контролирующей организации и ее зарубежной деятельности, или она может также в качестве хеджируемого риска определить курсовые разницы, возникающие в результате отклонений между валютой представления консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации и функциональной валютой зарубежной деятельности; и

(ii) если контролирующая организация владеет зарубежной деятельностью не напрямую, можно ли к хеджируемому риску относить только курсовые разницы, возникающие в результате отклонений между функциональными валютами зарубежной деятельности и организации, осуществляющий непосредственный контроль, или же к

хеджируемому риску можно также отнести любые курсовые разницы между функциональными валютами зарубежной деятельности и любой организации, осуществляющей промежуточный или конечный контроль (т.е. влияет ли тот факт, что чистые инвестиции в зарубежную деятельность осуществляются через организацию, осуществляющую промежуточный контроль, на экономический риск организации, осуществляющей конечный контроль).

(b) Где в группе организаций может удерживаться инструмент хеджирования. А именно, рассматриваются следующие вопросы:

(i) Согласно МСФО ОС 29 организации разрешается в качестве инструмента хеджирования валютного риска определить финансовый инструмент, как являющийся, так и не являющийся производным инструментом (или сочетание финансовых инструментов, являющихся и не являющихся производными инструментами). В настоящем приложении рассматривается вопрос о том, влияет ли характер инструмента хеджирования (производный или непроизводный) или метод консолидации на оценку эффективности хеджирования.

(ii) Кроме того, в настоящем приложении рассматривается вопрос о том, где в рамках группы организаций должны удерживаться инструменты хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность, чтобы соответствовать требованиям учета хеджирования, т.е. может ли квалифицируемое отношение хеджирования устанавливаться только в том случае, если организация, хеджирующая свои чистые инвестиции, является стороной по инструменту хеджирования, или любая организация в группе организации независимо от своей функциональной валюты может удерживать инструмент хеджирования.

(c) Каким образом организации следует определять, какая сумма прибыли или убытка, ранее признававшаяся в составе чистых активов/ капитала, должна относиться непосредственно на профицит или дефицит в части инструмента хеджирования и объекта хеджирования, так как согласно МСФО ОС 4 и МСФО ОС 29 накопленные суммы, признававшиеся непосредственно в составе чистых активов/ капитала как в части курсовых разниц при пересчете результатов и финансового положения зарубежной деятельности, так и в части прибыли или убытка по инструменту с подтвержденной эффективностью хеджирования чистых инвестиций, относились непосредственно на профицит или дефицит при выбытии зарубежной деятельности, а именно:

(i) при выбытии хеджируемой зарубежной деятельности, какие суммы из резерва контролирующей организации по пересчету иностранной валюты, относящиеся к инструменту хеджирования и зарубежной деятельности, следует признавать в профиците или дефиците в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации; и

(ii) влияет ли метод консолидации на определение сумм, подлежащих признанию в профиците или дефиците.

Применение МСФО ОС 29 к хеджированию чистых инвестиций в зарубежную деятельность

Характер хеджируемого риска и стоимость объекта хеджирования, для которых можно определять отношение хеджирования

С6. Учет хеджирования может применяться только к курсовым разницам, возникающим между функциональной валютой зарубежной деятельности и функциональной валютой контролирующей организации.

С7. При хеджировании валютных рисков, возникающих при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, объектом хеджирования может являться стоимость чистых активов, не превышающая балансовую стоимость чистых активов зарубежной деятельности в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации. Балансовая стоимость чистых активов зарубежной деятельности, которая может определяться в качестве объекта хеджирования в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации,

зависит от того, применила ли контролирующая организация более низкого уровня учет хеджирования для всех чистых активов зарубежной деятельности или их части, и сохранялся ли такой учет в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации.

С8. Хеджируемый риск может определяться как валютный риск, возникающий в результате разницы между функциональной валютой зарубежной деятельности и функциональной валютой любой контролирующей организации (непосредственной, промежуточной или конечной) для данной зарубежной деятельности. Сам факт осуществления чистых инвестиций через промежуточную контролирующую организацию не влияет на характер экономического риска, возникающего в результате подверженности конечной контролирующей организации валютному риску.

С9. Валютный риск, возникающий при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может удовлетворять требованиям к учету хеджирования только в случае признания в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, если одни и те же чистые активы зарубежной деятельности будут хеджироваться несколькими контролирующими организациями в пределах группы организаций (как напрямую, так и косвенной контролирующей организацией) в отношении одного и того же риска, только одно отношение хеджирования будет удовлетворять требованиям к учету хеджирования в консолидированной финансовой отчетности конечной контролирующей организации. Отношение хеджирования, определенное контролирующей организацией в своей консолидированной финансовой отчетности, не обязательно сохранится в другой контролирующей организации более высокого уровня. Однако если хеджирование не учитывается в отчетности контролирующей организации более высокого уровня, записи в учете хеджирования, применяемого контролирующей организацией более низкого уровня следует сторнировать до момента признания учета хеджирования контролирующей организацией более высокого уровня.

Обстоятельства, при которых может удерживаться инструмент хеджирования

С10. Производный или непроизводный инструмент (или сочетание производных и непроизводных инструментов) может определяться в качестве инструмента хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Инструмент(ы) хеджирования могут удерживаться любой организацией или организациями в пределах группы (кроме самой зарубежной деятельности, подлежащей хеджированию) при условии выполнения требований по определению, документированию и эффективности, предусмотренных в параграфе 98 МСФО ОС 29 и относящихся к хеджированию чистых инвестиций. В частности, стратегия хеджирования группы организаций должна быть четко документирована в силу возможности определений различных финансовых инструментов для целей хеджирования на разных уровнях группы организаций.

С11. В целях оценки эффективности, изменение стоимости инструмента хеджирования в связи с валютным риском рассчитывается в функциональной валюте контролирующей организации, по отношению к которой производится оценка хеджируемого риска, в соответствии с документацией по учету хеджирования. В зависимости от того, где удерживается инструмент хеджирования, при отсутствии учета хеджирования общее изменение стоимости может быть признано в профиците или дефиците, непосредственно в составе чистых активов/ капитала или в обеих разделах. Однако на оценку эффективности не влияет то, признается ли изменение стоимости инструмента хеджирования в профиците или дефиците или непосредственно в чистых активах/ капитале. В рамках учета хеджирования общая эффективная часть изменения включается непосредственно в состав чистых активов/ капитала. На оценку эффективности не влияет ни то, является ли инструмент хеджирования производным или непроизводным инструментом, ни метод консолидации.

Выбытие хеджируемой зарубежной деятельности

С12. При выбытии хеджируемой зарубежной деятельности, в соответствии с параграфом 113 МСФО ОС 29 необходимо определить сумму, отнесенную на профицит или дефицит из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации в отношении инструмента хеджирования. Указанная сумма равна накопленной прибыли или убытку по инструменту хеджирования с подтвержденной эффективностью.

С13. Сумма, признанная в профиците или дефиците после перевода из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации в отношении чистых инвестиций в данную зарубежную деятельность в

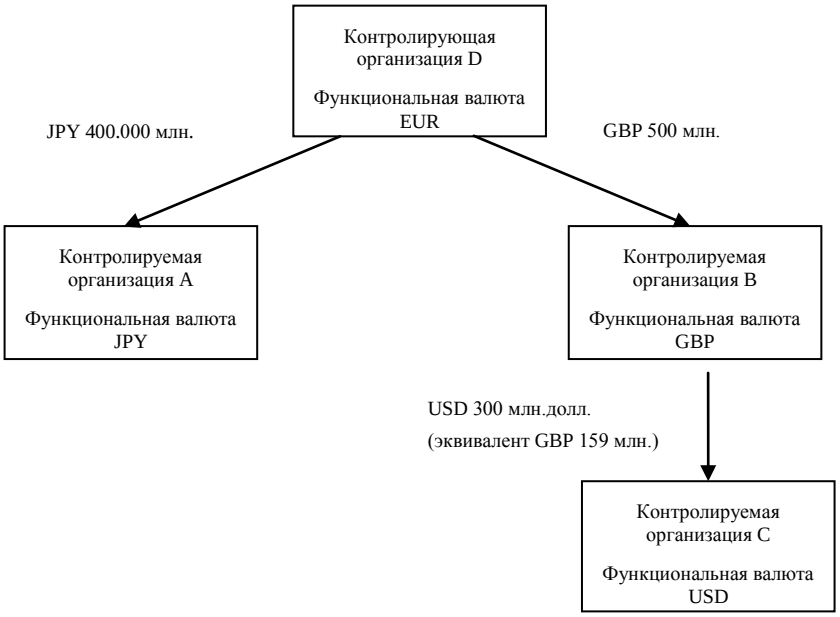
соответствии с параграфом 57 МСФО ОС 4, равна сумме, включенной в резерв по пересчету иностранной валюты данной контролирующей организации в отношении данной зарубежной деятельности. В консолидированной финансовой отчетности конечной контролирующей организации агрегированная чистая сумма, признанная в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении всей зарубежной деятельности, не зависит от метода консолидации. Однако это может повлиять на сумму, включенную в резерв по пересчету иностранной валюты в отношении отдельной организации, осуществляющей зарубежную деятельность, независимо от того, использует конечная контролирующая организация прямой или пошаговый метод консолидации.

C14. Прямой метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность зарубежной деятельности пересчитывается непосредственно в функциональную валюту конечной контролирующей организации. Пошаговый метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность зарубежной деятельности сначала пересчитывается в функциональную валюту любой из промежуточных контролирующих организаций, а затем пересчитывается в функциональную валюту конечной контролирующей организации (или валюту представления, если она отличается от функциональной валюты).

C15. Использование пошагового метода консолидации может привести к признанию в профиците или дефиците суммы, отличной от суммы, использованной для определения эффективности хеджирования. Это расхождение можно устранить, определив относящуюся к данной зарубежной деятельности сумму, которая могла бы возникнуть при использовании прямого метода консолидации. Согласно МСФО ОС 4 осуществлять данную корректировку не требуется. Однако это решение должно быть принято при определении учетной политики и должно последовательно выполняться применительно ко всем чистым инвестициям.

Пример

C16. На основе нижеследующего примера иллюстрируется применение предыдущих параграфов с использованием нижеприведенной структуры организаций. Во всех случаях описываемые отношения хеджирования проходят проверку на эффективность в соответствии с МСФО ОС 29, хотя данное тестирование здесь не рассматривается. Контролирующая организация D, будучи конечной контролирующей организацией, представляет свою консолидированную финансовую отчетность в евро (EUR), являющейся функциональной валютой. Каждая из контролируемых организаций A, B и C является 100% дочерней компанией. Чистые инвестиции контролирующей организации D объемом £500 млн. в контролируемую организацию B (функциональной валютой которой является фунт стерлингов (GBP)) включают чистые инвестиции контролируемой организации B в контролируемую организацию C (функциональной валютой является доллар США (USD)) в размере US$300 млн., что эквивалентно £159 млн., Иными словами, чистые активы контролируемой организации B, за вычетом ее инвестиций в контролируемую организацию C, составляют £341 млн..



Характер хеджируемого риска, для которого может быть определено отношение хеджирования (параграфы С6-С9)

С17. Контролирующая организация D может хеджировать свои чистые инвестиции в каждую из контролируемых организаций A, B и C от валютного риска, возникающего в силу различия между соответствующими функциональными валютами (японская иена (JPY), фунт стерлингов и доллар США) и евро. Кроме того, контролируемая организация D может хеджировать валютный риск USD/GBP, возникающий в силу различия между функциональными валютами контролируемой организации B и контролируемой организации C. В своей консолидированной финансовой отчетности контролируемая организация B может хеджировать свои чистые инвестиции в контролируемую организацию C от валютного риска, возникающего вследствие различия между их функциональными валютами – долларом США и фунтом стерлингов. В нижеприведенных примерах определенный риск – это валютный риск при спотовых сделках, потому что инструменты хеджирования не являются производными. Если бы инструментами хеджирования являлись форвардные договоры, контролирующая организация могла бы определить валютный риск по форвардным договорам.

Стоимость объекта хеджирования, для которой может быть определено отношение хеджирования (параграфы С6–С9)

С18. Контролирующая организация D стремится хеджировать валютный риск по своим чистым инвестициям в контролируемую организацию C. Предположим, что у контролируемой организации A есть внешние заимствования в сумме US$300 млн. Чистые активы контролируемой организации A на начало отчетного периода составляют ¥400.000 млн., включая поступления от внешних заимствований в сумме US$300 млн.

С19. Объектом хеджирования может являться стоимость чистых активов, не превышающая балансовую стоимость чистых инвестиций контролирующей организации D в контролируемую организацию C (US$300 млн.) в ее консолидированной финансовой отчетности. В своей консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация D может определить внешние займы контролируемой организации A в сумме US$300 млн. в качестве инструмента хеджирования спотового валютного риска евро/доллар, связанного с ее чистыми инвестициями в чистые активы контролируемой организации C стоимостью US$300 млн.. В этом случае курсовая разница евро/доллар по внешним займам контролируемой организации A в сумме US$300 млн. и курсовая разница евро/доллар по чистым инвестициям в контролируемую организацию C в сумме US$300 млн. включаются в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D после применения учета хеджирования.

C20. При отсутствии учета хеджирования совокупная курсовая разница USD/EUR по внешним займам контролируемой организации A суммой US$300 млн. будет признаваться в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D следующим образом:

Изменение спот-курса обмена USD/JPY, в пересчете на евро, в профиците или дефиците; и

Изменение спотового обменного курса JPY/USD непосредственно в составе чистых активов/ капитала.

Вместо хеджирования, описанного в параграфе C19, в консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация D может определить внешне займы контролируемой организации A в сумме US$300 млн. в качестве инструмента хеджирования спотового валютного риска GBP/USD по операциям между контролируемой организацией C и контролируемой организацией B. В этом случае совокупная курсовая разница EUR/USD по внешним займам организации A в сумме US$300 млн. будет признаваться в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D следующим образом:

Изменение спотового обменного курса GBP/USD – в резерве по пересчету иностранной валюты, относящемуся к контролируемой организации C;

Изменение спотового обменного курса GBP/JPY, в пересчете на евро, в профиците или дефиците; и

Изменение спотового обменного курса JPY/EUR – непосредственно в составе чистых активов/ капитала.

C21. Контролирующая организация D не может определить внешние займы контролируемой организации A в размере US$300 млн. в качестве инструмента хеджирования как спотового валютного риска EUR/USD, так и спотового валютного риска GBP/USD в своей консолидированной финансовой отчетности. Для хеджирования одного и того же определенного риска можно использовать один инструмент хеджирования только один раз. Контролируемая организация B не может применить учет хеджирования в своей консолидированной финансовой отчетности, поскольку инструмент хеджирования удерживается за пределами группы организаций, состоящей из контролируемой организации B и контролируемой организации C.

Где в группе организаций может удерживаться инструмент хеджирования (параграфы C10 и C11)?

C22. Как отмечается в параграфе C20, при отсутствии учета хеджирования совокупное изменение стоимости в связи с валютным рискам по внешним займам контролируемой организации A в размере US$300 млн. будет отражено в консолидированной отчетности контролирующей организации D как в профиците или дефиците (спотовый риск USD/JPY), так и непосредственно в чистых активах/ капитале (спотовый риск EUR/JPY). Обе суммы принимаются в расчет при оценке эффективности инструмента хеджирования, определенного в параграфе C19, поскольку в соответствии с документами по хеджированию изменение стоимости как инструмента хеджирования, так и объекта хеджирования рассчитывается на основе курса евро, функциональной валюты контролирующей организации D, по отношению к доллару США, функциональной валюте контролируемой организации C. Метод консолидации (прямой или пошаговый) не влияет на оценку эффективности хеджирования.

Суммы, признанные в профиците или дефиците при выбытии зарубежной деятельности (параграфы C12 и C13)

C23. При выбытии контролируемой организации C, следующие суммы списываются с резерва по пересчету иностранной валюты (РПИВ) и признаются в профиците или дефиците в консолидированной отчетности контролирующей организации D:

В отношении внешних займов контролируемой организации A объемом US$300 млн. – сумма, определяемая в соответствии с МСФО ОС 29, т.е. совокупное изменение стоимости, связанное с валютным риском, признанное непосредственно в составе чистых активов/ капитала как эффективная часть хеджирования; и

В отношении чистых инвестиций в контролируемую организацию C объемом US$300 млн. – сумма, определенная по используемому методу консолидации. Если контролирующая

организация D применяет прямой метод, то ее РПИВ в отношении контролируемой организации C будет определяться непосредственно обменным курсом EUR/USD. Если контролирующая организация D применяет пошаговый метод, то ее РПИВ в отношении контролируемой организации C будет определяться РПИВ, признанным контролируемой организацией B и отражающим обменный курс GBP/USD, пересчитанный в функциональную валюту контролирующей организации D с использованием обменного курса EUR/GBP. В связи с использованием пошагового метода консолидации в предшествующие периоды контролирующей организацией D не обязательно определять объем РПИВ, подлежащий признанию в профиците или дефиците при выбытии контролируемой организации C, в сумме, которая была бы признана, если бы прямой метод применялся постоянно, в зависимости от учетной политики организации.

Хеджирование зарубежной деятельности нескольких организаций (параграфы C7, C9 и C11)

C24. В нижеследующих примерах показано, что в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D риск, который может быть хеджирован, всегда связан с разницей курсов ее функциональной валюты (евро) и функциональных валют контролируемых организаций B и C. Как бы ни определялись инструменты хеджирования, US$300 млн. по риску EUR/USD и £341 млн. по риску EUR/GBP являются максимально возможными суммами эффективного хеджирования, подлежащими включению в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D при хеджировании зарубежной деятельности обеих организаций. Прочие изменения стоимости, связанные с изменением обменных курсов валют, включаются в консолидированный профицит или дефицит контролирующей организации D. Безусловно, контролирующая организация D может определить US$300 млн. только для изменений спотового обменного курса USD/GBP или £500 млн. только для изменений спотового обменного курса GBP/EUR.

Организация D является держателем инструментов хеджирования как в USD, так и в GBP

C25. Контролирующая организация D может хеджировать валютный риск по своим чистым инвестициям в контролируемую организацию B, а также в контролируемую организацию C. Допустим, контролирующая организация D владеет подходящими инструментами хеджирования, выраженными в долларах США и фунтах стерлингов, которые она может определить для хеджирования своих чистых инвестиций в контролируемую организацию B и контролируемую организацию C. В консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация D может, среди прочего, определить следующие инструменты хеджирования:

Инструмент хеджирования на сумму US$300 млн., определенный для хеджирования чистых инвестиций в контролируемую организацию C стоимостью US$300 млн., где риск представляет собой спотовый валютный риск (EUR/USD) по операциям между контролирующей организацией D и контролируемой организацией C, и инструмент хеджирования на сумму £341 млн., определенный для хеджирования чистых инвестиций в контролируемую организацию B в сумме 341 £млн., где риск представляет собой спотовый валютный риск (EUR/GBP) по операциям между контролирующей организацией D и контролируемой организацией B.

Инструмент хеджирования на сумму US$300 млн., определенный для хеджирования чистых инвестиций в контролируемую организацию C в сумме US$300 млн., где риск представляет собой спотовый валютный риск (GBP/USD) по операциям между контролируемой организацией B и контролируемой организацией C, и инструмент хеджирования на сумму £500 млн., определенный для хеджирования чистых инвестиций в контролируемую организацию B в сумме £500 млн., где риск представляет собой спотовый валютный риск (EUR/GBP) по операциям между контролирующей организацией D и контролируемой организацией B.

C26. Валютный риск EUR/USD, связанный с чистыми инвестициями контролирующей организации D в контролируемую организацию C, отличается от валютного риска EUR/GBP, связанного с чистыми инвестициями контролирующей организации в контролируемую организацию B. Однако в случае, описанном в параграфе C25(a), контролирующая организация D уже полностью хеджировала валютный риск EUR/USD, связанный с ее чистыми инвестициями в контролируемую организацию C, используя инструмент хеджирования, выраженный в USD, держателем которого она является. Кроме того, если контролирующая организация D определила инструмент в GBP, держателем которого она является, для хеджирования чистых

инвестиций в контролируемую организацию B объемом £500 млн., £159 млн. в составе данных чистых инвестиций, представляющие собой чистые инвестиции в USD в контролируемую организацию C в пересчете на фунты, будут дважды хеджироваться от валютного риска GBP/EUR в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D.

C27. В случае, описанном в параграфе C25(b), если контролирующая организация D определяет хеджируемый риск как спотовый валютный риск (GBP/USD) по сделкам между контролируемой организацией B и контролируемой организацией C, в резерв контролирующей организации D по пересчету иностранной валюты, относящийся к контролируемой организации C, включается только та часть изменения стоимости инструмента хеджирования в сумме US$300 млн., которая связана с изменением обменного курса фунт/доллар. Оставшаяся часть этого изменения (эквивалентная изменению валютного курса GBP/EUR по £159 млн.) вклю чается в консолидированный профицит или дефицит контролирующей организации D в соответствии с параграфом 20. Поскольку при определении валютного риска USD/GBP по сделкам между контролируемыми организациями B и C не вошел валютный риск GBP/EUR, контролируемая организация D может также определить для хеджирования чистые инвестиции в контролируемую организацию B стоимостью £500 млн., где в качестве риска выступает неблагоприятное изменение спотового валютного курса (GBP/EUR) по операциям между контролирующей организацией D и контролируемой организацией B.

Организация B является держателем инструмента хеджирования в долларах США

C28. Допустим, контролируемая организация B привлекла из внешних источников заемные средства в размере US$300 млн., которые были перечислены на счет контролирующей организации D в рамках внутригруппового займа, выраженного в фунтах стерлингов. Поскольку и активы, и обязательства контролируемой организации B увеличились на £159 млн., ее чистые активы остались неизменными. Контролируемая организация B могла бы определить в своей консолидированной финансовой отчетности внешние заимствования для хеджирования валютного риска GBP/USD, связанного с ее чистыми инвестициями в контролируемую организацию C. Контролирующая организация D могла бы воспользоваться данным инструментом хеджирования контролируемой организации B и хеджировать свои чистые инвестиции в размере US$300 млн. в контролируемую организацию C от валютного риска GBP/USD (см. параграф C9). Кроме того, контролирующая организация D могла бы определить инструмент хеджирования в GBP, держателем которого она является, для хеджирования всех своих чистых инвестиций в контролируемую организацию B в объеме £500 млн.. Первый инструмент хеджирования, определенный контролируемой организацией B, будет оцениваться применительно к функциональной валюте контролируемой организации B (фунты стерлингов), а второй инструмент хеджирования, определенный контролирующей организацией D, будет оцениваться применительно к функциональной валюте контролирующей организации (евро). В этом случае в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D с помощью инструмента хеджирования в USD хеджирован только риск GBP/USD, связанный с чистыми инвестициями контролирующей организации D в контролируемую организацию C, а не весь риск EUR/USD. Таким образом, весь риск EUR/USD, связанный с чистыми инвестициями контролирующей организации D в контролируемую организацию B в размере £500 млн., может хеджироваться в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации D.

C29. В то же время необходимо принимать во внимание учет займа контролирующей организации D в размере £159 млн., подлежащего выплате контролируемой организации B. Если заем контролирующей организации D не считать частью ее чистых инвестиций в контролируемую организацию Из-за невыполнения условий параграфа 18 МСФО ОС 4, курсовая разница, возникающая при его пересчете из фунтов в евро, включается в консолидированный профицит или дефицит контролирующей организации D. Если заем в размере £159 млн., подлежащий выплате контролируемой организации B, считать частью чистых инвестиций контролирующей организации D, указанные чистые инвестиции составят лишь £341 млн., и сумма, которую контролирующая организация D сможет определить как объект хеджирования по валютному риску GBP/EUR, сократится с £500 млн. до £341 млн., соответственно.

C30. Если контролирующая организация D сторнирует отношение хеджирования, определенное контролируемой организацией B, контролирующая организация D может определить внешний заем на балансе контролируемой организацией B в размере US$300 млн. для хеджирования

своих чистых инвестиций в контролируемую организацию C в размере US$300 млн. по валютному риску евро/доллар, а также определить инструмент хеджирования в фунтах стерлингов на своем собственном балансе в качестве инструмента хеджирования чистых инвестиций в контролируемую организацию B в части£341 млн.. В этом случае эффективность хеджирования в обоих случаях будет рассчитываться применительно к функциональной валюте контролирующей организации (евро). Следовательно, как изменение стоимости внешнего займа на балансе контролируемой организацией B в результате изменения обменного курса USD/GBP, так и изменение стоимости займа контролирующей организации D, подлежащего выплате контролируемой организации B, в результате изменения обменного курса GBP/EUR (что в целом эквивалентно изменению валютного курса USD/EUR), будет включаться в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной отчетности контролирующей организации D. Поскольку контролирующая организация D уже полностью хеджировала риск EUR/USD по чистым инвестициям в контролируемую организацию, она может хеджировать валютный риск EUR/GBP по своим чистым инвестициям в контролируемую организацию B только на сумму не более £341 млн.

Приложение D

Поправки к другим МСФО ОС

Ссылки на «соответствующие международные или национальные стандарты финансовой отчетности, касающиеся признания и оценки финансовых инструментов» заменяются на «МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка» в следующих МСФО ОС:

(a) **МСФО ОС 1, «Представление финансовой отчетности», параграфы 79, 82 и 101**

(b) **МСФО ОС 4, «Влияние изменений обменных курсов», параграфы 3(a), 4, 31 и 61(a)**

(c) **МСФО ОС 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», параграфы 22, 52, 61 и IG8**

(d) **МСФО ОС 7, «Инвестиции в ассоциированные организации», параграфы 1, 2, 20, 21, 24, 25, 37, 38 и 39**

(e) **МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности», параграфы 1, 2, 47, 48 и 58**

(f) **МСФО ОС 9, «Выручка от обменных операций», параграф 10(c)**

(g) **МСФО ОС 21, «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», параграфы 2(c) и 9**

МСФО ОС 26, «Обесценение активов, генерирующих денежные средства”, параграфы 2(c) и 8

МСФО ОС 4, «Влияние изменений обменных курсов»

Параграф 5 излагается в следующей редакции:

5. Настоящий Стандарт не затрагивает учета хеджирования статей в иностранной валюте, включая хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность. ~~Соответственно, организации имеют право применять соответствующие международные или национальные стандарты финансовой отчетности, касающиеся учета хеджирования.~~ При учете хеджирования применяется МСФО ОС 29.

МСФО ОС 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

Параграф 58(c) излагается в следующей редакции:

58. ...

(c) в качестве финансового инструмента~~.~~ в соответствии с МСФО ОС 29.

МСФО ОС 9, «Выручка от обменных операций»

Параграф 10 раздела «Оказание услуг» руководства по применению излагается в следующей редакции:

Приложение

10. *Вознаграждение за финансовые услуги*

Признание вознаграждения за финансовые услуги в качестве выручки зависит от (a) целей, для которых вознаграждение определяется и (b) принципов учета соответствующего финансового инструмента. Описание вознаграждения за оказание финансовых услуг может и не указывать на характер и содержание предоставленных услуг. Таким образом, необходимо различать вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью эффективной ставки процента, вознаграждение, начисленное по мере оказания услуг, и вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия.

(a) *Вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью ~~реальной доходности~~ эффективной ставки процента финансового инструмента*

Такое вознаграждение обычно рассматривается как корректировка ~~реальной доходности~~ эффективной ставки процента. Однако если финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости ~~после его первоначального признания~~, и изменение справедливой стоимости признается в составе профицита или дефицита, вознаграждение признается в качестве выручки при первоначальном признании финансового инструмента.

(i) *Первоначальное вознаграждение, полученное организацией в связи с созданием или приобретением финансового актива, кроме активов, классифицируемых в соответствии с МСФО ОС 29 как «финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита».*

Такое вознаграждение может включать вознаграждение за деятельность по оценке финансового состояния заемщика, оценке и учету гарантий, залоговые и другие соглашения по обеспечению исполнения обязательств, согласованию условий по инструменту, подготовке и обработке документов и закрытию сделки. Эти соглашения являются неотъемлемой частью полученного финансового инструмента и вместе с соответствующими транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) переносятся на будущие периоды и признаются как корректировки эффективной ставки процента.

(ii) *Комиссия за предоставление займа, полученная организацией, когда обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29*

Если есть возможность заключения организацией специального соглашения о предоставлении займа и обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29, полученная за предоставление займа комиссия рассматривается как возмещение за участие в приобретении финансового инструмента и, вместе с транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29), переносится на будущие периоды, и признается как корректировка эффективной ставки процента. Если срок действия обязательства истек без предоставления займа, комиссия признается в качестве выручки по окончании срока исполнения обязательства. Обязательства по предоставлению займа, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) *Первоначальное вознаграждение, полученное при выпуске финансовых обязательств, оцениваемое по амортизируемой стоимости..*

Такое вознаграждение является неотъемлемой частью процесса приобретения финансового обязательства. Если финансовое обязательство не классифицируется как «оцениваемое по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита», полученное первоначальное вознаграждение включается вместе с соответствующими понесенными транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) в первоначальную балансовую стоимость финансового обязательства и признается как корректировка эффективной ставки процента. Организация должна отличать вознаграждения и затраты, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента по финансовому обязательству, от первоначальных вознаграждений и транзакционных издержек, относящихся к праву на предоставление услуг, таких как услуги по управлению инвестициями.

(b) *Вознаграждение, признаваемое по мере оказания услуг*

(i) *Вознаграждение, начисляемое за обслуживание займа*

Вознаграждение, начисляемое организацией за обслуживание займа, признается как выручка по мере оказания услуг по обслуживанию займа. ~~Если организация продает заем, но оставляет за собой его обслуживание за вознаграждение, которое ниже, чем нормальное вознаграждение за такие услуги, часть продажной цены займа переносится на будущие периода и признается как выручка по мере оказания услуг по обслуживанию займа.~~

(ii) *Вознаграждение по обязательству предоставить ~~или приобрести~~ заем, когда данное обязательство находится вне сферы применения МСФО ОС 29*

Если маловероятно, что будет заключено конкретное соглашение о займе, и обязательство предоставить заем находится вне сферы применения МСФО ОС 29, вознаграждение по данному обязательству признается в качестве выручки на пропорционально-временной основе в течение периода действия обязательства. Обязательства предоставить заем, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) *Вознаграждение за управление инвестициями*

Вознаграждение за управление инвестициями признается в качестве выручки по мере предоставления услуг управления.

Дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к обеспечению исполнения обязательств по договору на управление инвестициями, признаются в качестве актива, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены и если есть возможность того, что они будут возмещены. Как и в МСФО ОС 29, д затраты – это те затраты, которые не были бы понесены, если бы организация не гарантировала исполнение обязательств по договору на управление инвестициями. Актив представляет собой договорное право организации на получение выгод от предоставления услуг по управлению инвестициями и амортизируется по мере признания соответствующей выручки. Если организация имеет портфель договоров на управление инвестициями, она может оценить возмещаемость дополнительных затрат на портфельной основе.

Некоторые договоры на оказание финансовых услуг включают и создание одного или более финансовых инструментов, и предоставление услуг по управлению инвестициями. Например, долгосрочный договор с ежемесячными взносами, привязанный к управлению фондом долевых ценных бумаг. Продавец по договору должен различать транзакционные издержки, относящиеся к возникновению финансового инструмента, и затраты по обеспечению исполнения прав по предоставлению услуг по управлению инвестициями.

(c) *Вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия~~, которое значительно важнее любого другого действия~~*

Вознаграждение признается в качестве выручки, когда завершено значимое действие. Примеры приведены ниже.

(i) *Комиссия за распределение акций в пользу клиента*

Комиссия признается в качестве выручки после распределения акций.

(ii) *Вознаграждение за размещение займа между заемщиком и инвестором*

Вознаграждение признается в качестве выручки после размещения займа.

(iii) *Комиссия за синдицирование займа*

Комиссия за синдицирование займа, полученная организацией, не являющейся займодавцем (или предоставляющей заем по той же самой эффективной ставке процента по сопоставимому риску, что и остальные участники), за организацию займа является возмещением за обслуживание синдиката. Такая комиссия признается в качестве выручки после завершения процесса синдицирования.

МСФО ОС 12, «Запасы»

Параграф 2(b) излагается в следующей редакции:

2. ...

(b) финансовых инструментов (см. МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка»).

МСФО ОС 21, «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»

Параграф 2(c) излагается в следующей редакции:

2. ...

(c) финансовых активов, которые включаются в сферу применения ~~МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»~~ МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»

Параграф 9 излагается в следующей редакции:

9. Настоящий стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения ~~МСФО ОС 15~~ МСФО ОС 28. Обесценение этих активов рассматривается в ~~МСФО ОС, которые разрабатываются СМФСООС на основе МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» в целях признания и оценки финансовых инструментов~~ МСФО ОС 29.

МСФО ОС 23, «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)»

Параграф 5 излагается в следующей редакции:

5. Настоящий Стандарт рассматривает выручку, возникающую в результате необменных операций. Выручка от обменных операций рассматривается в МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций». Несмотря на то, что выручка организаций общественного сектора возникает в результате как обменных, так и необменных операций, большая часть выручки государственных органов и других организаций общественного сектора обычно возникает в результате необменных операций, таких как:

Налоги; и

Трансферты (в денежной и неденежной форме), в том числе гранты, прощение долгов, штрафные санкции, наследование, пожертвования, товары и услуги в натуральной форме, а также нерыночные льготные займы

Параграф 10 излагается в следующей редакции:

10. Существует другая группа необменных операций, при проведении которых организация может предоставлять компенсацию в обмен на полученные ресурсы, но эта компенсация не соответствует справедливой стоимости полученных ресурсов. В таких случаях организация должна определить, является ли подобная операция комбинацией обменных и необменных операций, каждый компонент которых должен признаваться отдельно. Например, организация получает финансирование в размере 6 миллионов ДЕ от многопрофильного агентства по развитию. По условиям соглашения организация должна вернуть 5 миллионов ДЕ полученных средств в течение 10 лет по ставке 5 %, в то время как рыночная процентная ставка по аналогичным займам составляет 11 %. Фактически организация получила грант в размере 1 миллиона ДЕ (полученные 6 миллионов ДЕ минус 5 миллионов ДЕ к погашению) и получила льготный заем в размере 5 миллионов ДЕ по ставке на 6 % ниже рыночной процентной ставки по аналогичным займам. Грант в размере 1 миллиона ДЕ и нерыночная составляющая выплаты процентов по условиям соглашения являются необменными операциями. Договорные платежи и выплата процентов в течение срока займа являются обменными операциями.

Параграф 87 излагается в следующей редакции:

87. Выручка, возникающая в результате прощения долга, оценивается по балансовой стоимости прощенного долга. ~~справедливой стоимости прощенного долга. Обычно она равняется балансовой стоимости прощенного долга.~~

После параграфа 105 добавляется дополнительный заголовок и следующие абзацы:

Льготные займы

105A. Льготные займы представляют собой займы, получаемые организацией на условиях ниже рыночных. Та доля займа, которая подлежит погашению, наряду с процентами к выплате, является обменной операцией и учитывается в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Организация рассматривает, является ли разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании (см. МСФО ОС 29) выручкой от необменной операции, которая должна учитываться в соответствии с настоящим Стандартом.

105B. Если организация определяет, что разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании является выручкой от необменной операции, она должна признать эту разницу в качестве выручки, за исключением случая, когда имеется текущая обязанность, т.е. когда определенные условия, налагаемые на передаваемые активы, приводят к возникновению у организации текущей обязанности. В случае если текущая обязанность имеется, организация признает его в качестве обязательства. По мере того, как организация исполняет текущую обязанность, признанное обязательство уменьшается и признается сумма выручки, равная данному уменьшению.

После подпункта 106(c) добавляется дополнительный подпункт:

106. ….

(cA) сумму обязательств, признанных в отношении льготных займов, на которые наложены условия передачи активов;

После параграфа 124A добавляется дополнительный параграф:

124B МСФО ОС 29 внес поправки в параграфы 4, 10, 87, и 106 и ввел параграфы 105A и 105B. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2013 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 29 к периоду, начинающемуся до 1 января 2013 года, поправки также должны применяться к этому более раннему периоду.

В руководстве по внедрению добавлен дополнительный пример после параграфа IG53:

Руководство по применению

Льготные займы (параграфы 105A и 105B)

IG54. Организация получает от многостороннего агентства по развитию финансирование в размере 6 миллионов ДЕ для строительства 10 школ в течение следующих 5 лет. Финансирование предоставляется на следующих условиях:

1 миллион ДЕ из суммы финансирования возвращать нет необходимости, при условии, что школы будут построены;

5 миллионов ДЕ из суммы финансирования необходимо вернуть следующим образом:

Год 1: долг не выплачивается

Год 2: выплачивается 10% долга

Год 3: выплачивается 20% долга

Год 4: выплачивается 30% долга

Год 5: выплачивается 40% долга

Ставка процента составляет 5% ежегодно в течение срока займа (предположим, что процент выплачивается ежегодно в конце периода). Рыночная ставка процента по аналогичным займам составляет 10%.

В той мере, в какой школы не будут построены, финансирование должно быть возвращено донору (предположим, что донор использует эффективную систему мониторинга и имеет опыт требования возврата неиспользованных средств).

Организация построила следующие школы в течение срока займа:

Год 1: построена 1 школа

Год 2: построено 3 школы

Год 3: построено 5 школ

Год 4: построено 10 школ

Анализ:

Организация фактически получила грант в размере 1 миллиона ДЕ и заем в размере 5 ДЕ (Примечание: Организация рассмотрит, является ли 1 миллион ДЕ по сути взносом собственников или выручкой; предположим, что в целях данного примера 1 миллион ДЕ представляет собой выручку). Она также получила дополнительный грант в размере 784 550 ДЕ (разница между поступлениями по займу в размере 5 миллионов ДЕ и дисконтированной стоимостью договорных потоков денежных средств по займу, подсчитанной с использованием рыночной ставки процента в 10%).

Грант в размере 1 миллиона ДЕ + 784 550 ДЕ учитывается в соответствии с настоящим Стандартом, а заем с соответствующими выплатами процента и основного долга по договору в соответствии с МСФО ОС 29.

1. При первоначальном признании организация признает следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
Кт	Заем		4 215 450 ДЕ

Кт	Обязательство		1 784 550 ДЕ

2. Год 1: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	178 455 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		178 455 ДЕ

(1/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ)

(Примечание: в данном примере не отражены журнальные проводки по выплате процентов и основного долга, а также начислению процента, поскольку он предназначен для иллюстрации признания выручки, возникающего в результате льготного займа. Полные примеры включены в Иллюстративные примеры, приведенные в МСФО ОС 29).

3. Год 2: организация признает следующее (предположим, что впоследствии организация оценивает льготный заем по амортизированной стоимости):

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		356 910 ДЕ

(3/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 178 455 ДЕ)

4. Год 3: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		356 910 ДЕ

(5/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 535 365 ДЕ)

5. Год 4: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	892 275 ДЕ	
Кт	Выручка от необменной операции		892 275 ДЕ

(все школы построены, 1 784 550 ДЕ – 892.275 ДЕ)

Если бы льготный заем был предоставлен без условий, организация признала бы при первоначальном признании следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
Кт	Заем		4 215 450 ДЕ
Кт	Выручка от необменной операции		1 784 550 ДЕ

МСФО ОС 26, «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»

Параграф 2(с) излагается в следующей редакции:

(с) Финансовых активов, которые включаются в сферу применения ~~МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»~~ МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

Параграф 9 излагается в следующей редакции:

9. Настоящий стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения ~~МСФО ОС 15~~ МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации». Обесценение этих активов рассматривается в ~~МСФО ОС, которые разрабатываются СМФСООС в целях признания и оценки финансовых инструментов~~ МСФО ОС 29.

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 29.

Введение

BC1. Данное Основание для заключений резюмирует мнение СМСФО ОС относительно формирования заключений в МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Поскольку в основе настоящего Стандарта лежит МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», изданный СМСФО, Основания для заключений охватывают охватывает только те части МСФО ОС 29, которые отличаются от главных требований МСФО 39.

BC2. Настоящий проект, посвященный финансовым инструментам, является ключевой частью программы конвергенции СМСФО ОС, направленной на сближение МСФО ОС с МСФО. СМСФО ОС признает существование других аспектов финансовых инструментов, не рассмотренных в МСФО 39, в той мере, в которой они относятся к общественному сектору. Такие аспекты могут быть рассмотрены в будущих проектах СМСФО ОС. В частности, СМСФО ОС допускает, что в будущих проектах, возможно, будут рассматриваться следующие вопросы:

- Некоторые сделки, совершаемые центральными банками; и
- Дебиторская и кредиторская задолженности, возникающие из соглашений, которые, в основном, аналогичны и имеют такой же экономический эффект, как и финансовые инструменты, но не являются договорными по своему характеру.

BC3. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС согласился сохранить исходный текст МСФО 39 в части, не противоречащей существующим МСФО ОС, а также рассмотрел некоторые специфические вопросы общественного сектора в дополнительном разделе Руководство по применению.

BC4. В сентябре 2007 года СМСФО выпустил поправки к МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», которые добавили в представление финансовой отчетности новый формат, названный «совокупный доход». Поскольку СМСФО ОС еще не рассматривал совокупный доход, а также некоторые другие поправки, относящиеся к МСФО 1, данные поправки не были включены в МСФО ОС 29. В текст МСФО ОС 29 включен текст МСФО 39 по состоянию на 31 декабря 2008 года, включая ряд поправок, внесенных в СМФСО в МСФО 39 в апреле 2009 года в рамках проекта по совершенствованию. МСФО ОС. СМСФО ОС известно, что в ноябре 2009 года был издан МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». СМФСО ОС также известно о планах СМФСО по внесению дальнейших значительных изменений в МСФО 39. Поэтому СМФСО ОС решил рассмотреть изменения в требованиях СМФСО к финансовым инструментам в рамках будущего проекта.

Сфера применения

BC5. Активы и обязательства могу возникать в результате договорных необменных операций. Первоначальное признание и оценка активов и обязательств, возникающих в результате необменных операций, рассматривается в МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». В МСФО ОС 23 не содержатся требования и рекомендации по последующей оценке или прекращению признания данных активов и обязательств. СМФСО ОС принял во внимание взаимодействие между настоящим Стандартом и МСФО ОС 23 в части, касающейся активов и обязательств, возникающих в результате необменных операций и удовлетворяющих определению финансовых активов и финансовых обязательств.

BC6. СМФСО ОС согласился, что в случаях, когда приобретенный в рамках необменной операции актив является финансовым активом, организация:

Осуществляет первоначальное признание актива с использованием МСФО ОС 23; и

Осуществляет первоначальную оценку актива с использованием МСФО ОС 23 и с учетом требований настоящего Стандарта определяет целесообразный порядок учета транзакционных издержек, понесенных при приобретении актива.

Поскольку в МСФО ОС 23 не содержатся требования к последующей оценке или прекращению признания активов, приобретенных при необменных операциях, настоящий Стандарт применяется к таким активам только в том случае, если это финансовые активы.

BC7. Применительно к обязательствам СМФСООС согласился, что обязательства, возникающие в рамках условий, сопровождающих передачу ресурсов в соответствии с МСФО ОС 23, подлежат первоначальному признанию и первоначальной оценке в соответствии с настоящим МСФО ОС, поскольку при первоначальном признании они обычно не удовлетворяют определению финансового обязательства (см. МСФО ОС 28). После первоначального признания, если ситуация указывает на то, что обязательство является финансовым обязательством, организация рассматривает вопрос о прекращении признания обязательства, признанного в соответствии с МСФО ОС 23, и признании финансового обязательства в соответствии с настоящим Стандартом.

BC8. СМФСО ОС согласился, что другие обязательства, возникающие в результате необменных операций, например, возврат ресурсов, основанный на ограничениях на использование актива, признаются и оцениваются в соответствии с настоящим Стандартом, если они удовлетворяют определению финансового обязательства.

Первоначальная оценка

BC9. СМФСО ОС признает наличие взаимосвязи между МСФО ОС 23 и настоящим Стандартом в части активов, приобретенных в рамках необменной операции, которые одновременно удовлетворяют определению финансового актива. Согласно МСФО ОС 23 активы, приобретенные в рамках необменной операции, необходимо первоначально оценивать по справедливой стоимости. Настоящий стандарт требует, чтобы первоначальная оценка финансовых активов производилась по справедливой стоимости с учетом транзакционных издержек в случае, если впоследствии актив не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Указанные два подхода к оценке в целом соответствуют друг другу, за исключением учета транзакционных издержек.

BC10. СМФСО ОС пришел к выводу о неприемлемости различных подходов к оценке финансовых активов, приобретенных в рамках необменных операций, и активов, приобретенных в рамках обменных операций. Соответственно, СМФСО ОС согласился с тем, что активы, приобретенные в рамках необменной операции, подлежат первоначальной оценке по справедливой стоимости с использованием требований МСФО ОС 23, но при этом следует принимать во внимание настоящий Стандарт при наличии транзакционных издержек, производимых с целью приобретения актива.

Льготные займы

BC11. Организация может предоставлять или получать льготные займы. Они представляют собой особую проблему при учете, потому что их условия являются нерыночными. Поэтому СМФСО ОС рассмотрел вопрос о том, каким образом следует учитывать нерыночную часть льготного займа. В проекте Стандарта (ED) 38 СМФСО ОС предложил отражать льготные займы на основе анализа содержания сделки по составляющим элементам и учитывать эти составляющие по отдельности. В итоге СМФСО ОС определил, что нерыночную часть льготного займа следует учитывать следующим образом:

Организация, выдающая льготный заем, учитывает нерыночную часть займа в составе расходов в год выдачи займа; и

Получатель льготного займа учитывает нерыночную часть займа в соответствии с МСФО ОС 23.

BC12. Некоторые комментаторы проекта Стандарта (ED) 38 не согласились с предложенным порядком учета льготных займов, поскольку, по их мнению, справедливая стоимость является не подходящей основой для оценки, другие же не согласились с предложенным порядком учета нерыночной части льготных займов в составе расходов.

BC13. Комментаторы, не согласившиеся с использованием справедливой стоимости как основы для оценки, ссылались как на концептуальные, так и на практические сложности оценки льготных займов по справедливой стоимости. На концептуальном уровне было отмечено, что некоторые льготные займы, выдаваемые организациями общественного сектора, могут отсутствовать на организованном рынке вследствие профилей риска заемщиков, например, займы малому бизнесу или займы, предоставленные государством в качестве кредитора последней инстанции.

Применительно к займам, которые обычно не встречаются на организованном рынке, комментаторы утверждали, что хотя и можно получить их справедливую стоимость, она не будет являться достоверным отражением сделки. По их мнению, поскольку организованного рынка для таких сделок не существует, справедливую стоимость займа отражает цена сделки при первоначальной оценке. Комментаторы, ссылавшиеся на практические трудности определения справедливой стоимости, отмечали, что вследствие таких трудностей справедливая стоимость часто определяется с помощью расчетных оценок. По их мнению, применение таких оценок делает информацию потенциально недостоверной. В качестве способа преодолеть эти практические трудности они предложили использовать фактическую ставку или процентную ставку по кредиту в качестве основы для оценки и альтернативы справедливой стоимости.

BC14. СМФСО ОС придерживается точки зрения, что использование справедливой стоимости позволяет наиболее достоверно определить льготный элемент в льготном займе. Кроме того, поскольку займы, предоставляемые под нулевой или низкий процент, встречаются не только в общественном секторе, СМФСО ОС не убежден в наличии оснований отклоняться от принципов справедливой стоимости, определенных в МСФО 39, по причинам, связанным со спецификой общественного сектора. Кроме того, было отмечено, что согласно МСФО ОС 30 необходимо отдельно раскрывать информацию по оценке финансовых инструментов, включая случаи использования не наблюдаемых на рынке вводных параметров. СМФСО ОС принял решение сохранить справедливую стоимость в качестве основы для оценки льготных займов.

BC15. Комментаторы, не согласившиеся с отнесением нерыночной части льготного займа на расходы, отмечали, что поскольку нерыночная часть представляет собой субсидию, было бы более корректно первоначально признать актив, а в дальнейшем признавать расход, сокращая актив при выполнении условий субсидии или на пропорционально-временной основе. СМФСО ОС, тем не менее, посчитал, что решение о предоставлении займа в первый же день приводит к возникновению обязательства предоставить ресурсы в форме займа и субсидии. СМФСО ОС придерживается мнения, что первоначальное признание этой субсидии как расхода при признании сделки дает наиболее полезную информацию для целей предоставления отчетности.

Финансовые гарантии, предоставленные путем необменной операции

BC16. СМФСО ОС признал, что в общественном секторе договоры финансовой гарантии часто заключаются путем необменных операций, т.е. безвозмездно или за символическое вознаграждение, зачастую ради достижения общих социальных и программных целей, а не в коммерческих интересах. Хотя и в коммерческом секторе организации могут выдавать гарантии ниже справедливой стоимости, это не получило широкого распространения и делается в коммерческих интересах, например, в случаях, когда контролирующая организация предоставляет держателю гарантию от имени контролируемой организации. В общественном секторе максимальный кредитный риск по таким гарантиям может быть крайне велик. Подобные гарантии, как правила, выпускаются в силу отсутствия активного рынка и в некоторых случаях не могут быть предоставлены эмитентом в коммерческом секторе по причине ограничений на максимальный уровень кредитного риска. СМФСО ОС рассмотрел подход к оценке при первоначальном признании и последующей оценке для таких договоров финансовой гарантии.

BC17. В тех случаях, когда договор финансовой гарантии заключается за возмещение, СМФСО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли считать сумму такого возмещения справедливой стоимостью. В Руководстве по применению МСФО 39 указано, что «справедливой стоимостью финансового инструмента при первоначальном признании, как правило, является цена сделки». СМФСО ОС принял во внимание, что в общественном секторе во многих случаях цена сделки, связанной с договором финансовой гарантии, не будет отражать справедливую стоимость и что признание такой суммы будет неверным и ошибочным отражением степени риска, которому подвергается эмитент. СМФСО ОС пришел к выводу, что при наличии возмещения за финансовую гарантию организация должна определить, возникает ли возмещение в результате обменной операции и отражает ли оно по этой причине справедливую стоимость. СМФСО ОС пришел к выводу, что если возмещение действительно отражает справедливую стоимость, организация следует признать финансовую гарантию в сумме возмещения и что последующая оценка для договоров финансовой гарантии производится по наибольшей из следующих величин: суммы, определенной в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», и первоначально признанной суммы за вычетом, если это необходимо, накопленной амортизации в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных

операций». Если цена сделки не отражает справедливую стоимость, то организации в обязательном порядке следует проводить оценку при первоначальном признании аналогично тому, как если бы вознаграждение вообще не выплачивалось.

BC18. Таким образом, СМФСО ОС рассмотрел подход к определению оценки при первоначальном признании договоров финансовой гарантии, заключаемых без возмещения или за возмещение, не являющееся справедливой стоимостью. СМФСО ОС определил иерархию оценки, которая может применяться при первоначальной оценке договора финансовой гарантии, заключаемого без возмещения или за возмещение, не являющееся справедливой стоимостью:

Организация решает, можно ли определить справедливую стоимость договора финансовой гарантии путем наблюдения цен на активном рынке;

Если цену нельзя определить путем наблюдения на активном рынке, организация применяет метод оценки; и

Если определить справедливую стоимость договора финансовой гарантии не представляется возможным, организация оценивает договор финансовой гарантии при первоначальном признании и в последующем в соответствии с МСФО ОС 19.

BC19. Возможны случаи, когда существует активный рынок для договоров финансовой гарантии, эквивалентных или аналогичных выпущенному договору. В таких случаях справедливую стоимость следует оценивать путем наблюдения за этим активным рынком. СМФСО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли организации при отсутствии активного рынка в обязательном порядке использовать методику на основе МСФО ОС 19. СМФСО ОС отметил, что многие методики оценки отличаются высокой сложностью и, как отмечено в параграфах AG107 и AG108, могут приводить к большому разбросу результатов. Можно сказать, что затраты на разработку подобных методик превышают выгоду пользователей от получаемой информации. Подход, основанный на МСФО ОС 19, может обеспечить более достоверную и понятную оценку степени риска, которому подвергается эмитент при заключении договора финансовой гарантии. СМФСО ОС также признал, что если организация не признает обязательство в соответствии с МСФОС 19, она должна раскрыть информацию в соответствии с требованиями к условным обязательствам, определенными в МСФО ОС 19, за исключением случаев, когда отток ресурсов представляется маловероятным. В предоставляемой пользователям информации о степени риска, связанного с финансовыми гарантиями, выдаваемыми безвозмездно или за символическое вознаграждение, также предусматривает раскрытие информации о кредитном риске в соответствии с МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». В свою очередь, СМФСО ОС признал, что применение ряда действующих МСФО ОС потребует привлечения экспертов, в том числе актуариев, для разработки сложных по своей природе методик оценки, как, например, МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам». В итоге СМФСО ОС пришел к выводу, что при отсутствии активного рынка следует разрешить применение методики оценки, не требующей наблюдения рынка, если организации удовлетворены степенью достоверности и понимания метода определения справедливой стоимости договора финансовой гарантии, заключенного эмитентом в рамках необменной операции. В особенности это относится к случаю нетиповых гарантий, по которым имеется ограниченный объем данных о невыполнении обязательств и кредитном риске.

Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 29.

Раздел А: Сфера применения

А.1 *Практика осуществления нетто-расчетов: форвардный договор на приобретение товара*

Организация XYZ заключает по фиксированной цене форвардный договор на приобретение одного миллиона литров масла в соответствии с ожидаемыми потребностями. По договору XYZ разрешается дождаться физической поставки масла по истечении 12 месяцев или же выплатить или получить денежные средства путем нетто-расчета исходя из изменений справедливой стоимости масла. Учитывается ли такой договор как производный инструмент?

Хотя такой договор соответствует определению производного инструмента, он не обязательно учитывается как таковой. Данный договор является производным инструментом, потому что для него не требуется первоначальных инвестиций, договор основан на цене масла и расчеты по нему осуществляются в будущем. Однако договор не учитывается как производный инструмент в соответствии с МСФО ОС 29, если XYZ намерена произвести расчет по договору, дождавшись поставки, при этом ранее по аналогичным договорам она не осуществляла нетто-расчет денежными средствами и не продавала масло в течение короткого периода после его поставки с целью извлечения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки. Вместо этого он учитывается как договор, подлежащий исполнению в будущем.

А.2 *Опцион на реализацию нефинансового актива*

Организация XYZ владеет офисным зданием. XYZ заключает с инвестором опцион на продажу здания, позволяющий XYZ передать здание инвестору за 150 млн. ДЕ. Текущая стоимость здания составляет 175 млн. ДЕ. Опцион истекает через 5 лет. Расчеты по опциону, в случае его исполнения, могут быть осуществлены путем физической поставки или нетто-расчета денежными средствами, в зависимости от выбора XYZ. Как XYZ и инвестору следует учитывать данный опцион?

Учет опциона в XYZ зависит от ее намерений и истории расчетов. Хотя договор соответствует определению производного инструмента, XYZ не учитывает его как производный инструмент, если в случае исполнения опциона она намерена произвести расчет по договору путем передачи здания при отсутствии практики осуществления нетто-расчетов (МСФО ОС 29, параграф 4 и МСФО ОС 29, параграф AG22).

В то же время инвестор не может сделать вывод, что опцион был заключен для того, чтобы удовлетворить его ожидаемые потребности, касающиеся приобретения, продажи или использования, поскольку не имеет возможности требовать поставки (МСФО ОС 29, параграф 6). Кроме того, по опциону может быть произведен нетто-расчет денежными средствами. Поэтому инвестору следует учитывать договор как производный инструмент. Независимо от ранее имевшей место практики, намерения инвестора не влияют на то, будет ли расчет производиться путем поставки, или с помощью денежных средств. Инвестор выписал опцион, а выписанный опцион, у держателя которого есть право выбора между расчетом в форме физической поставки и нетто-расчетом денежными средствами, не может соответствовать требованиям к обычной поставке, позволяющим воспользоваться исключением из МСФО ОС 29, потому что сторона, выписавшая опцион, не имеет возможности требовать поставки.

Однако если бы договор являлся не опционом, а форвардным договором, и если бы договор требовал физической поставки, а отчитывающаяся организация ранее не имела практики осуществления нетто-расчетов денежными средствами и не реализовывала здание в течение короткого периода после его постановки на баланс с целью извлечения прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки, договор не отражался бы как производный инструмент.

Раздел В: Определения

В.1 *Определение производного инструмента: примеры производных инструментов и базовых переменных*

Каковы примеры распространенных производных инструментов и соответствующих им базовых переменных?

В МСФО ОС 29 производный инструмент определяется следующим образом:

***Производный инструмент* – это финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения настоящего Стандарта и обладающий всеми из трех нижеперечисленных характеристик:**

(a) **Его стоимость меняется в результате изменения установленной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базовой») последняя не затрагивает какую-либо из сторон договора;**

(b) **для него либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и**

(c) **расчеты по нему осуществляются в будущем.**

Вид договора	Основная переменная, определяющая цену договора (базовая переменная)
Процентный своп	Процентные ставки
Валютный своп	Курсы валют
Товарный своп	Цены товаров
Своп акций	Курсы акций (долевых инструментов другой организации)
Кредитный своп	Кредитный рейтинг, кредитный индекс или цена кредита
Своп совокупного дохода	Совокупная справедливая стоимость указанного актива и процентные ставки
Приобретенный или выписанный опцион на казначейские облигации (на покупку или продажу)	Процентные ставки
Приобретенный или выписанный валютный опцион (на покупку или продажу)	Курсы валют
Приобретенный или выписанный товарный опцион (на покупку или продажу)	Цены товаров
Приобретенный или выписанный опцион на акции (на покупку или продажу)	Курсы акций (долевых инструментов другой организации)
Процентные фьючерсы, привязанные к государственному долгу	Процентные ставки
Валютные фьючерсы	Курсы валют
Товарные фьючерсы	Цены товаров
Процентный форвард, привязанный к государственному долгу	Процентные ставки
Валютный форвард	Курсы валют
Товарный форвард	Цены товаров
Форвард на акции	Курсы акций (долевых инструментов другой организации)

В вышеприведенном перечне содержатся примеры договоров, которые, как правило, соответствуют требованиям к производным инструментам, установленным в МСФО ОС 29. Список не является исчерпывающим. Любой договор, имеющий базовую переменную, может являться производным

инструментом. Более того, даже если инструмент отвечает определению производного инструмента, могут применяться особые положения МСФО ОС 29, например, в случаях, если это производный инструмент на погоду (см. МСФО ОС 29.AG5), договор на приобретение или продажу нефинансового объекта, например, биржевого товара (см. МСФО ОС 29.4 и МСФО ОС 29.AG22), или договор, расчеты по которому производятся собственными акциями организации. Таким образом, организации необходимо оценить договор, чтобы определить наличие прочих характеристик производного инструмента и применимость особых положений.

B.2 *Определение производного инструмента: расчеты в определенный день в будущем, процентный своп с нетто-расчетом или валовым расчетом*

Влияет ли на определение процентного свопа в качестве производного финансового инструмента согласно МСФО ОС 29 форма расчетов между сторонами: выплата друг другу всей суммы процентов (валовой расчет) или осуществление нетто-расчета?

Нет. Определение производного инструмента не зависит от формы расчетов.

Например, организация ABC заключает с контрагентом (XYZ) договор процентного свопа, согласно которому ABC обязана выплачивать проценты по фиксированной ставке 8 процентов в обмен на нефиксированную сумму исходя из трехмесячной ставки LIBOR, пересматриваемой ежеквартально. Фиксированная и нефиксированная выплаты определяются на основе номинала в 100 млн. ДЕ. ABC и XYZ не обмениваются номинальной суммой. ABC ежеквартально выплачивает или получает чистую сумму денежных средств исходя из разницы между 8 процентами и трехмесячной ставкой LIBOR. Как вариант, расчеты могут производиться с перечислением всей суммы процентов.

Данный договор отвечает определению производного инструмента независимо от формы расчетов, поскольку его стоимость изменяется в ответ на изменения базовой переменной (LIBOR), первоначальные чистые инвестиции отсутствуют, а расчеты по договору осуществляются в определенные дни в будущем.

B.3 *Определение производного инструмента: процентный своп с досрочным погашением (обязательство выплат по фиксированной ставке погашается досрочно при заключении договора или в дальнейшем)*

Если при заключении процентного свопа, предусматривающего выплату по фиксированной и получение по плавающей процентной ставке, одна из сторон досрочно погашает свое обязательство, является ли такой своп производным финансовым инструментом?

Да. Например: организация S заключает с контрагентом C процентный своп номиналом в 100 млн ДЕ. сроком на 5 лет, предусматривающий выплату по фиксированной и получение по плавающей процентной ставке. Процентная ставка по переменной части свопа ежеквартально приравнивается к трехмесячной ставке LIBOR. Процентная ставка по фиксированной части свопа составляет 10 процентов годовых. При заключении договора организация S досрочно погашает свои фиксированные обязательства по свопу в объеме 50 млн. ДЕ (100 млн. x 10 процентов x 5 лет), дисконтируя указанную сумму по текущим рыночным процентным ставкам и сохраняя право на получение процентных платежей от суммы в 100 млн. ДЕ, ежеквартально пересчитываемых в соответствии с трехмесячной ставкой LIBOR в течение всего срока действия свопа.

Первоначальные чистые инвестиции в процентный своп значительно меньше номинала, на основе которого будут рассчитываться платежи по переменной части. Согласно договору первоначальные чистые инвестиции необходимы в меньшем объеме по сравнению с инвестициями для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагируют на изменения рыночных факторов, например для облигаций с плавающей ставкой. Таким образом, договор удовлетворяет положению МСФО ОС 29, согласно которому для производного инструмента «либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов». Даже несмотря на отсутствие у организации S обязательств в части будущих периодов, окончательные расчеты по договору производятся в определенный день в будущем, а стоимость договора изменяется в ответ на изменения индекса LIBOR. Соответственно, такой договор считается производным.

Изменится ли ответ, если обязательство, связанное с выплатами по фиксированной ставке, погашается досрочно после первоначального признания?

Если фиксированная составляющая свопа погашается досрочно в течение срока действия договора, это будет считаться расторжением старого договора свопа и появлением нового инструмента, подлежащего оценке в соответствии с МСФО ОС 29.

B.4 *Определение производного инструмента: процентный своп с досрочным погашением (с выплатами по плавающей и получением по фиксированной процентной ставке)*

Если одна из сторон досрочно погашает свое обязательство в рамках процентного свопа с выплатами по плавающей и получением по фиксированной процентной ставке при заключении договора или в дальнейшем, является ли такой своп производным финансовым инструментом?

Нет. Процентный своп с досрочной выплатой по плавающей и получением по фиксированной процентной ставке не является производным инструментом в случае досрочного погашения при заключении договора, и перестает являться производным инструментом в случае досрочного погашения после заключения договора, поскольку он приносит доход на досрочно выплаченную (инвестированную) сумму, сопоставимый с доходом по долговому инструменту с фиксированными денежными потоками. Досрочно выплаченная сумма не удовлетворяет критерию производного инструмента, согласно которому «либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов».

Например: организация S заключает с контрагентом C договор процентного свопа номиналом в 100 млн. ДЕ сроком на 5 лет, выплатами по плавающей и получением по фиксированной ставке. Процентная ставка по переменной части свопа ежеквартально приравнивается к трехмесячной ставке LIBOR. Процентные платежи по фиксированной части свопа рассчитываются как произведение 10 процентов на номинал свопа, т.е. 10 млн. ДЕ в год. Организация S досрочно погашает свои обязательства по переменной части свопа при заключении договора по текущим рыночным ставкам, сохраняя право на получение фиксированных процентов по ставке 10 процентов от суммы 100 млн. ДЕ.

Поступления денежных средств по договору эквивалентны поступлениям денежных средств от финансового инструмента с постоянным аннуитетом, поскольку организация S знает, что будет получать по 10 млн. ДЕ в год в течение срока действия свопа. Тем самым, при прочих равных условиях, первоначальные чистые инвестиции в договор должны равняться инвестициям в другие финансовые инструменты с постоянным аннуитетом. Поэтому первоначальные чистые инвестиции в процентный своп с выплатами по плавающей и получением по фиксированной процентной ставке равны инвестициям, необходимым для заключения договора, не являющегося производным инструментом, который аналогичным образом реагирует на изменения рыночных факторов. Поэтому данный инструмент не удовлетворяет критерию МСФО ОС 29, согласно которому «либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов». Таким образом, договор не учитывается как производный инструмент в соответствии с МСФО ОС 29. Выполнив обязательство по выплатам по плавающей процентной ставкое, организация S фактически предоставляет заем контрагенту C.

B.5 *Определение производного инструмента: взаимозачет займов*

Организация A выдает организации B заем по фиксированной ставке сроком на 5 лет, а организация B одновременно выдает организации A заем по плавающей ставке на ту же сумму сроком на 5 лет. В момент заключения договора основные суммы по двум займам не перечисляются, поскольку у A и B есть соглашение о нетто-расчете. Является ли это производным инструментом в соответствии с МСФО ОС 29?

Да. Такой инструмент удовлетворяет определению производного (т.е. имеется базовая переменная, отсутствуют первоначальные чистые инвестиции или необходимы первоначальные инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов, расчеты осуществляются в будущем). Результат договора о выдаче данных займов эквивалентен схеме процентного свопа с нулевыми первоначальными инвестициями. Сделки с инструментами, не являющимися производными, объединяются и рассматриваются как производный инструмент, если результатом данных сделок по сути является возникновение производного инструмента. Признаки подобных сделок:

- Они заключаются одновременно и с учетом друг друга;
- У них один и тот же контрагент;

- Они связаны с одним и тем же риском; и
- Отсутствует явная экономическая целесообразность или значительная деловая заинтересованность в разделении данных сделок по причине того, что аналогичный экономический эффект не достижим в рамках одной сделки.

Тот же самый ответ будет верным и в случае отсутствия соглашения о нетто-расчете между организацией А и организацией В, поскольку в определении производного инструмента согласно МСФО ОС 29.10 не предусматривается осуществление нетто-расчета в обязательном порядке.

B.6 *Определение производного инструмента: опцион, исполнение которого не ожидается*

Согласно определению производного инструмента в МСФО ОС 29.10, «расчеты по нему осуществляются в будущем». Выполняется ли этот критерий в случае, если исполнение опциона не ожидается, например, потому, что он имеет убыточную цену исполнения («вне денег»)?

Да. Расчеты по опциону производятся при его исполнении или по истечении срока его действия. Истечении срока о действия опциона является формой расчетов даже при отсутствии дополнительного обмена за вознаграждение.

B.7 *Определение производного инструмента: договор в иностранной валюте, привязанный к объему продаж*

Южноафриканская организация XYZ, функциональной валютой которой является южноафриканский рэнд, продает электроэнергию в Мозамбике по цене, выраженной в долларах США. XYZ заключает договор с инвестиционным банком на конвертацию долларов США в рэнды по фиксированному обменному курсу. По договору XYZ должна переводить рэнды в соответствии с объемом продаж в Мозамбике в доллары США по фиксированному обменному курсу, равному 6,00. Является ли такой договор производным инструментом?

Да. Договор предусматривает две базовые переменные (обменный курс валют и объем продаж), нулевые первоначальные чистые инвестиции или первоначальные инвестиции в меньшем объеме, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов, а также положение о расчетах. МСФО ОС 29 не исключает из сферы применения производные инструменты, привязанные к объему продаж.

B.8 *Определение производного инструмента: форвардный договор с предоплатой*

Организация заключает форвардный договор на приобретение акций через год по форвардной цене. Она производит предоплату в момент заключения договора по текущему курсу акций. Является ли такой форвардный договор производным инструментом?

Нет. Форвардный договор не удовлетворяет критерию, согласно которому для производного инструмента «не требуется первоначальных инвестиций или необходимы первоначальные инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов».

Например: организация XYZ заключает форвардный договор на приобретение 1 млн. обычных акций Т через год. Текущая рыночная цена Т составляет 50 ДЕ за акцию; форвардная цена акций с исполнением через год составляет 55 ДЕ на акцию. XYZ обязана осуществить предоплату форвардного договора при его заключении, выплатив 50 млн. ДЕ. Первоначальные инвестиции в форвардный договор в сумме 50 млн. ДЕ меньше номинала, применяемого к базовой переменной, т.е. меньше произведения одного миллиона акций на форвардную цену в 55 ДЕ за акцию или 55 млн. ДЕ. Однако первоначальные инвестиции в форвардный договор в размере 50 млн. ДЕ приблизительно равны объему инвестиций, необходимых для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов, поскольку акции Т можно было бы приобрести при заключении договора за ту же самую цену в 50 ДЕ на акцию. Соответственно, форвардный договор с предоплатой не удовлетворяет критерию производного инструмента с точки зрения первоначальных чистых инвестиций.

B.9 *Определение производного инструмента: первоначальные чистые инвестиции*

Для сделок со многими производными инструментами, такими как фьючерсные договоры и биржевые опционы, необходимо открывать маржинальные счета. Является ли маржинальный счет частью первоначальных чистых инвестиций?

Нет. Маржинальный счет не является частью первоначальных чистых инвестиций в производный инструмент. Маржинальные счета по сути являются залогом для контрагента или клиринговой палаты и могут принимать форму денежных средств, ценных бумаги или иных аналогичных активов, как правило, ликвидных. Маржинальные счета являются самостоятельными активами, которые учитываются отдельно.

B.10 *Определение инструмента, предназначенного для продажи: портфель, структура последних сделок которого свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе*

Согласно определению финансового актива или финансового обязательства, предназначенного для продажи, «финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для продажи, если они… являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управление которыми осуществляется совместно, и структура последних сделок с которыми свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе». Что такое «портфель» для целей применения данного определения?

Хотя в МСФО ОС 29 в явном виде отсутствует определение термина «портфель», из контекста вытекает, что портфель представляет собой группу финансовых активов или финансовых обязательств, управление которыми осуществляется на уровне группы (МСФО ОС 29.10). Если структура последних сделок с финансовыми инструментами, включенными в данный портфель, свидетельствует о стремлении к получению по ним прибыли в краткосрочной перспективе, данные финансовые инструменты удовлетворяют критериям инструментов, предназначенных для продажи, даже если отдельный финансовый инструмент может удерживаться в течение более длительного периода времени.

B.11 *Определение инструмента, предназначенного для продажи: сбалансированность портфель*

У организации А имеется инвестиционный портфель, состоящий из долговых и долевых инструментов. В письменных рекомендациях по управлению портфелем указано, что долевые инструменты должны составлять от 30 до 50 процентов стоимости портфеля. Управляющий портфельными инвестициями имеет право обеспечивать сбалансированность портфеля в указанных рамках, покупая и продавая долевые и долговые инструменты. Разрешается ли организации А классифицировать инструменты как имеющиеся в наличии для продажи?

Это зависит от намерений и ранее имевшей место практики организации А. Если управляющему портфелем разрешено покупать и продавать инструменты для обеспечения сбалансированности рисков в портфеле, но при этом не осуществлялось торговли в прошлом и не планируется в будущем с целью извлечения прибыли в краткосрочной перспективе, инструменты можно классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи. Если управляющий портфеля активно покупает и продает инструменты для получения краткосрочной прибыли, финансовые инструменты в портфеле классифицируются как предназначенные для продажи.

B.12 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: основная сумма, привязанная к индексу*

Организация А приобретает пятилетний вексель, привязанный к индексу акций, первоначальная цена векселя на момент выпуска – 10 ДЕ, рыночной цена на момент покупки – 12 ДЕ. По условиям векселя проценты не выплачиваются до наступления срока погашения. При наступлении срока погашения вексель предусматривает выплату первоначальной цены выпуска в размере 10 ДЕ, плюс дополнительную сумму погашения, зависящую от того, превысил ли на дату погашения указанный индекс акций заранее заданный уровень. Если индекс акций не превысил заданный уровень или равен ему, дополнительная сумма не выплачивается. Если индекс акций превысил заданный уровень, дополнительная сумма к погашению равна произведению 1,15 и разницы между уровнем индекса акций на дату погашения и уровнем индекса акций на дату выпуска, деленной на уровень индекса акций на дату выпуска. Организация А имеет твердое намерение и способность удерживать вексель до погашения. Может ли организация классифицировать вексель как инвестицию, удерживаемую до погашения?

Да. Вексель может классифицироваться как инвестиция, удерживаемая до погашения, потому что он предусматривает выплату фиксированной суммы в 10 ДЕ, фиксированный срок погашения, а организация А имеет твердое намерение и способность удерживать его до погашения (МСФО ОС 29.10). Однако привязка к индексу акций представляет собой опцион на покупку, не имеющий тесной связи с основным долговым инструментом, который должен быть отделен как встроенный производный

инструмент в соответствии с МСФО ОС 29.12. Цена покупки в размере 12 ДЕ распределяется между основным долговым инструментом и встроенным производным инструментом. Например, если справедливая стоимость встроенного производного инструмента при приобретении равна 4 ДЕ, основной долговой инструмент при первоначальном признании оценивается в 8 ДЕ. В этом случае дисконт в 2 ДЕ, заложенный в основной вексель (основная сумма в 10 ДЕ минус первоначальная балансовая стоимость в размере 8 ДЕ) амортизируется на профицит или дефицит до наступления срока погашения векселя по методу эффективной процентной ставки.

B.13 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: проценты, привязанные к индексу*

Может ли облигация с фиксированной выплатой при погашении и фиксированной датой погашения классифицироваться как инвестиция, удерживаемая до погашения, если проценты по облигации индексируются в зависимости от цены товара, а организация имеет твердое намерение и способность удерживать облигацию до погашения?

Да. Однако проценты, привязанные к индексу цены товара, приводят к возникновению встроенного производного инструмента, который подлежит отделению и учету как производный инструмент по справедливой стоимости (МСФО ОС 29.12). Параграф МСФО ОС 29.14 не применяется, поскольку отделение основного долгового инструмента (фиксированной выплаты при погашении) от встроенного производного инструмента (процентных выплат, привязанных к индексу) не вызывает трудностей.

B.14 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: продажа после снижения рейтинга*

Стоит ли подвергать сомнению намерение организации удерживать до погашения прочие инвестиции вследствие продажи удерживаемой до погашения инвестиции после снижения рейтинговым агентством кредитного рейтинга эмитента?

Не обязательно. Снижение рейтинга, по-видимому, указывает на снижение кредитоспособности эмитента. МСФО ОС 29 указывает, что продажа, вызванная значительным ухудшением кредитоспособности эмитента, может удовлетворять условию, предусмотренному МСФО ОС 29, и тем самым не ставить под вопрос намерение организации удерживать до погашения прочие инвестиции. Однако ухудшение кредитоспособности должно быть значительным по сравнению с кредитным рейтингом при первоначальном признании. Кроме того, для выполнения условия, предусмотренного МСФО ОС 29, снижение рейтинга не должно являться предметом обоснованных ожиданий при классификации организацией инвестиций как удерживаемых до погашения. Незначительное снижение кредитного рейтинга в пределах класса или понижение рейтинга на один класс часто может считаться предметом обоснованных ожиданий. Если снижение рейтинга в сочетании с другой информации подтверждает факт обесценения, ухудшение кредитоспособности часто считается значительным.

B.15 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: разрешенные продажи*

Ставит ли под сомнение вызванная сменой руководства продажа финансовых активов, удерживаемых до погашения, классификацию других финансовых активов как удерживаемых до погашения?

Да. Согласно МСФО ОС 29.AG35 смена руководства определяется как ситуация, когда продажа или перевод инструментов из категории удерживаемых до погашения ставит под сомнение всю классификацию активов как удерживаемых до погашения. Продажа в ответ на смену руководства, тем самым, ставит под вопрос намерение организации удерживать инвестиции до наступления срока погашения.

Например: у организации X имеется портфель финансовых активов, классифицируемый как удерживаемый до погашения. В текущем периоде по указанию органа управления происходит смена высшего руководства. Новое руководство изъявляет желание продать часть финансовых активов, удерживаемых до погашения, в целях реализации стратегии экспансии, определенной и одобренной органом управления. Хотя предыдущая руководящая команда работала в организации с момента ее создания, а сама организация X ни разу не претерпевала масштабной реструктуризации, продажа, тем не менее, ставит под вопрос намерение организации удерживать до наступления срока погашения остальные финансовые активы, классифицированные как удерживаемые до погашения.

B.16 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: продажа в связи с изменением требований к достаточности капитала организации*

В некоторых странах регулирующие органы в банковской и иных сферах могут устанавливать требования к достаточности капитала определенной организации, основанные на оценке рисков данной конкретной организации. Параграф МСФО ОС 29.AG35(e) указывает, что организация, которая продает инвестиции, удерживаемые до погашения, в ответ на непредвиденное значительное ужесточение действующих в отрасли нормативных требований к уровню капитала, может сделать это в соответствии с МСФО ОС 29, не обязательно ставя под вопрос свои намерения удерживать другие инвестиции до наступления срока погашения. Вызовут ли подобные сомнения продажи инвестиций, удерживаемых до погашения, в связи с значительным ужесточением требований регулирующих органов к достаточности капитала данной организации (т.е. требований к достаточности капитала, применяемых к конкретной организации, а не отрасли в целом)?

Да, подобная продажа «компрометирует» намерение организации удерживать другие категории финансовых активов в категории удерживаемых до погашения, за исключением случаев, когда можно продемонстрировать, что продажа соответствует условию параграфа МСФО ОС 29.10 в том смысле, что она осуществляется в результате ужесточения требований к достаточности капитала, являющегося отдельным событием, которое находится вне сферы контроля организации, не является повторяющимся и не могло быть предметом обоснованных ожиданий организации.

B.17 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: залог, соглашения об обратном выкупе (репо) и кредитование ценными бумагами*

Организация не может продемонстрировать возможность удерживать инвестицию до погашения, если в отношении инвестиции действует ограничение, способное воспрепятствовать намерению организации удерживать финансовый актив до погашения. Означает ли это, что в качестве инвестиции, удерживаемой до погашения, не может классифицироваться долговой инструмент, предоставленный в качестве залога или переданный другой стороне в рамках сделки репо или кредитования ценными бумагами, по-прежнему признаваемый в отчетности?

Нет. Намерение организации и ее возможность удерживать долговые инструменты до погашения не обязательно ограничиваются, если инструменты были предоставлены в качестве залога или являются предметом соглашения РЕПО или кредитования ценными бумагами. Однако у организации отсутствует твердое намерение и способность удерживать долговые инструменты до наступления срока погашения, если она не рассчитывает сохранить или вернуть себе доступ к инструментам.

B18. *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: «компрометация»*

В ответ на предложение о приобретении организация А добровольно продает на экономически выгодных условиях значительное количество финансовых активов, классифицированных как удерживаемые до погашения. Организация А не классифицирует финансовые активы, приобретенные после даты этой продажи, как удерживаемые до погашения. Однако она не реклассифицирует оставшиеся инвестиции, удерживаемые до погашения, утверждая, что по-прежнему намерена удерживать их до наступления срока погашения. Действует ли организация А в соответствии с МСФО ОС 29?

Нет. Если продажа и передача более чем незначительного объема финансовых активов, классифицируемых как удерживаемые до погашения (УДП), приводит к нарушению условий параграфов МСФО ОС 29.10 и МСФО ОС 29.AG35, в данной категории не должно быть никаких активов. Соответственно, все остальные активы УДП подлежат реклассификации в категорию финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи. Реклассификация отражается в отчетном периоде, в котором произошла продажа или передача активов и учитывается как изменение классификации в соответствии с параграфом МСФО ОС 29.60. В параграфе МСФО ОС 29.10 четко указано, что должно пройти не менее двух полных финансовых лет, прежде чем организация снова сможет классифицировать финансовые активы как УДП.

B.19 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: определение подкатегорий для целей применения правила «компрометации»*

Может ли организация применять условия параграфа МСФО ОС 29.10 для классификации активов как удерживаемых до погашения по отдельности к различным категориям финансовых

активов, удерживаемых до погашения, например, к долговым инструментам, номинированным в долларах США, и долговым инструментам, номинированным в евро?

Нет. «Правило компрометации» в МСФО ОС 29.10 изложено однозначно. Если организация продала или реклассифицировала более чем незначительный объем инвестиций, удерживаемых до погашения, она не может классифицировать какие-либо активы как удерживаемые до погашения.

B.20 *Определение финансовых активов, удерживаемых до погашения: применение правила «компрометации» при консолидации*

Может ли организация применять условия параграфа МСФО ОС 29.10 по отдельности к финансовым активам, удерживаемым до погашения различными организациями в рамках группы организаций, например, если отдельные организации находятся в разных странах с разными правовыми или экономическими условиями?

Нет. Если организация продала или реклассифицировала более чем незначительный объем инвестиций, классифицируемых в консолидированной в финансовой отчетности как удерживаемые до погашения, она не может классифицировать в консолидированной финансовой отчетности какие-либо финансовые активы как удерживаемые до погашения при невыполнении условий параграфа МСФО ОС 29.10.

B.21 *Определение займов и дебиторской задолженности: долевой инструмент*

Может ли долевой инструмент, такой как привилегированная акция, с фиксированными или определяемыми платежами классифицироваться держателем в категории займов и дебиторской задолженности?

Да. Если непроизводный долевой инструмент отражается эмитентом в составе обязательств, имеет фиксированные или определяемые платежи и не котируется на активном рынке, он может классифицироваться держателем в категории займов и дебиторской задолженности при условии, что выполнены прочие положения определения. В параграфах МСФО ОС 27.13–МСФО ОС 27.27 содержатся рекомендации по классификации финансового инструмента как обязательства или как долевого инструмента с точки зрения эмитента финансового инструмента. Если инструмент удовлетворяет определению долевого инструмента в соответствии с МСФОС 28, он не может классифицироваться владельцем в категории займов и дебиторской задолженности.

B.22 *Определение займов и дебиторской задолженности: депозиты, открытые банками в других банках*

Банки открывают срочные депозиты в центральном банке или других банках. В одних случаях подтверждение депозита является предметом переговоров, в других – нет. Даже в первом случае банк, открывающий депозит, может как иметь, так и не иметь намерения продать его. Относится ли такой депозит к категорий займов и дебиторской задолженности в соответствии с МСФО ОС 29.10?

Такой депозит отвечает определению займов и дебиторской задолженности независимо от того, является ли подтверждение депозита предметом переговоров, за исключением случая, когда банк, открывающий депозит, намеревается продать инструмент немедленно или в ближайшем будущем, и тогда депозит классифицируется как финансовый актив, удерживаемый для продажи.

B.23 *Определение амортизированной стоимости: бессрочные долговые инструменты с фиксированной или плавающей ставкой, привязанной к рынку*

Иногда организации приобретают или выпускают долговые инструменты, подлежащие оценке по амортизированной стоимости, в отношении которых у эмитента нет обязательства по погашению основной суммы. Проценты могут выплачиваться либо по фиксированной, либо по плавающей ставке. Следует ли разницу между уплаченной или полученной первоначальной суммой и нулем («суммой к погашению») амортизировать сразу же при первоначальном признании в целях определения амортизированной стоимости, если процентная ставка является фиксированной или установлена как плавающая ставка, привязанная к рынку?

Нет. Поскольку основная сумма не выплачивается, разница между первоначальной суммой и суммой к погашению не амортизируется, если процентная ставка является фиксированной или установлена как плавающая ставка, привязанная к рынку. Поскольку проценты фиксированы или привязаны к рынку и выплачиваются бессрочно, амортизированная стоимость (дисконтированная стоимость будущих

денежных потоков, дисконтированная по эффективной процентной ставке) в каждом периоде равняется основной сумме долга (МСФО ОС 29.10).

B.24 *Определение амортизированной стоимости: бессрочные долговые инструменты с понижающейся процентной ставкой*

Если заявленная процентная ставка по бессрочному долговому инструменту снижается со временем, будет ли амортизированная стоимость равна основной сумме долга в каждом периоде?

Нет. С экономической точки зрения часть процентов или все проценты выплачиваются в счет погашения основной суммы. Например, процентную ставку можно установить на уровне 16 процентов для первых 10 лет и 0 процентов - для последующих периодов. В этом случае первоначальная стоимость амортизируется до нуля за первые 10 лет с использованием метода эффективной процентной ставки, поскольку часть процентов выплачивается в счет погашения основной суммы. Амортизированная стоимость равна нулю после 10-го года, потому что дисконтированная стоимость будущих денежных потоков в последующие периоды равна нулю (в последующие периоды денежные выплаты как основной суммы, так и процентов не производятся).

B.25 *Пример расчета амортизированной стоимости: финансовый актив*

Финансовые активы, не подлежащие оценке по справедливой стоимости и имеющие фиксированный срок погашения, следует оценивать по амортизированной стоимости. Как рассчитывается амортизированная стоимость?

Согласно МСФО ОС 29 амортизированная стоимость рассчитывается с использованием метода эффективной процентной ставки. Эффективная процентная ставка, заложенная в финансовый инструмент, является ставкой, применяемой при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных потоков в течение ожидаемого срока действия финансового инструмента или более короткого периода, когда это уместно, до чистой балансовой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании. В расчет принимаются все комиссии и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента, транзакционные издержки и все иные премии или скидки.

В нижеприведенном примере показано, каким образом рассчитывается амортизированная стоимость с использованием метода эффективной процентной ставки. Организация А приобретает долговой инструмент, до погашения которого остается 5 лет, по справедливой стоимости 1.000 ДЕ (включая транзакционные издержки). Основная сумма по инструменту составляет 1.250 ДЕ, проценты, выплачиваемые ежегодно по фиксированной ставке, – 4,7 процента (1.250 ДЕ x 4,7% = 59 ДЕ в год). Кроме того, согласно договору, у заемщика есть право осуществить досрочное погашение инструмента без взимания штрафа. При заключении договора организация предполагает, что заемщик не будет производить досрочное погашение.

Можно показать, что для распределения процентных поступлений и первоначального дисконта на балансовую стоимость в течение всего срока действия долгового инструмента при неизменной ставке, они должны начисляться по ставке 10 процентов годовых. В таблице приводится информация об амортизированной стоимости, процентной выручке и денежных потоках по долговому инструменту в каждом отчетном периоде.

Год	**(a)**	**(b = a × 10%)**	**(c)**	**(d = a + b – c)**
	Амортизированная стоимость на начало года	**Процентная выручка**	**Денежные потоки**	**Амортизированная стоимость на конец года**
20X0	1.000	100	59	1.041
20X1	1.041	104	59	1.086
20X2	1.086	109	59	1.136
20X3	1.136	113	59	1.190
20X4	1.190	119	1.250 + 59	–

В первый день 20X2 года организация пересматривает свою оценку денежных потоков. Теперь она предполагает, что 50 процентов основной суммы будет погашено в конце 20X2 года, а оставшиеся 50

процентов – в конце 20X4 года. В соответствии с МСФО ОС 29.AG20 сальдо по долговому инструменту на начало 20X2 года подлежит корректировке. Скорректированная стоимость рассчитывается путем дисконтирования суммы, которую организация предполагает получить в 20X2 году и в последующие годы, по первоначальной эффективной процентной ставке (10 процентов). В результате новое сальдо на начало периода в 20X2 году равно 1.138 денежным единицам. Корректировка в размере 52 ДЕ (1.138 ДЕ–1.086 ДЕ) отражается в профиците или дефиците в 20X2 году. В нижеприведенной таблице содержится информация об амортизированной стоимости, процентной выручке и денежных потоках после корректировки с учетом изменения расчетных оценок.

Год	**(a)**	**(b = a × 10%)**	**(c)**	**(d = a + b – c)**
	Амортизированная стоимость на начало года	**Процентная выручка**	**Денежные потоки**	**Амортизированная стоимость на конец года**
20X0	1.000	100	59	1.041
20X1	1.041	104	59	1.086
20X2	1.086 + 52	114	625 + 59	568
20X3	568	57	30	595
20X4	595	60	625 + 30	–

Если происходит обесценение долгового инструмента, скажем, в конце 20X3 года, убыток от обесценения рассчитывается как разница между балансовой стоимостью (595 ДЕ) и приведенной стоимостью ожидаемых будущих денежных потоков, дисконтированной по первоначальной эффективной процентной ставке (10 процентов).

B.26 *Пример расчета амортизированной стоимости: долговые инструменты с выплатами по ступенчатой процентной ставке*

Иногда организации приобретают или выпускают долговые инструменты с заранее определенной процентной ставкой, которая постепенно повышается или понижается («ступенчатый процент») в течение срока действия долгового инструмента. Если долговой инструмент со ступенчатой процентной ставкой и без встроенных производных инструментов выпускается по цене 1.250 ДЕ и его стоимость к погашению составляет 1.250 ДЕ, будет ли амортизированная стоимость равняться 1.250 ДЕ в каждом отчетном периода в течение срока действия долгового инструмента?

Нет. Хотя первоначальная сумма совпадает со стоимостью к погашению, организация применяет метод эффективной процентной ставки, чтобы распределить процентные платежи в течение срока действия долгового инструмента и получить неизменную процентную ставку по отношению к балансовой стоимости (МСФО ОС 29.10).

На нижеследующем примере показано, каким образом рассчитывается амортизированная стоимость с использованием метода эффективной процентной ставки для инструмента с заранее определенной процентной ставкой, которая повышается или понижается в течение срока действия долгового инструмента («ступенчатый процент»).

1 января 2000 года организация А выпускает долговой инструмент по цене 1.250 ДЕ. Основная сумма составляет 1.250 ДЕ, и долговой инструмент подлежит погашению 31 декабря 2004 года. В долговом соглашении процентная ставка определяется в процентах к основной сумме следующим образом: 6,0% в 2000 году (75 ДЕ), 8,0% в 2001 году (100 ДЕ), 10,0% в 2002 году (125 ДЕ), 12,0% в 2003 году (150 ДЕ) и 16,4% в 2004 году (205 ДЕ). В этом случае процентная ставка, обеспечивающая точное дисконтирование ожидаемых денежных платежей до наступления срока погашения, равна 10%. Таким образом, происходит перераспределение процентных выплат на протяжении срока действия долгового инструмента для целей определения амортизированной стоимости в каждом периоде. В каждом периоде амортизированная стоимость на начало периода умножается на эффективную процентную ставку 10 процентов и прибавляется к амортизированной стоимости. Все денежные выплаты за период вычитаются из получившейся суммы. Соответственно, амортизируемая стоимость в каждом периоде имеет следующий вид:

Год	(a)	(b = a × 10%)	(c)	(d = a + b – c)
	Амортизированная стоимость на начало года	**Процентная выручка**	**Денежные потоки**	**Амортизированная стоимость на конец года**
20X0	1.250	125	75	1.300
20X1	1.300	130	100	1.330
20X2	1.330	133	125	1.338
20X3	1.338	134	150	1.322
20X4	1.322	133	1.250 + 205	–

B.27 *Стандартные договоры: отсутствие организованного рынка*

Может ли договор на приобретение финансового актива быть стандартным договором при отсутствии организованного рынка торговли такими договорами?

Да. В МСФО ОС 29.10 упоминаются условия, предусматривающие поставку актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке. Рынок в значении, упоминаемом в МСФО ОС 29.10, не ограничивается официальной фондовой биржей или организованным внебиржевым рынком ценных бумаг. Скорее он означает наличие условий, в которых обычно происходит обмен финансовыми активами. Приемлемым периодом времени будет период, который обычно и в силу определенных причин требуется сторонам для совершения сделки, а также подготовки и оформления подтверждающих документов.

Например, рынком может являться рынок финансовых инструментов, размещаемых по закрытой подписке.

B.28 *Стандартные договоры: форвардный договор*

Организация ABC заключает форвардный договор на приобретение одного миллиона обычных акций M в течение двух месяцев по 10 ДЕ за акцию. Договор не является торгуемым на бирже. По договоруABC обязана принять физическую поставку акций и выплатить контрагенту 10 млн. ДЕ. Акции M обращаются на активном открытом рынке при среднем объеме торгов 100.000 акций в день. Стандартная поставка составляет три дня. Считается ли форвардный договор стандартным договором?

Нет. Договор должен учитываться как производный инструмент, потому что расчеты по нему осуществляются не так, как это установлено правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

B.29 *Стандартные договоры: какие правила используются для расчетов?*

Если финансовые инструменты организации продаются более чем на одном открытом рынке, а правила расчетов различаются на разных открытых рынках, какие правила применяются при оценке того, является ли договор на покупку этих финансовых инструментов стандартным договором?

Применяются правила того рынка, на котором фактически производится покупка.

Например: организация XYZ покупает один миллион акций организации ABC на фондовой бирже США, например, через брокера. Дата расчетов по договору – через 6 рабочих дней. Сделки по акциям на американских биржах обычно закрываются за 3 рабочих дня. Поскольку расчеты по данной сделке занимают 6 рабочих дней, она не удовлетворяет определению стандартной сделки.

Однако если бы XYZ осуществляла ту же самую сделку на иностранной бирже, где период расчетов обычно составляет 6 рабочих дней, то такой договор попадал бы под определение стандартной сделки.

B.30 *Стандартные договоры: приобретение акций через опцион на покупку*

Организация A приобретает на открытом рынке опцион на покупку, позволяющий ей купить 100 акций организации XYZ в любой момент в течение следующих трех месяцев по цене 100 ДЕ за акцию. Если организация A исполняет свой опцион, то у нее есть 14 дней на расчеты по сделке в соответствии правилами или соглашениями, принятыми на рынке опционов. Акции XYZ

обращаются на активном открытом рынке, где на расчеты отводится 3 дня. Является ли покупка акций через исполнение опциона стандартной покупкой акций?

Да. Расчеты по опциону регулируются правилами или соглашениями, принятыми на рынке опционов, и поэтому при исполнении опциона он перестает учитываться как производный инструмент, поскольку осуществление расчетов путем поставки акций в течение 14 дней является стандартной сделкой.

B.31 *Признание и прекращение признания финансовых обязательств с использованием учета на дату сделки или на дату расчетов*

МСФО ОС 29 предусматривает особые правила, касающиеся признания и прекращения признания финансовых активов с использованием учета на дату сделки или на дату расчетов. Применяются ли эти правила к сделкам с финансовыми инструментами, классифицируемыми как финансовые обязательства, таким, как сделки с обязательствами по депозитам и торговыми обязательствами?

Нет. В МСФО ОС 29 не установлен особый порядок учета на дату сделки или на дату расчетов применительно к сделкам с финансовыми инструментами, классифицируемыми как финансовые обязательства. Поэтому применяются общий порядок признания и прекращения признания, установленный в параграфах МСФО ОС 29.18 и МСФО ОС 29.41. В МСФО ОС 29.16 указано, что финансовые обязательства признаются в день, когда организация «становится стороной договора по данному инструменту». Таким договоры, как правило, не признаются в отчетности, за исключением случаев, когда одна из сторон выполнила свои обязательства либо договор является производным инструментом, не исключенным из сферы применения МСФО ОС 29. В МСФО ОС 29.41 указано, что прекращение признания финансовых обязательств происходит только тогда, когда они погашаются, т.е. когда указанное в договоре обязательство исполнено или аннулировано или срок его действия истек.

Раздел C: Встроенные производные инструменты

C.1 *Встроенные производные инструменты: отделение основного долгового инструмента*

Если встроенный производный инструмент, не являющийся опционом, необходимо отделить от основного долгового инструмента, как определяются условия основного долгового инструмента и встроенного производного инструмента? Например, является ли основной долговой инструмент инструментом с фиксированной ставкой процента, инструментом с плавающей процентной ставкой или инструментом с нулевой процентной ставкой?

Условия основного долгового инструмента отражают заявленные или подразумеваемые основные условия гибридного инструмента. В отсутствие подразумеваемых или явно указанных условий, организация определяет условия на основе собственного профессионального суждения. Однако организации не разрешается выявлять компонент, не указанный в явном виде, или устанавливать условия основного долгового инструмента с тем, чтобы обеспечить отделение встроенного производного инструмента, который еще не имеется в наличии в составе гибридного инструмента, то есть, организация не может создавать несуществующие денежные потоки. Например, если пятилетний долговой инструмент предусматривает фиксированные выплаты процентов в размере 40.000 ДЕ в год и, при погашении, выплату основной суммы в размере 1.000.000 ДЕ, умноженной на величину изменения индекса цен акций, будет неуместным идентифицировать основной договор с плавающей ставкой и встроенный своп акций, который имеет компенсирующую часть с плавающей ставкой, вместо того, чтобы идентифицировать основной договор с фиксированной ставкой процента. В этом примере основной договор представляет собой долговой инструмент с фиксированной ставкой и ежегодными выплатами в размере 40.000 ДЕ, потому что выплаты денежных средств по плавающей ставке процента гибридным инструментом не предусмотрены.

Кроме того, нужно определить условия встроенного неопционного производного инструмента, например, форварда или свопа, чтобы встроенный производный инструмент имел нулевую справедливую стоимость на начальную дату гибридного инструмента. Если бы разрешалось отделять встроенные неопционные производные инструменты на других условиях, один гибридный инструмент мог бы раскладываться на бесконечное число комбинаций основных долговых инструментов и встроенных производных инструментов, например, путем отделения встроенных производных инструментов, условия которых создают эффект рычага (левередж), асимметрию или другие риски, изначально не присутствующие в гибридном инструменте. Поэтому неуместно отделять встроенный неопционный производный инструмент на условиях, при которых справедливая стоимость на начальную

дату гибридного инструмента будет отличаться от нуля. Условия встроенного производного инструмента определяются исходя из условий, существовавших на момент выпуска финансового инструмента.

С.2 *Встроенные производные инструменты: отделение встроенного опциона*

Ответ на вопрос С.1 указывает на то, что условия встроенного неопционного производного инструмента должны определяться с тем, чтобы справедливая стоимость встроенного производного инструмента была равна нулю при первоначальном признании гибридного инструмента. При отделении встроенного опционного производного инструмента должны ли условия встроенного опциона определяться таким образом, чтобы либо справедливая стоимость встроенного производного инструмента, либо его внутренняя стоимость была равна нулю (то есть, цена исполнения производного инструмента равна рыночной стоимости обеспечивающих его активов) на начальную дату гибридного инструмента?

Нет. С экономической точки зрения поведение гибридного инструмента со встроенным опционным производным инструментом в основном зависит от цены исполнения (или ставки исполнения), установленной для опционной части гибридного инструмента, о чем говорится ниже. Поэтому отделение опционного производного инструмента (включая любые опционы на покупку (путы), опционы на продажу (колы), опционы «кэп», «флор», кэпционы, флорционы или свопционы, встроенные в гибридный инструмент) должно происходить на основе указанных условий опционной части, документированной в гибридном инструменте. В результате этого встроенный производный инструмент не обязательно будет иметь справедливую стоимость или внутреннюю стоимость, равную нулю при первоначальном признании гибридного инструмента.

Если бы организация должна была идентифицировать условия встроенного опционного производного инструмента таким образом, чтобы справедливая стоимость встроенного производного инструмента была равна нулю, цена исполнения (или ставка исполнения) обычно должна определяться так, чтобы исполнение опциона всегда было невыгодным. Это подразумевает нулевую вероятность того, что опционная часть будет исполнена. Однако поскольку вероятность того, что опционная часть гибридного инструмента будет исполнена, обычно не равна нулю, то если допустить, что первоначальная справедливая стоимость равна нулю, это не будет согласоваться с вероятным экономическим поведением гибридного инструмента. Аналогичным образом, если бы организация должна была идентифицировать условия встроенного опционного производного инструмента таким образом, чтобы внутренняя стоимость встроенного производного инструмента была равна нулю, цену исполнения (или ставку исполнения) следовало бы принять равной цене (или ставке) базовой переменной при первоначальном признании гибридного инструмента. В этом случае справедливая стоимость опциона состояла бы только из временной стоимости. Однако такое допущение не согласовалось бы с вероятным экономическим поведением гибридного инструмента, в том числе с вероятностью исполнения опционной части, если бы согласованная цена исполнения не была равна цене (или ставке) базовой переменной при первоначальном признании гибридного инструмента.

Экономическая природа встроенного опционного производного инструмента фундаментально отличается от встроенного форвардного производного инструмента (включая форварды и свопы), потому что условия форварда таковы, что выплата, равная разнице между ценой базового актива и форвардной ценой, производится в установленную будущую дату, в то время как условия опциона таковы, что выплата, равная разнице между ценой базового актива и ценой исполнения опциона, может иметь или не иметь место в зависимости от соотношения согласованной цены исполнения и цены базового актива в установленную дату или даты в будущем. Таким образом, корректировка цены опционного производного инструмента приводит к изменению природы гибридного инструмента. С другой стороны, если бы условия неопционного встроенного производного инструмента были определены таким образом, что справедливая стоимость была бы равна любой ненулевой величине в момент выпуска гибридного инструмента, эта величина по существу представляла бы собой сумму займа или ссуды. Соответственно, как обсуждалось в ответе на вопрос С.1, неуместно отделять неопционный производный инструмент, встроенный в основной долговой инструмент, на условиях, при которых справедливая стоимость не равна нулю при первичном признании гибридного инструмента.

С.3 *Встроенные производные инструменты: учет конвертируемых облигаций*

Каков порядок учета инвестиции в облигацию (финансовый актив), которая может быть конвертирована в долевой инструмент, выпущенный ее эмитентом или другой организацией, до срока погашения?

Инвестиция в конвертируемую облигацию, которая может быть конвертирована до срока ее погашения, обычно не может классифицироваться как инвестиция, удерживаемая до погашения, потому что это не согласуется с платой за возможность конвертации — за право конвертировать облигацию в долевой инструмент до срока ее погашения.

Инвестиция в конвертируемую облигацию может классифицироваться как финансовый актив, имеющийся в наличии для продажи, при условии, что облигация приобретена не для целей торговли. Опцион конвертации в долевой инструмент является встроенным производным инструментом.

Если облигация классифицируется как имеющаяся в наличии для продажи (т.е. изменения справедливой стоимости признаются в составе чистых активов/ капитала до тех пор, пока облигация не будет продана), то опцион, предусматривающий конвертацию в долевой инструмент (встроенный производный инструмент), отделяется. Сумма, уплаченная за облигацию, должна быть разделена между долговым инструментом без возможности конвертации и опционом конвертации в долевой инструмент. Изменения в справедливой стоимости опциона конвертации в долевой инструмент, признаются в составе профицита или дефицита, если только опцион не участвует в хеджировании денежных потоков.

Если конвертируемая облигация оценивается по справедливой стоимости с отнесением оценки справедливой стоимости на профицит или дефицит, отделять встроенный производный инструмент от основной облигации не разрешается.

C.4 *Встроенные производные инструменты: кикер на собственный капитал (вознаграждение акциями)*

В некоторых случаях венчурные предприятия, предоставляющие субординированные займы, идут на соглашения, в соответствии с которыми в случае, если заемщик включит свои акции в листинг фондовой биржи, им предоставляется право получать акции организации-заемщика бесплатно или по очень низкой цене («кикер на собственный капитал») в дополнение к процентам и погашению основного долга. В силу наличия кикера на собственный капитал, субординированный заем предоставляется под более низкий процент, чем могло быть в другом случае. Если субординированный заем не оценивается по справедливой стоимости с отнесением изменений справедливой стоимости в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 29.12(c)), отвечает ли кикер на собственный капитал определению встроенного производного инструмента, даже если он обусловлен включением акций заемщика в листинг фондовой биржи в будущем?

Да. Экономические характеристики и риски доходности акций не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора (МСФО ОС 29.12(a)). Кикер на собственный капитал отвечает определению производного инструмента, потому что его стоимость изменяется с изменением цены акций заемщика, не требуется первоначальной чистой инвестиции или требуется первоначальная чистая инвестиция, меньшая, чем та, которая была бы необходима для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов, и его расчет производится в будущую дату (МСФО ОС 29.12(b) и МСФО ОС 29.10(a)). Кикер на собственный капитал отвечает определению производного инструмента даже при том, что право на получение акции зависит от включения акций заемщика в листинг фондовой биржи в будущем. Параграф МСФО ОС29.AG21 указывает, что производный инструмент может требовать осуществления выплаты в результате некоторого будущего события, которое не связано с условной суммой. Кикер на собственный капитал подобен такому производному инструменту, за тем исключением, что в случае, если будущее событие произойдет, он дает право не на фиксированную выплату, а на опцион.

C.5 *Встроенные производные инструменты: идентификация долговых или долевых инструментов в качестве основных договоров*

Организация А покупает выпущенный организацией В пятилетний «долговой» инструмент с основной суммой 1 миллион ДЕ, индексированной к цене акций организации С. При наступлении срока погашения организация А получит от организации В основную сумму долга плюс или минус величину изменения справедливой стоимости 10.000 акций организации С. Текущая цена акций равна 110 ДЕ. Организация В отдельных процентных выплат не производит. Цена покупки равна 1 миллиону ДЕ Организация А классифицирует долговой инструмент как имеющийся в наличии для продажи. Организация А заключает, что этот инструмент является гибридным инструментом со встроенным производным инструментом, потому что основная сумма индексирована по акциям. В целях отделения встроенного производного инструмента, является ли основной договор долевым инструментом или долговым инструментом?

Основной договор является долговым инструментом, потому что гибридный инструмент имеет установленный срок погашения, т.е. он не попадает под определение долевого инструмента (МСФО ОС 28.9 и МСФО ОС 28.14). Он учитывается как долговой инструмент с нулевым купоном. Таким образом, при учете основного инструмента организация А условно начисляет проценты на 1 миллион ДЕ в течение пяти лет с использованием применимой рыночной ставки процента при первоначальном признании. Встроенный неопционный производный инструмент отделяется с тем, чтобы первоначальная справедливая стоимость была равна нулю (см. вопрос С.1).

С.6 *Встроенные производные инструменты: синтетические инструменты*

Организация А приобретает пятилетний долговой инструмент с плавающей процентной ставкой, выпущенный организацией В. В то же время организация А заключает с организацией С пятилетний договор процентного свопа, предусматривающий выплаты по переменной ставке и поступления по фиксированной ставке. Организация А рассматривает комбинацию долгового инструмента и свопа в качестве синтетического инструмента с фиксированной ставкой и классифицирует этот инструмент как удерживаемую до погашения инвестицию, поскольку организация А имеет твердое намерение и способность удерживать его до погашения. Организация А утверждает, что отдельный учет свопа неуместен, поскольку МСФО ОС 29.AG46(a) требует, чтобы встроенный производный инструмент классифицировался в той же категории, что и его основной инструмент, если производный инструмент привязан к ставке процента, которая может изменить сумму процентов, выплачиваемых или получаемых по основному долговому договору. Верен ли анализ организации?

Нет. Встроенные производные инструменты представляют собой условия, которые включаются в основные договоры, не являющиеся производными инструментами. Обычно учитывать два или более отдельных финансовых инструмента как один комбинированный инструмент (учет «синтетических инструментов») для целей применения МСФО ОС 29 неуместно. Каждый финансовый инструмент имеет свои собственные условия и может быть передан отдельно от других или расчет по нему может быть произведен отдельно от других. Поэтому долговой инструмент и своп следует классифицировать отдельно. Описанные в этом примере операции отличаются от операций, которые обсуждались в рамках вопроса В.5, которые не имели содержания, за исключением возникающего в результате процентного свопа.

С.7 *Встроенные производные инструменты: валютные договоры купли-продажи*

Договор на поставку предусматривает оплату в валюте, которая (a) не является функциональной валютой ни одной из сторон договора, (b) является валютой, в которой обычно выражается цена соответствующего поставляемого товара или услуги в коммерческих сделках по всему миру, и (c) является валютой, обычно используемой в договорах купли-продажи нефинансовых объектов в экономических условиях, в которых совершается сделка. Присутствует ли здесь встроенный производный инструмент, который следует отделить согласно МСФО ОС 29?

Да. Пример: норвежская организация соглашается продать нефть другой организации, находящейся во Франции. Договор купли-продажи нефти деноминирован в швейцарских франках, хотя обычно договоры купли-продажи нефти в рамках коммерческих сделок по всему миру деноминируются в долларах США, а норвежские кроны обычно используются в договорах покупки-продажи нефинансовых активов в Норвегии. Ни одна из двух организаций не ведет какой-либо значительной деятельности в швейцарских франках. В этом случае норвежская организация рассматривает данный договор на поставку в качестве основного договора со встроенным валютным форвардным договором на покупку швейцарских франков. Французская организация рассматривает договор на поставку в качестве основного договора со встроенным валютным форвардным договором на продажу швейцарских франков. Обе организации относят изменения справедливой стоимости валютного форвардного договора на профицит или дефицит, за исключением случаев, когда отчитывающаяся организация признает его в качестве инструмента хеджирования денежных потоков, если это применимо.

С.8 *Встроенные валютные производные инструменты: условие о валютной сделке, не связанное с основным договором*

Организация А, оценивающая статьи в своей финансовой отчетности в евро (являющемся его функциональной валютой), заключает договор с организацией В, функциональной валютой которой является норвежская крона, на покупку нефти через шесть месяцев за 1.000 долларов США. Основной договор поставки нефти не входит в сферу применения МСФО ОС 29, потому что он был заключен и продолжает действовать с целью поставки нефинансового актива в

соответствии с ожидаемыми потребностями организации по закупке, продаже или использованию (МСФОС 29.4 и МСФО ОС 29.AG22). Договор поставки нефти содержит условие о валютной сделке с эффектом рычага (левериджем), согласно которому стороны, помимо поставки нефти и оплаты за нее, должны обменяться суммой, равной величине колебаний обменного курса доллара США и норвежской кроны, умноженной на условную сумму 100.000 долларов США. Согласно МСФО ОС 29.12, рассматривается ли этот встроенный производный инструмент (т.е. условие о валютной сделке с эффектом рычага) как имеющий тесную связь с основным договором купли-продажи нефти?

Нет, условие о валютной сделке с эффектом рычага отделяется от основного договора поставки нефти, потому что оно не имеет тесной связи с основным договором поставки нефти (МСФО ОС 29.AG46(d)).

Условие основного договора поставки нефти относительно уплаты 1.000 долларов США может рассматриваться как валютный производный инструмент, потому что доллары США не являются функциональной валютой ни организации А, ни организации В. Этот валютный производный инструмент не может быть отделен, потому что, согласно МСФО ОС 29.AG45(d), договор поставки сырой нефти, требующий оплаты в долларах США, не рассматривается как основной договор с валютным производным инструментом.

Условие о валютной сделке с эффектом рычага, в соответствии с которым стороны должны обменяться суммой, равной величине колебаний обменного курса доллара США и норвежской кроны, умноженной на условную сумму 100.000 долларов США, является дополнением к обязательной оплате за операцию по поставке нефти. Оно не связано с основным договором поставки нефти и учитывается как встроенный производный инструмент согласно МСФО ОС 29.12.

C.9 *Встроенные валютные производные инструменты: валюта международной коммерции*

В МСФО ОС 29.AG46(d) говорится о валюте, в которой обычно выражается цена соответствующего приобретаемого или поставляемого товара или услуги при заключении коммерческих сделок во всем мире. Может ли этой валютой быть та валюта, которая используется для коммерческих операций с некоторыми товарами или услугами в местности одной из основных сторон договора?

Нет. Валюта, в которой обычно выражается цена соответствующего приобретаемого или поставляемого товара или услуги в коммерческих сделках по всему миру, является всего лишь валютой, используемой в аналогичных операциях во всем мире, а не только в одной местности. Например, если трансграничные операции с природным газом в Северной Америке обычно номинируются в долларах США, а в Европе такие операции обычно номинируются в евро, ни доллар США, ни евро не являются валютой, в которой обычно выражается цена соответствующего приобретаемого или поставляемого товара или услуги в коммерческих сделках по всему миру.

C.10 *Встроенные производные инструменты: владельцу разрешается, но от него не требуется проводить расчеты без возмещения практически всей своей признанной инвестиции*

Если условия комбинированного инструмента позволяют владельцу, но не требуют от него производить расчеты по комбинированному инструменту таким образом, что он не сможет возместить практически всей своей признанной инвестиции, а эмитент не имеет такого права (например, долговой инструмент с правом обратной продажи), удовлетворяет ли договор условию МСФО ОС 29.AG46(a), что владельцу не будет возмещена практически вся балансовая стоимость признанных инвестиций?

Нет. Условие, что «владельцу не будет возмещена практически вся балансовая стоимость признанных инвестиций» не выполняется, если условия комбинированного инструмента позволяют инвестору, но не требуют от него производить расчеты по комбинированному инструменту таким образом, что он не сможет возместить практически всей своей признанной инвестиции, а эмитент не имеет такого права. Соответственно, процентный основной договор со встроенным процентным производным инструментом рассматривается как тесно связанный с основным договором. Условие, что «владельцу не будет возмещена практически вся балансовая стоимость признанных инвестиций» применимо к ситуациям, в которых владелец может быть вынужден принять в качестве расчета такую сумму, которая не позволит владельцу возместить практически всей своей признанной инвестиции.

C.11 *Встроенные производные инструменты: достоверная оценка справедливой стоимости*

Если встроенный производный инструмент, который должен быть отделен, не может быть достоверно оценен, потому что расчет по нему будет производиться с использованием некотируемого долевого инструмента, чья справедливая стоимость не может быть достоверно оценена, следует ли оценивать встроенный производный инструмент по себестоимости?

Нет. В этом случае весь комбинированный договор учитывается как финансовый инструмент, предназначенный для продажи (МСФО ОС 29.14). Если справедливая стоимость комбинированного инструмента может быть достоверно оценена, комбинированный договор следует оценивать по справедливой стоимости. Однако организация может прийти к заключению, что долевой компонент комбинированного договора может быть достаточно значительным, чтобы помешать организации получить достоверную оценку всего инструмента. В таком случае, комбинированный инструмент оценивается по себестоимости за вычетом обесценения.

Раздел D: Признание и прекращение признания

D.1 *Первоначальное признание*

D.1.1 **Признание: использование денежных средств в качестве обеспечения**

Организация B передает организации A денежные средства в качестве обеспечения другой операции с организацией A (например, операции займа с использованием ценных бумаг). Юридически денежные средства не отделяются от активов организации A. Должна ли организация A признать полученное обеспечение в виде денежных средств в качестве актива?

Да. Окончательная реализация финансового актива представляет собой его конвертацию в денежные средства и, таким образом, перед тем как экономический эффект, связанный с передачей организацией B денежных средств организации A, может быть реализован организацией A, иных преобразований не требуется. Поэтому организация A признает денежные средства в качестве актива и кредиторскую задолженность перед организацией B, а организация B прекращает признание денежных средств и признает дебиторскую задолженность от организации A.

D.2 *Стандартная сделка купли-продажи финансового актива*

D.2.1 **Дата заключения сделки или дата расчетов: суммы, учитываемые при покупке**

Как принципы учета по дате заключения сделки и дате расчетов, изложенные в настоящем стандарте, применимы к покупке финансового актива?

Следующий пример демонстрирует применение принципа учета по дате заключения сделки и дате расчетов в случае покупки финансового актива. 29 декабря 20X1 года организация принимает на себя обязательство купить финансовый актив за 1.000 ДЕ, что является его справедливой стоимостью на дату принятия обязательств (заключения сделки). Транзакционные издержки незначительны. 31 декабря 20X1 года (конец финансового года) и 4 января 20X2 года (дата расчетов) справедливая стоимость актива составляет 1.002 ДЕ и 1.003 ДЕ, соответственно. Суммы, учитываемые в отношении актива, будут зависеть от его классификации и от того, будет ли использоваться учет по дате заключения сделки или учет по дате расчетов, как показано в двух приведенных ниже таблицах.

Учет по дате расчетов			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
29 декабря 20X1 г.			
Финансовый актив	–	–	–
Финансовое обязательство	–	–	–
31 декабря 20X1 г.			

Учет по дате расчетов			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
Дебиторская задолженность	–	2	2
Финансовый актив	–	–	–
Финансовое обязательство	–	–	–
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	(2)	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	–	–	(2)
4 января 20X2 г.			
Дебиторская задолженность	–	–	–
Финансовый актив	1.000	1.003	1.003
Финансовое обязательство	–	–	–
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	(3)	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	–	–	(3)

Учет по дате заключения сделки			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
29 декабря 20X1 г.			
Финансовый актив	(1.000)	(1.000)	1.000
Финансовое обязательство	(1.000)	(1.000)	(1.000)
31 декабря 20X1 г.			
Дебиторская задолженность	–	–	–
Финансовый актив	1.000	1.002	1.002
Финансовое обязательство	(1.000)	(1.000)	(1.000)
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	(2)	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	–	–	(2)
4 января 20X2 г.			

Учет по дате заключения сделки			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
Дебиторская задолженность	–	–	–
Финансовый актив	(1.000)	(1.003)	(1.003)
Финансовое обязательство	–	–	–
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	(3)	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	–	–	(3)

D.2.2 Дата заключения сделки или дата расчетов: суммы, учитываемые при продаже

Как принципы учета по дате заключения сделки и дате расчетов, изложенные в настоящем стандарте, применимы к продаже финансового актива?

Следующий пример демонстрирует применение принципа учета по дате заключения сделки и дате расчетов в случае продажи финансового актива. 29 декабря 20X2 года (дата заключения сделки) организация заключает договор на продажу финансового актива по его текущей справедливой стоимости 1.010 ДЕ. Актив был приобретен годом ранее за 1.000 ДЕ, и его амортизированная стоимость составляет 1.000 ДЕ 31 декабря 20X2 г. (конец финансового года), справедливая стоимость актива составляет 1.012 ДЕ 4 января 20X3 г. (дата расчетов) справедливая стоимость равна 1.013 денежным единицам. Суммы, учитываемые в отношении актива, будут зависеть от его классификации и от того, будет ли использоваться учет по дате заключения сделки или учет по дате расчетов, как показано в двух приведенных ниже таблицах (проценты, которые могли быть начислены на актив, во внимание не принимаются).

Изменение справедливой стоимости финансового актива, который продается в соответствии со стандартной сделкой продажи, не учитывается в финансовой отчетности в период между датой заключения сделки и датой расчетов, даже если организация применяет учет по дате расчетов, потому что право продавца на изменения справедливой стоимости прекращается в дату заключения сделки.

Учет по дате расчетов			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
29 декабря 20X2 г.			
Дебиторская задолженность	–	–	–
Финансовый актив	1.000	1.010	1.010
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	10	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или	–	–	10

Учет по дате расчетов			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
дефицит)			
31 декабря 20X2 г.			
Дебиторская задолженность	–	–	–
Финансовый актив	1.000	1.010	1.010
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	10	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	–	–	10
4 января 20X3 г.			
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	–	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	10	10	10

Учет по дате заключения сделки			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
29 декабря 20X2 г.			
Дебиторская задолженность	1.010	1.010	1.010
Финансовый актив	–	–	–
Капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	–	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	10	10	10
31 декабря 20X2 г.			
Дебиторская задолженность	1.010	1.010	1.010
Финансовый актив	–	–	–
Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	–	–
Накопленный профицит или	10	10	10

Учет по дате заключения сделки			
Сальдо	**Удерживаемые до погашения инвестиции, учитываемые по амортизированной стоимости**	**Имеющиеся в наличии для продажи активы, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на чистые активы/ капитал**	**Активы по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, переоцененные по справедливой стоимости с отнесением изменений на профицит или дефицит**
дефицит (через профицит или дефицит)			
4 января 20X3 г. Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости)	–	–	–
Накопленный профицит или дефицит (через профицит или дефицит)	10	10	10

D.2.3 Учет по дате расчетов: обмен неденежными финансовыми активами

Если организация признает продажу финансовых активов с использованием учета по дате расчетов, следует ли признавать изменение справедливой стоимости финансового актива, подлежащего получению в обмен на продаваемый неденежный финансовый актив, в соответствии с МСФО ОС 29.66?

Это зависит от ситуации. Любое изменение справедливой стоимости финансового актива, подлежащего получению, следует учитывать в соответствии с МСФО ОС 29.66, если организация применяет учет по дате расчета к данной категории финансовых активов. Однако если организация классифицирует финансовый актив, подлежащий получению, в категории, к которой она применяет учет по дате заключения сделки, актив, подлежащий получению, признается на дату заключения сделки в соответствии с МСФО ОС 29.AG70. В таком случае организация признает обязательство, сумма которого равна балансовой стоимости финансового актива, подлежащего поставке на дату расчетов.

Пример: 29 декабря 20X2 г. (дата заключения сделки) организация А заключает договор на продажу векселя А, который учитывается по амортизированной стоимости, в обмен на облигацию В, которая будет классифицироваться как предназначенная для продажи и оцениваться по справедливой стоимости. Справедливая стоимость обоих активов 29 декабря составляет 1.010 ДЕ, а амортизированная стоимость векселя А равна 1.000 ДЕ. Организация А учитывает займы и дебиторскую задолженность по дате расчета и учитывает активы, предназначенные для продажи, по дате заключения сделки. 31 декабря 20X2 г. (конец финансового года) справедливая стоимость векселя А равна 1.012 денежным единицам, а справедливая стоимость облигации В равна 1.009 денежным единицам. 4 января 20X3 г. справедливая стоимость векселя А равна 1.013 денежным единицам, а справедливая стоимость облигации В равна 1.007 денежным единицам. Делаются следующие проводки:

29 декабря 20X г.

Д	Облигация В	1.010	
К	Кредиторская задолженность		1.010

31 декабря 20X2 г.

Д	Операционный убыток	1	
К	Облигация В		1

4 января 20X3 г.

Д	Кредиторская задолженность	1.010	

Д		Операционный убыток	2	
	К	Вексель А		1.000
	К	Облигация В		2
	К	Доход от реализации		10

Раздел Е: Оценка

Е.1 *Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств*

Е.1.1 **Первоначальная оценка: транзакционные издержки**

Транзакционные издержки следует включать в первоначальную оценку финансовых активов и финансовых обязательств, кроме тех, которые учитываются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Как следует применять это требование на практике?

В случае финансовых активов дополнительные затраты, непосредственно относимые на приобретение актива, например, вознаграждение и комиссионные, добавляются к первоначально признанной сумме. В случае финансовых обязательств, затраты, непосредственно связанные с предоставлением долга, вычитаются из первоначально признанной суммы долга. В случае финансовых инструментов, которые оцениваются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, транзакционные издержки не включаются в оценку справедливой стоимости при первоначальном признании.

В случае финансовых инструментов, учитываемых по амортизированной стоимости, например, инвестиций, удерживаемых до погашения, займов и дебиторской задолженности и финансовых обязательств, которые не учитываются по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, транзакционные издержки включаются в расчет амортизированной стоимости с использование метода эффективной процентной ставки и, по сути, амортизируются через профицит или дефицит на протяжении срока действия инструмента.

В случае финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, транзакционные издержки признаются в прочих чистых активах/ капитале в рамках изменения справедливой стоимости при последующей переоценке. Если имеющийся в наличии для продажи финансовый актив имеет фиксированные или подлежащие определению выплаты и не имеет неограниченного срока действия, транзакционные издержки амортизируются на профицит и дефицит с использованием метода эффективной процентной ставки. Если имеющийся в наличии для продажи финансовый актив не имеет фиксированные или подлежащие определению выплаты и имеет неограниченный срок действия, транзакционные издержки признаются в профиците и дефиците при прекращении признания актива или его обесценении.

Транзакционные издержки, которые ожидаются в связи с передачей или выбытием финансового инструмента, не включаются в оценку финансового инструмента.

Е.2 *Вопросы оценки по справедливой стоимости*

Е.2.1 **Вопросы оценки по справедливой стоимости для инвестиционных фондов**

МСФО ОС 29.AG104 указывает, что справедливую стоимость имеющегося актива следует оценивать с помощью текущей цены спроса. Правила, применимые к некоторым типам инвестиционных фондов, требуют, чтобы стоимость чистых активов для целей отчетности инвесторам рассчитывалась на основе среднерыночных цен. В таких условиях, будет ли уместным для инвестиционного фонда оценивать свои активы на основе среднерыночных цен?

Нет. Существование положений, которые требуют различных методов оценки для конкретных целей, не оправдывает отход от общего требования МСФО ОС 29.AG104 использовать текущую цену спроса в отсутствие компенсирующего обязательства. В своей финансовой отчетности инвестиционный фонд оценивает свои активы по текущим ценам спроса. В отчетности о чистых активах, предназначенной инвесторам, инвестиционный фонд может предложить сверку между справедливыми стоимостями, признанными в Отчете о финансовом положении, и ценами, использованными для расчета стоимости чистых активов.

Е.2.2 **Оценка по справедливой стоимости: крупное владение**

Организация А владеет 15 процентами акционерного капитала организации В. Акции торгуются на активном рынке. Текущая котируемая цена равна 100 денежным единицам. Дневной объем торгов составляет 0,1 процента от акций в обращении. Поскольку организация А считает, что справедливая стоимость принадлежащих ей акций организации В, в случае их продажи пакетом, выше их котируемой цены, организация А организует проведение нескольких независимых оценок той цены, которую она получила бы за акции в случае продажи всего имеющегося у нее пакета этих акций. Эти оценки указывают на то, что организация А сможет получить цену 105 ДЕ, т.е. на 5 процентов больше котируемой цены. Какое значение цены должна организация А использовать для оценки имеющегося у нее пакета акций по справедливой стоимости?

Согласно МСФО ОС 29.AG103 опубликованная котируемая цена на активном рынке является наилучшей оценкой справедливой стоимости. Поэтому организации А следует использовать опубликованную котируемую цену (100 ДЕ). Организация А не может отходить от котируемой рыночной цены только потому, что независимые оценки указывают на то, что организация А получила бы более высокую (низкую) цену за акции, если бы продала их пакетом.

Е.3 *Прибыли и убытки*

Е.3.1 **Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи: обмен акциями**

Организация А владеет небольшим количеством акций организации В. Акции классифицируются как имеющиеся в наличии для продажи. 20 декабря 20X0 г. справедливая стоимость акций равна 120 денежным единицам, а накопленная прибыль, признанная в чистых активах/ капитале, составила 20 ДЕ. В тот же день организация В была приобретена организацией С. В результате организация А получает акции организации С в обмен на принадлежавшие ей акции организации В с равной справедливой стоимостью. Согласно МСФО ОС 29.64(b), следует ли организации А реклассифицировать накопленную прибыль 20 ДЕ, признанную в составе чистых активов/ капитала, профицита или дефицита?

Да. Эта операция подпадает под требование прекращения признания согласно МСФО ОС 29. Согласно МСФО ОС 29.64(b), накопленная прибыль или убыток от финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, который был признан в чистых активах/ капитале, должен быть признан в профиците или дефиците при прекращении признания актива. При обмене акциями организация А отдает акции организации В, которыми она владела, и получает акции организации С.

Е.3.2 **МСФО ОС 29 и МСФО ОС 4 Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи: отделение валютного компонента**

Для денежного финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, организация признает изменения балансовой стоимости, связанные с изменениями обменных курсов валют, в профиците или дефиците в соответствии с МСФО ОС 4.27(a) и МСФО ОС 4.32, а прочие изменения балансовой стоимости – в чистых активах/ капитале, в соответствии с МСФО ОС 29. Как определить накопленную прибыль или убыток, который признается в чистых активах/ капитале?

Это разница между амортизированной стоимостью (скорректированной с учетом обесценения, если оно произошло) и справедливой стоимостью денежного финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, номинированного в функциональной валюте отчитывающейся организации. Для применения МСФО ОС 4.32, актив учитывается как актив, оцениваемый по амортизированной стоимости в иностранной валюте.

Пример: 31 декабря 20X1 г. организация А приобретает облигацию, деноминированную в иностранной валюте (ИВ) по справедливой стоимости 1.000 ИВ Оставшийся срок до погашения облигации – пять лет, основная сумма долга – 1.250 ИВ, фиксированная ставка процента – 4,7 процента, которая выплачивается ежегодно (1.250 ИВ× 4,7процента = 59 ИВ в год), и эффективная ставка процента составляет 10 процентов. Организация А классифицирует облигацию как имеющуюся в наличии для продажи и, таким образом, признает прибыли и убытки в чистых активах/ капитале. Функциональной валютой организации является местная валюта (МВ). Обменный курс равен 1 ИВ за 1,5 МВ, а балансовая стоимость облигации равна 1.500 МВ (= 1.000 ИВ × 1,5).

Д	Облигация	1.500 МВ	
К	Денежные средства		1.500 МВ

31 декабря 20X2 года обменный курс иностранной валюты вырос и составил 1 ИВ за 2 МВ Справедливая стоимость облигации равна 1.060 ИВ, а балансовая стоимость, таким образом, равна 2.120 МВ (= 1.060 ИВ × 2). Амортизированная стоимость равна 1.041 ИВ (= 2.082 МВ). В этом случае накопленная прибыль или убыток, которая подлежит признанию и накоплению в чистых активах/ капитале, представляет собой разницу между справедливой стоимостью и амортизированной стоимостью на 31 декабря 20X2 г., т.е., 38 МВ (= 2.120 МВ – 2.082 МВ).

Процентный платеж, полученный по облигации 31 декабря 20X2, составляет 59 ИВ (= 118МВ). Процентный доход, определенный в соответствии с методом эффективной процентной ставки, равен 100 ИВ (= 1.000 × 10 процентов). Средний обменный курс валют в течение года составляет 1 ИВ за 1,75 МВ. Для настоящего вопроса предполагается, что использование среднего обменного курса валют обеспечивает надежный приблизительный расчет текущих ставок, применимых к начислению процентного дохода на протяжении года (МСФО ОС 4.25). Таким образом, отраженный в отчетности процентный доход составляет 175 МВ (= 100 ИВ× 1,75), включая начисление первоначального дисконта 72 МВ (= [100 ИВ – 59 ИВ]× 1,75). Соответственно, курсова я разница по облигации, признаваемая в профиците или дефиците, составляет 10 (= 2.082 МВ – 1.500 МВ – 72 МВ). Кроме того, имеется доход от курсовой разницы по процентам к получению за год, составляющий 15 МВ (= 59 ИВ × [2,00 – 1,75]).

Д		Облигация	620 МВ	
Д		Денежные средства	118 МВ	
	К	Процентный доход		175 МВ
	К	Доход от курсовой разницы		525 МВ
	К	Изменение справедливой стоимости в чистых активах/ капитале		38 МВ

31 декабря 20X3 г. Обменный курс иностранной валюты вновь вырос и составил 1 ИВ за 2,50 МВ Справедливая стоимость облигации равна 1.070 ИВ, а балансовая стоимость, таким образом, составляет 2.675 МВ (= 1.070 ИВ× 2,50). Амортизированная стоимость равна 1 086 ИВ (= 2.715 МВ). Накопленная прибыль или убыток, подлежащий отражению в чистых активах/ капитале, равен разности между справедливой стоимостью и амортизированной стоимостью на 31 декабря 20X3 г., т.е. отрицательное значение 40 МВ (= 2.675 МВ – 2.715 МВ). Таким образом, сумма, признанная в чистых активах/ капитале, равна изменению разницы 78 МВ на протяжении 20X3 г. (= 40 МВ + 38 МВ).

Процентный платеж, полученный по облигации 31 декабря 20X3 г., составляет 59 ИВ (= 148 МВ). Процентный доход, определенный в соответствии с методом эффективной процентной ставки, равен 104 ИВ (= 1.041 ИВ × 10 процентов). Средний обменный курс валют на протяжении года составил 1 ИВ за 2,25 МВ Для настоящего вопроса предполагается, что использование среднего обменного курса валют позволяет достоверно приблизительно рассчитать текущие ставки, применимые к начислению процентного дохода на протяжении года (МСФО ОС 4.25). Таким образом, признанный процентный доход составляет 234 МВ (= 104 ИВ× 2,25), включая начисление первоначального дисконта 101 МВ (= [104 ИВ – 59 ИВ]× 2,25). Соответственно, курсовая разниц а по облигации, признаваемая в профиците или дефиците, составляет 532 МВ (= 2.715 МВ – 2.082 МВ – 101 МВ). Кроме того, имеется доход от курсовой разницы по процентам к получению за год, который составляет 15 МВ (= 59 ИВ × [2,50 – 2,25]).

Д		Облигация	555 МВ	
Д		Денежные средства	148 МВ	
Д		Изменение справедливой стоимости в чистых активах/ капитале	78 МВ	
	К	Процентный доход		234 МВ
	К	Доход от курсовой разницы		547 МВ

Е.3.3 МСФО ОС 29 и МСФО ОС 4: Курсовые разницы, возникающие при пересчете результатов зарубежной деятельности в другую валюту: чистые активы/ капитал или профицит или дефицит?

В соответствии с МСФО ОС 4.37 и МСФО ОС 4.57, все курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности по зарубежной деятельности, должны признаваться в чистых активах/ капитале вплоть до выбытия чистой инвестиции. Это относится и к курсовым разницам, возникающим в связи с финансовыми инструментами, учитываемыми по справедливой стоимости, включая как финансовые активы, классифицированные по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, и финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

В соответствии с МСФО ОС 29.64, изменения справедливой стоимости финансовых активов, классифицированных в категории учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, должны признаваться в составе профицита или дефицита, а изменения справедливой стоимости инвестиций, имеющихся в наличии для продажи, должны признаваться в чистых активах/ капитале.

Если зарубежная деятельность является контролируемой организацией, чья финансовая отчетность консолидируется с отчетностью контролирующей организацией, как МСФО ОС 29.64 и МСФО ОС 4.44 применяются в консолидированной финансовой отчетности?

МСФО ОС 29 применяется при учете финансовых инструментов в финансовой отчетности зарубежной деятельности, а МСФО ОС 4 применяется при пересчете финансовой отчетности по зарубежной деятельности для включения в финансовую отчетность отчитывающейся организации.

Пример: организация А расположена в стране X и ее функциональной валютой и валютой отчетности является местная валюта страны X (МВ X). Организация А имеет иностранное контролируемое подразделение (организация В) в стране Y, чьей функциональной валютой является местная валюта страны Y (МВ Y). Организация В является владельцем долгового инструмента, который предназначен для продажи и потому учитывается по справедливой стоимости согласно МСФО ОС 29.

В финансовой отчетности организации В за 20X0 год справедливая стоимость и балансовая стоимость долгового инструмента равны 100 МВ Y в местной валюте страны Y. В консолидированной финансовой отчетности организации А этот актив пересчитывается в местную валюту страны X по ставке обменного курса валют при операциях на условиях «спот», применимой на конце отчетного периода (2,00). Таким образом, балансовая стоимость равна 200 МВ X (= 100 МВ Y × 2,00) в консолидированной финансовой отчетности.

В конце 20X1 года справедливая стоимость долгового инструмента выросла до 110 МВ Y в местной валюте страны Y. Организация В признает актив, предназначенный для продажи, по 110 МВ Y в своем балансе и признает доход от изменения справедливой стоимости 10 МВ Y в профиците или дефиците. На протяжении года ставка обменного курса валют при операциях на условиях «спот» выросла с 2,00 до 3,00, в результате чего справедливая стоимость инструмента выросла с 200 МВ X до 330 МВ X (= 110 МВY × 3,00)в валюте страны X. Поэтому в своей консолидированной отчетности организация А признает актив, предназначенный для продажи, по 330 МВ X.

Организация А пересчитывает Отчет об изменениях чистых активов/ капитала организации В «по обменным курсам валют на даты операций» (МСФО ОС 4.44(b)). Поскольку доход от изменения справедливой стоимости начислялся на протяжении всего года, для приблизительного расчета организация А использует среднюю ставку ([3,00 + 2,00] / 2 = 2,50, в соответствии с МСФО ОС 4.25). Поэтому, хотя справедливая стоимость актива, предназначенного для продажи, выросла на 130 МВ X (= 330 МВ X – 200 МВ X), организация А признает только 25 МВ X (= 10 МВ Y × 2,5) этого повышения в консолидированном профиците или дефиците для целей соблюдения МСФО ОС 4.44(b). Полученная в результате курсовая разница, т.е. остающаяся величина повышения справедливой стоимости долгового инструмента (130 МВ X – 25 МВ X = 105 МВ X), накапливается в чистых активах/ капитале иностранного подразделения в соответствии с МСФО ОС 4.57.

Е.3.4 МСФО ОС29 и МСФО ОС 4: взаимодействие между МСФОС 29 и МСФО ОС 4

МСФО ОС 29 содержит требования по оценке финансовых активов и финансовых обязательств и признания прибылей и убытков от переоценки в составе профицита или дефицита. МСФО ОС 4 содержит правила отражения статей в иностранной валюте и признания курсовой разницы в составе профицита или дефицита. В каком порядке должны применяться МСФО ОС 4 и МСФО ОС 29?

Отчет о финансовом положении

Обычно оценка финансового актива или финансового обязательства по справедливой стоимости, себестоимости или амортизированной стоимости сначала производится в иностранной валюте, в которой

выражена оцениваемая статья, в соответствии с МСФО ОС 29. Затем сумма в иностранной валюте переводится в функциональную валюту с использованием обменного курса закрытия или исторического обменного курса в соответствии с МСФО ОС 4 (МСФО ОС 29.AG116). Например, если денежный финансовый актив (например, долговой инструмент) учитывается по амортизированной стоимости согласно МСФО ОС 29, амортизированная стоимость рассчитывается в той валюте, в которой номинирован финансовый актив. Затем сумма в иностранной валюте признается в финансовой отчетности организации с использованием обменного курса закрытия (МСФО ОС 4.27). Это требование применимо независимо от того, оценивается ли денежная статья по себестоимости, амортизированной стоимости или справедливой стоимости в иностранной валюте (МСФО ОС 4.28). Неденежный финансовый актив (например, инвестиция в долевой инструмент) переводится с использованием курса закрытия, если он учитывается по справедливой стоимости в иностранной валюте (МСФО ОС 4.27(c)), и – по историческому курсу, если он не учитывается по справедливой стоимости согласно МСФО ОС 29, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно оценена (МСФО ОС 4.27(b) и МСФО ОС 29.48).

В качестве исключения, если финансовый актив или финансовое обязательство признается в качестве объекта хеджирования при хеджировании справедливой стоимости от воздействия изменений обменных курсов в соответствии с МСФО ОС 29, объект хеджирования переоценивается на величину изменений обменных курсов, даже если бы в противном случае она была бы признана с использованием исторического курса согласно МСФО ОС 4 (МСФО ОС 29.99), т.е. сумма в иностранной валюте признается с использованием курса закрытия. Это исключение применимо к неденежным статьям, которые учитываются по исторической стоимости в иностранной валюте и хеджируются от воздействия изменений обменных курсов (МСФО ОС 4.27(b)).

Профицит или дефицит

Признание изменения балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства в составе профицита или дефицита зависит от ряда факторов, в том числе от того, является ли это изменение курсовой разницей или другим изменением балансовой стоимости, возникает ли оно в связи с денежной статьей (каковыми, например, является большинство долговых инструментов) или неденежной статьей (каковыми, например, является большинство инвестиций в долевые инструменты), признается ли связанный с изменением актив или обязательство как инструмент хеджирования денежных потоков от воздействия изменений обменных курсов и является ли изменение результатом пересчета финансовой отчетности по зарубежной деятельности. Вопрос признания изменений балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства, имеющихся у зарубежной деятельности, рассматривается отдельно (см. вопрос E.3.3).

Любая курсовая разница, вытекающая из признания денежной статьи по курсу, который отличается от того, по которому она была первоначально признана, на протяжении периода, или признана в предыдущей финансовой отчетности, признается в составе профицита или дефицита или в чистых активах/ капитале в соответствии с МСФО ОС 4 (МСФО ОС 29.AG116, МСФО ОС 4.32 и МСФО ОС 4.37), кроме случаев, когда денежная статья классифицируется как инструмент хеджирования денежных потоков по высоковероятной прогнозируемой сделке в иностранной валюте, и в этом случае применяются требования МСФО ОС 29 относительно признания прибылей и убытков от инструментов хеджирования денежных потоков (МСФО ОС 29.106). Разницы, возникающие в результате признания денежной статьи по сумме в иностранной валюте, которая отличается от той суммы, которая была ранее признана, должны учитываться аналогичным образом, поскольку все изменения балансовой стоимости, связанные с движениями обменных курсов валют, должны учитываться последовательно. Все прочие изменения оценки денежной статьи в Отчете о финансовом положении признаются в составе профицита или дефицита или в чистых активах/ капитале в соответствии с МСФО ОС 29. Например, хотя организация признает прибыли и убытки от имеющихся в наличии для продажи финансовых активов в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.64(b)), тем не менее, организация признает изменения балансовой стоимости, связанные с изменениями обменных курсов валют, в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 4.27(a)).

Любые изменения балансовой стоимости неденежной статьи признаются в составе профицита или дефицита или в чистых активах/ капитале в соответствии с МСФО ОС 29 (МСФО ОС 29.AG116). Например, для имеющихся в наличии для продажи финансовых активов, вся величина изменения балансовой стоимости, включая эффект от изменений обменных курсов, признается в чистых активах/ капитале. Если неденежная статья классифицируется как инструмент хеджирования денежных потоков непризнанного твердого соглашения или весьма вероятной прогнозируемой операции в иностранной

валюте, применяются требования МСФО ОС 29 относительно признания прибылей и убытков от инструментов хеджирования денежных потоков (МСФО ОС 29.106).

Когда часть изменения балансовой стоимости признается в чистых активах/ капитале и часть признается в составе профицита или дефицита, например, если амортизированная стоимость деноминированной в иностранной валюте облигации, которая классифицирована как имеющаяся в наличии для продажи, выросла в иностранной валюте (в результате чего возникла прибыль, относимая на профицит или дефицит), но ее справедливая стоимость снизилась в функциональной валюте (в результате чего возник убыток, признанный в чистых активах/ капитале), организация не может компенсировать эти два компонента для целей определения прибылей или убытков, которые должны быть признаны в составе профицита или дефицита или в чистых активах/ капитале.

E.4 *Обесценение и безнадежная задолженность по финансовым активам*

E.4.1 **Объективное подтверждение обесценения**

Требует ли МСФО ОС 29, чтобы организация смогла определить одно конкретное событие, которое может вызвать обесценение, чтобы прийти к заключению, что есть вероятность того, что имеет место убыток от обесценения финансового актива?

Нет. МСФО ОС 29.68 гласит, что «определить одно конкретное событие, которое приводит к обесценению, невозможно. Обесценение вызывается совокупностью событий». Кроме того, МСФО ОС 29.69 гласит, что «снижение кредитного рейтинга организации само по себе не является подтверждением обесценения, хотя может свидетельствовать об обесценении в сочетании с иной доступной информацией». Другие факторы, которые организации следует принимать во внимание при определении объективного подтверждения того, что имеет место убыток от обесценения, включают информацию о ликвидности должников или эмитентов, платежеспособности и подверженности деловым и финансовым рискам, уровнях и тенденциях нарушений сроков платежей по аналогичным финансовым активам, национальных и местных экономических тенденциях и условиях и справедливой стоимости обеспечения и гарантий. Эти и другие факторы могут, индивидуально или совместно, обеспечить достаточное подтверждение того, что имеет место убыток от обесценения финансового актива или группы финансовых активов.

E.4.2 **Обесценение: будущие убытки**

Разрешает ли МСФО ОС 29 признавать убыток от обесценения путем создания оценочного резерва будущих убытков при выдаче займа? Например, если организация А предоставляет клиенту В заем в размере 1.000 ДЕ, может ли она немедленно признать убыток от обесценения 10 ДЕ, если организация А, исходя из исторического опыта, ожидает, что 1 процент основной суммы выданного займа не будет возвращен?

Нет. В соответствии с МСФО ОС 29.45, при первоначальном признании финансовые активы должны измеряться по справедливой стоимости. В случае ссудных активов, справедливой стоимостью является денежная сумма займа, скорректированная на вознаграждение и затраты (кроме случаев, когда часть суммы займа представляет собой компенсацию за другие указанные или подразумеваемые права или привилегии). Кроме того, в соответствии с МСФО ОС 29.67, убыток от обесценения признается только в том случае, если существует подтверждение обесценения в результате прошлого события, которое имело место после первоначального признания. Соответственно, уменьшение балансовой стоимости ссудного актива при первоначальном признании путем признания немедленного убытка от обесценения не согласуется с МСФО ОС 29.45 и МСФО ОС 29.67.

E.4.3 **Оценка обесценения: основная сумма и проценты**

Из-за финансовых трудностей клиента В организация А обеспокоена тем, что клиент В не сможет своевременно осуществить все очередные выплаты основной суммы и процентов по займу. Организация предлагает реструктурировать заем. Организация А ожидает, что клиент В сможет выполнить свои обязательства на условиях займа после реструктуризации. Следует ли организации А признать убыток от обесценения, если условия займа после реструктуризации такие же, как в любом из перечисленных ниже случаев?

(a) **Клиент В выплатит всю основную сумму первоначального займа через пять лет после первоначальной даты погашения, но не выплатит проценты, подлежащие уплате по первоначальным условиям.**

(b) **Клиент В выплатит всю основную сумму первоначального займа в первоначальную дату погашения, но не выплатит проценты, подлежащие уплате по первоначальным условиям.**

(c) **Клиент B выплатит всю основную сумму первоначального займа в первоначальную дату погашения с процентами, только по более низкой процентной ставке, чем та, которая предусматривалась первоначальным займом.**

(d) **Клиент B выплатит всю основную сумму первоначального займа через пять лет после первоначальной даты погашения и все проценты, начисленные в течение первоначального срока займа, но не выплатит проценты за продленный срок займа.**

(e) **Клиент B выплатит всю основную сумму первоначального займа через пять лет после первоначальной даты погашения и все проценты, включая проценты за первоначальный срок займа и за продленный срок займа.**

МСФО ОС 29.67 указывает на то, что убыток от обесценения имеет место, если существует объективное подтверждение обесценения. Сумма убытка от обесценения займа, оцененного по амортизированной стоимости, представляет собой разницу между балансовой стоимостью займа и дисконтированной стоимостью будущих выплат основной суммы и процентов, дисконтированную по первоначальной эффективной ставке процента по займу. В случаях (a)–(d) выше, дисконтированная стоимость будущих выплат основной суммы и процентов, дисконтированная по первоначальной эффективной ставке процента по займу, будет ниже, чем балансовая стоимость займа. Поэтому в этих случаях убыток от обесценения признается.

В случае (e), даже если сроки выплат изменились, кредитор получит проценты, начисленные на проценты, а дисконтированная стоимость будущих выплат основной суммы и процентов, дисконтированная по первоначальной эффективной ставке процента по займу, будет равна балансовой стоимости займа. Поэтому убыток от обесценения отсутствует. Однако такой ход событий маловероятен, принимая во внимание финансовые трудности клиента B.

E.4.4 Оценка обесценения: хеджирование справедливой стоимости

Заем с процентными платежами по фиксированной ставке хеджируется от воздействия процентного риска с помощью процентного свопа, предусматривающего получение выплат по плавающей ставке и осуществление платежей по фиксированной ставке. Это отношение хеджирования удовлетворяет критериям для учета хеджирования справедливой стоимости и учитывается как хеджирование справедливой стоимости. Таким образом, балансовая стоимость займа включает в себя изменения справедливой стоимости займа, вызванные изменениями процентных ставок. Следует ли при оценке обесценения займа принимать во внимание корректировки справедливой стоимости на процентный риск?

Да. Первоначальная эффективная ставка процента по займу до хеджирования становится неактуальной, как только балансовая стоимость займа корректируется на любые изменения справедливой стоимости, вызванные изменениями процентных ставок. Поэтому первоначальная эффективная процентная ставка процента и амортизированная стоимость займа корректируются с учетом подлежащих признанию изменений справедливой стоимости. Скорректированная эффективная ставка процента рассчитывается с использованием скорректированной балансовой стоимости займа.

Убыток от обесценения по хеджируемому займу рассчитывается как разница между его скорректированной на изменения справедливой стоимости по хеджируемому риску балансовой стоимостью и прогнозными будущими денежными потоками по займу, дисконтированная по скорректированной эффективной процентной ставке процента. Когда заем является частью хеджирования портфеля процентных рисков, организация должна относить изменение справедливой стоимости хеджируемого портфеля на займы (или группы аналогичных займов), оцениваемые на предмет обесценения на систематической и рациональной основе.

E.4.5 Обесценение: матрица резервов

Организация рассчитывает обесценение необеспеченной части займов и дебиторской задолженности на основе матрицы резервов, которая устанавливает фиксированные ставки резервов в зависимости от количества дней, в течение которых заем классифицируется как неисполняемый (ноль процентов, если менее 90 дней; 20 процентов, если 90–180 дней; 50 процентов, если 181–365 дней; и 100 процентов, если 365 дней). Можно ли считать, что эти результаты соответствуют цели расчета убытка от обесценения по займам и дебиторской задолженности согласно МСФО ОС 29.72?

Не обязательно. В соответствии с МСФО ОС 29.72, убытки от обесценения или безнадежных долгов должны рассчитываться как разница между балансовой стоимостью актива и дисконтированной

стоимостью расчетных будущих денежных потоков, дисконтированная по первоначальной эффективной ставке процента финансового инструмента.

Е.4.6 Обесценение: сверхнормативные убытки

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации признавать убытки от обесценения или безнадежных долгов, превышающие убытки от обесценения, которые определяются на основе объективного подтверждения обесценения идентифицированных финансовых активов или идентифицированных групп аналогичных финансовых активов?

Нет. МСФО ОС 29 не разрешает организациям признавать убытки от обесценения или безнадежных долгов в дополнение к тем, которые могут быть отнесены на отдельно идентифицированные финансовые активы или идентифицированные группы финансовых активов с аналогичными характеристиками кредитного риска (МСФО ОС 29.73) на основании объективного подтверждения обесценения этих активов (МСФО ОС 29.67). Суммы, которые организация может зарезервировать на возможное дополнительное обесценение финансовых активов, например, резервы, которые не могут подкрепляться объективным подтверждением обесценения, не признаются в качестве убытков от обесценения или безнадежных займов согласно МСФО ОС 29. Однако если организация определяет, что не существует объективного подтверждения обесценения отдельно идентифицированного финансового актива, значительного или незначительного, организация должна включить этот актив в группу финансовых активов с аналогичными характеристиками кредитного риска (МСФО 29.73).

Е.4.7 Признание обесценения портфеля

МСФО ОС 29.72 требует признания обесценения финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости. МСФО ОС 29.73 указывает, что обесценение может быть измерено и признано отдельно или совместно для группы аналогичных финансовых активов. Если один актив в составе группы обесценивается, но справедливая стоимость другого актива в составе группы превышает ее амортизированную стоимость, позволяет ли МСФО ОС 29 не признавать обесценение первого актива?

Нет. Если организации известно, что отдельный финансовый актив, учитываемый по амортизированной стоимости, обесценился, МСФО ОС 29.72 требует признания обесценения такого актива. Стандарт гласит: «сумма убытка измеряется как разница между балансовой стоимостью *актива* и дисконтированной стоимостью прогнозируемых будущих денежных потоков (исключая будущие кредитные убытки, которые не были понесены), дисконтированной по первоначальной эффективной ставке процента по финансовому активу». В соответствии с МСФО ОС 29.73 оценка обесценения портфеля активов может быть сделана в отношении группы объектов с незначительным сальдо и к финансовым активам, которые были протестированы на обесценение на индивидуальной основе и оказались не обесцененными в тех случаях, когда существуют признаки обесценения группы аналогичных активов, а в отношении отдельных активов в составе данной группы обесценение не может быть идентифицировано.

Е.4.8 Обесценение: признание обеспечения

Если обесцененный финансовый актив имеет обеспечение, которое не удовлетворяет критериям признания активов, содержащимся в других МСФО ОС, признается ли это обеспечение как актив отдельно от обесцененного финансового актива?

Нет. Оценка обесцененного финансового актива отражает справедливую стоимость обеспечения. Обеспечение не признается как актив отдельно от обесцененного финансового актива, если оно не отвечает критериям признания активов, содержащимся в другом МСФО ОС.

Е.4.9 Обесценение неденежных финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи

Если обесценивается неденежный финансовый актив, например, долевой инструмент, который измеряется по справедливой стоимости с признанием прибылей и убытков в составе чистых активов/ капитала, следует ли реклассифицировать накопленный чистый убыток, признаваемый в чистых активах/ капитале, включая любую часть, относимую на изменения обменного курса, из категории чистых активов/ капитала в категорию профицита или дефицита в качестве корректировки реклассификации?

Да. МСФО ОС 29.76 гласит, что если снижение справедливой стоимости имеющегося в наличии для продажи финансового актива признано в чистых активах/ капитале, и при этом имеется объективное доказательство обесценения актива, то накопленный чистый убыток, признанный в чистых активах/ капитале, должен быть признан в составе профицита или дефицита, даже если признание финансового

актива не было прекращено. Любая часть накопленного чистого убытка, относимая к изменениям обменных курсов по данному активу, которая была признана в чистых активах/ капитале, также признается в составе профицита или дефицита. Любые последующие убытки, включая любую часть, относимую на изменения обменных курсов, также признаются в составе профицита или дефицита до прекращения признания актива.

E.4.10 **Обесценение: может ли имеющийся в наличии для продажи резерв в чистых активах/ капитале иметь отрицательное значение**

МСФО ОС 29 требует признания прибылей и убытков изменения справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, в чистых активах/ капитале. Если совокупная справедливая стоимость таких активов меньше их балансовой стоимости, следует ли признать в составе профицита или дефицита совокупный чистый убыток, который был признан в чистых активах/ капитале?

Не обязательно. Соответствующим критерием является не то, меньше ли совокупная справедливая стоимость, чем балансовая стоимость, но существует ли объективное подтверждение обесценения финансового актива или группы активов. Организация оценивает в конце каждого отчетного периода, существует ли объективное подтверждение обесценения финансового актива или группы активов в соответствии с МСФО ОС 29.68–70. МСФО ОС 29.69 гласит, что снижение кредитного рейтинга организации само по себе не является подтверждением обесценения, хотя может свидетельствовать об обесценении в сочетании с иной доступной информацией. Кроме того, снижение справедливой стоимости финансового актива до уровня ниже себестоимости или амортизированной стоимости не обязательно является подтверждением обесценения (например, снижение справедливой стоимости инвестиций в долговые инструменты в результате повышения базовой, безрисковой ставки процента).

Раздел F: Хеджирование

F.1 *Инструменты хеджирования*

F.1.1 **Хеджирование справедливой стоимости облигации, номинированной в иностранной валюте**

Организация J, чьей функциональной валютой является японская иена, выпустила пятилетний долговой инструмент с фиксированной ставкой процента на сумму 5 миллионов долларов США. Кроме того, организация владеет пятилетней облигацией с фиксированной ставкой процента на сумму 5 миллионов долларов США, которую организация классифицировала как имеющуюся в наличии для продажи. Может ли организация J классифицировать свое обязательство, номинированное в долларах США, как инструмент хеджирования всей справедливой стоимости своей номинированной в долларах США облигации?

Нет. МСФО ОС 29.81 разрешает использовать непроизводный инструмент как инструмент хеджирования только для хеджирования валютного риска. Справедливая стоимость облигации организации J подвержена рискам изменений обменного курса и ставок процента и кредитному риску.

С другой стороны, может ли выраженное в долларах США обязательство классифицироваться как инструмент хеджирования справедливой стоимости или хеджирования денежных потоков по валютному компоненту облигации?

Да. Однако учет хеджирования необязателен, потому что амортизированная стоимость инструмента хеджирования и объекта хеджирования переоценивается с использованием курса закрытия. Независимо от того, классифицирует ли организация J это отношение как хеджирование денежных потоков или хеджирование справедливой стоимости, влияние на профицит или дефицит будет одинаковым. Любая прибыль или убыток от непроизводного инструмента хеджирования, который классифицирован как инструмент хеджирования денежных потоков, признается единовременно в составе профицита или дефицита, для обеспечения соответствия признания изменений спотового обменного курса по объекту хеджирования в составе профицита или дефицита в соответствии с требованием МСФО ОС 4.

F.1.2 **Хеджирование с помощью непроизводного финансового актива или обязательства**

Функциональной валютой организации J является японская иена. Организация выпустила долговой инструмент со сроком погашения через два года, фиксированной ставкой процента, полугодовыми процентными выплатами и с погашением основной суммы долга в размере 5 миллионов долларов США по истечении срока действия инструмента. Организация также взяла

на себя обязательство продажи по фиксированной цене на сумму 5 миллионов долларов США, которое истекает через два года и не учитывается как производный инструмент, потому что оно отвечает условиям исключения для стандартных сделок продаж согласно параграфу 4. Может ли организация J определить свое обязательство, выраженное в долларах США, как инструмент хеджирования справедливой стоимости своей сделки обязательной продажи по фиксированной цене и применять правила учета хеджирования?

Нет. МСФО ОС 29.81 разрешает использовать актив или обязательство, которые не являются производными инструментами, как инструмент хеджирования только для хеджирования валютного риска.

С другой стороны, может ли организация J определить свое обязательство, выраженное в долларах США, как инструмент хеджирования денежных потоков от воздействия валютного риска, связанного с получением в будущем долларов США по сделке обязательной продажи по фиксированной цене?

Да. МСФО ОС 29 разрешает определять актив или обязательство, которые не являются производными инструментами, как инструмент хеджирования при хеджировании денежных потоков или хеджировании справедливой стоимости от воздействия валютного риска твердого соглашения (МСФО ОС 29.97). Любая прибыль или убыток от непроизводного инструмента хеджирования, который признается в чистых активах/ капитале в течение периода, предшествующего будущей продаже, признается в составе профицита или дефицита, когда происходит продажа (МСФО ОС 29.106).

С другой стороны, может ли организация J определить соглашение о продаже как инструмент хеджирования, а не как объект хеджирования?

Нет. Только производный инструмент или непроизводный финансовый актив или обязательство, не являющиеся производными инструментами, могут быть определены как инструмент хеджирования валютного риска. Твердое соглашение не может быть определено как инструмент хеджирования. Однако если валютный компонент сделки обязательной продажи должен быть отделен как встроенный производный инструмент согласно МСФО ОС 29.12 и МСФО ОС 29.AG46, он может быть определен как инструмент хеджирования от изменений справедливой стоимости суммы погашения долга под воздействием валютного риска.

F.1.3 Учет хеджирования: использование выпущенных опционов в комбинированных инструментах хеджирования

Вопрос (a) – Запрещает ли МСФО ОС 29.AG127 использовать в качестве инструмента хеджирования процентный «коллар» или другой производный инструмент, который сочетает компонент выпущенного опциона и компонент приобретенного опциона?

Это зависит от ситуации. Процентный «коллар» или другой производный инструмент, который содержит выпущенный опцион, не может быть определен как инструмент хеджирования, если он является чистым выпущенным опционом, потому что МСФО ОС 29.AG127 запрещает использование выпущенного опциона как инструмента хеджирования, за исключением тех случаев, когда он определен в качестве компенсации приобретенного опциона. Однако процентный «коллар» или другой производный инструмент, содержащий выпущенный опцион, может быть определен как инструмент хеджирования, если результатом их комбинации является чистый приобретенный опцион или беспроцентный «коллар».

Вопрос (b) – Какие факторы указывают на то, что процентный «коллар» или другой производный инструмент, которые сочетают компонент выпущенного опциона и компонент купленного опциона, не является чистым выпущенным опционом?

Следующие факторы совместно указывают на то, что процентный «коллар» или другой производный инструмент, который содержит выпущенный опцион, не является чистым выпущенным опционом.

(a) Чистая премия не была получена ни при выпуске, ни на протяжении срока комбинации опционов. Отличительной чертой выпущенного опциона является получение премии в качестве компенсации эмитенту за принятый риск.

(b) За исключением цены исполнения, наиболее важные условия компонента выпущенного опциона и компонента приобретенного опциона одинаковы (включая базовую переменную или переменные, валюту, в которой они выражены, и срок действия). Кроме того, условная сумма компонента выпущенного опциона не превышает условную сумму компонента приобретенного опциона.

F.1.4 Внутреннее хеджирование

Некоторые организации используют внутренние производные договоры (внутреннее хеджирование) для передачи рисков между разными организациями в составе группы организаций или между подразделениями одного юридического лица. Запрещает ли МСФО ОС 29.82 учет хеджирования в таких случаях?

Да, если производные договоры являются внутренними по отношению к организации, которая предоставляет отчетность. МСФО ОС 29 не указывает, как организации следует управлять своими рисками. Однако он указывает, что внутренние операции хеджирования не отвечают критериям для учета хеджирования. Это применяется как (a) к консолидированной финансовой отчетности в отношении сделок по хеджированию в рамках группы организаций, так и (b) к индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы организаций в отношении сделок по хеджированию между его подразделениями. В соответствии с принципами подготовки консолидированной финансовой отчетности, содержащимися в МСФО ОС 6.49, «сальдо, операции, поступления и расходы в рамках группы организаций должны исключаться в полных суммах».

С другой стороны, операция хеджирования в рамках группы организаций может быть определена как инструмент хеджирования в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы организаций, если эта операция является внешней с точки зрения группы организаций. Кроме того, если внутренний договор компенсируется (перекрывается) договором с внешней стороной, то внешний договор может рассматриваться как инструмент хеджирования, а отношение хеджирования может подходить для учета хеджирования.

Ниже резюмируется применение МСФО ОС 29 к внутренним операциям хеджирования.

МСФО ОС 29 не запрещает организации использовать внутренние производные договоры для целей управления рисками и не запрещает аккумулировать внутренние производные договоры на уровне казначейства или в другом центральном подразделении с целью управления рисками на уровне всей организации или на более высоком уровне, чем отдельное юридическое лицо или его подразделение.

Внутренние производные договоры между отдельными организациями в рамках группы организаций могут отвечать критериям для учета хеджирования в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы организаций, даже если внутренние договоры не компенсируются производными договорами со сторонами, внешними по отношению к группе организаций.

Внутренние производные договоры между двумя отдельными подразделениями в рамках одного юридического лица могут отвечать критериям для учета хеджирования в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы организаций только в том случае, если эти договоры компенсируются производными договорами со сторонами, внешними по отношению к данному юридическому лицу.

Внутренние производные договоры между двумя отдельными подразделениями в рамках одного юридического лица и между отдельными организациями в группе организаций могут отвечать критериям учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности только в том случае, если внутренние договоры компенсируются производными договорами со сторонами, внешними по отношению к группе организаций.

Если внутренние производные договоры не компенсируются производными договорами с внешними сторонами, записи в учете хеджирования отдельными организациями и подразделениями должны быть сторнированы при консолидации.

Пример: казначейское подразделение организации А заключает внутренний процентный своп с другим подразделением той же организации. Целью свопа является хеджирование займа (или группы займов) от воздействия процентного риска. В соответствии с условиями свопа, казначейское подразделение производит выплаты по фиксированной ставке процента торговому подразделению в обмен на выплаты по плавающей ставке процента.

Если инструмент хеджирования не приобретен у внешней стороны, МСФО ОС 29 не позволяет применять учет хеджирования к операции хеджирования, проведенной между казначейством и другим подразделением. МСФО ОС 29.82 указывает на то, что только инструменты с участием стороны,

внешней по отношении к организации, могут быть определены как инструменты хеджирования, и, далее, что любые прибыли и убытки от операций в рамках группы организаций или в рамках отдельных организаций должны исключаться при консолидации. Поэтому операции между разными подразделениями в рамках организации А не отвечают критериям для учета хеджирования в финансовой отчетности организации. По аналогии, операции между разными организациями в рамках группы организаций не отвечают критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности.

Однако если в дополнение к внутреннему свопу в приведенном выше примере, торговое подразделение заключит процентный своп или другой договор с внешней стороной, который компенсирует риск, хеджируемый с помощью внутреннего свопа, МСФО ОС 29 разрешает учет хеджирования. Для целей МСФО ОС 29 объектом хеджирования является заем (или группа аналогичных займов) в казначейском подразделении, а инструментом хеджирования является процентный своп или другой договор.

Торговое подразделение может агрегировать несколько внутренних свопов или их частей, которые не компенсируют друг друга, и заключить с третьей стороной один производный договор, который компенсирует совокупный риск. Согласно МСФО ОС 29, такая внешняя операция хеджирования может отвечать критериям для учета хеджирования при условии, что объекты хеджирования в казначейском подразделении будут идентифицированы и что другие условия для учета хеджирования будут выполнены. Однако необходимо отметить, что МСФО ОС 29.88 не допускает применение учета хеджирования для инвестиций, удерживаемых до погашения, если хеджируемый риск является процентным риском.

F.1.5 Компенсация внутренних производных договоров, используемых для управления процентным риском

Если центральное казначейство заключает внутренние производные договоры с контролируемыми организациями и разными подразделениями в рамках группы организаций для управления процентным риском на централизованной основе, отвечают ли такие договоры критериям учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, если до устранения риска производится взаимозачет внутренних договоров и только чистая открытая позиция компенсируется на рынке внешними производными договорами?

Нет. Определение внутреннего договора как инструмента хеджирования на уровне контролируемой организации или подразделения приводит к признанию изменений справедливой стоимости объекта хеджирования в составе профицита или дефицита (хеджирование справедливой стоимости) или признанию справедливой стоимости внутреннего производного инструмента в чистых активах/ капитале (хеджирование денежных потоков). Изменение атрибута оценки объекта хеджирования при хеджировании справедливой стоимости необоснованно, кроме случаев, когда позиция компенсируется внешним производным инструментом. Признание одной организацией прибыли или убытка от внутреннего производного инструмента в чистых активах/ капитале, и его признание другой организацией – в составе профицита или дефицита, необоснованно, кроме случаев, когда такой инструмент компенсируется внешним производным инструментом. В случаях, когда два или более внутренних производных инструмента используются для управления процентными рисками активов или обязательств на уровне контролируемой организации или подразделения, и эти внутренние производные инструменты компенсируются на уровне казначейства, эффект определения внутренних производных инструментов как инструментов хеджирования будет состоять в том, что хеджируемые непроизводные инструменты на уровне контролируемой организации или подразделения взаимно компенсируются при консолидации. Соответственно, поскольку МСФО ОС 29.81 не разрешает определять непроизводные инструменты как инструменты хеджирования, за исключением чистых позиций по валютному риску, результаты учета хеджирования при использовании на уровне контролируемой организации или подразделения внутренних производных инструментов, не компенсированных договорами с внешними сторонами, должны при консолидации аннулироваться.

Однако необходимо отметить, что если внутренние производные инструменты, компенсирующие друг друга на уровне консолидации, используются в рамках одного и того же вида отношений хеджирования на уровне контролируемой организации или подразделения и, в случае хеджирования денежных потоков, если объекты хеджирования влияют на профицит или дефицит в том же самом периоде, то аннулирование результатов учета хеджирования таких производных инструментов при консолидации не оказывает влияния на профицит или дефицит или чистые активы/ капитал. Так же, как внутренние производные инструменты компенсируются на уровне казначейства, так и их использование для хеджирования справедливой стоимости двумя отдельными организациями или подразделениями в

рамках консолидированной группы тоже приводит к взаимной компенсации сумм справедливой стоимости, признанных в составе профицита или дефицита, а их использование для хеджирования денежных потоков двумя отдельными организациями или подразделениями в рамках группы организаций приводит к взаимной компенсации сумм справедливой стоимости в чистых активах/ капитале. Однако может иметь место воздействие на отдельные статьи как в консолидированном Отчете об изменении чистых активов/ капитала, так и в консолидированном Отчете о финансовом положении, например, когда внутренние производные инструменты, используемые как инструменты хеджирования активов (или обязательств) в рамках хеджирования справедливой стоимости, компенсируются внутренними производными инструментами, используемыми как инструменты хеджирования справедливой стоимости других активов (или обязательств), признаваемых в другой статье Отчета о финансовом положении или Отчета об изменении чистых активов/ капитала. Кроме того, если один из внутренних договоров используется для хеджирования денежных потоков, а другой используется для хеджирования справедливой стоимости, признаваемые прибыли и убытки не будут взаимно компенсироваться, поскольку прибыль (или убыток) от внутреннего производного инструмента, используемого для хеджирования справедливой стоимости, признается в составе профицита или дефицита, а соответствующий убыток (прибыль) от внутреннего производного инструмента, используемого для хеджирования денежных потоков, признается в чистых активах/ капитале.

В пункте F.1.4 рассказывается о применении МСФО ОС к внутренним операциям хеджирования.

F.1.6 Компенсация внутренних производных договоров, используемых для управления валютным риском

Если центральное казначейство заключает внутренние производные договоры с контролируемыми организациями и различными подразделениями в рамках группы организаций для управления валютным риском на централизованной основе, могут ли такие договоры использоваться как основа для идентификации внешних операций, отвечающих критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, если, до устранения риска, сначала производится взаимозачет внутренних договоров и только чистая открытая позиция компенсируется на рынке производным договором с внешней стороной?

Это зависит от ситуации. В соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», все внутренние операции должны исключаться в консолидированной финансовой отчетности. Как сказано в МСФО ОС 29.82, внутренние операции хеджирования не удовлетворяют критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности группы организаций. Поэтому, если организация желает достичь удовлетворения критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, она должна установить отношение хеджирования между внешним инструментом хеджирования, удовлетворяющим критериям учета хеджирования, и объектом хеджирования, удовлетворяющим критериям учета хеджирования.

Как обсуждалось в вопросе F.1.5, результат учета двух или более внутренних производных инструментов, используемых для управления процентным риском на уровне контролируемой организации или подразделения и компенсируемых на уровне казначейства, состоит в том, что хеджируемые непроизводные инструменты на этих уровнях используются для взаимной компенсации при консолидации. На профицит или дефицит или чистые активы/ капитал не оказывается влияния, если (a) внутренние производные инструменты используются в рамках одного и того же вида отношений хеджирования (т.е. при хеджировании справедливой стоимости или хеджировании денежных потоков) и (b) в случае хеджирования денежных потоков, прибыли и убытки от производных инструментов, первоначально признанные в чистых активах/ капитале, признаются в составе профицита или дефицита в одном и том же периоде (в одних и тех же периодах). Когда эти два условия выполняются, прибыли и убытки от внутренних производных инструментов, признаваемые в составе профицита или дефицита или в чистых активах/ капитале, будут взаимно компенсироваться при консолидации, в результате чего размер профицита или дефицита или чистых активов/ капитала будет таким же, как если бы производные инструменты были исключены. Однако может иметь место влияние на отдельные статьи как в консолидированном Отчете об изменении чистых активов/ капитала, так и в консолидированном Отчете о финансовом положении, которое нужно будет исключить. Кроме того, имеет место влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал в случаях, когда некоторые из компенсирующих друг друга внутренних производных инструментов используются как инструменты хеджирования денежных потоков, а другие используются как инструменты хеджирования справедливой стоимости. Также имеет место влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал в случае компенсирующих друг

друга внутренних производных инструментов, используемых для хеджирования денежных потоков, если прибыли и убытки от производных инструментов, первоначально признанные в чистых активах/ капитале, признаются в составе профицита или дефицита в разные периоды (потому что объекты хеджирования влияют на профицит или дефицит в разные периоды).

Что касается валютного риска, то, при условии, что внутренние производные инструменты представляют собой передачу валютного риска, связанного с базовыми финансовыми активами, которые не являются производными инструментами, учет хеджирования может применяться, потому что МСФО ОС 29.81 разрешает определять финансовый актив или обязательство, которые не являются производными инструментами, как инструмент хеджирования для целей учета хеджирования при хеджировании валютного риска. Соответственно, в этом случае внутренние производные инструменты могут использоваться как основа для идентификации внешних операций, которые удовлетворяют критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, если они компенсируют друг друга. Однако для консолидированной финансовой отчетности необходимо определить отношение хеджирования с тем, чтобы в нем участвовали только внешние операции.

Более того, организация не может применять учет хеджирования, если два или более компенсирующих внутренних производных инструмента представляют собой передачу валютного риска, связанного с базовыми прогнозируемыми операциями или непризнанными твердыми соглашениями. Это происходит потому, что непризнанное твердое соглашение или прогнозируемая операция не удовлетворяют критериям для инструмента хеджирования согласно МСФО ОС 29. Соответственно, в этом случае внутренние производные инструменты не могут использоваться в качестве основы для идентификации внешних операций, которые удовлетворяют критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности. В результате любая накопленная чистая прибыль или убыток от внутреннего производного инструмента, который был включен в первоначальную балансовую стоимость актива или обязательства (корректировка базиса) или признан в чистых активах/ капитале, должен был бы восстанавливаться при консолидации, если бы нельзя было продемонстрировать, что компенсирующий внутренний производный инструмент представлял собой передачу валютного риска, связанного с финансовым активом или обязательством, на внешний инструмент хеджирования.

F.1.7 Внутренние производные инструменты: примеры применения вопроса, рассмотренного в F.1.6

В каждом случае, ИВ = иностранная валюта, МВ = местная валюта (являющаяся функциональной валютой организации) и КЦ = казначейский центр.

Пример 1: Взаимозачет инструментов хеджирования справедливой стоимости

Контролируемая организация А имеет дебиторскую задолженность в размере 100 ИВ, погашаемую через 60 дней, которую организация хеджирует с помощью форвардного договора с КЦ. Контролируемая организация В имеет кредиторскую задолженность в размере 50 ИВ, также погашаемую через 60 дней, которую организация хеджирует с помощью форвардного договора с КЦ.

КЦ проводит взаимозачет этих двух производных инструментов и заключает внешний форвардный договор на нетто-основе, в соответствии с которым КЦ заплатит 50 ИВ и получит МВ через 60 ней.

В конце месяца 1 курс ИВ относительно МВ снижается. Организация А несет курсовой убыток в размере 10 ИВ, который компенсируется доходом в размере 10 МВ от форвардного договора, заключенного организацией с КЦ. Организация В получает курсовой доход в размере 5 ИВ от дебиторской задолженности, который компенсируется убытком в размере 5 МВ от форвардного договора с КЦ. КЦ получает доход в размере 10 МВ от внутреннего форвардного договора, заключенного с организацией А, доход в размере 5 МВ от внутреннего форвардного договора, заключенного с организацией В, и доход в размере 5 МВ от внешнего форвардного договора.

В конце месяца 1 совершаются следующие проводки в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций А, В и КЦ. Проводки, которые отражают операции или события в рамках группы организаций, даны курсивом.

Проводки А

Дт	Курсовой убыток	10 МВ	
Кт	Дебиторская задолженность		10 МВ

Дт		*Внутренний договор КЦ*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль КЦ*		*10 МВ*

Проводки В

Дт		Кредиторская задолженность	5 МВ	
	Кт	Курсовой доход		5 МВ
Дт		*Внутренний убыток КЦ*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор КЦ*		*5 МВ*

Проводки КЦ

Дт		*Внутренний убыток А*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор А*		*10 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*5 МВ*
Дт		Внешний форвардный договор	5 МВ	
	Кт	Курсовой доход		5 МВ

И организация А, и организация В могут применить учет хеджирования в своей индивидуальной финансовой отчетности, если все условия МСФО ОС 29 будут выполнены. Однако в этом случае учет хеджирования не требуется, потому что прибыли и убытки от внутренних производных инструментов и компенсирующие прибыли и убытки от хеджируемой дебиторской и кредиторской задолженности признаются непосредственно в составе профицита или дефицита организаций А и В без учета хеджирования.

В консолидированной финансовой отчетности внутренние операции с производными инструментами исключаются. В экономическом смысле кредиторская задолженность у организации В хеджирует 50 ИВ дебиторской задолженности у организации А. Внешний форвардный договор в КЦ хеджирует остающуюся сумму 50 ИВ дебиторской задолженности у организации А. Учет хеджирования в консолидированной финансовой отчетности не нужен, потому что денежные статьи оцениваются по спотовым обменным курсам согласно МСФО ОС 4 независимо от того, применяется ли учет хеджирования.

Нетто сальдо до и после исключения бухгалтерских проводок, относящихся к внутренним производным инструментам, одинаковы, как показано ниже. Соответственно, для того чтобы выполнить требования МСФО ОС 29, нет необходимости делать дальнейшие бухгалтерские проводки.

	Дебет	*Кредит*
Дебиторская задолженность	–	10 МВ
Кредиторская задолженность	5 МВ	–
Внешний форвардный договор	5 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Пример 2: Компенсация инструментов хеджирования денежных потоков

В развитие примера, организация А также имеет высоковероятные будущие доходы в размере 200 ИВ, которые организация ожидает получить в виде денежных средств через 90 дней. Организация В имеет

высоковероятные будущие расходы в размере 500 ИВ (аренда офисов), которые также должны быть уплачены через 90 дней. Организация А и организация В заключают отдельные форвардные договоры с КЦ для хеджирования этих рисков, а КЦ заключает внешний форвардный договор, в соответствии с которым КЦ получит 300 ИВ через 90 дней.

Как и в предыдущем примере, курс ИВ снижается в конце месяца 1. Организация А несет «убыток» в размере 20 МВ от ожидаемых прибылей, потому что их стоимость в МВ уменьшается. Это компенсируется «прибылью» в размере 20 МВ от форвардного договора, заключенного с КЦ.

Организация В имеет «прибыль» в размере 50 МВ от ожидаемых затрат на рекламу, потому что стоимость расходов в МВ уменьшилась. Это компенсируется «убытком» в размере 50 МВ от его операции с КЦ.

КЦ имеет «прибыль» в размере 50 МВ от внутренней операции с организацией В, «убыток» в размере 20 МВ от внутренней операции с организацией А и убыток в размере 30 МВ от внешнего форвардного договора.

Организации А и В составляют необходимую документацию, инструменты хеджирования являются эффективными, организации А и В удовлетворяют критериям для учета хеджирования в своей индивидуальной финансовой отчетности. Организация А признает прибыль в размере 20 МВ от внутренней операции с производным инструментом в чистых активах/ капитале, а организация В признает убыток в размере 50 МВ в чистых активах/ капитале. КЦ не претендует на учет хеджирования, но оценивает свои позиции по внутреннему и внешнему производному инструментам по справедливой стоимости, которая на нетто-основе равна нулю.

В конце месяца 1 производятся следующие проводки в индивидуальной отчетности независимой организации или отдельной финансовой отчетности организаций в рамках группы А, В и КЦ. Проводки, которые отражают операции или события в рамках экономической единицы, даны курсивом.

Проводки А

Дт		*Внутренний договор КЦ*	*20 МВ*	
	Кт	*Чистые активы/ капитал*		*20 МВ*

Проводки В

Дт		*Чистые активы/ капитал*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренние договоры КЦ*		*50 МВ*

Проводки КЦ

Дт		*Внутренний убыток А*	*20 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор К А*		*20 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*50 МВ*
Дт		Курсовой убыток	30 МВ	
	Кт	Внешний форвардный договор		30 МВ

Для консолидированной финансовой отчетности внешний форвардный договор КЦ на 300 ИВ определяется в начале месяца 1 как инструмент хеджирования первых 300 ИВ высоковероятных будущих расходов организации В. Согласно МСФО ОС 29, в консолидированной финансовой отчетности в конце месяца 1 бухгалтерские результаты внутренних операций с производными инструментами исключаются.

Однако нетто-сальдо до и после исключения бухгалтерских проводок, относящихся к внутренним производным инструментам, одинаковы, как показано ниже. Соответственно, для того чтобы выполнить требования МСФО ОС 29, нет необходимости делать дальнейшие бухгалтерские проводки.

	Дебет	*Кредит*
Внешний форвардный договор	–	30 МВ
Чистые активы/ капитал	30 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Пример 3: Компенсация инструментов хеджирования справедливой стоимости и денежных потоков

Допустим, что в этом примере риски и внутренние операции с производными инструментами такие же, как в примерах 1 и 2. Тем не менее, вместо того, чтобы заключить два внутренних производных инструмента для отдельного хеджирования справедливой стоимости и денежных потоков, КЦ заключает один внешний производный договор на нетто-основе, в соответствии с которым КЦ получит 250 ИВ в обмен на МВ через 90 дней.

У КЦ есть четыре внутренних производных инструмента, срок двух из которых наступает через 60 дней и двух других – через 90 дней. Эти инструменты компенсируются внешним производным инструментом на нетто-основе, срок которого наступает через 90 дней. Диапазон колебаний ставок процента между ИВ и МВ минимален, и поэтому ожидается, что неэффективность от несовпадения сроков действия инструментов будет иметь минимальное влияние на профицит или дефицит в КЦ.

Так же как в примерах 1 и 2, организации А и В применяют учет хеджирования для своих инструментов хеджирования денежных потоков, а КЦ оценивает свои производные инструменты по справедливой стоимости. Организация А признает прибыль в размере 20 МВ от внутренней операции с производными инструментами в чистых активах/ капитале, а организация В признает убыток в размере 50 МВ от внутренней операции с производными инструментами в чистых активах/ капитале.

В конце месяца 1 совершаются следующие проводки в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности А, В и КЦ. Проводки, которые отражают операции или события в рамках группы организаций, даны курсивом.

Проводки А

Дт		Курсовой убыток	10 МВ	
	Кт	Дебиторская задолженность		10 МВ
Дт		*Внутренний договор КЦ*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль КЦ*		*10 МВ*
Дт		*Внутренний договор КЦ*	*20 МВ*	
	Кт	*Чистые активы/ капитал*		*20 МВ*

Проводки В

Дт		Кредиторская задолженность	5 МВ	
	Кт	Курсовой доход		5 МВ
Дт		*Внутренний убыток КЦ*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор КЦ*		*5 МВ*
Дт		*Чистые активы/ капитал*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор КЦ*		*50 МВ*

Проводки КЦ

Дт		*Внутренний убыток А*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор А*		*10 МВ*
Дт		*Внутренний убыток А*	*20 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор А*		*20 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*5 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*50 МВ*
Дт		Курсовой убыток	25 *МВ*	
	Кт	Внешний форвардный договор		25 *МВ*

ИТОГО (по внутренним производным инструментам)	**А**	**В**	**Итого**
	МВ	*МВ*	*КЦ*
Профицит или дефицит (хеджирование справедливой стоимости)	10	–5	5
Чистые активы/ капитал (хеджирование денежных потоков)	20	–50	–30
Итого	30	–55	–25

Объединяя эти суммы с внешними операциями (т.е. теми, которые не отмечены курсивом в таблице выше), получаем итоговые нетто сальдо до исключения внутренних производных инструментов:

	Дебет	*Кредит*
Дебиторская задолженность	–	10 МВ
Кредиторская задолженность	5 МВ	–
Форвардный договор	–	25 МВ
Чистые активы/ капитал	30 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Для консолидированной финансовой отчетности в конце месяца 1 сделаны следующие допущения:

- Кредиторская задолженность 50 ИВ организации В определена как инструмент хеджирования первых 50 ИВ высоковероятной будущей выручки организации А. Поэтому в конце месяца 1 совершаются следующие проводки в консолидированной финансовой отчетности: Дт кредиторская задолженность 5 ИВ; Кт чистые активы/ капитал 5 ИВ;
- Дебиторская задолженность 100 ИВ организации А определяется как инструмент хеджирования первых 100 ИВ высоковероятных расходов организации В. Поэтому в конце месяца 1 совершаются следующие проводки в консолидированной финансовой отчетности: Дт чистые активы/ капитал 10 МВ; Кт дебиторская задолженность 10 МВ; и
- Внешний форвардный договор на 250 ИВ в КЦ определен как инструмент хеджирования последующих 250 ИВ высоковероятных будущих расходов организации В. Поэтому в конце месяца 1 совершаются следующие проводки в консолидированной финансовой отчетности: Дт чистые активы/ капитал 25 МВ; Кт внешний форвардный договор 25 МВ

МСФО ОС 29 требует исключения бухгалтерских результатов внутренних операций с производными инструментами в консолидированной отчетности в конце месяца 1.

Однако итоговые нетто сальдо до и после исключения бухгалтерских проводок, относящихся к внутренним производным инструментам, одинаковы, как показано ниже. Соответственно, для того чтобы выполнить требования МСФО ОС 29, нет необходимости делать дальнейшие бухгалтерские проводки.

	Дебет	*Кредит*
Дебиторская задолженность	–	10 МВ
Кредиторская задолженность	5 МВ	–
Форвардный договор	–	25 МВ
Чистые активы/ капитал	30 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Пример 4: Компенсация инструментов хеджирования справедливой стоимости и денежных потоков с корректировкой на балансовую стоимость запасов

Допустим, что в этом примере операции аналогичны рассмотренным в примере 3, за исключением того, что ожидаемое выбытие денежных средств в размере 500 ИВ у организации В относится к покупке запасов, поставка которых должна состояться через 60 дней. Допустим также, что организация применяет политику хеджирования прогнозируемых нефинансовых объектов с корректировкой базиса. В конце месяца 2 дальнейших изменений обменных курсов валют или справедливой стоимости не происходит. В эту дату доставляются запасы, и убыток в размере 50 МВ от изменения стоимости внутреннего производного инструмента В, признанный в чистых активах/ капитале в месяце 1, корректируется на балансовую стоимость запасов у организации В. Доход в размере 20 МВ от изменения стоимости внутреннего производного инструмента организации А признается в чистых активах/ капитале, как и раньше.

В консолидированной финансовой отчетности теперь имеет место небольшое несоответствие в сравнении с тем, каким бы был результат, если бы инструменты хеджирования были списаны и заново определены. Внешний производный инструмент (250 ИВ) и пропорциональная часть дебиторской задолженности (50 ИВ) компенсируют 300 ИВ затрат на ожидаемую покупку запасов. Существует естественное отношение хеджирование между остающимися 200 ИВ ожидаемого выбытия денежных средств у организации В и ожидаемым поступлением денежных средств у организации А в размере 200 ИВ Это отношение не удовлетворяет критериям для учета хеджирования согласно МСФО ОС 29, и в этот раз имеет место только частичная компенсация между прибылями и убытками от внутренних производных инструментов, которые хеджируют эти суммы.

В конце месяцев 1 и 2 совершаются следующие проводки в индивидуальной или отдельной финансовой отчетности А, В и КЦ. Проводки, которые отражают операции или события в рамках группы организаций, даны курсивом.

Проводки А (все на конец месяца 1)

Дт		Курсовой убыток	10 МВ	
	Кт	Дебиторская задолженность		10 МВ
Дт		*Внутренний договор КЦ*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль КЦ*		*10 МВ*
Дт		*Внутренний договор КЦ*	*20 МВ*	
	Кт	*Чистые активы/ капитал*		*20 МВ*

Проводки В

на конец месяца 1:

Дт		Кредиторская задолженность	5 МВ	
	Кт	Курсовой доход		5 МВ
Дт		*Внутренний убыток КЦ*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор КЦ*		*5 МВ*
Дт		*Чистые активы/ капитал*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор КЦ*		*50 МВ*

на конец месяца 2:

Дт		Запасы	50 МВ	
	Кт	Чистые активы/ капитал		50 МВ

Проводки КЦ (все на конец месяца 1)

Дт		*Внутренний убыток А*	*10 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор А*		*10 МВ*
Дт		*Внутренний убыток А*	*20 МВ*	
	Кт	*Внутренний договор А*		*20 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*5 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*5 МВ*
Дт		*Внутренний договор В*	*50 МВ*	
	Кт	*Внутренняя прибыль В*		*50 МВ*
Дт		Курсовой убыток	25 МВ	
	Кт	Форвард		25 МВ

Итого (для внутренних производных инструментов)	*A*	*B*	*Total*
	МВ	*МВ*	*КЦ*
Профицит или дефицит (хеджирование справедливой стоимости)	10	–5	5
Чистые активы/ капитал (хеджирование денежных потоков)	20	–	20
Корректировка базиса (запасы)	–	–50	–50
Итого	30	–55	–25

Объединяя эти суммы с внешними операциями (т.е. те, которые не отмечены курсивом в таблице выше), получаем итоговые нетто сальдо до исключения внутренних производных инструментов:

	Дебет	*Кредит*

Дебиторская задолженность	–	10 МВ
Кредиторская задолженность	5 МВ	–
Внешний форвардный договор	–	25 МВ
Чистые активы/ капитал	–	20 МВ
Корректировка базиса (запасы)	50 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Для консолидированной финансовой отчетности следующие допущения сделаны в начале месяца 1:

- Кредиторская задолженность у организации В в размере 50 ИВ определяется как инструмент хеджирования первых 50 ИВ из высоковероятной будущей выручки у организации А. Поэтому в конце месяца 1 в консолидированной финансовой отчетности делается следующая проводка: Дт кредиторская задолженность 5 МВ; Кт чистые активы/ капитал 5 МВ
- Дебиторская задолженность в размере 100 ИВ у организации А определяется как инструмент хеджирования первых 100 ИВ из высоковероятных будущих расходов у организации В. Поэтому в конце месяца в консолидированной финансовой отчетности делается следующая проводка: Дт чистые активы/ капитал 10 МВ; Кт дебиторская задолженность 10 МВ; а в конце месяца 2: Дт запасы 10 МВ; Кт чистые активы/ капитал 10 МВ
- Внешний форвардный договор на 250 ИВ в КЦ определяется как инструмент хеджирования последующих 250 ИВ из высоковероятных будущих расходов у организации В. Поэтому в конце месяца 1 в консолидированной финансовой отчетности делается следующая проводка: Дт чистые активы/ капитал 25 МВ; Кт внешний форвардный договор 25 МВ; а в конце месяца 2: Дт запасы 25 МВ; Кт чистые активы/ капитал 25 МВ

Итоговые нетто сальдо после исключения проводок, относящихся к внутренним производным инструментам:

	Дебет	*Кредит*
Дебиторская задолженность	–	10 МВ
Кредиторская задолженность	5 МВ	–
Внешний форвардный договор	–	25 МВ
Чистые активы/ капитал	–	5 МВ
Корректировка базиса (запасы)	35 МВ	–
Прибыли и убытки	–	–
Внутренние договоры	–	–

Эти итоговые нетто сальдо отличаются от тех, которые были бы признаны, если бы внутренние производные инструменты не были исключены, но именно такие нетто сальдо должны включаться в консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 29. Для корректировки итоговых нетто сальдо до исключения внутренних производных инструментов необходимы следующие проводки:

(a) Реклассифицировать 15 МВ убытка от внутреннего производного инструмента организации, который включен в запасы с тем, чтобы отразить тот факт, что 150 ИВ прогнозируемой покупки запасов не хеджируется с помощью внешних инструментов (ни с помощью внешнего форвардного договора в размере 250 ИВ у организации КЦ, ни с помощью внешней кредиторской задолженности в размере 100 ИВ у организации А); и

(b) Реклассифицировать прибыль в размере 15 МВ от внутреннего производного инструмента организации А с тем, чтобы отразить тот факт, что прогнозируемая выручка в размере 150 ИВ, к которой он относится, не хеджируется внешними инструментами.

Нетто результат этих корректировок выглядит следующим образом:

Дт	Чистые активы/ капитал	15 МВ	
Кт	Запасы		15 МВ

F.1.8 **Комбинация выпущенного и купленного опционов**

В большинстве случаев МСФО ОС 29.AG127 запрещает использовать выпущенные опционы как инструменты хеджирования. Если предметом операции, в которой участвует только один контрагент, является комбинация выпущенного опциона и купленного опциона (например, процентный «коллар») как единый инструмент, может ли организация разделить производный инструмент на компонент выпущенного опциона и компонент купленного опциона и определить компонент купленного опциона как инструмент хеджирования?

Нет. МСФО ОС 29.83 указывает, что отношение хеджирования определяется организацией для инструмента хеджирования в целом. Единственными разрешенными исключениями являются разделение внутренней стоимости и временной стоимости опционного договора и разделение процентного элемента и спотовой цены форвардного договора. В вопросе F.1.3 идет речь о том, рассматривается ли комбинация опционов в качестве выпущенного опциона, и в каких случаях.

F.1.9 **Дельта-нейтральная стратегия хеджирования**

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации применять учет хеджирования в рамках «дельта-нейтральной» стратегии хеджирования и других динамических стратегий, которые подразумевают постоянную корректировку количества инструмента хеджирования с целью поддержания необходимого коэффициента хеджирования, например, для достижения чувствительности дельта-нейтральной позиции к изменениям справедливой стоимости объекта хеджирования?

Да. МСФО ОС 29.83 указывает, что «стратегия динамичного хеджирования, предполагающая оценку как внутренней стоимости опциона, так и его стоимости во времени, может квалифицироваться в качестве предмета учета хеджирования». Например, стратегия страхования портфеля, направленная на то, чтобы предотвратить снижение справедливой стоимости объекта хеджирования ниже определенного уровня, но, в то же время, допускающая рост справедливой стоимости, может удовлетворять критериям учета хеджирования.

Для того чтобы удовлетворять критериям учета хеджирования, организация должна документировать процедуры мониторинга и актуализации хеджирования, оценивать эффективность хеджирования, она должна иметь возможность тщательно отслеживать все случаи прекращения срока действия и переопределения инструмента хеджирования и продемонстрировать, что удовлетворяются все критерии для учета хеджирования согласно МСФО ОС 29.98. Кроме того, организация должна продемонстрировать ожидание, что инструмент хеджирования будет высокоэффективным на протяжении указанного короткого периода времени, в течение которого корректировка инструмента хеджирования не ожидается.

F.1.10 **Инструмент хеджирования: невыгодная цена исполнения опциона на продажу**

Организация А имеет инвестицию в одну акцию организации В, которую она классифицировала как имеющуюся в наличии для продажи. Для того чтобы обеспечить себе практическую защиту от снижения цены акций организации В, организация А приобретает опцион на продажу одной акции организации В и определяет изменение внутренней стоимости опциона как инструмент хеджирования от воздействия изменений справедливой стоимости принадлежащей ему акции организации В. Опцион дает организации А право продать одну акцию организации В по цене исполнения 90 ДЕ. В начале действия отношения хеджирования котируемая цена акции равна 100 ДЕ. Поскольку опцион на продажу дает организации А право реализовать акцию по цене 90 ДЕ, его внутренняя стоимость должна быть такой, чтобы опцион был полностью эффективен при компенсации падения цены ниже 90 ДЕ. Изменения цены выше 90 ДЕ не хеджируются. В этом случае рассматриваются ли колебания справедливой стоимости акций организации В выше 90 ДЕ как неэффективность хеджирования согласно МСФО ОС 29.98 и признаются ли они в составе профицита или дефицита согласно 29.99?

Нет. МСФО ОС 29.83 разрешает организации А определять изменения внутренней стоимости опциона как инструмента хеджирования. Изменения внутренней стоимости опциона обеспечивают защиту от риска изменения справедливой стоимости одной акции организации В до уровня ниже или равному цене исполнения опциона 90 ДЕ. Когда цены превышают 90 ДЕ, цена исполнения опциона невыгодна, и опцион не имеет внутренней стоимости. Соответственно, прибыли и убытки от одной акции организации В при ценах выше 90 ДЕ не относятся на хеджируемый риск для целей оценки эффективности хеджирования и признания прибылей и убытков от объекта хеджирования.

Поэтому организация А признает изменения справедливой стоимости акции в чистых активах/ капитале, если они связаны с изменением цены акций выше 90 ДЕ (МСФО ОС 29.64 и МСФО ОС 29.101). Изменения справедливой стоимости акции, связанные с падением цен ниже 90 ДЕ являются частью используемого инструмента хеджирования справедливой стоимости и признаются в составе профицита или дефицита согласно МСФО ОС 29.99(b). Если допустить, что хеджирование эффективно, эти изменения компенсируются изменениями внутренней стоимости опциона, которые также признаются в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 29.99(a)). Изменения стоимости опциона во времени исключаются из используемого отношения хеджирования и признаются в составе профицита или дефицита согласно МСФО ОС 29.65(a).

F.1.11 Инструмент хеджирования: часть денежных потоков денежного инструмента

Финансовый актив или финансовое обязательство, не являющиеся производными инструментами, потенциально могут быть классифицированы как инструменты хеджирования от воздействия валютного риска. Может ли организация, согласно МСФО ОС 29.84, учитывать как часть инструмента хеджирования денежные потоки определенных периодов, в течение которых финансовый актив или финансовое обязательство, определенные как инструмент хеджирования, находятся в обращении, и исключать другие денежные потоки из классифицированного отношения хеджирования?

Нет. МСФО ОС 29.84 указывает, что отношения хеджирования не могут быть определены только для части периода времени, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении. Например, денежные потоки по десятилетнему заимствованию, деноминированному в иностранной валюте, в течение первых трех лет его обращения не могут классифицироваться как инструмент хеджирования выручки первых трех лет в той же валюте при хеджировании денежных потоков. С другой стороны, финансовый актив или обязательство, которые не являются производными инструментами, оставшийся срок до погашения которой равен или превышает оставшийся срок до погашения хеджируемого инструмента, потенциально могут быть классифицированы как инструмент хеджирования при хеджировании от воздействия валютного риска, связанного с объектом хеджирования, (см. вопрос F.2.17).

F.1.12 Хеджирование более чем одного вида риска

Вопрос (a) – Обычно отношение хеджирования устанавливается между инструментом хеджирования в целом и объектом хеджирования так, чтобы обеспечить единую оценку справедливой стоимости хеджируемого инструмента. Препятствует ли это определению одного и того же финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования одновременно при хеджировании денежных потоков и при хеджировании справедливой стоимости?

Нет. Например, организации, как правило, используют комбинацию процентного и валютного свопа для конвертации валютной позиции с плавающей ставкой в позицию с постоянной ставкой в функциональной валюте. МСФО ОС 29.85 позволяет определять своп отдельно как инструмент хеджирования справедливой стоимости и как инструмент хеджирования денежных потоков при соблюдении условий МСФО ОС 29.85.

Вопрос (b) – Если один и тот же финансовый инструмент является инструментом хеджирования при двух разных видах хеджирования, требуется ли особое раскрытие информации?

В соответствии с МСФО ОС 30.25, информация об используемых инструментах хеджирования справедливой стоимости, денежных потоков и чистой инвестиции в зарубежную деятельность должна раскрываться отдельно. Информация о таких инструментах раскрывается в отчетности, указанной в МСФО ОС 30.25, отдельно по каждому виду хеджирования.

F.1.13 Инструмент хеджирования: форвардный бивалютный договор

Функциональной валютой организации А является японская иена. У организации А имеется пятилетнее обязательство в долларах США с переменной процентной ставкой и десятилетний вексель к получению в фунтах стерлингов с фиксированной ставкой. При конвертации в японскую иену основные суммы актива и обязательства совпадают. Организация А заключает один форвардный валютный договор с целью хеджирования своего валютного риска по обоим инструментам, в соответствии с которым организация получит доллары США и выплатит фунты стерлинга по истечении пятилетнего периода. Если организация А определяет форвардный валютный договор в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от валютного риска при погашении основной суммы по обоим инструментам, можно ли отражать данную сделку в рамках учета хеджирования?

Да. Согласно МСФО ОС 29.85 разрешается определять один и тот же инструмент хеджирования для хеджирования нескольких видов риска при выполнении трех условий. В данном примере производный инструмент, используемый в качестве инструмента хеджирования, удовлетворяет всем трем условиям, а именно:

(a) Можно четко идентифицировать хеджируемые риски. В данном случае рисками являются риски изменений обменных курсов валют между долларом США, иеной и фунтом, соответственно.

(b) Можно продемонстрировать эффективность хеджирования. В случае займа в фунтах стерлингов мерой эффективности является степень компенсации между справедливой стоимостью погашаемой основной суммы в фунтах стерлингов и справедливой стоимостью платежа в фунтах стерлингов по форвардному валютному договору. В случае обязательства в долларах США мерой эффективности является степень компенсации между справедливой стоимостью погашаемой основной суммы в долларах США и получаемой по форвардному валютному договору суммой в долларах США. Даже если срок векселя к получению имеет срок десять лет, а форвард защищает его только на первые пять лет, учет хеджирования разрешается только для части риска, как объясняется в вопросе F.2.17.

(c) Можно обеспечить конкретное определение инструмента хеджирования и позиций по различным рискам. Хеджируемые риски идентифицируются как основные суммы обязательства и векселя к получению, номинированные в соответствующих валютах.

F.1.14 **Одновременные компенсирующие свопы, один из которых используется как инструмент хеджирования**

Организация А заключает договор процентного свопа и определяет его в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости от воздействия риска, связанного с долгом с фиксированной ставкой процента. Хеджирование справедливой стоимости удовлетворяет критериям для учета хеджирования в соответствии с МСФО ОС 29. Организация А одновременно заключает с тем же контрагентом второй договор процентного свопа, условия которого полностью компенсируют первый процентный своп. Следует ли организации А рассматривать эти свопы как один инструмент и, соответственно, запрещается ли ему применять учет хеджирования справедливой стоимости к первому свопу?

Это зависит от ситуации. Требования МСФО ОС 29 применяются в зависимости от содержания операций. Если второй договор свопа не был заключен в связи с первым договором, или если существует самостоятельная хозяйственная цель для раздельного структурирования операций, тогда свопы не рассматриваются как один инструмент.

Например, в некоторых организациях принята политика, в соответствии с которой централизованное казначейство (являющееся контролируемой организацией в рамках группы организаций) заключает договоры, являющиеся производными инструментами, с третьими сторонами от имени контролируемых организаций в рамках группы с целью хеджирования процентных рисков контролируемых организаций. Казначейство также заключает внутренние операции с производными инструментами с такими контролируемыми организациями с целью оперативного контроля за хеджированием в рамках организации. Поскольку казначейство также заключает договоры, являющиеся производными инструментами, в рамках своих торговых операций, или для восстановления баланса рисков всего портфеля, оно может заключить договор, являющийся производным инструментом, с той же третьей стороной в тот же рабочий день, который имеет практически те же условия, как и договор, заключенный в качестве инструмента хеджирования от имени другой контролируемой организации. В таком случае, существует обоснованная хозяйственная цель для заключения каждого договора.

Существование самостоятельной хозяйственной цели для раздельного структурирования операций определяется исходя из собственного профессионального суждения организации. Например, если единственной целью является получение права на учет справедливой стоимости долга, то такая самостоятельная хозяйственная цель отсутствует.

F.2 *Объекты хеджирования*

F.2.1 **Может ли производный инструмент классифицироваться как объект хеджирования**

Разрешает ли МСФО ОС 29 определять производный инструмент (самостоятельный или отдельно признаваемый встроенный производный инструмент) в качестве объекта хеджирования индивидуально или как часть группы объектов хеджирования при хеджировании справедливой стоимости или денежных потоков, например, определять соглашение о форвардной процентной ставке (СФПС), предусматривающее выплаты по плавающей ставке и поступление средств по фиксированной ставке процента, в качестве инструмента хеджирования денежных потоков, связанных с СФПС, предусматривающего выплаты по фиксированной ставке и поступление средств по плавающей процентной ставке?

Нет. Производные инструменты всегда рассматриваются как предназначенные для продажи и оцениваются по справедливой стоимости с признанием прибылей и убытков в составе профицита или дефицита, кроме случаев, когда они являются классифицированными и эффективными инструментами хеджирования (МСФО ОС 29.10). В качестве исключения МСФО ОС 29.AG127 разрешает определять приобретенный опцион в качестве инструмента хеджирования при хеджировании справедливой стоимости.

F.2.2 **Хеджирование денежных потоков: ожидаемый выпуск долга с фиксированной ставкой процента**

Разрешается ли учет хеджирования для хеджирования ожидаемого выпуска долгового инструмента с фиксированной ставкой процента?

Да. Это является хеджированием денежных потоков, связанных с высоковероятной прогнозируемой сделкой, которое влияет на профицит или дефицит (МСФО ОС 29.96) при выполнении условий МСФО ОС 29.98.

Пример: Организация R периодически выпускает новые облигации для рефинансирования погашаемых облигаций, для пополнения оборотных средств и для различных других целей. Когда организация R принимает решение о выпуске облигаций, она может хеджировать риск изменения долгосрочной ставки процента за период с даты принятия решения о выпуске облигаций до даты выпуска облигаций. Если долгосрочные ставки процента вырастут, облигация будет выпущена либо с более высокой ставкой, либо с большим дисконтом, либо с меньшей премией, чем ожидалось в начале. Более высокая ставка выплат или уменьшение поступлений от размещения обычно компенсируются прибылью от хеджирования. Если долгосрочные ставки процента снижаются, облигация будет выпущена либо с более низкой ставкой, либо с более высокой премией, либо с меньшим дисконтом, чем ожидалось в начале. Более низкая ставка выплат или увеличение поступлений от размещения облигаций обычно компенсируются убытком от хеджирования.

Например, в августе 2000 года организация R принимает решение выпустить семилетние облигации на сумму 200 миллионов ДЕ в январе 2001 года. Организация R провела исторический корреляционный анализ и определила, что семилетние казначейские облигации положительно коррелируют с облигациями, которые планирует выпустить организация R, при условии выпуска фьючерсных договоров с коэффициентом хеджирования 0,93 на единицу долга. Поэтому организация R хеджирует ожидаемый выпуск облигаций путем продажи (шортинга) фьючерсных договоров на семилетние казначейские облигации на сумму 186 ДЕ. В период с августа 2000 года по январь 2001 года ставки процента выросли. Короткие позиции по фьючерсам были закрыты в январе 2001 года, в дату выпуска облигаций, в результате чего возникла прибыль в размере 1,2 миллиона, которая компенсирует более высокие процентные платежи по облигациям и поэтому повлияет на профицит или дефицит за весь срок обращения облигаций. Это хеджирование удовлетворяет критериям для хеджирования денежных потоков от воздействия процентного риска, связанного с прогнозируемым выпуском долга.

F.2.3 Учет хеджирования: нематериальный актив, связанный с депозитными средствами в распоряжении организации

Разрешается ли учет хеджирования при хеджировании риска изменения справедливой стоимости нематериального актива, связанного с депозитными средствами в распоряжении организации?

Это зависит от того, генерируется ли нематериальный актив, связанный с депозитными средствами в распоряжении организации, внутри организации или приобретается (например, в рамках объединения организаций).

Нематериальные активы, связанные с депозитными средствами в распоряжении организации, созданные внутри организации, не признаются как нематериальные активы согласно МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Поскольку они не признаются, они не могут быть определены в качестве объекта хеджирования.

Если нематериальный актив, связанный с депозитными средствами в распоряжении организации, приобретен вместе со связанным с ним портфелем депозитов, нематериальный актив, связанный с депозитными средствами в распоряжении организации, следует признавать отдельно как нематериальный актив (или как часть связанного с ним приобретенного портфеля депозитов), если он удовлетворяет критериям для признания согласно МСФО ОС 31. Признанный нематериальный актив, связанный с депозитными средствами в распоряжении организации, может быть определен как объект хеджирования, но только если он удовлетворяет условиям параграфа 98, включая требование параграфа 98, согласно которому эффективность хеджирования может быть достоверно оценена. Поскольку зачастую бывает трудно достоверно оценить справедливую стоимость нематериального актива, связанного с депозитными средствами в распоряжении организации, кроме как при первоначальном признании, маловероятно, что требование параграфа 98(d) может быть выполнено.

F.2.4 Учет хеджирования: хеджирование потоков будущих валютных поступлений

Разрешен ли учет хеджирования для валютного займа, взятого для хеджирования потока ожидаемых, но не договорных поступлений в иностранной валюте?

Да, в том случае, если поступления «высоковероятны» согласно МСФО ОС 29.96(b), хеджирование ожидаемой продажи может быть классифицировано как хеджирование денежных потоков. Например, организация, которая является владельцем и оператором трансграничной платной дороги, может использовать сложные модели, которые, с помощью исторических и экономических данных, позволяют прогнозировать поступления в различных валютах. Если организация может продемонстрировать, что прогнозируемые поступления в конкретной валюте в течение периода до определенной даты в будущем «высоковероятны», как этого требует МСФО ОС 29.98, она может определить валютный заем в качестве инструмента хеджирования потока будущих поступлений. Часть прибыли или убытка от займа, эффективность которого как инструмента хеджирования установлена, признается в чистых активах/капитале до поступлений.

Маловероятно, что организация может прогнозировать 100 процентов поступлений в каком-либо будущем году. С другой стороны, возможно, что часть прогнозируемых поступлений, обычно ожидаемых в краткосрочной перспективе, будет удовлетворять критерию «высоковероятности».

F.2.5 Хеджирование денежных потоков: хеджирование «все в одном»

Если ожидается, что расчеты по производному инструменту будут производиться путем поставки базового актива в обмен на уплату фиксированной цены, можно ли производный инструмент определить в качестве инструмента хеджирования денежных потоков в рамках данной формы расчетов при условии соблюдения других критериев для учета хеджирования денежных потоков?

Да. Производный инструмент, расчеты по которому будут производиться валовым путем, можно определить в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от колебаний размера возмещения, подлежащего уплате или получению в рамках предстоящей сделки, которая произойдет при осуществлении расчетов непосредственно по производному инструменту валовым путем, потому что без производного инструмента цена купли-продажи подвержена колебаниям. Это применимо ко всем договорам с фиксированной ценой, отражаемым как производные инструменты согласно МСФО ОС 29.

Например, если организация заключает договор реализации товара по фиксированной цене, и данный договор учитывается как производный инструмент согласно МСФО ОС 29 (так как организация практикует нетто-расчеты денежными средствами по аналогичным договорам или путем поставки поставленного ей базового актива в течение короткого периода после поставки с целью получения

прибыли от краткосрочных колебаний цены или дилерской наценки), организация может определить договор с фиксированной ценой в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от колебаний размера возмещения, подлежащего получению от продажи актива (будущая операция), даже если договор с фиксированной ценой является договором, по которому будет реализован актив. Кроме того, если организация заключает форвардный договор на покупку долгового инструмента, расчет по которому будет производится путем поставки, и форвардный договор является производным инструментом, потому что его срок превышает период стандартной поставки на рынке, организация может определить форвард в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от колебаний размера возмещения, подлежащего уплате за приобретение долгового инструмента (будущая операция), даже если производный инструмент является договором, по которому будет приобретен долговой инструмент.

F.2.6 Отношения хеджирования: риск на уровне организации

У организации имеется актив и обязательство с фиксированными процентными ставками, при этом их основные суммы совпадают. В соответствии с условиями инструментов процентные выплаты по активу и обязательству производятся в один и тот же период, и чистый денежный поток всегда положителен, потому что процентная ставка по активу превышает ставку процента по обязательству. Организация заключает договор процентного свопа, предусматривающий получение плавающей процентной ставки и выплату фиксированной процентной ставки с условной суммы, равной основной сумме актива, и определяет процентный своп в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости актива с фиксированной ставкой. Является ли данное отношение хеджирования предметом учета хеджирования несмотря на то, что из-за процентного свопа на уровне организации возникает риск изменений процентных ставок, которому организация не была подвержена ранее?

Да. МСФО ОС 29 не требует снижения рисков на уровне организации как условия для учета хеджирования. Риски оцениваются на уровне операций, и в данном примере справедливая стоимость хеджируемого актива подвергается риску изменения процентных ставок, который компенсируется процентным свопом.

F.2.7 Хеджирование денежных потоков: прогнозируемая операция, относящаяся к чистым активам/капиталу организации

Может ли прогнозируемая сделка с собственными долевыми инструментами организации или с прогнозируемыми дивидендами или аналогичными выплатами собственникам организации классифицироваться как объект хеджирования при хеджировании денежных потоков?

Нет. Для того чтобы прогнозируемая сделка могла классифицироваться в качестве объекта хеджирования, необходимо, чтобы она подвергала организацию конкретному риску, который может оказать влияние на профицит или дефицит (МСФО ОС 29.96). Классификация финансовых инструментов в обязательствах или чистых активах/ капитале обеспечивает основу для определения того, следует ли признавать сделки или другие выплаты, связанные с такими инструментами, в составе профицита или дефицита по МСФО ОС 28. Например, выплаты держателям долевого инструмента относятся эмитентом непосредственно на уменьшение чистых активов/ капитала (МСФО ОС 28.40). Поэтому такие выплаты не могут быть определены в качестве объекта хеджирования. Однако объявленный дивиденд или аналогичная выплата, которая еще не выплачена и признается как финансовое обязательство, может быть классифицирована в качестве объекта хеджирования, например, при хеджировании валютного риска, если она выражена в иностранной валюте.

F.2.8 Учет хеджирования: риск того, что операция не состоится

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации применять учет хеджирования для хеджирования риска того, что операция не состоится, например, если это приведет к получению организацией меньшей выручки, чем ожидалось?

Нет. Риск того, что операция не состоится, относится к общему операционному риску, который не может классифицироваться как объект хеджирования. Учет хеджирования разрешается только для рисков, связанных с признанными активами и обязательствами, твердыми соглашениями, высоковероятными прогнозируемыми сделками и чистыми инвестициями в зарубежную деятельность (МСФО ОС 29.96).

F.2.9 Инвестиции, удерживаемые до погашения: хеджирование выплат по плавающей процентной ставке

Может ли организация определить договор процентного свопа, предусматривающий выплаты по плавающей ставке и получение выплат по фиксированной ставке процента, в качестве инструмента хеджирования инвестиции с переменной ставкой процента, удерживаемой до погашения?

Нет. Классификация свопа в качестве инструмента хеджирования процентных выплат по долговой инвестиции с плавающей ставкой не согласуется с определением долговой инвестиции в качестве удерживаемой до погашения. МСФО ОС 29.88 указывает, что инвестиция, удерживаемая до погашения, не может быть объектом хеджирования в отношении процентного риска или риска досрочного погашения, «потому что определение инвестиции как удерживаемой до погашения требует наличия намерения удерживать инвестицию до погашения без учета изменений в справедливой стоимости или денежных потоках от такой инвестиции, относящихся к изменениям процентной ставки».

F.2.10 Объекты хеджирования: приобретение инвестиции, удерживаемой до погашения

Организация прогнозирует покупку финансового инструмента, который она намеревается классифицировать как удерживаемый до погашения в момент совершения прогнозируемой операции. Организация заключает договор, являющийся производным инструментом, с намерением зафиксировать текущую ставку процента и определяет производный инструмент в качестве инструмента хеджирования прогнозируемой покупки финансового актива. Может ли это отношение хеджирования удовлетворять критериям для учета хеджирования, даже если актив будет классифицирован как удерживаемая до погашения инвестиция?

Да. МСФО ОС 29 запрещает учет хеджирования в отношении процентного риска для финансовых активов, которые классифицируются как удерживаемые до погашения (МСФО ОС 29.88). Однако даже если организация намеревается классифицировать актив как удерживаемый до погашения, инструмент не может быть классифицирован как таковой до момента совершения операции.

F.2.11 Хеджирование денежных потоков: реинвестирование средств, полученных от инвестиций, удерживаемых до погашения

Организация владеет активом с плавающей ставкой, который она классифицирует как удерживаемый до погашения. Организация заключает производный договор с целью зафиксировать на текущем уровне ставку процента на реинвестирование денежных потоков от упомянутого актива с плавающей ставкой, и определяет данный производный инструмент в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от прогнозируемых будущих процентных выплат по долговым инструментам, приобретенных в результате реинвестирования процентных поступлений по удерживаемому до погашения активу. При условии, что прочие критерии для учета хеджирования удовлетворяются, может ли данное отношение хеджирования удовлетворять критериям для учета хеджирования денежных потоков, даже если реинвестируемые процентные выплаты поступают от актива, классифицированного как удерживаемый до погашения?

Да. МСФО ОС 29.88 указывает, что инвестиция, удерживаемая до погашения, не может быть объектом хеджирования в отношении процентного риска. Вопрос F.2.8 указывает, что это применяется не только к хеджированию справедливой стоимости, т.е. хеджированию справедливой стоимости от процентного риска, связанного с удерживаемыми до погашения инвестициями с фиксированными процентными выплатами, но также к хеджированию денежных потоков, т.е. хеджированию денежных потоков от процентного риска, связанного с удерживаемыми до погашения инвестициями с процентными выплатами по плавающей текущей ставке. Однако в этом примере производный инструмент предназначается для компенсации риска денежных потоков, связанного с прогнозируемыми будущими процентными поступлениями по долговым инструментам, приобретенным в результате реинвестирования денежных потоков от инвестиций с плавающей ставкой, удерживаемой до погашения. Источник средств, реинвестирование которых прогнозируется, не имеет значения при определении того, может ли хеджироваться риск реинвестирования. Соответственно, разрешается определять данный производный инструмент в качестве инструмента хеджирования денежных потоков. Это ответ также применим к хеджированию риска денежных потоков, связанного с прогнозируемыми будущими процентными поступлениями от долговых инструментов, приобретенных в результате реинвестирования процентных поступлений от актива с фиксированной ставкой процента, классифицированного как удерживаемый до погашения.

F.2.12 Учет хеджирования: досрочно погашаемый финансовый актив

Если эмитент имеет право досрочно погасить финансовый актив, может ли инвестор определить денежные потоки после даты досрочного погашения в качестве объекта хеджирования?

Денежные потоки после даты досрочного погашения могут быть определены в качестве объекта хеджирования, если возможно продемонстрировать, что они «высоковероятны» (МСФО ОС 29.98). Например, денежные потоки после даты досрочного погашения могут удовлетворять критериям «высокой вероятности», если он возникают в связи с группой аналогичных активов (например, ипотечных займов), досрочное погашение которых может быть оценено с высокой степенью точности или если их досрочное погашение в значительной степени невыгодно. Кроме того, денежные потоки после даты досрочного погашения могут быть определены в качестве объекта хеджирования, если инструмент хеджирования предусматривает сопоставимую возможность.

F.2.13 Хеджирование справедливой стоимости: риск, который может повлиять на профицит или дефицит

Разрешается ли учет хеджирования для хеджирования процентных рисков, связанных с займами с фиксированными ставками процента, классифицированными как займы и дебиторская задолженность?

Да. Согласно МСФО ОС 29, займы и дебиторская задолженность учитываются по амортизированной стоимости. Многие организации удерживают большую часть своих займов и дебиторской задолженности до погашения. Таким образом, изменения справедливой стоимости таких займов и дебиторской задолженности в связи с изменениями рыночных ставок процента не оказывают влияния на профицит или дефицит. МСФО ОС 29.96 указывает, что хеджированием справедливой стоимости является хеджирование подверженности риску изменения справедливой стоимости, которое связано с конкретным риском и может оказать влияние на профицит или дефицит. Поэтому может показаться, что МСФО ОС 29.96 запрещает учет хеджирования для хеджирования справедливой стоимости займов и дебиторской задолженности. Однако из МСФО ОС 29.88 следует, что займы и дебиторская задолженность могут быть объект хеджирования в отношении процентного риска, поскольку они не классифицируются в качестве инвестиций, удерживаемых до погашения. Организация могла бы продать их, и изменение справедливой стоимости оказало бы влияние на профицит или дефицит. Таким образом, учет хеджирования разрешается для хеджирования справедливой стоимости займов и дебиторской задолженности.

F.2.14 Операции хеджирования в рамках группы и в рамках организации

У австралийской организации, чьей функциональной валютой является австралийский доллар, ожидаются покупки в японских иенах, вероятность которых весьма высока. Австралийская организация полностью принадлежит швейцарской организации, составляющей консолидированную финансовую отчетность (включающую австралийскую контролируемую организацию) в швейцарских франках. Швейцарская контролирующая организация заключает форвардный договор с целью хеджирования изменения обменного курса иены к австралийскому доллару. Может ли это хеджирование удовлетворять критериям для учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности, или австралийская контролируемая организация, подверженная валютному риску, должна стать стороной этой операции хеджирования?

Хеджирование может отвечать требованиям учета хеджирования, если выполняются другие условия учета хеджирования согласно МСФО ОС 29. Поскольку австралийская организация не хеджировала валютный риск, связанный с прогнозируемыми покупками в иенах, результаты изменений обменного курса австралийского доллара к иене окажут влияние на профицит или дефицит австралийской организации и, следовательно, также окажут влияние на консолидированный профицит или дефицит. В соответствии с МСФО ОС 29, операционное подразделение, подвергающееся хеджируемому риску, не обязано быть стороной инструмента хеджирования.

F.2.15 Внутригрупповые договоры: один компенсирующий производный инструмент, договор по которому заключен с внешним контрагентом

Организация использует «внутригрупповые договоры», являющиеся производными инструментами для документального оформления передачи ответственности за процентный риск от отдельных подразделений центральному казначейству. Центральное казначейство аккумулирует внутригрупповые договоры, являющиеся производными инструментами, и

заключает один договор, являющийся производным инструментом, с внешней стороной в целях компенсации чистой позиции по внутригрупповым производным инструментам. Например, центральное казначейство передает трем подразделениям риск изменения денежных потоков, связанных с процентами по обязательствам с плавающей ставкой, заключив с ними три внутригрупповых договора процентного свопа, предусматривающих получение фиксированной ставки и выплату плавающей ставки, и четвертому подразделению – риск изменения денежных потоков, связанных с процентами по активам с переменной ставкой, заключив с ним один внутригрупповой процентный своп, предусматривающий получение плавающей ставки и выплату фиксированной ставки. Кроме того, казначейство заключает договор процентного свопа с внешним контрагентом, в точности компенсирующий четыре внутригрупповых свопа. При условии выполнения критериев учета хеджирования, может ли один компенсирующий производный инструмент, заключенный с внешним контрагентом, классифицироваться в финансовой отчетности организации как инструмент хеджирования части базовых инструментов по валовым договорам?

Да, но только при условии, что производный инструмент, договор по которому заключен с внешним контрагентом, предназначен для компенсации поступлений или выплат денежных средств валовым методом. Согласно МСФО ОС 29.94 хеджирование всей чистой позиции не удовлетворяет требованиям для учета хеджирования. В то же время разрешается определять часть базовых инструментов в качестве хеджируемой позиции валовым методом. Поэтому, даже если цель заключения договора по производному инструменту с внешним контрагентом состояла в компенсации чистой позиции внутригрупповых производных инструментов, учет хеджирования допустим, если отношение хеджирования определено и документально оформлено как хеджирование части денежных поступлений или валовых выплат. Для определения части денежных потоков по базовым инструментам в качестве хеджируемой позиции необходимо следовать методику, описанную в МСФО ОС 29.94 и МСФО ОС 29.AG141.

F.2.16 Внутригрупповые договоры: производные инструменты, заключенные с внешним контрагентом и предусматривающие нетто-расчет

Вопрос (a) – организация использует внутригрупповые производные инструменты для передачи процентных рисков от отдельных подразделений в центральное казначейство. По каждому внутригрупповому производному инструменту центральное казначейство заключает с одним внешним контрагентом договор на производный инструмент, компенсирующий внутригрупповой инструмент. Например, если центральное казначейство заключает договор процентного свопа, предусматривающий получение фиксированной ставки в 5 процентов и выплату ставки LIBOR с другим подразделением, которое заключило договор с центральным казначейством для хеджирования риска изменения процентных выплат по займу, привязанному к LIBOR. В свою очередь, центральное казначейство заключит с внешним контрагентом на таких же основных условиях договор процентного свопа, предусматривающий выплату фиксированной ставки в 5 процентов и получение ставки LIBOR. Хотя каждый из договоров с внешним контрагентом оформлен как отдельный договор, расчеты по всем договорам производных инструментов с внешним контрагентом производятся по взаимозачету, поскольку имеется соглашение о взаимозачете с внешним контрагентом. При выполнении других критериев учета хеджирования, могут ли отдельные договоры производных инструментов с внешними контрагентами, например, вышеупомянутый процентный своп с выплатой фиксированной ставки в 5 процентов и получением ставки LIBOR, определяться в качестве инструментов хеджирования всей позиции по базовому инструменту, например, риска изменения процентных выплат по вышеупомянутому займу, предусматривающему выплату процентов по ставке LIBOR, даже если по производным инструментам с внешним контрагентом осуществляется нетто-расчет?

Как правило, да. Договоры по производным инструментам с внешними контрагентами, юридически представляющие собой отдельные договоры и заключаемые исходя из экономически оправданных соображений, например, для передачи рисков по всей позиции, квалифицируются в качестве инструментов хеджирования, даже если по таким договорам производятся нетто-расчеты с одним и тем же внешним контрагентом, при условии, что удовлетворяются критерии МСФО ОС 29 для учета хеджирования. См. также вопрос F.1.13.

Вопрос (b) – казначейство замечает, что заключив компенсирующие договоры с внешними контрагентами и поместив их в централизованный портфель, оно уже не имеет возможности оценивать риски по чистой позиции. Казначейство хотело бы управлять портфелем компенсирующих производных инструментов по внешним контрагентам отдельно от других

рисков организации. Поэтому казначейство заключает еще один дополнительный договор, являющийся производным инструментом, с целью компенсации риска портфеля. Могут ли отдельно взятые договоры с внешними контрагентами по производным инструментам в портфеле определяться в качестве инструментов хеджирования всей позиции по базовым инструментам, даже если используется один производный инструмент с внешним контрагентом для полной компенсации рыночного риска, возникшего в результате заключения внешних договоров?

Как правило, да. Цель структурирования подобным образом внешних производных инструментов согласуется с задачами и стратегией управления рисками организации. Как указано выше, договоры по производным инструментам с внешними контрагентами, юридически представляющие собой отдельные договоры и заключаемые исходя из экономически оправданных соображений, могут классифицироваться в качестве инструментов хеджирования. Более того, в ответе на вопрос F.1.13 указывается, что учет хеджирования не запрещается только потому, что организация заключила договор свопа, условия которого зеркально отражают условия другого договора свопа, заключенного с тем же контрагентом, если раздельное структурирование сделок оправдано самостоятельной целью.

F.2.17 **Хеджирование на частичный срок**

В МСФО ОС 29.84 указано, что отношение хеджирования нельзя определять только на часть срока, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении. Разрешается ли определять производный инструмент для хеджирования только части срока, оставшегося до погашения объекта хеджирования?

Да. Объектом хеджирования может быть только часть денежных потоков или справедливой стоимости финансового инструмента, если можно оценить эффективность хеджирования и выполняются другие критерии учета хеджирования.

Пример: Организация А приобретает государственную облигацию с фиксированной ставкой 10 процентов и оставшимся сроком до погашения десять лет. Организация А классифицирует облигацию как имеющуюся в наличии для продажи. Для хеджирования изменений справедливой стоимости облигации, связанных с дисконтированной стоимостью процентных выплат вплоть до пятого года, организация А приобретает пятилетний процентный своп, предусматривающий выплату фиксированной ставки процента и получение плавающей ставки. Своп можно определить для хеджирования от риска изменения справедливой стоимости процентных выплат по государственной облигации вплоть до пятого года и изменения стоимости основной суммы, подлежащей погашению по истечении срока облигации, в той степени, в которой на них оказывают влияние изменения кривой доходности в течение пятилетнего срока действия свопа.

F.2.18 **Инструмент хеджирования: процентный своп на кросс-курсы валют**

Функциональной валютой организации А является японская иена. У организации А имеется пятилетнее обязательство в долларах США с плавающей ставкой процента и десятилетний вексель к получению в фунтах стерлингов с фиксированной ставкой. Организация хотела бы хеджировать валютные риски по активу и обязательству, а также процентный риск, влияющий на справедливую стоимость векселя к получению. С этой целью организация А заключает договор процентного свопа на кросс-курсы валют, предусматривающий получение долларов США по плавающей ставке процента и выплаты фунтов стерлингов по фиксированной ставке, а также обмен долларов на фунты в конце пятилетнего периода. Может ли организация А определить своп в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости от воздействия как валютного риска, так и процентного риска, хотя и фунт стерлинга, и доллар США для организации А являются иностранными валютами?

Да. В МСФО ОС 29.90 разрешается учет хеджирования в отношении компонентов риска, если эффективность хеджирования поддается оценке. Кроме того, в МСФО ОС 29.85 разрешается определять один и тот же инструмент хеджирования для хеджирования одного и более видов риска при условии, что можно четко идентифицировать риски, продемонстрировать эффективность хеджирования, обеспечить конкретное определение инструмента хеджирования и позиций по различным рискам. Поэтому своп можно определить в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости векселя к получению в фунтах стерлингов от воздействия изменений его справедливой стоимости в связи с изменениями ставок процента в Великобритании в течение первых пяти лет срока его обращения и изменениями курса фунта стерлингов к доллару США. Своп оценивается по справедливой стоимости с признанием изменений справедливой стоимости в составе профицита или дефицита. Балансовая стоимость векселя к

получению корректируется с учетом изменений его справедливой стоимости в связи с изменениями ставок процента в Великобритании на протяжении первых пяти лет кривой доходности. Дебиторская и кредиторская задолженности переоцениваются с учетом спотовых валютных курсов согласно МСФО ОС 4, а изменения их балансовой стоимости признаются в составе профицита или дефицита.

F.2.19 **Объекты хеджирования: хеджирование валютного риска акций, торгуемых на открытом рынке**

Организация А приобретает акции организации В на зарубежной фондовой бирже по справедливой стоимости 1.000, выраженной в иностранной валюте (ИВ). Организация А классифицирует эти акции как имеющиеся в наличии для продажи. Для того чтобы защититься от воздействия изменений обменного курса валют, связанного с акциями, организация заключает форвардный договор на продажу 750 ИВ Организация А намеревается пролонгировать форвардный валютный договор до тех пор, пока она владеет акциями. Если остальные критерии учета хеджирования выполняются, может ли форвардный валютный договор классифицироваться как инструмент хеджирования валютного риска, связанного с акциями?

Да, но только если существует четкий и идентифицируемый риск изменения обменных курсов валют. Поэтому учет хеджирования разрешается при условии, что (a) долевой инструмент не торгуется на бирже (или на ином организованном рынке), на которой торги ведутся в той же валюте, что и функциональная валюта организации А, а (b) дивиденды для организации А номинированы не в этой валюте. Таким образом, если акция торгуется в нескольких валютах, и одна из этих валют является функциональной валютой отчитывающейся организации, учет хеджирования для валютного компонента цены акции не разрешается.

В таком случае, может ли форвардный валютный договор быть определен в качестве инструмента хеджирования для хеджирования валютного риска, связанного с частью справедливой стоимости акций вплоть до 750 ДЕ в иностранной валюте?

Да. МСФО ОС 29 разрешает определять часть денежного потока или справедливой стоимости финансового актива в качестве объекта хеджирования, если эффективность хеджирования можно оценить (МСФО ОС 29.90). Поэтому организация А может определить форвардный валютный договор в качестве инструмента хеджирования валютного риска, связанного только с частью справедливой стоимости акций в иностранной валюте. Договор может быть определен либо в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости суммы 750 ИВ от воздействия валютного риска, связанного с акциями, либо в качестве инструмента хеджирования денежных потоков в рамках прогнозируемой продажи акций при условии, что срок продажи идентифицирован. Любые изменения справедливой стоимости акций в иностранной валюте не окажут влияния на оценку эффективности хеджирования, если справедливая стоимость акций в иностранной валюте не упадет ниже 750 ИВ

F.2.20 **Учет хеджирования: фондовый индекс**

Организация может приобрести портфель акций для репликации фондового индекса и опцион на продажу индекса, для того чтобы защитить себя от убытков в случае изменения справедливой стоимости. Разрешает ли МСФО ОС 29 определять опцион на продажу фондового индекса в качестве инструмента хеджирования для хеджирования портфеля акций?

Нет. При объединении и хеджировании группы аналогичных финансовых инструментов МСФО ОС 29.93 указывает, что ожидается, что изменение справедливой стоимости, связанное с хеджируемым риском для каждого отдельного инструмента в группе, будет примерно пропорционально общему изменению справедливой стоимости, относимому к хеджируемому риску по группе. В рассмотренном выше сценарии не ожидается, что изменение справедливой стоимости, связанное с хеджируемым риском для каждого отдельного инструмента в группе (цены отдельных акций) будет примерно пропорционально общему изменению справедливой стоимости, относимому к хеджируемому риску по группе.

F.2.21 **Учет хеджирования: взаимозачет активов и обязательств**

Может ли организация группировать финансовые активы вместе с финансовыми обязательствами с целью определения подлежащего хеджированию риска денежных потоков на нетто-основе для целей учета хеджирования?

Стратегия хеджирования и практика управления рисками организации могут предусматривать оценку риска денежных потоков на нетто-основе, но МСФО ОС 29.94 не разрешает определять риск денежных

потоков на нетто-основе в качестве объекта хеджирования для целей учета хеджирования. В МСФО ОС 29.AG141 приводится пример того, как организация может оценивать свой риск на нетто-основе (с группировкой аналогичных активов и обязательств) и затем удовлетворять критерии для учета хеджирования на брутто-основе.

F.3 *Учет хеджирования*

F.3.1 **Хеджирование денежных потоков: денежные потоки по фиксированной ставке процента**

Организация выпускает долговой инструмент с фиксированной ставкой процента и заключает договор процентного свопа, предусматривающий получение выплат по фиксированной ставке и осуществление выплат по плавающей ставке процента с целью компенсации процентного риска, связанного с долговым инструментом. Может ли организация определить этот своп в качестве инструмента хеджирования денежных потоков по будущим выплатам процентов, связанным с долговым инструментом?

Нет. В соответствии с МСФО ОС 29.96(b), хеджированием денежных потоков является «хеджирование риска изменения денежных потоков». В данном случае выпущенный долговой инструмент не приводит к возникновению риска изменения денежных потоков, поскольку проценты выплачиваются по фиксированной ставке. Организация может определить своп в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости долгового инструмента, но она не может определить своп в качестве инструмента хеджирования будущих выбытий денежных средств по долговому инструменту.

F.3.2 **Хеджирование денежных потоков: реинвестирование денежных потоков от процентных выплат по фиксированной ставке процента**

Организация управляет процентным риском на нетто-основе. 1 января 2001 года она прогнозирует, что в первом квартале 2002 года совокупные поступления денежных средств по активам с фиксированной ставкой процента составят 100 ДЕ, а совокупные выплаты денежных средств по обязательствам с фиксированной ставкой процента составят 90 ДЕ. Для управления рисками организация использует соглашение о форвардной процентной ставке (СФПС), предусматривающее получение выплат по плавающей процентной ставке и осуществление выплат по фиксированной ставке для хеджирования чистого поступления денежных средств в размере 10 ДЕ. Организация определяет в качестве объекта хеджирования первые 10 ДЕ поступлений денежных средств по активам с фиксированной ставкой процента в первом квартале 2002 года. Может ли организация определить это СФПС, предусматривающее получение денежных средств по плавающей ставке и выплату денежных средств по фиксированной ставке, в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от воздействия изменения денежных потоков в первом квартале 2002 года, связанных с активами с фиксированной ставкой процента?

Нет. СФПС не отвечает критериям инструмента хеджирования денежных потоков, связанных с активами с фиксированной ставкой процента, потому что они не подвержены риску денежных потоков. Однако организация может определить СФПС в качестве инструмента хеджирования от воздействия риска справедливой стоимости, который существует до момента перевода денежных средств.

В некоторых случаях организация также хеджирует процентный риск, связанный с прогнозируемым реинвестированием процентов и основной суммы, полученных от активов с фиксированной ставкой процента (см. вопрос F.6.2). Однако в данном примере СФПС не отвечает критериям для учета хеджирования денежных потоков, потому что оно скорее приводит не к уменьшению, а к увеличению изменений денежных потоков от процентов, полученных в результате реинвестирования процентных выплат (например, рост рыночных ставок приведет к поступлению денежных средств по СФПС и увеличению ожидаемых поступлений денежных средств от процентов, полученных в результате реинвестирования процентных выплат по активам с фиксированной ставкой). Однако потенциально СФПС могло бы классифицироваться в качестве инструмента хеджирования денежных потоков для части реинвестированных выбытий денежных средств на валовой основе.

F.3.3 **Валютное хеджирование**

Организация А имеет обязательство в иностранной валюте, подлежащее погашению через шесть месяцев, в связи с чем она желает хеджировать погашаемую при расчете сумму от воздействия

колебаний обменного курса. С этой целью организация заключает форвардный договор на покупку иностранной валюты через шесть месяцев. Следует ли учитывать это хеджирование:

(a) **как хеджирование справедливой стоимости обязательства в иностранной валюте с признанием прибылей и убытков от переоценки обязательства и форвардного договора в конце года в составе профицита или дефицита; или**

(b) **как хеджирование денежных потоков при хеджировании суммы, погашаемой в будущем, с признанием прибылей и убытков от переоценки форвардного договора в чистых активах/ капитале?**

МСФО ОС 29 не препятствует применению любого из этих методов. Если хеджирование учитывается как хеджирование справедливой стоимости, то прибыль или убыток от переоценки справедливой стоимости инструмента хеджирования и прибыль или убыток от переоценки справедливой стоимости объекта хеджирования в связи с хеджируемым риском сразу признаются в составе профицита или дефицита. Если хеджирование учитывается как хеджирование денежных потоков с признанием прибыли или убытка от переоценки форвардного договора в чистых активах/ капитале, то эта сумма признается в составе профицита или дефицита в тот же период или те же периоды, в течение которых объект хеджирования (обязательство) оказывает влияние на профицит или дефицит, т.е., когда обязательство подвергается переоценке с учетом изменений обменных курсов валют. Поэтому, если хеджирование эффективно, прибыль или убыток от производного инструмента относится на профицит или дефицит в тех же периодах, в течение которых обязательство подвергается переоценке, а не когда производится оплата. См. вопрос F.3.4.

F.3.4 Хеджирование денежных потоков в иностранной валюте

Организация экспортирует продукцию по цене, выраженной в иностранной валюте. В дату продажи организация приобретает дебиторскую задолженность по цене продажи с уплатой через 90 дней и заключает 90-дневный валютный форвардный договор в той же валюте, что и дебиторская задолженность, для хеджирования своего валютного риска.

Продажа учитывается по спотовому обменному курсу на дату продажи, и дебиторская задолженность переоценивается в течение 90-дневного периода с учетом изменений обменного курса валют с отнесением разницы на профицит или дефицит (МФООС 4.27 и МСФО ОС 4.32).

Если валютный договор определяется в качестве инструмента хеджирования, может ли организация выбирать между определением валютного договора в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости от воздействия валютного риска или в качестве инструмента хеджирования денежных потоков от дебиторской задолженности?

Да. Если организация определяет валютный договор в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости, прибыль или убыток от переоценки форвардного валютного договора по справедливой стоимости признается сразу в составе профицита или дефицита, и прибыль или убыток от переоценки дебиторской задолженности также признается в составе профицита или дефицита.

Если организация определяет валютный договор в качестве инструмента хеджирования денежных потоков, связанных с получением дебиторской задолженности, от воздействия валютного риска, часть прибыли или убытка с подтвержденной эффективностью признается в чистых активах/ капитале, а неэффективная часть признается в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 29.106). Сумма, признанная в чистых активах/ капитале, должна признаваться в составе профицита или дефицита в том же периоде или периодах, в течение которых изменения оценки дебиторской задолженности влияют на профицит или дефицит (МСФО ОС 29.111).

F.3.5 Хеджирование справедливой стоимости: долговой инструмент с плавающей процентной ставкой

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации определять часть риска долгового инструмента с плавающей процентной ставкой в качестве объекта хеджирования при хеджировании справедливой стоимости?

Да. Долговой инструмент с плавающей процентной ставкой может подвергаться риску изменений его справедливой стоимости из-за воздействия кредитного риска. Он также может подвергаться риску изменений справедливой стоимости в связи с движениями рыночной процентной ставки в периоды, между которыми пересматривается плавающая процентная ставка долгового инструмента. Например, если долговой инструмент предусматривает ежегодный пересмотр процентной ставки с учетом

рыночной ставки процента, часть долгового инструмента подвергается риску изменений справедливой стоимости в течение года.

F.3.6 Хеджирование справедливой стоимости: запасы

В соответствии с МСФО ОС 29.96(a), хеджирование справедливой стоимости представляет собой «хеджирование возможных изменений справедливой стоимости признанного актива или обязательства…, которые обусловлены конкретным риском и могут повлиять на профицит или дефицит». Может ли организация определять запасы, например, запасы нефти, в качестве объекта хеджирования при хеджировании справедливой стоимости от воздействия риска изменения цены запасов, например, цены нефти, хотя запасы оцениваются по себестоимости и чистой цене продажи или по себестоимости и текущей цене на замену сырья, в зависимости от того, что меньше, согласно МСФО ОС 12 «Запасы»?

Да. Запасы могут хеджироваться от риска изменения справедливой стоимости в связи с изменением цены на медь, потому что изменение справедливой стоимости запасов окажет влияние на профицит или дефицит при продаже запасов или списании их балансовой стоимости. Скорректированная балансовая стоимость становится базой стоимости для целей применения проверки на меньшую величину себестоимости и чистой цены продажи согласно МСФО ОС 12. Инструмент хеджирования, использованный при хеджировании справедливой стоимости, может, как вариант, использоваться в качестве инструмента хеджирования денежных потоков для будущей продажи запасов.

F.3.7 Учет хеджирования: прогнозируемая сделка

При хеджировании денежных потоков прогнозируемая сделка, которая подлежит хеджированию, должна быть «высоковероятной». Как следует толковать термин «высоковероятная»?

Термин «высоковероятная» указывает на гораздо более высокую вероятность события, чем термин «скорее вероятно, чем нет». Оценка вероятности того, что прогнозируемая операция не произойдет, не основывается исключительно на намерениях руководства, потому что намерения проверить нельзя. Вероятность сделки должна подкрепляться наблюдаемыми фактами и сопутствующими обстоятельствами.

При оценке вероятности того, что операция произойдет, организация должна принимать во внимание следующие обстоятельства:

(a) частоту аналогичных операций в прошлом;

(b) финансовую и оперативную способность организации осуществить операцию;

(c) выделение значительных ресурсов на конкретное направление деятельности (например, реализация конкретных инфраструктурных проектов);

(d) степень убытка или нарушений в деятельности, которые могут привести к тому, что сделка не состоится;

(e) вероятность того, что одна и та же цель может быть достигнута с помощью операций совершенно другого вида (например, организация, которая намеревается привлечь денежные средства, может сделать это несколькими способами, начиная от краткосрочного банковского займа и заканчивая выпуском долговых инструментов); и

(f) оперативный план организации.

Длительность периода до момента совершения прогнозируемой сделки также является фактором, на основании которого определяется вероятность. При прочих равных факторах, чем более отдалена во времени прогнозируемая сделка, тем меньше вероятность, что сделка будет рассматриваться как «высоковероятная» и тем более убедительное свидетельство понадобится для подтверждения того, что она является «высоковероятной».

Например, вероятность того, что прогнозируемая через пять лет сделка состоится, меньше, чем вероятность того, что состоится сделка, прогнозируемая через один год. Однако процентные выплаты по плавающей процентной ставке, прогнозируемые на ближайшие 20 лет, как правило, будут высоковероятными, если будут подкреплены существующим договорным обязательством.

Кроме того, при прочих равных факторах, чем больше физический объем или будущая стоимость прогнозируемой сделки относительно других сделок организации такого же характера, тем менее вероятно, что сделка будет рассматриваться как «высоковероятная» и тем более убедительное свидетельство понадобится для подтверждения того, что она является «высоковероятной». Например, обычно необходимо менее убедительное свидетельство для подтверждения вероятности прогнозируемой продажи 100 000 единиц в следующем месяце, чем для продажи 950.000 единиц, если в последние три месяца средний объем продаж был 950.000 единиц в месяц.

Практика, при которой сначала определяется хеджирование прогнозируемых сделок, а затем устанавливается, что выполнение прогнозируемых сделок больше не ожидается, ставит под сомнение как способность организации точно предсказывать прогнозируемые сделки, так и уместность применения учета хеджирования для аналогичных прогнозируемых операций.

F.3.8 Ретроспективное определение хеджирования

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации ретроспективно определять отношение хеджирования?

Нет. Определение отношения хеджирования вступает в силу перспективно с даты выполнения всех критериев учета хеджирования в МСФО ОС 29.98. В частности, учет хеджирования может применяться только с даты заполнения организацией всей необходимой документации, связанной с отношением хеджирования, включая идентификацию инструмента хеджирования, соответствующую объекту хеджирования, природу хеджируемого риска и то, как организация будет оценивать эффективность хеджирования способ оценки.

F.3.9 Учет хеджирования: определение инструмента хеджирования в начале хеджирования

Разрешает ли МСФО ОС 29 организации определять и формально документировать договор, являющийся производным инструментом, в качестве инструмента хеджирования после его заключения?

Да, перспективно. Для целей учета хеджирования МСФО ОС 29 требует определения и формального документирования инструмента хеджирования в качестве такового с момента возникновения отношения хеджирования (МСФО ОС 29.98); другими словами, отношение хеджирования не может быть определено ретроспективно. Кроме того, стандарт запрещает определять отношение хеджирования только для части периода, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении (МСФО ОС 29.84). Однако стандарт не требует приобретать инструмент хеджирования в начале отношения хеджирования.

F.3.10 Учет хеджирования: идентификация хеджируемой прогнозируемой сделки

Может ли прогнозируемая сделка быть идентифицирована как покупка или продажа последних 15.000 единиц продукции в указанный период или как процентная доля покупок и продаж в течение указанного периода?

Нет. Хеджируемая прогнозируемая сделка должна быть идентифицирована и задокументирована с достаточной конкретностью, чтобы, когда сделка произойдет, было ясно, является она хеджируемой или нет. Поэтому прогнозируемая сделка может быть идентифицирована как продажа первых 15.000 единиц указанной продукции в течение указанного трехмесячного периода, но она не может быть идентифицирована как последние 15.000 единиц данной продукции, проданные в течение трехмесячного периода, поскольку последние 15.000 единиц не могут быть идентифицированы в момент продажи. По этой же причине прогнозируемая сделка не может быть указана просто как процентная доля продаж или покупок в течение периода.

F.3.11 Хеджирование денежных потоков: документирование срока прогнозируемой сделки

В случае хеджирования прогнозируемой сделки, необходимо ли в документации отношения хеджирования, составленной в момент начала хеджирования, указывать дату или период, в которые ожидается совершение прогнозируемой сделки?

Да. Чтобы отвечать требованиям учета хеджирования, хеджирование должно относиться к конкретно установленному и определенному риску (МСФО ОС 29.AG151), и должна иметься возможность достоверной оценки эффективности хеджирования (МСФО ОС29.98(d)). Кроме того, хеджируемая прогнозируемая сделка должна быть высоковероятной (МСФО ОС29.98(c)). Для того чтобы

удовлетворять этим критериям, от организации не требуется спрогнозировать и задокументировать точную дату, в которую ожидается совершение прогнозируемой сделки. Однако организация должна идентифицировать и задокументировать период, обоснованно конкретный и, как правило, короткий промежуток времени, в течение которого ожидается совершение прогнозируемой сделки, как базу для оценки эффективности хеджирования. Для того чтобы определить, что хеджирование будет высокоэффективным в соответствии с МСФО ОС 29.98(d), необходимо обеспечить, чтобы изменения справедливой стоимости ожидаемых денежных потоков компенсировались изменениями справедливой стоимости инструмента хеджирования, а это можно обеспечить, только если сроки денежных потоков находятся в непосредственной близости друг к другу. Если осуществление прогнозируемой сделки больше не ожидается, учет хеджирования прекращается в соответствии с МСФО ОС 29.112(c).

F.4 *Эффективность хеджирования*

F.4.1 **Хеджирование после уплаты налогов**

Хеджирование часто производится после уплаты налогов. Оценивается ли эффективность хеджирования после уплаты налогов?

МСФО ОС 29 разрешает, но не требует проводить оценку эффективности хеджирования после уплаты налогов. Если хеджирование осуществляется после уплаты налогов, оно определяется в качестве такового в начале хеджирования, при формальной документации отношения и стратегии хеджирования.

F.4.2 **Эффективность хеджирования: оценка на кумулятивной основе**

В соответствии с МСФО ОС 29.98(b), ожидается, что хеджирование должно быть высокоэффективным. Следует ли оценивать ожидаемую эффективность хеджирования отдельно для каждого периода или кумулятивно за весь период отношения хеджирования?

Ожидаемая эффективность хеджирования может оцениваться на кумулятивной основе, если это указано при определении хеджирования и если это условие включено в соответствующую документацию по хеджированию. Поэтому даже если не ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным в указанный период, учет хеджирования не запрещается, если ожидается, что эффективность будет достаточно высокой на протяжении срока отношения хеджирования. Однако любая неэффективность должна признаваться в составе профицита или дефицита по мере возникновения.

Пример: организация определяет процентный своп на основе ставки LIBOR в качестве инструмента хеджирования заимствования со ставкой процента, равной базовой ставке процента в Великобритании плюс некоторая надбавка. Базовая ставка меняется раз в квартал или реже на 25–50 базисных пунктов, а ставка LIBOR меняется ежедневно. Ожидается, что на протяжении периода 1–2 года хеджирование будет почти полностью эффективным. Однако в течение некоторых кварталов базовая ставка в Великобритании совсем не меняется, а ставка LIBOR меняется значительно. Это не обязательно должно препятствовать учету хеджирования.

F.4.3 **Эффективность хеджирования: кредитный риск контрагента**

Должна ли организация при оценке эффективности хеджирования принимать во внимание вероятность невыполнения обязательств контрагентом по инструменту хеджирования?

Да. Организация не может игнорировать вероятность того, что она не сможет вернуть все суммы, подлежащие выплате по договорным условиям инструмента хеджирования. При оценке эффективности хеджирования как в начале хеджирования, так и на постоянной основе организация должна учитывать риск того, что контрагент по инструменту хеджирования не сможет осуществить договорные выплаты организации и, тем самым, не выполнит свои обязательства. В случае хеджирования денежных потоков, если становится вероятным невыполнение контрагентом своих обязательств, организация не сможет прийти к заключению, что ожидается высокая эффективность отношения хеджирования в отношении компенсации денежных потоков. В результате учет хеджирования будет прекращен. В случае хеджирования справедливой стоимости изменение кредитоспособности контрагента приведет к изменению справедливой стоимости инструмента хеджирования, что окажет влияние на оценку того, является ли отношение хеджирования эффективным и удовлетворяет ли оно критериям дальнейшего учета хеджирования.

F.4.4 **Эффективность хеджирования: проверка эффективности**

Как следует оценивать эффективность хеджирования, для того чтобы оценить, удовлетворяет ли оно критериям учета хеджирования при первоначальном и при дальнейшем определении?

МСФО ОС 29 не содержит конкретных указаний относительно того, как следует осуществлять проверку эффективности хеджирования. В соответствии с МСФО ОС 29, хеджирование обычно считается высокоэффективным только в том случае, если (a) в начале хеджирования и в дальнейшем ожидается, что хеджирование будет высокоэффективным инструментом, позволяющим обеспечить взаимозачет изменений справедливой стоимости или денежных потоков, относимых на хеджируемый риск, в течение периода, для которого определяется хеджирование, и (b) фактические результаты хеджирования находятся в диапазоне 80–125 процентов. МСФО ОС 29.AG145 также указывает, что ожидания, упомянутые в пункте (a) можно продемонстрировать разными способами.

Уместность конкретного метода оценки эффективности хеджирования зависит от природы хеджируемого риска и вида используемого инструмента хеджирования. Метод оценки эффективности хеджирования должен быть обоснованным и согласовываться с прочими аналогичными инструментами хеджирования, кроме случаев, когда явно обосновывается использование других методов. Организация в начале хеджирования должна документировать метод оценки эффективности хеджирования и затем последовательно применять указанный метод оценки эффективности на всем протяжении хеджирования.

Существует несколько математических методов оценки эффективности хеджирования, включая анализ коэффициентов, т.е. сравнение прибылей и убытков от хеджирования с соответствующими прибылями и убытками от объекта хеджирования в данный момент времени и статистические методы оценки, например, регрессионный анализ. Если используется регрессионный анализ, в документированной политике организации по оценке эффективности должно быть указано, как будут оцениваться результаты регрессионного анализа.

F.4.5 **Эффективность хеджирования: компенсация менее 100 процентов**

Если хеджирование денежных потоков считается высокоэффективным, потому что фактическая компенсация риска колеблется в разрешенном интервале 80–125 процентов от полной компенсации риска, следует ли признавать прибыль или убыток от неэффективной части хеджирования в чистых активах/ капитале?

Нет. В соответствии с МСФО ОС 29.106(a), что только та часть, эффективность которой подтверждена, признается в чистых активах/ капитале. МСФО ОС 29.106(b) требует признания неэффективной части в составе профицита или дефицита.

F.4.6 **Установление полной эффективности хеджирования**

При совпадении основных условий инструмента хеджирования и объекта хеджирования, может ли организация установить, что хеджирование является полностью эффективным без дальнейшей проверки эффективности?

Нет. В соответствии с МСФО ОС 29.98(e) организация должна оценивать эффективность хеджирования на постоянной основе. Организация не может установить, что хеджирование является эффективным, даже при совпадении основных условий инструмента хеджирования и объекта хеджирования, поскольку эффективность хеджирования может быть обусловлена другими факторами, такими как ликвидность инструментов или их кредитный риск (МСФО ОС 29.AG150). Однако организация может в качестве объекта хеджирования определить только отдельные риски в составе общего риска и, таким образом, повысить эффективность отношения хеджирования. Например, при хеджировании справедливой стоимости долгового инструмента, если инструмент хеджирования, являющийся производным инструментом, имеет кредитный риск, эквивалентный риску с рейтингом AA, организация может определить только риск, связанный с изменением ставок процента инструментов с кредитным рейтингом AA, в качестве объекта хеджирования, и в таком случае изменение кредитных спредов не окажет влияния на эффективность хеджирования.

F.5 *Хеджирование денежных потоков*

F.5.1 **Учет хеджирования: использование денежных активов или денежных обязательств, являющихся непроизводными инструментами, в качестве инструментов хеджирования**

Если организация определяет денежный актив, являющийся непроизводным инструментом, в качестве инструмента хеджирования денежных потоков в иностранной валюте, связанных с погашением основной суммы денежного обязательства, являющегося непроизводным

инструментом, признаются ли курсовые разницы по объекту хеджирования в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 4.32), а курсовые разницы по инструменту хеджирования в чистых активах/ капитале до погашения обязательства (МСФО ОС 29.106)?

Нет. Курсовые разницы и по денежному активу, и по денежному обязательству признаются в составе профицита или дефицита за период, в котором они возникли (МСФО ОС 4.32). В соответствии с МСФО ОС 29.AG116, если между денежным активом, являющимся непроизводным инструментом, и денежным обязательством, являющимся непроизводным инструментом, существует отношение хеджирования, то изменения справедливой стоимости этих финансовых инструментов признаются в составе профицита или дефицита.

F.5.2 **Хеджирование денежных потоков: финансовая эффективность инструмента хеджирования (1)**

У организации А имеется обязательство с плавающей ставкой процента, суммой 1.000 ДЕ и оставшимся сроком до погашения пять лет. Организация заключает договор процентного свопа на пять лет, предусматривающий выплаты по фиксированной ставке процента и поступления по плавающей ставке процента, в той же валюте и с теми же основными условиями, что и у обязательства, с целью хеджирования воздействия риска изменения денежных потоков по обязательству с плавающей ставкой в связи с изменением ставок процента. В начале хеджирования справедливая стоимость свопа равна нулю. Впоследствии справедливая стоимость свопа увеличивается на 49 ДЕ, включая увеличение на 50 ДЕ из-за роста рыночных ставок процента минус 1 ДЕ из-за увеличения кредитного риска контрагента по свопу. Справедливая стоимость обязательства с плавающей ставкой не изменилась, но справедливая стоимость (дисконтированная стоимость) будущих денежных потоков, необходимых для компенсации риска изменения денежных потоков по обязательству, увеличилась на 50 ДЕ. Если организация А определяет, что хеджирование все еще высокоэффективно, присутствует ли здесь неэффективность, которая должна быть признана в составе профицита или дефицита?

Нет. Хеджирование процентного риска не будет полностью эффективным, если часть изменения справедливой стоимости производного инструмента связана с кредитным риском контрагента (МСФО ОС 29.AG150). Однако, поскольку отношение эффективности определено организацией А как все еще эффективное, организация признает эффективную часть изменения справедливой стоимости свопа, т.е. чистое изменение справедливой стоимости в размере 49 ДЕ, в чистых активах/ капитале. Уменьшения профицита или дефицита на величину изменения справедливой стоимости свопа ввиду ухудшения кредитного качества контрагента по свопу не происходит, потому что накопленное изменение справедливой стоимости будущих денежных потоков, необходимых для компенсации риска изменения денежных потоков от процентов по объекту хеджирования, т.е. 50 ДЕ, превышает накопленное изменение стоимости инструмента хеджирования, т.е. 49 ДЕ

Дт	Своп	49	
Кт	Чистые активы/ капитал		49

Если организация А придет к заключению, что хеджирование больше не высокоэффективно, организация перспективно прекратит учет хеджирования с той даты, когда хеджирование перестало бытm высокоэффективным, в соответствии с МСФО ОС 29.112.

Изменится ли ответ, если справедливая стоимость свопа увеличится до 51 ДЕ, включая увеличение на 50 ДЕ из-за роста рыночных ставок процента и 1 ДЕ из-за снижения кредитного риска контрагента по свопу?

Да. В этом случае профицит или дефицит увеличивается на величину изменения справедливой стоимости свопа в связи с улучшением кредитного качества контрагента свопа. Это происходит потому, что накопленное изменение дисконтированной стоимости инструмента хеджирования, т.е. 51 ДЕ, превышает накопленное изменение дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, необходимых для компенсации риска, связанного с денежными потоками по плавающим процентным ставкам от объекта хеджирования, т.е. 50 ДЕ. Разница в размере 1 ДЕ представляет собой сверхнормативную неэффективность, связанную с инструментом хеджирования, являющимся производным инструментом, а именно, со свопом, и признается в профиците или дефиците.

Дт	Своп	51	
Кт	Чистые активы/ капитал		50
Кт	Прибыль или убыток		1

F.5.3 Хеджирование денежных потоков: эффективность инструмента хеджирования (2)

30 сентября 20X1 года организация А предпринимает хеджирование продажи 24 баррелей нефти, ожидаемой 1 марта 20X2 года, путем заключения форвардного договора на короткую продажу 24 баррелей нефти. Договор предусматривает нетто-расчет с помощью денежных средств, равных разнице между будущей спот ценой на указанной товарной бирже и 1.000 ДЕ. Организация А планирует продать нефть на другом, местном рынке. Организация А определяет, что форвардный договор представляет собой эффективное хеджирование ожидаемой продажи и что прочие условия учета хеджирования соблюдены. Организация оценивает эффективность хеджирования путем сравнения полной величины изменения справедливой стоимости форвардного договора с изменением справедливой стоимости ожидаемых поступлений денежных средств. 31 декабря спот цена нефти выросла как на местном рынке, так и на бирже. На местном рынке цена выросла больше, чем на бирже. В результате дисконтированная стоимость ожидаемого поступления денежных средств от продажи на местном рынке равна 1.100 ДЕ. Справедливая стоимость форвардного договора организации А равна – 80 ДЕ. Если организация А определяет, что хеджирование все еще высокоэффективно, имеется ли неэффективность, которая должна быть признана в профиците или дефиците?

Нет. При хеджировании денежных потоков неэффективность не признается в финансовой отчетности, когда накопленное изменение справедливой стоимости хеджируемых денежных потоков превышает накопленное изменение стоимости инструмента хеджирования. В данном случае накопленное изменение справедливой стоимости форвардного договора равно 80 ДЕ, а справедливая стоимость накопленного изменения ожидаемых денежных потоков по объекту хеджирования равна 100 ДЕ. Поскольку справедливая стоимость накопленного изменения ожидаемых будущих денежных потоков по объекту хеджирования превышает накопленное изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования (в абсолютных суммах), никакая часть прибыли или убытка от инструмента хеджирования не признается в составе профицита или дефицита (МСФО ОС 29.106(b)). Поскольку организация А определяет, что отношение хеджирования все еще высокоэффективно, организация признает все изменение справедливой стоимости форвардного договора (80 ДЕ) в чистых активах/ капитале.

Д	Чистые активы/ капитал	80	
К	Форвард		80

Если организация А приходит к заключению, что хеджирование больше не является высокоэффективным, организация перспективно прекращает учет хеджирования с даты, когда хеджирование перестало быть высокоэффективным, в соответствии с МСФО ОС 29.112.

F.5.4 Хеджирование денежных потоков: прогнозируемая сделка совершается до указанного периода

Организация определяет производный инструмент в качестве инструмента хеджирования при хеджировании денежных потоков по прогнозируемой сделке, например, по прогнозируемой продаже товара. Отношение хеджирования удовлетворяет всем условиям учета хеджирования, включая требование идентифицировать и документировать период, в котором ожидается совершение сделки в течение обоснованно конкретного и узкого промежутка времени (см. вопрос F.2.17). Если в последующем периоде совершение прогнозируемой сделки ожидается в более ранний период, чем первоначально ожидалось, может ли организация прийти к заключению, что это такая же сделка, как и та, что была определена в качестве хеджируемой?

Да. Изменение срока совершения прогнозируемой сделки не оказывает влияния на правильность определения. Однако это может оказать влияние на оценку эффективности отношения хеджирования. Кроме того, инструмент хеджирования должен быть определен в качестве инструмента хеджирования на весь оставшийся срок его существования с тем, чтобы он продолжал удовлетворять критериям инструмента хеджирования (см. МСФО ОС 29.84 и вопрос F.2.17).

F.5.5 Хеджирование денежных потоков: оценка эффективности для хеджирования прогнозируемой сделки с долговым инструментом

Прогнозируемые инвестиции в процентный актив или прогнозируемый выпуск прогнозируемого обязательства порождает риск изменений процентных ставок на денежные потоки, поскольку соответствующие процентные выплаты будут основаны на рыночной ставке, действующей на момент прогнозируемой сделки. Цель хеджирования денежных потоков от риска изменения процентных ставок состоит в том, чтобы компенсировать влияние будущих изменений процентных ставок и получить единую фиксированную ставку, как правило ту, которая существует на момент начала хеджирования и соответствует условиям и сроку прогнозируемой сделки. В течение периода хеджирования невозможно определить, каким будет уровень рыночной процентной ставки по прогнозируемой сделке при прекращении хеджирования или при заключении прогнозируемой сделки. Каким образом в этом случае оценивать и измерять эффективность хеджирования?

В течение этого периода эффективность можно измерять на основе изменений процентных ставок с даты определения по дату промежуточной оценки эффективности. Для такой оценки используются процентные ставки, соответствующие условиям и факту осуществления прогнозируемой сделки, действовавшим на момент начала хеджирования и действующим на дату оценки, которые подтверждаются временной структурой процентных ставок.

Как правило, недостаточно просто сравнить денежные потоки по объекту хеджирования с денежными потоками, которые порождаются производным инструментом хеджирования при выплатах или поступлениях, потому что такой подход не учитывает ожидания организации относительно того, будут ли эти денежные потоки компенсировать друг друга в последующих периодах и возникнет ли в результате этого неэффективность.

Дальнейшее изложение иллюстрирует механизм формирования хеджирования денежных потоков и оценки его эффективности. Для этих целей предположим, что организация через три месяца предполагает выпустить долговой инструмент на сумму 100.000 ДЕ сроком на один год. Инструмент будет предусматривать ежеквартальную выплату процентов и погашение основной суммы по истечении срока действия. Организация сталкивается с риском повышения процентных ставок и осуществляет хеджирование потоков денежных средств от процентов, заключая форвардный процентный своп. Своп имеет срок один год и начнет действовать через три месяца, чтобы соответствовать прогнозируемому сроку выпуска долгового инструмента. Организация будет осуществлять выплаты по фиксированной ставке и получать поступления по плавающей ставке. Хеджируемый риск определяется ей как основанный на ставке LIBOR процентный компонент прогнозируемого выпуска долгового инструмента.

Кривая доходности

Кривая доходности дает основу для расчета будущих денежных потоков и их справедливой стоимости как в начале, так и в ходе отношения хеджирования. Она основана на текущей рыночной доходности соответствующих базовых облигаций, которые обращаются на рынке. Рыночная доходность преобразуется в спотовые процентные ставки («ставки спот» или «ставки по облигациям с нулевым купоном») путем исключения влияния купонных выплат на рыночную доходность. Спотовые ставки используются при дисконтировании будущих денежных потоков, таких как выплата основной суммы и процентов, для получения их справедливой стоимости. Ставки спот также используются для расчета форвардных процентных ставок, которые применяются при подсчете переменных и ожидаемых будущих денежных потоков. Соотношение между ставками спот и форвардными ставками на следующий период характеризуется следующей формулой:

Соотношение между спотом и форвардом

$$F = \frac{(1 + SR_t)^t}{(1 + SR_{t-1})^{t-1}} - 1$$

где F = форвардная ставка (%)

SR = ставка спот(%)

t = период времени (например, 1, 2, 3, 4, 5)

Также для целей данного примера предположим, что в начале хеджирования действует следующая поквартальная структура процентных ставок с использованием агрегирования по кварталам.

Кривая доходности в начале хеджирования – (начало периода 1)					
Периоды форварда	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Ставки спот	3,75%	4,50%	5,50%	6,00%	6,25%
Форвардные ставки	3,75%	5,25%	7,51%	7,50%	7,25%

Форвардные ставки на следующий период рассчитываются на основе ставок спот для соответствующих сроков погашения. Например, текущая форвардная ставка для периода 2, рассчитанная по вышеприведенной формуле, равна $[1{,}0450^2/1{,}0375] – 1 = 5{,}25$ процента. Текущая форвардная ставка для периода 2 отличается от текущей ставки спот для периода 2, потому что ставка спот – процентная ставка для периода с начала периода 1 (спот) до конца периода 2, а форвардная ставка – это процентная ставка с начала периода 2 до конца периода 2.

Объект хеджирования

В данном примере организация предполагает через три месяца выпустить долговой инструмент на сумму 1.000.000 ДЕ сроком на один год с ежеквартальными процентными выплатами. Организация подвержена риску повышения процентных ставок и намерена исключить влияние изменений процентных ставок, которые могут произойти до совершения прогнозируемой сделки, на денежные потоки. Если этот риск исключается, то организация при выпуске долгового инструмента получит процентную ставку, равную годовой форвардной купонной ставке, доступной в настоящее время на рынке через три месяца. Эта форвардная купонная ставка, которая отличается от форвардной (спотовой) ставки, равна 6,86 процента и рассчитана исходя из приведенной выше временной структуры процентных ставок. Это рыночная ставка процента, которая действует в момент начала хеджирования, исходя из условий прогнозируемого долгового инструмента. При такой ставке справедливая стоимость долга в момент выпуска будет равна его номиналу.

В начале отношения хеджирования ожидаемые денежные потоки по долговому инструменту можно рассчитать на основе существующей временной структуры процентных ставок. Для этой цели предполагается, что процентные ставки не меняются и что долговой инструмент будет выпущен под 6,86 процента в начале периода 2. В этом случае денежные потоки и справедливая стоимость долгового инструмента в начале периода 2 будут соответствовать данным, приведенным ниже.

Выпуск долгового инструмента с фиксированной ставкой **Начало периода 2 – Изменения ставок отсутствуют (ставки спот основаны на форвардных)**					
	Всего				
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
Ставки спот			5,25%	6,38%	6,75%	6,88%
Форвардные ставки			5,25%	7,51%	7,50%	7,25%
	ДЕ		*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Денежные потоки:						
Фиксированная ставка @6,86%			1.716	1.716	1.716	1.716
Основная сумма						100.000
Справедливая стоимость:						
Процент	6.592		1.694	1.663	1.632	1.603
Основная сумма	93.408					93.408 [(a)]
Всего	100.000					

Выпуск долгового инструмента с фиксированной ставкой
Начало периода 2 – Изменения ставок отсутствуют (ставки спот основаны на форвардных)
(а) 100000ДЕ/(1 + [0,0688/4]) [4]

Поскольку предполагается, что процентные ставки не изменяются, справедливая стоимость процентов и основной суммы равна номинальной сумме прогнозируемой сделки. Справедливая стоимость рассчитывается на основе ставок спот, действующих на дату начала хеджирования для соответствующих периодов, в которых возникли бы денежные потоки, если бы долговой инструмент был выпущен в дату прогнозируемой сделки. Она отражает влияние дисконтирования денежных потоков на основе периодов, остающихся после выпуска долгового инструмента. Например, для дисконтирования денежного потока от процентов, выплата которых предполагается в периоде 3, используется ставка спот 6,38 процента, но дисконтирование производится только за два периода, потому что проценты возникнут через два периода после прогнозируемой сделки.

Форвардные процентные ставки такие же, как показано ранее, поскольку предполагается их неизменность. Ставки спот отличаются, но на самом деле они не изменились. Они отражают ставки спот на один период вперед и основаны на соответствующих форвардных ставках.

Инструмент хеджирования

Цель хеджирования состоит в том, чтобы получить общую процентную ставку по прогнозируемой сделке и инструменту хеджирования, равную 6,86 процента, что совпадает с рыночной ставкой в начале хеджирования для периодов со 2-го по 5-й. Эта цель достигается путем заключения форвардного процентного свопа с фиксированной ставкой 6,86 процента. Исходя из временной структуры процентных ставок, действующей на момент начала хеджирования, процентный своп будет иметь такую ставку. В начале хеджирования справедливая стоимость выплат по фиксированной ставке по процентному свопу будет равняться справедливой стоимости выплат по плавающей ставке, в результате чего процентный своп будет иметь справедливую стоимость, равную нулю. Ожидаемые денежные потоки по процентному свопу и соответствующая справедливая стоимость приведены ниже.

Процентный своп					
	Всего				
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
	ДЕ		*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ.*
Денежные потоки:						
Фиксированная ставка @6,86%			1.716	1.716	1.716	1.716
Прогнозируемая плавающая ставка			1.313	1.877	1.876	1.813
Прогноз, основанный на форвардной ставке			*5,25%*	*7,51%*	*7,50%*	*7,25%*
Чистый процент			(403)	161	160	97
Справедливая стоимость:						
Ставка дисконтирования (спот)			*5,25%*	*6,38%*	*6,75%*	*6,88%*
Фиксированная ставка	6.592		1.694	1.663	1.632	1.603
Прогнозируемая плавающая ставка	6.592		1.296	1.819	1.784	1.693
Справедливая стоимость процентного свопа	0		(398)	156	152	90

В начале хеджирования фиксированная ставка по форвардному свопу равна фиксированной ставке, которую организация получила бы, если бы сумела выпустить долговой инструмент через три месяца на условиях, действующих на данный момент.

Оценка эффективности хеджирования

Если процентные ставки изменяются в период действия хеджирования, то эффективность хеджирования можно оценить разными способами.

Предположим, что процентные ставки изменяются так, как показано ниже, сразу же после выпуска долгового инструмента в периоде 2.

Кривая доходности – Повышение ставок на 200 базисных пунктов					
Будущие периоды	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды		*1*	*2*	*3*	*4*
Ставки спот		5,75%	6,50%	7,50%	8,00%
Форвардные ставки		5,75%	7,25%	9,51%	9,50%

При новых процентных ставках справедливая стоимость процентного свопа с выплатами по фиксированной ставке 6,86 процента и поступлениями по плавающей ставке, определенного в качестве инструмента хеджирования, будет следующей.

Справедливая стоимость процентного свопа						
	Всего					
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
	ДЕ	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Денежные потоки:						
Фиксированная ставка @6,86%			1.716	1.716	1.716	1.716
Прогнозируемая плавающая ставка			1.438	1.813	2.377	2.376
Прогноз, основанный на новой форвардной ставке			*5,25%*	*7,25%*	*9,51%*	*9,50%*
Чистый процент			(279)	97	661	660
Справедливая стоимость:						
Новая ставка дисконтирования (спот)			*5,75%*	*6,50%*	*7,50%*	*8,00%*
Фиксированная ставка	6.562		1.692	1.662	1.623	1.585
Прогнозируемая плавающая ставка	7.615		1.417	1.755	2.248	2.195
Справедливая стоимость чистого процента	1.053		(275)	93	625	610

Для расчета эффективности хеджирования необходимо измерить изменение дисконтированной стоимости денежных потоков или стоимости хеджируемой прогнозируемой сделки. Для этого существует по крайней мере два метода.

Метод А Расчет изменения справедливой стоимости долга						
	Всего					
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
	ДЕ		*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Денежные потоки:						
Фиксированная ставка @6,86%			1.716	1.716	1.716	1.716
Основная сумма						100.000
Справедливая стоимость:						
Новая ставка дисконтирования (спот)			*5,75%*	*6,50%*	*7,50%*	*8,00%*
Процент	6.562		1.692	1.662	1.623	1.585

Метод А Расчет изменения справедливой стоимости долга		
Основная сумма	92.385	92.385 [(a)]
Всего	98.947	
Справедливая стоимость в начале	100.000	
Разница в справедливой стоимости	(1.053)	

(a) 100.000/(1 + [0,08/4]) [4]

По методу А расчет производится исходя из справедливой стоимости долга, проценты на который начисляются по купонной процентной ставке, действовавшей на момент начала хеджирования (6,86%), в условиях новых процентных ставок. Для того чтобы определить изменение справедливой стоимости, полученное значение сопоставляется с ожидаемой справедливой стоимостью на начало периода 2, которая рассчитывалась на основе временной структуры процентных ставок, действовавшей на момент начала отношения хеджирования, как показано выше. Заметим, что разница между изменением справедливой стоимости свопа и изменением ожидаемой справедливой стоимости долга в данном примере в точности компенсируются, поскольку условия свопа и прогнозируемой сделки соответствуют друг другу.

Метод В Расчет изменения справедливой стоимости денежных потоков					
	всего				
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
Рыночная ставка в начале			6,86%	6,86%	6,86%	6,86%
Текущая форвардная ставка			5,75%	7,25%	9,51%	9,50%
Разница ставок			1,11%	(0,39%)	(2,64%)	(2,64%)
Разница в денежных потоках (основная сумма × ставка)			279 ДЕ	(97 ДЕ)	(661 ДЕ)	(660 ДЕ)
Ставка дисконтирования (спот)			5,75%	6,50%	7,50%	8,00%
Справедливая стоимость разницы	(1.053 ДЕ)		275 ДЕ	(93 ДЕ)	(625 ДЕ)	(610 ДЕ)

По методу В дисконтированная стоимость изменения денежных потоков рассчитывается на основе разницы между форвардными процентными ставками для соответствующих периодов на дату оценки эффективности и процентной ставкой, которая была бы получена, если бы долговой инструмент был выпущен по рыночной ставке, действовавшей на момент начала хеджирования. Рыночная ставка, действовавшая на момент начала хеджирования, является годовой форвардной купонной ставкой через три месяца. Дисконтированная стоимость изменения в денежных потоках рассчитывается на основе текущих ставок спот, действующих на дату оценки эффективности для соответствующих периодов, в которых ожидается возникновение денежных потоков. Этот метод также можно назвать методом «теоретического свопа» (или «гипотетического деривативa»), потому что сопоставляется хеджированная фиксированная ставка по долгу и текущая плавающая ставка, а это то же самое, что и сопоставление денежных потоков по фиксированной и переменной составляющим процентного свопа.

Как и ранее, разница между изменением справедливой стоимости свопа и изменением дисконтированной стоимости денежных потоков в данном примере в точности компенсируются в силу соответствия условий инструментов друг другу.

Прочие соображения

Существует дополнительный расчет, который необходимо выполнить для расчета неэффективности до наступления ожидаемой даты прогнозируемой сделки и который в данном примере еще не

рассматривался. В каждом из примеров различие в справедливой стоимости определялось по состоянию на ожидаемую дату прогнозируемой сделки непосредственно перед ней, т.е. в начале периода 2. Если оценка эффективности хеджирования производится до совершения прогнозируемой сделки, то разницу необходимо дисконтировать к текущей дате, чтобы получить реальное значение неэффективности. Например, если оценка происходит через месяц после установления отношения хеджирования, а ожидаемая дата прогнозируемой сделки, таким образом, отстоит на два месяца, то значение необходимо дисконтировать на оставшиеся два месяца до ожидаемого совершения прогнозируемой сделки, чтобы получить реальную справедливую стоимость. В приведенных выше примерах этого не требовалось в силу отсутствия неэффективности. Дополнительное дисконтирование величин, которые в чистой сумме дают ноль, не изменило бы результат.

По методу В неэффективность рассчитывается на основе разницы между форвардными купонными процентными ставками для соответствующих периодов на дату оценки эффективности и процентной ставкой, которая была бы получена, если бы долговой инструмент был выпущен по рыночной ставке, действовавшей на момент начала хеджирования. Расчет изменения денежных потоков на основе разницы между форвардными процентными ставками, действовавшими на момент начала хеджирования, и форвардными ставками, действующими на дату оценки эффективности, неприменим, если цель хеджирования – установить единую фиксированную ставку для нескольких прогнозируемых процентных выплат. Эта цель достигается путем хеджирования рисков с помощью процентного свопа, как показано в вышеприведенном примере. Фиксированная процентная ставка по свопу – это смешанная процентная ставка, состоящая из форвардных ставок на протяжении срока действия свопа. Если кривая доходности не является плоской, то сравнение между подверженными риску форвардными процентными ставками на протяжении срока действия свопа и фиксированной ставкой по свопу даст в результате разные денежные потоки, справедливая стоимость которых будет совпадать только в начале отношения хеджирования. Эта разница показана в таблице ниже.

Всего					
Первоначальные будущие периоды		*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Оставшиеся периоды			*1*	*2*	*3*	*4*
Форвардная ставка в начале			5,25%	7,51%	7,50%	7,25%
Текущая форвардная ставка			5,75%	7,25%	9,51%	9,50%
Разница в ставках			(0,50%)	0,26%	(2,00%)	(2,25%)
Разница в денежных потоках (основная сумма × ставка)			(125 ДЕ)	64 ДЕ	(501 ДЕ)	(563 ДЕ)
Ставка дисконтирования (спот)			5,75%	6,50%	7,50%	8,00%
Справедливая стоимость разницы	(1.055 ДЕ)		(123 ДЕ)	62 ДЕ	(474 ДЕ)	(520 ДЕ)
Справедливая стоимость процентного свопа	1.053 ДЕ.					
Неэффективность	(2 ДЕ)					

Если цель хеджирования – получить форвардные ставки, действовавшие на момент начала хеджирования, то процентный своп неэффективен, потому что он имеет единую смешанную фиксированную купонную ставку, которая не компенсирует серию из нескольких различных форвардных процентных ставок. Однако если цель хеджирования заключается в том, чтобы получить форвардную купонную ставку, действовавшую на момент начала хеджирования, то своп эффективен, и сравнение на основе различий форвардных процентных ставок указывает на неэффективность там, где ее может и не быть. Расчет неэффективности на основе разницы между форвардными процентными ставками, действовавшими на момент начала хеджирования, и форвардными ставками, действующими на дату оценки эффективности, будет адекватной оценкой неэффективности, если цель хеджирования – закрепить эти форвардные процентные ставки. В таком случае подходящим инструментом хеджирования будет серия форвардных договоров, каждый из которых истекает в дату изменения процентных ставок, соответствующую дате прогнозируемых сделок.

Также необходимо отметить, что неправильным будет сравнивать только переменные денежные потоки по процентному свопу с денежными потоками от процентов по долгу, которые будут генерироваться

форвардными процентными ставками. Результатом такой методики будет оценка неэффективности только по части производного инструмента, а МСФООС 29 в такой ситуации не допускает раздробления производного инструмента в целях оценки эффективности (МСФООС 29.83). Тем не менее, следует признать, что если фиксированная процентная ставка по процентному свопу равна фиксированной ставке, которая была бы получена по долговому инструменту при выпуске, то неэффективности не будет, если предположить, что различий в условиях нет, а кредитный риск не изменяется или не определен в отношении хеджирования.

F.5.6 Хеджирование денежных потоков: Твердое соглашение на приобретение основных средств за иностранную валюту

Функциональной валютой и валютой представления для организации А является местная валюта (МВ). 30 июня 20X1 организация заключила форвардный валютный договор на получение иностранной валюты (ИВ) в объеме 100.000 и поставку 109.600 МВ 30 июня 20X2 года по первоначальной стоимости и справедливой стоимости, равной нулю. Организация объявила форвардный валютный договор в качестве инструмента хеджирования в хеджировании денежных потоков по твердому соглашению на приобретение 31 марта 20X2 года запасных частей для распределительной электрической сети и окончательном погашении задолженности в размере 100.000 30 июня 20X2 года. Все условия МСФО ОС 29 по учету хеджирования соблюдены.

Как показано в нижеприведенной таблице, на 30 июня 20X1 обменный спот курс составляет 1,072 МВ к 1 ИВ, в то время как 12-месячный форвардный обменный курс составляет 1,096 МВ к 1 ИВ На 31 декабря 20X1 обменный спот курс составляет 1,080 МВ к 1 ИВ, в то время как 6-месячный форвардный обменный курс составляет 1,092 МВ к 1 ИВ На 31 марта 20X2 обменный спот курс составляет 1,074 МВ к 1 ИВ, в то время как 3-месячный форвардный обменный курс составляет 1.076 МВ к 1 ИВ На 30 июня 20X2 обменный спот курс составляет 1,072 МВ к 1 ИВ Подходящая кривая доходности в местной валюте является горизонтальной на уровне 6 процентов годовых на протяжении всего периода. Справедливая стоимость форвардного обменного договора минус 388 МВ на 31 декабря 20X1 {([1,092 × 100.000] – 109.600)/1,06(6/12)}, минус 1.971 МВ на 31 марта 20X2 {([1.076 × 100.000] – 109.600)/1,06((3/12))}, и минус 2.400 МВ на 30 июня 20X2 года {1,072 × 100.000 – 109.600}.

Дата	Спот курс	Форвардный обменный курс на 30 июня 20X2	Справедливая стоимость форвардного договора
30 июня 20X1	1,072	1,096	–
31 декабря 20X1	1,080	1,092	(388)
31 марта 20X2	1,074	1,076	(1.971)
30 июня 20X2	1,072	–	(2.400)

Вопрос (а) – Каков порядок учета данных операций, если отношение хеджирования определено для изменений справедливой стоимости форвардного валютного договора и учетная политика организации состоит в применении базовой корректировки к нефинансовым активам, являющимся результатом хеджирования прогнозируемых сделок.

Бухгалтерские проводки будут иметь следующий вид.

30 июня 20X1

Дт	Форвард	0 МВ	
Кт	Денежные средства		0 МВ

Учет форвардного валютного договора по первоначальному значению, равному нулю (МСФО ОС 29.45). Ожидается, что хеджирование будет полностью эффективным, так как наиболее важные условия форвардного валютного договора и договора на приобретение, а также оценка эффективности хеджирования основаны на форвардной цене (МСФО ОС 29.AG149).

31 декабря 20X1

Дт	Чистые активы/ капитал	388 МВ

Кт	Форвардное обязательство		388 МВ

Учет изменения справедливой стоимости форвардного валютного договора между 30 июня 20X1 и 31 декабря 20X1, т.е. 388 МВ– 0 = 388 МВ, в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.106). Хеджирование полностью эффективно, потому что потери по форвардному валютному договору (388 МВ) точно компенсируют изменения денежного потока, связанного с договором на приобретение, основанном на форвардной цене [(388 МВ) = {([1,092 × 100.000] – 109.600)/1,06(6/12)} – {([1,096 × 100.000] – 109.600)/1,06}]

31 марта 20X2

Дт	Чистые активы/ капитал	1.583 МВ	
Кт	Форвардное обязательство		1.583 МВ

Учет изменения справедливой стоимости форвардного валютного договора между 1 января 20X2 и 31 марта 20X2 (т.е. 1.971 МВ – 388 МВ= 1.583 МВ), в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.106). Хеджирование полностью эффективно, потому что убыток по форвардному валютному договору (1.583 МВ) точно компенсирует изменение в потоке денежных средств, связанных с договором на приобретение, основанном на форвардной цене [(1.583 МВ) = {([1,076× 100.000] – 109.600)/1,06(3/12)} – {([1,092 × 100.000] – 109.600)/1,06(6/12)}]

Дт	Основные средства (стоимость приобретения)	107.400 МВ	
Дт	Основные средства (хеджируемые убытки)	1.971 МВ	
Кт	Чистые активы/ капитал		1.971 МВ
Кт	Кредиторская задолженность		107.400 МВ

Признание приобретения запасных частей по курсу спот (1,074 × 100.000) и исключение совокупного убытка по форвардному валютному договору, который был признан в чистых активах/ капитале (1.971 МВ) и включение его в первоначальную оценку приобретенных запасных частей. Соответственно, значение при первоначальной оценке 109.371 МВ состоит из стоимости приобретения 107.400 МВ и убытка от хеджирования 1.971 МВ

30 июня 20X2

Дт	Кредиторская задолженность	107.400 МВ	
Кт	Денежные средства		107.200 МВ
Кт	Профицит или дефицит		200 МВ

Учет урегулирования кредиторской задолженности по курсу спот (100.000 × 1,072 = 107.200) связанной с этим курсовой прибыли 200 МВ (107.400 МВ – 107.200 МВ).

Дт	Профицит или дефицит	429 МВ	
Кт	Форвардное обязательство		429 МВ

Учет убытка по форвардному валютному договору между 1 апреля 20X2 и 30 июня 20X2 (т.е., 2.400 МВ – 1.971 МВ = 429 МВ) в профиците или дефиците. Хеджирование рассматривается как полностью эффективное, потому что убыток по форвардному валютному договору (429 МВ) точно компенсируют изменение справедливой стоимости кредиторской задолженности, основанной на форвардной цене (429 МВ = ([1,072 × 100.000] – 109.600 – {([1,076 × 100.000] – 109.600)/1,06(3/12)}).

Дт	Форвардное обязательство	2.400 МВ	
Кт	Денежные средства		2.400 МВ

Учет нетто-расчета по форвардному валютному договору.

Вопрос (b) - Каков порядок учета этих операций, если отношение хеджирования определено для изменений в спотовом компоненте форвардного валютного договора и процентный компонент исключается из определенного отношения хеджирования (МСФО ОС 29.83)?

Бухгалтерские проводки будут следующие.

30 июня 20X1

Дт	Форвард	0 MB	
Кт	Денежные средства		0 MB

Учет форвардного валютного договора по первоначальному значению, равному нулю (МСФО ОС 29.45). Ожидается, что хеджирование будет полностью эффективным, так как наиболее важные условия форвардного валютного договора и договора на приобретение одинаковы, и изменения премии или дисконта по форвардному договору исключаются из оценки эффективности (МСФО ОС 29.AG149).

30 декабря 20X1

Дт	Профицит или дефицит (процентый компонент)	1.165 MB	
Кт	Чистые активы/ капитал (спотовый компонент)		777 MB
Кт	Форвардное обязательство		388 MB

Учет изменения справедливой стоимости форвардного валютного договора между 30 июня 20X1 и 31 декабря 20X1, т.е. 388 MB– 0 = 388 MB Изменение дисконтированной стоимости спотового компонента форвардного валютного договора – это прибыль 777 MB ({([1,080 × 100.000] – 107.200)/1,06(6/12)} – {([1,072 × 100.000] – 107.200)/1,06}), которая признается в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.106). Изменение процентного компонента форвардного валютного договора (оставшееся изменение справедливой стоимости) – это убыток 1.165 MB (388 + 777, признаваемый в профиците или дефиците (МСФО ОС 29.83 и МСФО ОС 29.64(а)). Хеджирование полностью эффективно, потому что прибыль спотового компонента форвардного договора (777 MB) в точности компенсирует изменение в цене покупки по ставке спот (777 MB = {([1,080 × 100.000] – 107.200)/1,06(6/12)} – {([1,072 × 100.000] – 107.200)/1,06}).

31 марта 20X2

Дт	Чистые активы/ капитал (спотовый компонент)	580 MB	
Дт	Профицит или дефицит (процентный компонент)	1.003 MB	
Кт	Форвардное обязательство		1.583 MB

Учет изменения справедливой стоимости форвардного валютного договора между 1 января 20X2 и 31 марта 20X2, т.е. 1.971 MB – 388 MB= 1.583 MB. Изменение в дисконтированной стоимости спотового компонента форвардного валютного договора – это убыток 580 MB ({([1,074 × 100.000] – 107.200)/1,06(3/12)} – {([1,080 × 100.000] – 107.200)/1,06(6/12)}), который признается в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.106(а)). Изменение процентного компонента форвардного валютного договора (оставшееся изменение в справедливой стоимости) – это убыток 1.003 MB (1.583 MB – 580 MB), признаваемый в профиците или дефиците (МСФО ОС 29.83 и МСФО ОС 29.64(а)). Хеджирование полностью эффективно, потому что убыток спотового компонента форвардного договора (580 MB) в точности компенсирует изменение в цене покупки по ставке спот [(580) = {([1,074 × 100.000] – 107.200)/1,06(3/12)} – {([1,080 × 100.000] – 107.200) /1,06(6/12)}].

Дт	Основные средства (стоимость приобретения)	107.400 MB	
Дт	Чистые активы/ капитал	197 MB	
Кт	Основные средства (хеджируемая прибыль)		197 MB
Кт	Кредиторская задолженность		107.400 MB

Учет приобретения ценной бумаги по ставке спот (= 1,074 × 100.000) и исключение совокупной прибыли по спотовому компоненту форвардного валютного договора, которая была признана в чистых активах/ капитале (777 МВ – 580 МВ = 197 МВ) и включение ее в первоначальную оценку приобретаемой ценной бумаги. Следовательно, первоначальная оценка приобретенной ценной бумаги равна 107.203 МВ и включает стоимость приобретения 107.400 МВ и хеджируемую прибыль 197 МВ

30 июня 20X2

Дт	Кредиторская задолженность	107.400 МВ	
Кт	Денежные средства		107.200 МВ
Кт	Профицит или дефицит		200 МВ

Учет погашения кредиторской задолженности по ставке спот (100.000 × 1,072 = 107.200 МВ) и связанной с этим прибыли от курсовой разницы 200 МВ (– [1,072 – 1,074] × 100.000).

Дт	Профицит или дефицит (спотовый компонент)	197 МВ	
Дт	Профицит или дефицит (процентый компонент)	232 МВ	
Кт	Форвардное обязательство		429 МВ

Учет изменения справедливой стоимости форвардного валютного договора между 1 апреля 20X2 и 30 июня 20X2, (т.е. 2.400 МВ – 1.971 МВ = 429 МВ). Изменение в дисконтированной стоимости спотового компонента форвардного валютного договора – это убыток 197 МВ ([1,072 × 100.000] – 107.200 – {([1,074 × 100.000] – 107.200)/1,06(3/12)}), который признается в профиците или дефиците. Изменение процентного компонента форвардного валютного договора (оставшееся изменение в справедливой стоимости) – это убыток 232 МВ (429 МВ – 197 МВ), признаваемый в профиците или дефиците. Хеджирование полностью эффективно, потому что убыток спотового компонента форвардного договора (197 МВ) в точности компенсирует изменение в дисконтированной стоимости спотововго компонента кредиторской задолженности [(197 МВ) = {[1,072 × 100.000] – 107.200 – {([1,074 × 100.000] – 107.200)/1,06(3/12)}].

Дт	Форвардное обязательство	2.400 МВ	
Кт	Денежные средства		2.400 МВ

Учет нетто-расчета по форвардному валютному договору.

Следующая таблица дает представление о структуре изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования на протяжении срока отношения хеджирования. Она демонстрирует то, что способ определения отношений хеджирования влияет на последующий учет этих отношений, включая оценку эффективности хеджирования и признание прибылей и убытков.

Окончание периода	**Изменение спотового компонента**	**Справедливая стоимость изменения спотового компонента**	**Изменение форвардного компонента**	**Справедливая стоимость изменения форвардного компонента**	**Справедливая стоимость изменения процентного компонента**
	МВ	*МВ*	*МВ*	*МВ*	*МВ*
Июнь 20X1	–	–	–	–	–
Декабрь 20X1	800	777	(400)	(388)	(1.165)
Март 20X2	(600)	(580)	(1.600)	(1.583)	(1.003)
Июнь 20X2	(200)	(197)	(400)	(429)	(232)
Итого	–	–	(2.400)	(2.400)	(2.400)

F.6 *Хеджирование: прочие вопросы*

F.6.1 **Учет хеджирования: Управление процентным риском в таких организациях, как министерство финансов**

Такие организации, как министерство финансов, часто управляют процентным риском чистой позиции по всей своей деятельности или ее части. У них имеются системы сбора критически важной информации по всей организации о ее финансовых активах, финансовых обязательствах и форвардных обязательствах, включая обязательства по предоставлению займов. Данная информация используется для оценки и аккумулирования денежных потоков и распределения прогнозируемых денежных потоков по соответствующим будущим периодам, в которых предполагается уплата или получение денежных средств. Системы позволяют рассчитать денежные потоки исходя из договорных условий по инструментам и иных факторов, включая прогнозируемый уровень досрочного погашения и невыполнения обязательств. Для управления рисками многие организации используют производные инструменты для компенсации чистой позиции по всему процентному риску или его части.

Если организация управляет процентным риском по чистым позициям, можно ли такие действия квалифицировать как учет хеджирования в соответствии с МСФО ОС 29?

Да. Однако, для соблюдения порядка учета хеджирования производный инструмент, используемый для хеджирования чистой позиции в рамках управления рисками, следует определить в целях бухгалтерского учета как инструмент хеджирования всей позиции по отношению к активам, обязательствам, прогнозируемым поступлениям или выплатам денежных средств, формирующим чистую позицию (МСФО ОС 29.94, МСФО ОС 29.AG141 и МСФО ОС 29.AG154). Согласно МСФО ОС 29 чистую позицию нельзя определять в качестве объекта хеджирования из-за невозможности увязать прибыли и убытки от хеджирования с конкретным объектом хеджирования и, соответственно, объективно определить период, в котором такие прибыли и убытки следует признавать в профиците или дефиците.

Хеджирование чистой позиции по процентному риску часто можно определить и документально оформить как соответствующее критериям учета хеджирования согласно МСФО ОС 29.98, если цель деятельности – компенсация воздействия конкретного, выявленного и определенного для хеджирования риска, который в конечном итоге влияет на профицит или дефицит организации (МСФО ОС 29.AG153), и организация определила для хеджирования и отразила в документах всю позицию по процентному риску. Кроме того, для соответствия критериям учета хеджирования в информационных системах необходимо иметь в наличии достаточно информации о сумме и сроках денежных потоков, а также об эффективности деятельности по управлению рисками с точки зрения достижения стоящих перед ней целей.

Факторы, которые организация должна принимать во внимание в целях учета хеджирования, если она управляет процентным риском по чистой позиции, обсуждаются в вопросе F.6.2.

F.6.2 Вопросы учета хеджирования, когда управление процентным риском основывается на чистой позиции

Если организация управляет своими процентными рисками на основе чистой позиции, какие вопросы она должна рассмотреть при определении и документировании своей деятельности по управлению рисками для соответствия требованиям к учету хеджирования и при установлении и учете отношений хеджирования?

Основные вопросы рассмотрены ниже в вопросах (a)–(l). В вопросах (a) и (b) обсуждается определение производных инструментов, используемых в качестве хеджирования справедливой стоимости или хеджирования денежных потоков в рамках деятельности по управлению риском. Как отмечается в данном разделе, критерии учета хеджирования и порядок отражения в учете отличаются в зависимости от того, что хеджируется: справедливая стоимость или денежные потоки. Так как выполнить требования учета хеджирования проще, если производные инструменты, используемые при управлении процентным риском, определены в качестве инструментов хеджирования денежных потоков, в вопросах (c)–(l) рассматриваются различные аспекты учета хеджирования денежных потоков. В вопросах (c)–(f) рассматривается применение критериев для учета хеджирования согласно МСФО ОС 29 для хеджирования денежных потоков, а в вопросах (g) и (h) обсуждается соответствующий порядок учета. В завершение в вопросах (i)–(l) подробнее рассматриваются конкретные вопросы, относящиеся к учету хеджирования денежных потоков.

Вопрос (a) – Можно ли в соответствии с МСФО ОС 29 производный инструмент, используемый для управления процентным риском на основе чистой позиции, определить в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости или денежных потоков по всей позиции?

В соответствии с МСФО ОС 29 возможны оба варианта определений для целей хеджирования. Организация может определить производный инструмент, используемый при управлении процентным риском, в качестве инструмента хеджирования либо справедливой стоимости активов, обязательств и твердых соглашений, либо денежных потоков по прогнозируемым сделкам, таким как ожидаемое реинвестирование денежных поступлений, ожидаемое рефинансирование или пролонгирование финансового обязательства и влияние пересмотра процентной ставки по активу или обязательству на денежные потоки.

С экономической точки зрения неважно, рассматривается ли производный инструмент как хеджирование справедливой стоимости или как хеджирование денежных потоков. С обеих точек зрения производный инструмент имеет одинаковый экономический эффект, а именно: уменьшение чистой позиции по риску. Например, процентный своп с получением по фиксированной ставке и выплатой по плавающей процентной ставке может рассматриваться как хеджирование денежных потоков по активу с плавающей ставкой или хеджирование справедливой стоимости обязательства с фиксированной ставкой. С любой точки зрения, справедливая стоимость или денежные потоки по процентному свопу компенсируют риск изменений процентной ставки. Однако порядок учета различается в зависимости от того, определен производный инструмент для хеджирования справедливой стоимости или для хеджирование денежных потоков, как обсуждается в вопросе (b).

Например: на балансе министерства финансов имеются следующие активы и обязательства со сроком погашения два года.

	Плавающая процентная ставка	**Фиксированная процентная ставка**
	ДЕ	**ДЕ**
Активы	60	100
Обязательства	(100)	(60)
Сальдо	(40)	40

Для хеджирования чистой позиции организация заключает соглашение о двухлетнем свопе номиналом в 40 ДЕ с получением по плавающей ставке и выплатой по фиксированной ставке. Как было сказано ранее, данный своп можно рассматривать и определить в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости активов с фиксированной ставкой в размере 40 ДЕ или денежного потока по обязательствам с плавающей ставкой в размере 40 ДЕ.

Вопрос (b) – Какие факторы необходимо учитывать в первую очередь при решении вопроса о том, должен ли производный инструмент, используемый для управления процентным риском на основе чистой позиции, определяться в качестве инструмента хеджирования справедливой стоимости или денежных потоков по всей позиции?

К наиболее важным факторам относят оценку эффективности хеджирования при наличии риска досрочного погашения и способность информационной системы увязать изменения справедливой стоимости или денежных потоков по инструменту хеджирования с изменениями справедливой стоимости или денежных потоков по объектам хеджирования, соответственно.

Для целей бухгалтерского учета определение производного финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования риска изменения справедливой стоимости или риска изменения денежных потоков важно, потому что в зависимости от вида определения различаются требования к учету хеджирования и порядок признания прибылей и убытков по хеджированию. Как правило, проще продемонстрировать эффективность хеджирования денежных потоков, чем хеджирования справедливой стоимости.

Влияние досрочного погашения

Риск досрочного погашения, присущий многим финансовым инструментам, влияет на справедливую стоимость инструмента и распределение по времени денежных потоков, а также на проверку эффективности хеджирования справедливой стоимости и проверку высокой вероятности для хеджирования денежных потоков, соответственно.

При хеджировании справедливой стоимости эффективности зачастую достичь труднее, чем при хеджировании денежных потоков, когда хеджируемый инструмент подвержен риску досрочного погашения. Для того чтобы хеджирование справедливой стоимости удовлетворяло требованиям к учету хеджирования, изменение справедливой стоимости производного инструмента хеджирования должно оказаться высокоэффективным при компенсации изменений справедливой стоимости объекта хеджирования (МСФО ОС 29.98(b)). Этому будет трудно соответствовать, если, например, производный инструмент хеджирования является форвардным договором с фиксированным сроком, а хеджируемые финансовые активы подлежат досрочному погашению заемщиком. Кроме того, может быть трудно сделать вывод о том, что в портфеле активов с фиксированной процентной ставкой, подлежащих досрочному погашению, изменения справедливой стоимости каждого отдельного элемента группы окажутся примерно пропорциональными совокупному изменению справедливой стоимости, связанной с хеджируемым риском группы. Даже если хеджируется риск изменения базовой процентной ставки, для того чтобы прийти к выводу о том, что изменение справедливой стоимости будет пропорциональным для каждого элемента портфеля, может потребоваться разбить портфель активов на категории на основании срока, купона, вида заимствования и других признаков.

С экономической точки зрения форвардный производный инструмент может использоваться для хеджирования активов, которые могут быть досрочно погашены, однако он будет эффективен только для небольших изменений процентных ставок. Обоснованная оценка досрочного погашения может быть сделана при заданном общем уровне процентных ставок и торговой позиции по производному финансовому инструменту, которая может корректироваться по мере изменения общего уровня процентных ставок. Если стратегия организации по управлению рисками состоит в периодической корректировке суммы по инструменту хеджирования для учета изменений в хеджируемой позиции, то организации необходимо показать, что хеджирование, как ожидается, будет высокоэффективным только на период до следующей корректировки суммы по инструменту хеджирования. Однако для этого периода ожидания относительно эффективности должны основываться на сложившейся позиции по риску изменения справедливой стоимости и существующем потенциале колебаний процентной ставки, без учета будущих корректировок этих позиций. Более того, риск изменения справедливой стоимости, связанный с риском досрочного погашения, как правило, может быть хеджирован с помощью опционов.

Чтобы хеджирование денежных потоков соответствовало требованиям к учету хеджирования, прогнозируемые денежные потоки, включая реинвестирование притока денежных средств или рефинансирование оттока денежных средств, должны быть высоковероятными (МСФО ОС 29.98(c)), а применительно к хеджированию должно действовать предположение, что оно будет очень эффективным при компенсации изменений денежных потоков по объекту хеджирования и инструменту хеджирования (МСФО ОС 29.98(b)). Досрочное погашение влияет на распределение по времени денежных потоков и тем самым на вероятность того, что прогнозируемая сделка состоится. Если хеджирование применяется в целях управления рисками на нетто-основе, организация может иметь достаточный объем высоковероятных денежных потоков на брутто-основе, для того чтобы в целях учета поддержать определение в качестве объекта хеджирования прогнозируемых сделок, связанных с частью брутто-потока денежных средств. В этом случае, часть брутто-потока денежных средств, определенная в качестве объекта хеджирования, может быть выбрана равной сумме нетто-потоков денежных средств, хеджируемых в целях управления рисками.

Обсуждение информационных систем

Учет хеджирования справедливой стоимости отличается от учета хеджирования денежных потоков. Обычно проще использовать имеющуюся информационную систему для управления и отслеживания хеджирования денежных потоков, чем для хеджирования справедливой стоимости.

При учете хеджирования справедливой стоимости активы и обязательства, определенные в качестве хеджируемых, переоцениваются в соответствии с теми изменениями справедливой стоимости в течение периода хеджирования, которые связаны с хеджируемым риском. Такие изменения корректируют балансовую стоимость объектов хеджирования и для активов и обязательств, чувствительных к процентной ставке, могут привести к корректировке эффективной процентной ставки объекта хеджирования (МСФО ОС 29.99). Как следствие действий по хеджированию справедливой стоимости, изменения справедливой стоимости должны распределяться по хеджируемым активам и обязательствам, для того чтобы организация могла пересчитать свою эффективную процентную ставку, определить последующую амортизацию справедливой стоимости, корректирующую профицит или дефицит, и определить величину, которая должна быть признана в профиците или дефиците, когда активы проданы

или обязательства погашены (МСФО ОС 29.99 and МСФО ОС 29.103). Для соответствия требованиям к учету хеджирования справедливой стоимости, как правило, необходимо установить систему контроля изменений справедливой стоимости, относимых на хеджируемый риск, связать такие изменения с отдельными объектами хеджирования, пересчитать эффективную процентную ставку объектов хеджирования и амортизировать изменения в профицит или дефицит в течение срока действия соответствующего объекта хеджирования.

При учете хеджирования денежных потоков потоки денежных средств, относящиеся к прогнозируемым сделкам и определенные в качестве хеджируемых, отражают изменение процентных ставок. Корректировка на изменения справедливой стоимости производных инструментов хеджирования первоначально признается в чистых активах/ капитале (МСФО ОС 29.105). Для соответствия требованиям по учету хеджирования денежных потоков необходимо определить, когда совокупные прибыли и убытки от изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования, признанные в чистых активах/ капитале, должны относиться на профицит или дефицит (МСФО ОС 29.111 и МСФО ОС 29.112). При хеджировании денежных потоков нет необходимости создавать отдельную систему, для того чтобы дать такое определение. Система, используемая для определения степени риска по чистой позиции, служит основой для распределения по времени изменений денежных потоков по производному инструменту и признания таких изменений в профиците или дефиците.

Момент признания в профиците или дефиците может быть заранее определен, если хеджирование связано с риском изменения денежных потоков. Прогнозируемые сделки, подлежащие хеджированию, могут быть связаны с определенной основной суммой в определенные будущие периоды времени, состоящей из активов с плавающей ставкой и реинвестируемого притока денежных средств или обязательств с плавающей ставкой и рефинансируемого оттока денежных средств, и в обоих случаях денежные потоки подвержены риску изменения процентных ставок. Определенные основные суммы в определенные будущие периоды времени равны номинальной сумме производных инструментов хеджирования и хеджируются только на период, связанный с изменением процентных ставок или погашением производного инструмента хеджирования таким образом, что изменения денежных потоков в результате изменения процентных ставок совпадают с производным инструментом хеджирования. В МСФО ОС 29.111 установлено, что суммы, признаваемые в чистых активах/ капитале, должны признаваться в профиците или дефиците за тот же период или периоды, в течение которых объекты хеджирования влияют на профицит или дефицит.

Вопрос (с) – Что необходимо включить в документацию в соответствии с МСФО ОС 29.98(а), если отношение хеджирования определено как хеджирование изменений денежных потоков, обусловленных изменениями процентной ставки?

В документацию следует включить следующее.

Отношение хеджирования – Частью подтверждающих документов по отношению хеджирования является график погашения, используемый при управлении рисками для определения риска кассовых разрывов по чистой позиции.

Цель управления рисками и стратегия хеджирования - В состав документов, касающихся цели и стратегии хеджирования, должна входить общая для организации цель управления рисками и стратегия хеджирования процентного риска.

Тип хеджирования – Хеджирование отражается в документах как хеджирование денежных потоков.

Объект хеджирования – Объект хеджирования отражается в документах как группа прогнозируемых сделок (денежных потоков по процентам), которые, как ожидается, произойдут с высокой степенью вероятности в определенные периоды в будущем, например, на ежемесячной основе. Объект хеджирования может включать денежные потоки по процентам либо от реинвестирования денежных поступлений, включая пересмотр процентных ставок по активам, либо от рефинансирования денежных выплат, включая пересмотр процентных ставок по обязательствам и пролонгирование финансовых обязательств. Как обсуждается в вопросе (е), прогнозируемые сделки выдерживают проверку на высокую вероятность, если имеется достаточный уровень высоковероятных денежных потоков в указанные периоды в будущем, в которые входят суммы, определенные в качестве хеджируемых по всей позиции.

Хеджируемый риск – Риск, определенный в качестве хеджируемого, отражается в документах как часть общего риска изменения указанной рыночной процентной ставки, зачастую – безрисковой процентной ставки или ставки по межбанковским кредитам, единой для всех элементов в группе. Для обеспечения

выполнения условий теста на эффективность в самом начале хеджирования и в последующем, подлежащую хеджированию часть процентного риска, можно отразить в документах с привязкой к той же кривой доходности, что и производный инструмент хеджирования.

Инструмент хеджирования – Каждый производный инструмент хеджирования отражается в документах как хеджирование определенных сумм в определенные будущие периоды времени, соответствующие прогнозируемым сделкам, определенным в качестве хеджируемых, которые произойдут в те же самые периоды времени.

Метод оценки эффективности – В документах оценка теста на эффективность отражается путем сравнения изменений в денежных потоках по производным инструментам, распределенным по соответствующим периодам времени, в которые они определены как хеджирование изменений денежных потоков по прогнозируемым сделкам, подлежащим хеджированию. Оценка изменений денежных потоков основана на соответствующей кривой доходности производных инструментов и объектов хеджирования.

Вопрос (d) – Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков, как организация должна удовлетворять требованию высокой ожидаемой эффективности с точки зрения компенсации изменений в соответствии с МСФО ОС 29.98(b)?

Организация может продемонстрировать ожидаемую высокую эффективность путем подготовки анализа, показывающего высокую историческую и ожидаемую будущую корреляцию между процентным риском, определенным как хеджируемый, и процентным риском по инструменту хеджирования. Для демонстрации высокой ожидаемой эффективности могут также служить имеющиеся документы по коэффициенту хеджирования, используемому при заключении договоров по производным инструментам.

Вопрос (e) – Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков, как организация должна удовлетворять требованию высокой вероятности осуществления прогнозируемых сделок в соответствии с МСФО ОС 29.98(c)?

Для этого организация может подготовить временной график сроков платежей по денежным потокам, показывающий, что существует достаточная совокупная брутто-величина ожидаемых потоков денежных средств, включая влияние изменений процентной ставки по активам и обязательствам, для установления того, что прогнозируемые сделки, определенные как хеджируемые, с высокой вероятностью состоятся. Такой график должен подтверждаться заявленными намерениями руководства и прошлой практикой реинвестирования притоков денежных средств и рефинансирования оттоков денежных средств.

Например, организация может прогнозировать совокупный валовой приток денежных средств в размере 100 ДЕ и совокупный валовой отток денежных средств в размере 90 ДЕ в определенный период времени в ближайшем будущем. В этом случае организация может изъявить намерение определить прогнозируемое реинвестирование валового притока денежных средств в размере 10 ДЕ как объект хеджирования в будущем периоде времени. Если сумма более чем 10 ДЕ от прогнозируемого притока денежных средств определена договором и имеет низкий кредитный риск, то организация имеет веские доказательства в поддержку утверждения, что валовой приток денежных средств в размере 10 ДЕ с высокой вероятностью будет иметь место, а также и в поддержку определения прогнозируемого реинвестирования этих потоков денежных средств, как хеджируемых на определенную часть периода реинвестирования. Высокая вероятность осуществления прогнозируемых сделок также может быть продемонстрирована при других обстоятельствах.

Вопрос (f) – Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков, то как организации следует проводить оценку эффективности в соответствии с МСФО ОС 29.98(d) и МСФО ОС 29.98(e)?

Эффективность должна оцениваться как минимум при подготовке организацией ежегодной или внутренней финансовой отчетности. Однако организация может иметь желание оценивать ее чаще, на определенной периодической основе, в конце каждого месяца или другого применимого отчетного периода. Эффективность также оценивается при изменении позиций по производному инструменту, определенных в качестве инструментов хеджирования, или прекращении хеджирования, для того чтобы обеспечить соответствие признания в профиците или дефиците изменений значений справедливой стоимости активов или обязательств и признания изменений справедливой стоимости производных инструментов, определенных как хеджирование денежных потоков.

Изменения денежных потоков по производному инструменту рассчитываются и распределяются по соответствующим периодам, в которых производный инструмент определен как хеджирование, и сравниваются с расчетами изменений денежных потоков по прогнозируемым сделкам. Расчеты основываются на кривых доходности, соответствующих объектам хеджирования и производным инструментам хеджирования, и соответствующих процентных ставках на конкретные периоды времени, подлежащие хеджированию.

График, использованный для определения эффективности, может быть сохранен и использован как основа для определения периода, в котором хеджируемые прибыли и убытки, первоначально признанные в чистых активах/ капитале, признаются в профиците или дефиците.

Вопрос (g) – Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков, то, как организация должна учитывать такое хеджирование?

Хеджирование учитывается как хеджирование денежных потоков в соответствии с требованиями МСФО ОС 29.106–МСФО ОС 29.111 следующим образом:

Часть прибылей и убытков по производным инструментам хеджирования, возникающих благодаря эффективности хеджирования, признается в чистых активах/ капитале при оценке эффективности; и

Неэффективная часть прибылей и убытков по производным инструментам хеджирования признается в профиците или дефиците.

В МСФО ОС 29.111 определено, что суммы, суммы, признанные непосредственно в чистых активах/ капитале, должны признаваться в профиците или дефиците за тот же период или периоды, в течение которых объект хеджирования влияет на профицит или дефицит. Соответственно, когда осуществляются прогнозируемые сделки, суммы, ранее признанные в чистых активах/ капитале, признаются в профиците или дефиците. Например, если процентный своп определен в качестве инструмента хеджирования ряда прогнозируемых денежных потоков, изменения денежных потоков по свопу исключаются из чистых активов/ капитала и признаются в профиците или дефиците в том периоде, в котором прогнозируемые потоки денежных средств и потоки денежных средств по свопу компенсируют друг друга.

Вопрос (h) – Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков, то каков порядок учета чистых накопленных прибылей и убытков, признаваемых в чистых активах/ капитале, если действие инструмента хеджирования прекращается досрочно, критерии учета хеджирования перестают выполняться или хеджируемые прогнозируемые сделки перестают быть ожидаемыми?

Если действие инструмента хеджирования прекращается досрочно или хеджирование перестает удовлетворять критериям для учета хеджирования, например, прогнозируемые сделки перестают быть высоковероятными, то чистая совокупная прибыль или убыток, признанные в чистых активах/ капитале, остаются признанными в чистых активах/ капитале до осуществления прогнозируемых сделок (МСФО ОС 29.112(a) и МСФО ОС 29.112(b)). Если осуществление хеджируемых прогнозируемых сделок не ожидается, чистая совокупная прибыль или убыток признается в профиците или дефиците (МСФО ОС 29.112(c)).

Вопрос (i) – В МСФО ОС 29.84 установлено, что отношение хеджирования не может быть определено только для части периода, в течение которого инструмент хеджирования находится в обращении. Если отношение хеджирования определено как хеджирование денежных потоков и хеджирование в дальнейшем не удовлетворяет тесту на высокую эффективность, запрещает ли МСФО ОС 29.84 переопределение инструмента хеджирования?

Нет. В МСФО ОС 29.84 указано, что производный инструмент не может быть определен как инструмент хеджирования только на часть оставшегося периода до погашения. В МСФО ОС 29.84 не говорится о первоначальном сроке до погашения производного инструмента. Если эффективность хеджирования не достигается, неэффективная часть прибыли или убытка по производному инструменту признается немедленно в профиците или дефиците (МСФО ОС 29.106), и учет хеджирования, основанный на предыдущем определении отношений хеджирования, не может быть продолжен (МСФО ОС 29.112). В этом случае производный инструмент может быть переопределен перспективно в качестве инструмента хеджирования в новом отношении хеджирования, при условии, что это отношение хеджирования удовлетворяет требуемым условиям. Производный инструмент должен быть переопределен как хеджирование для всего периода времени, в течение которого он находится в обращении.

Вопрос (j) – Если при хеджировании денежных потоков производный инструмент используется для управления чистой позицией по процентному риску и производный инструмент определен в качестве инструмента хеджирования прогнозируемых денежных потоков по процентам или его части на основе всей позиции, приводит ли осуществление хеджируемой прогнозируемой сделки к возникновению актива или обязательства, в результате чего часть прибылей и убытков от хеджирования, признававшаяся в составе чистых активов/ капитала, по-прежнему будет отражаться в составе чистых активов/ капитала?

Нет. В отношении хеджирования, описанном выше в вопросе (c), объектом хеджирования является группа прогнозируемых сделок, состоящих из денежных потоков по процентам в определенные периоды времени в будущем. Хеджируемые прогнозируемые сделки не приводят к признанию активов или обязательств и влияние изменения процентной ставки, которая определена хеджируемой, признается в профиците или дефиците в периоде времени, в котором прогнозируемые операции произойдут. Хотя это и не относится к описанным здесь видам хеджирования, если производный инструмент определяется в качестве хеджирования прогнозируемого приобретения финансового актива или выпуска финансового обязательства, то связанные с этим прибыли и убытки, которые были признаны в чистых активах/ капитале, признаются в профиците или дефиците в том же периоде или периодах, в течение которых хеджируемые прогнозируемые сделки влияют на профицит или дефицит (как, например, в периоды, в которые признаются процентные расходы). Однако если организация в любое время ожидает, что чистые убытки, признанные в чистых активах/ капитале, полностью или частично не будут возмещены в одном или нескольких будущих периодах, организация должна немедленно реклассифицировать в профицит или дефицит сумму, возмещение которой не ожидается.

Вопрос (k) – Выше в ответе на вопрос (c) было указано, что определенный объект хеджирования является частью денежного потока, подверженного риску. Позволяет ли МСФО ОС 29 часть денежного потока, подверженного риску, определить в качестве объекта хеджирования?

Да. МСФО ОС 29 не предусматривает особый порядок хеджирования части риска изменения денежных потоков по прогнозируемой сделке. Однако МСФО ОС 29.90 определяет, что финансовый актив или обязательство могут быть объектами хеджирования по отношению к рискам, связанным только с частью их денежных потоков или справедливой стоимости, если можно оценить их эффективность. Возможность хеджировать часть риска изменения денежных потоков, связанных с пересмотром процентной ставки по активам и обязательствам, предполагает, что часть риска изменения денежных потоков от прогнозируемого реинвестирования притока денежных средств или рефинансирования финансовых обязательств также может быть хеджирована. Основанием для квалификации части подверженности риску в качестве объекта хеджирования является возможность оценки эффективности. Это также подтверждается МСФО ОС 29.92, в котором указано, что нефинансовый актив или нефинансовое обязательство могут хеджироваться только в целом или по валютному риску, но не по части других рисков, в связи с трудностью выделения и оценки соответствующей части денежных потоков или изменений справедливой стоимости, относимых на конкретный риск. Соответственно, предполагая, что эффективность можно оценить, часть денежных потоков по прогнозируемым сделкам, подверженным, например, рискам изменения процентной ставки актива и обязательства с плавающей ставкой, можно определить в качестве объекта хеджирования.

Вопрос (l) – Выше, в ответе на вопрос (c) было указано, что объект хеджирования отражается в документах как группа прогнозируемых сделок. Поскольку, когда эти сделки состоятся, они будут иметь разные условия, в том числе кредитные риски, сроки погашения и опционы, то как может организация выполнить условия МСФО ОС 29.87 и МСФО ОС 29.93, согласно которым хеджируемая группа должна иметь аналогичные характеристики риска?

В МСФО ОС 29.87 рассматривается хеджирование группы активов, обязательств, твердых соглашений или прогнозируемых сделок с аналогичными характеристиками рисков. МСФО ОС 29.93 содержит дополнительные указания и определяет, что портфельное хеджирование разрешено, если выполнены два условия: отдельные инструменты портфеля подвергаются воздействию одного и того же риска, определенного как хеджируемый, и ожидается, что изменение справедливой стоимости, относимое к хеджируемому риску для каждого отдельного инструмента в группе, будет приблизительно пропорционально общему изменению справедливой стоимости.

Когда организация связывает производный инструмент хеджирования с валовой позицией, объект хеджирования обычно представляет собой группу прогнозируемых сделок. Для хеджирования риска изменения денежных потоков, относящихся к группе прогнозируемых сделок, общий риск по

прогнозируемым сделкам и риски по переоцененным активам или обязательствам могут значительно различаться. Риски по прогнозируемым сделкам могут изменяться в зависимости от ожидаемых условий, которые связаны с кредитными рисками, сроками погашения, опционами и другими чертами. Хотя общий риск может различаться для отдельных инструментов группы, конкретный риск, присущий каждому из инструментов в группе, может быть определен как хеджируемый.

Элементы портфеля не обязательно должны быть в одинаковой степени подвержены воздействию риска, при условии, что на них распространяется один и тот же риск, для которого они определены как хеджируемые. Общий риск, обычно распространяемый на портфель финансовых инструментов, является риском изменения безрисковой или базовой процентной ставки или изменению определенной ставки, имеющей кредитный риск, равный риску по инструменту с наивысшим кредитным рейтингом в портфеле (т.е. инструменту с наименьшим кредитным риском). Если инструменты, составляющие портфель, имеют различный кредитный риск, они могут быть хеджированы как группа по части риска. Их общий риск, определенный как хеджируемый, является риском изменения процентной ставки по инструменту с наивысшим кредитным рейтингом в портфеле. Это обеспечивает то, что изменение справедливой стоимости, относимое на хеджируемый риск каждого отдельного инструмента в группе, как ожидается, будет примерно пропорционально общему изменению справедливой стоимости, связанному с хеджируемым риском группы. Возможно, возникнет некоторая неэффективность, если хеджируемый инструмент имеет более низкое кредитное качество по сравнению с кредитным качеством хеджируемого инструмента с наивысшим кредитным рейтингом, поскольку отношения хеджирования определены для инструмента хеджирования в целом (МСФО ОС 29.83). Например, если портфель активов состоит из активов с рейтингом A, BB and B, и текущие рыночные процентные ставки по этим активам составляют LIBOR+20 базисных пунктов, LIBOR+40 базовых пунктов и LIBOR+60 базисных пунктов, соответственно, организация может использовать своп с уплатой фиксированной процентной ставки и для каждого переменного процентного платежа, основанного на ставке LIBOR, хеджировать риск изменения плавающей процентной ставки. Если ставка LIBOR определена как риск, подлежащий хеджированию, то кредитный спред выше LIBOR по объектам хеджирования исключается из определенных отношений хеджирования и оценки эффективности хеджирования.

F.6.3 **Пример применения подхода, описанного в вопросе F.6.2**

Цель этого примера состоит в том, чтобы продемонстрировать процесс установления, мониторинга и корректировки позиции хеджирования для соблюдения критериев учета хеджирования денежных потоков при применении подхода к учету хеджирования, описанного в вопросе F.6.2, когда организация управляет своим процентным риском централизованно. С этой целью данный пример определяет методологию, допускающую учет хеджирования, которая использует преимущества существующей системы управления рисками таким образом, чтобы избежать ненужных изменений в ней и избежать ненужных бухгалтерских проводок и контроля.

Продемонстрированный здесь подход отражает лишь один из многих процессов управления рисками, который может быть применяться и соответствовать требованиям к учету хеджирования. Его использование не подразумевает, что другие варианты не могут или не должны быть использованы. Продемонстрированный подход также может применяться в других случаях (таких как хеджирование денежных потоков), например хеджирование рефинансирования векселей.

Определение, оценка и снижение риска изменения потока денежных средств

Приведенные ниже обсуждение и иллюстрации сосредоточены на деятельности по управлению рисками организации, такой как департамент финансов, который централизованно управляет процентным риском путем анализа ожидаемого потока денежных средств в определенной валюте. Анализ денежных потоков формирует основу для выявления процентного риска организации, заключения сделок по хеджированию для управления риском, оценки эффективности деятельности по управлению риском, и соответствия требованиям по учету и применения учета хеджирования денежных потоков.

Нижеследующие иллюстрации предполагают, что организация имела следующие ожидаемые в будущем чистые денежные потоки и незакрытые позиции по хеджированию в определенной валюте, состоящие из процентных свопов, на начало Периода X0. Показанные денежные потоки возникнут в конце периода и, таким образом, возникает риск изменения процентной ставки на денежные потоки в следующем периоде в результате реинвестирования или изменения процентной ставки притока денежных средств или рефинансирования и изменения процентной ставки оттока денежных средств.

В примерах предполагается, что организация имеет постоянно действующую программу управления процентным риском. В Таблице I показаны ожидаемые потоки денежных средств и хеджируемые

позиции, существовавшие на начало Периода X0. Позиция на начало периода приведена для определения начальной точки анализа. Она формирует основу для рассмотрения существующих хеджирований в связи с оценкой, которая произойдет на начало Периода X1.

Таблица I Конец периода: Ожидаемые денежные потоки и хеджируемые позиции

Квартал	*X0*	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*n*
(единица)	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Ожидаемые чистые денежные потоки		1.100	1.500	1.200	1.400	1.500	x.xxx
Процентные свопы, находящиеся в обращении:							
Постоянная ставка - к получению, плавающая – к уплате (номинальные суммы)	2.000	2.000	2.000	1.200	1.200	1.200	x.xxx
Постоянная ставка – к уплате, плавающая – к получению (номинальные суммы)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	(500)	(500)	(500)	x.xxx
Чистая позиция по риску с учетом свопов находящихся в обращении		100	500	500	700	800	x.xxx

Таблица отражает пять квартальных периодов. Фактический анализ будет распространяться на многолетний период, обозначенный "…n." Организация, которая управляет своим процентным риском централизованно, периодически проводит переоценку рисков по своим денежным потокам. Частота переоценки зависит от политики организации по управлению рисками.

В целях этого примера организация переоценивает подверженность потока денежных средств воздействию в конце периода X0. Первый шаг процедуры – создание прогноза риска по денежным потокам на нетто-основе на основе имеющихся процентных активов и обязательств, включая рефинансирование краткосрочных активов и краткосрочных обязательств. Ниже в Таблице II показан прогноз риска по денежным потокам на нетто-основе. Общий способ оценки степени подверженности риску изменения процентной ставки в целях управления риском – анализ чувствительности разрыва процентной ставки, показывающий разрыв между активами, чувствительными к процентной ставке, и обязательствами, чувствительными к процентной ставке, на различных временных интервалах. Такой анализ может использоваться как отправная точка для определения подверженности денежных потоков процентному риску в целях учета хеджирования.

Таблица II Прогнозируемый чистый денежный поток и риск изменения процентных ставок

Квартал	*Примечания*	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*n*
(единицы измерения)		*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
ПРИТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РИСК ИЗМЕНЕНИЯ ПРОЦЕНТНЫХ СТАВОК – от активов							
Основные и процентные платежи:							
Долгосрочная фиксированная ставка	(1)	2.400	3.000	3.000	1.000	1.200	x.xxx
Краткосрочная (пролонгируемая)	(1)(2)	1.575	1.579	1.582	1.586	1.591	x.xxx
Плавающая ставка – основная сумма	(1)	2.000	1.000	–	500	500	x.xxx
Плавающая ставка – расчетный процент	(2)	125	110	105	114	118	x.xxx

Таблица II Прогнозируемый чистый денежный поток и риск изменения процентных ставок							
Итого ожидаемый приток денежных средств		*6.100*	*5.689*	*4.687*	*3.200*	*3.409*	*x.xxx*
Остаток активов с плавающей ставкой	(3)	8.000	7.000	7.000	6.500	6.000	x.xxx
Приток денежных средств и изменение процентных ставок	(4)	***14.100***	***12.689***	***11.687***	***9.700***	***9.409***	***x.xxx***
ОТТОК ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РИСК ИЗМЕНЕНИЯ ПРОЦЕНТНЫХ СТАВОК – от обязательств							
Основные и процентные платежи:							
Долгосрочные с постоянной ставкой	(1)	2.100	400	500	500	301	x.xxx
Краткосрочные (рефинансирование)	(1)(2)	735	737	738	740	742	x.xxx
Плавающая ставка – основная сумма	(1)	–	–	2.000	–	1.000	x.xxx
Плавающая ставка – расчетный процент	(2)	100	110	120	98	109	x.xxx
Итого ожидаемый отток денежных средств		*2.935*	*1.247*	*3.358*	*1.338*	*2.152*	*x.xxx*
Остаток обязательств с плавающей ставкой	(3)	8.000	8.000	6.000	6.000	5.000	x.xxx
Отток денежных средств и изменение процентных ставок	(4)	***1.0935***	***9247***	***9.358***	***7.338***	***7.152***	***x.xxx***
ЧИСТЫЙ РИСК	(5)	*3.165*	*3.442*	*2.329*	*2.362*	*2.257*	*x.xxx*

Таблица II Прогнозируемый чистый денежный поток и риск изменения процентных ставок

1. Денежные потоки оцениваются с использованием договорных условий и предположений, основанных на намерениях руководства и рыночных факторах. Предполагается, что краткосрочные активы и обязательства будут и далее рефинансироваться в последующие периоды. Предположения о досрочных погашениях, невыполнении обязательствах и изъятии депозитов основаны на рыночных и исторических данных. Предполагается, что поступления и выбытия основной суммы и процентов будут реинвестироваться и рефинансироваться, соответственно, в конце каждого периода по текущим рыночным процентным ставкам и принимать риск базовой процентной ставки, воздействию которой они подвержены.

2. Форвардные процентные ставки, полученные из Таблицы VI, используются для прогнозирования процентных платежей по финансовым инструментам с плавающей ставкой и ожидаемого рефинансирования краткосрочных активов и обязательств. Все прогнозируемые потоки денежных средств связаны с конкретными периодами времени (3 месяца, 6 месяцев, 9 месяцев и 12 месяцев), в которые они, как ожидается, произойдут. Все потоки денежных средств по процентам от реинвестирования, рефинансирования и изменения процентной ставки также включены в таблицу и показаны брутто, даже если в действительности может быть реинвестирована только нетто-маржа. Некоторые организации могут пренебрегать прогнозируемыми денежными потоками по процентам в целях управления рисками, потому что они могут использоваться для поглощения операционных расходов, а оставшиеся суммы будут незначительны для влияния на решения по управлению рисками.

3. Прогнозируемый денежный поток корректируется на остатки активов и обязательств с плавающей ставкой в каждом периоде, в котором происходит переоценка остатков по активам и обязательствам с плавающей ставкой. Основная сумма по этим активам и обязательствам в действительности не уплачивается и тем самым не создает денежный поток. Однако так как процент рассчитывается на базе основных сумм за каждый период на основании текущей рыночной процентной ставки, имевшей место в соответствующем периоде, эти основные суммы подвергают организацию тому же процентному риску, как если бы они были реинвестированными или рефинансированными денежными потоками.

4. Прогнозируемый денежный поток и риск изменения процентной ставки, определенный в каждом периоде, отражают основные суммы притоков денежных средств, которые будут реинвестированы или переоценены и оттоков денежных средств, которые будут рефинансированы или переоценены по рыночным процентным ставкам, которые действуют на момент осуществления прогнозируемых сделок.

5. Чистый поток денежных средств и риск изменения процентных ставок равны разности между притоком денежных средств и риском изменения процентных ставок по активам, и оттоком денежных средств и риском изменения процентных ставок по обязательствам. В приведенном примере организация подвержена риску снижения процентной ставки, потому что риск со стороны активов превышает риск со стороны обязательств и превышение (т.е. сумма нетто) будет реинвестировано или переоценено по текущей рыночной процентной ставке, а взаимозачет переоценки или рефинансирования оттока отсутствует.

Заметим, что некоторые организации могут рассматривать некоторую часть непроцентных депозитов до востребования как экономический эквивалент долгосрочного долга. Однако такие депозиты не создают риск изменения денежных потоков от процентных ставок и, следовательно, в целях учета должны быть исключены из анализа.

Таблица II Прогнозируемый чистый денежный поток и риск изменения процентных ставок дают не более чем начальную точку для оценки воздействия процентных ставок на денежный поток и для корректировки хеджируемой позиции. Полный анализ включает чистые позиции по хеджированию и показан в Таблице III Анализ ожидаемого чистого риска и хеджируемых позиций. В таблице сравниваются прогноз риска по денежным потокам на нетто-основе (рассчитанный в Таблице II) и существующая хеджируемая позиция (полученная из Таблицы I), и дается основание для решения вопроса о необходимости корректировки отношений хеджирования.

Таблица III Анализ ожидаемого чистого риска и хеджируемых позиций

Квартал	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*…n*
(единицы измерения)	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Чистый денежный поток и риск изменения процентных ставок (Таблица II)	3.165	3.442	2.329	2.362	2.257	x.xxx
Ранее существовавшие свопы, находящиеся в обращении:						
Фиксированная ставка - к получению, плавающая – к уплате (номинальные суммы)	2.000	2.000	1.200	1.200	1.200	x.xxx
Фиксированная ставка – к уплате, плавающая –	(1.000)	(1.000)	(500)	(500)	(500)	x.xxx

Таблица III Анализ ожидаемого чистого риска и хеджируемых позиций						
к получению (номинальные суммы)						
Чистый риск после ранее существовавших свопов	*2.165*	*2.442*	*1.629*	*1.662*	*1.557*	*x.xxx*
Операции для корректировки существующих хеджируемых позиций:						
Фиксированная ставка - к получению, плавающая – к уплате своп 1 (номинальные суммы, 10-летние)	2.000	2.000	2.000	2.000	2.000	x.xxx
Фиксированная ставка – к уплате, плавающая– к получению своп 2 (номинальные суммы, 3-летние)			(1.000)	(1.000)	(1.000)	x.xxx
Свопы …X						x.xxx
Нехеджированный поток денежных средств и риск изменения процентных ставок	*165*	*442*	*629*	*662*	*557*	*x.xxx*

Номинальные суммы по процентным свопам, находящимся в обращении на анализируемую дату, включены в каждый из периодов, в котором процентные свопы находятся в обращении, чтобы показать влияние процентных свопов, находящихся в обращении, на определенные риски по денежным потокам. Номинальные суммы по процентным свопам, находящимся в обращении, включены в каждый из периодов, потому что проценты рассчитываются на основе номинальной суммы в каждом периоде, и компоненты с плавающей ставкой по существующим свопам переоцениваются в соответствии с текущими рыночными ставками ежеквартально. Номинальные суммы подвержены риску изменения процентных ставок подобно балансовым суммам активов и обязательств с плавающей ставкой.

Риск, который остается после анализа существующих позиций, затем оценивается, чтобы определить степень необходимой корректировки существующих хеджируемых позиций. В нижней части Таблицы III показано начало Периода X1, в котором использованы операции по процентному свопу для дальнейшего уменьшения чистого риска в пределах допустимого уровня, установленного политикой организации по управлению рисками.

Заметим, что в приведенном примере, риски по денежным потокам полностью не устранены. Многие организации полностью не устраняют риск, а уменьшают его до допустимого предела.

Для управления риском по денежным потокам, связанным с процентными рисками, выявленными в таблице прогнозируемых чистых денежных потоков, могут использоваться различные виды производных инструментов (Таблица II). Однако для примера предполагается, что процентные свопы используются для всех действий по хеджированию. Также предполагается, что в периоды, в которые процентные свопы должны быть уменьшены, происходит не закрытие некоторых чистых позиций по процентным свопам, а добавление в портфель нового свопа с противоположными характеристиками доходности.

В приведенном в Таблице III примере своп 1 с фиксированной ставкой к получению и плавающей ставкой к уплате используется для уменьшения чистого риска в Периоды X1 и X2. Так как это 10-летний своп, он также снижает риски, относящиеся к другим будущем периодам, которые в таблице не показаны. Однако он имеет эффект создания излишне хеджированной позиции в Периоды X3–X5. Своп 2, форвардный процентный своп с выплатами по фиксированной ставке и получением по плавающей ставке используется для уменьшения номинальной суммы по находящимся в обращении процентным свопам с получением по постоянной ставке и выплатами по плавающей ставке в Периоды X3–X5 и таким образом уменьшает излишне хеджированную позицию.

Также следует обратить внимание, что во многих ситуациях для приведения риска к приемлемым границам существующая позиция хеджирования не требует корректировок вообще или требует только одну. Однако когда в политике организации по управлению рисками определен очень низкий допустимый предел риска, для дальнейшего снижения любого оставшегося риска потребуется большее количество корректировок позиции хеджирования в течение прогнозируемого периода потребуется.

По мере того, как некоторые из процентных свопов полностью компенсируют другие процентные свопы, которые были заключены в целях хеджирования, нет необходимости включать их в определенные отношения хеджирования в целях учета хеджирования. Такие взаимно компенсирующие позиции можно объединить, прекратить определять как инструменты хеджирования, если необходимо, и реклассифицировать для целей учета из портфеля хеджирования в торговый портфель. Эта процедура ограничивает степень, до которой необходимо продолжать определение брутто-свопов и в целях учета

записывать их в отношения хеджирования. В данном примере предполагается, что процентные свопы в размере 500 ДЕ с выплатами по фиксированной ставке и получениями по плавающей ставке полностью компенсируют процентные свопы в размере 500 ДЕ с получениями по фиксированной ставке и выплатами по плавающей ставке на начало Периода X1 и в Периоды X1–X5, и их определение в качестве инструментов хеджирования прекращается и происходит реклассификация на торговые счета.

После отражения этих компенсирующих позиций, остающиеся валовые позиции по процентным свопам из Таблицы III показаны в Таблице IV следующим образом.

Таблица IV Процентные свопы, определенные для хеджирования

Квартал	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*…n*
(единицы измерения)	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
С получениями по фиксированной ставке и выплатами по плавающей ставке	3.500	3.500	2.700	2.700	2.700	x.xxx
С выплатами по фиксированной ставке и поучениями по плавающей ставке	(500)	(500)	(1.000)	(1.000)	(1.000)	x.xxx
Чистая позиция по процентным свопам	*.3000*	*3.000*	*1.700*	*1.700*	*1.700*	*x.xxx*
Находящимся в обращении						

В данном примере предполагается, что своп 2, заключенный в начале Периода X1, только частично компенсирует другой своп, учитываемый как хеджирование, и таким образом продолжает определяться в качестве инструмента хеджирования.

Вопросы учета хеджирования

Примеры определения отношения хеджирования

До сих пор обсуждение и изложение в основном были направлены на рассмотрение вопросов управления деятельностью и риском, относящихся к установлению риска в будущих отчетных периодах и корректировки этого риска с помощью процентных свопов. Эти действия дают основание для определения отношения хеджирования в целях учета.

Примеры в МСФО ОС 29 ориентированы, прежде всего, на отношения хеджирования, включающие единственный объект хеджирования и единственный инструмент хеджирования, но почти не содержат рекомендаций в отношении портфельного хеджирования для хеджирования денежных потоков, когда риски управляются централизованно. В данном примере общие принципы применяются к отношениям хеджирования, включающим рисковый компонент в портфеле, который характеризуется многочисленными рисками от различных сделок и позиций.

Хотя определение необходимо для выполнения требований по учету хеджирования, способ описания определения также влияет на степень, в которой отношение хеджирования в целях учета признается эффективным и степень, в которой требуется изменить существующую в организации систему управления рисками для записи действий по хеджированию в целях учета. Соответственно, организация может изъявить желание определить отношения хеджирования таким образом, чтобы избежать ненужных изменений системы, используя преимущества информации, которая уже предоставляется системой управления рисками и избежать избыточных бухгалтерских проводов и контроля. При определении отношений хеджирования организация также может принять во внимание то, в какой степени предполагается признание неэффективности для целей учета при альтернативных определениях.

Определение отношения хеджирования требует конкретизации различных вопросов. Эти вопросы излагаются и обсуждаются с точки зрения хеджирования процентного риска, связанного с притоками денежных средств, но рекомендации также можно применять к хеджированию риска, связанного с оттоками денежных средств. Вполне очевидно, что процентные свопы хеджируют только часть валового риска воздействия, относящегося к притокам денежных средств. Таблица V Общее отношение хеджирования иллюстрирует определение части совокупного риска реинвестирования, определенного в Таблице II как риска, хеджируемого процентными свопами.

Таблица V Общее отношение хеджирования						
Квартал	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*…n*
(единицы измерения)	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*	*ДЕ*
Риск изменения процентных ставок на приток денежных средств (Таблица II)	14.100	12.689	11.687	9.700	9.409	x.xxx
Свопы с получениями по фиксированной ставке и выплатами по плавающей ставке (Таблица IV)	3.500	3.500	2.700	2.700	2.700	x.xxx
Хеджированный риск в процентах	*24,8%*	*27,6%*	*23,1%*	*27,8%*	*28,7%*	*xx,x%*

Хеджированный риск в процентах рассчитывается как отношение номинальной суммы находящихся в обращении свопов с выплатами по плавающей ставке, а поступлениями по фиксированной ставке, деленной на валовой риск. Заметим что в Таблице V предусмотрен достаточный уровень прогнозируемых реинвестиций в каждом периоде, который позволяет компенсировать более чем номинальную сумму свопов с выплатами по плавающей ставке, а поступлениями по фиксированной ставке и выполнить требование по учету, заключающееся в высокой вероятности прогнозируемой сделки.

Однако неочевидно, как именно процентные свопы связаны с процентными рисками по денежным потокам, определенными как хеджируемые, и насколько они эффективны при уменьшении этого риска. Более конкретное определение приведено ниже в Таблице VI Конкретное отношение хеджирования. Таблица позволяет понятнее отразить сложное описательное определение хеджирования благодаря концентрации на цели хеджирования – устранении изменчивости денежного потока, связанной с будущими изменениями в процентных ставках, и получения процентной ставки, равной фиксированной ставке, заложенной во временную структуру процентных ставок, действовавших на момент начала хеджирования.

Ожидаемый процент от реинвестирования притока денежных средств и переоценки активов рассчитывается путем умножения валовых сумм, подверженных риску, на форвардную ставку за период. Например, валовой риск за Период X2, равный 14.100 ДЕ, умножается на форвардную ставку за Периоды X2–X5 – 5,50 процентов, 6,00 процентов, 6,50 процентов и 7,25 процентов, соответственно, для вычисления ожидаемых процентов для этих квартальных периодов на основании текущей временной структуры процентных ставок. Ожидаемый хеджируемый процент рассчитывается путем умножения ожидаемого процента за соответствующий трехмесячный период на процент хеджированного риска.

Таблица VI Конкретное отношение хеджирования

		Временная структура процентных ставок					
Квартал		*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*…n*
Ставка спот		5,00%	5,25%	5,50%	5,75%	6,05%	x,xx%
Форвардная ставка [(a)]		5,00%	5,50%	6,00%	6,50%	7,25%	x,xx%
Риски денежных потоков и ожидаемые суммы процентов							
Период изменения ставки	Время до прогнозируемой сделки	Валовая сумма риска	Ожидаемый процент				
			ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ
2	3 месяца	14.100	→	**194**	212	229	256	
3	6 месяцев	12.689			**190**	206	230	xxx
4	9 месяцев	11.687				**190**	212	xxx
5	12 месяцев	9.700					**176**	xxx
6	15 месяцев	9.409						**xxx**
Хеджированный риск в процентах (Таблица V) в предыдущий период				24,8%	27,6%	23,1%	27,8%	xx,x%
Хеджированный ожидаемый процент				48	52	44	49	xx

(a) Форвардные процентные ставки рассчитываются на основе процентных ставок спот и для примера округляются. Вычисления, основанные на форвардных процентных ставках, опираются на фактической форвардной ставке и затем округляются для примера.

Не имеет значения, реинвестируются ли валовые суммы, подверженные риску, в долгосрочный долг с фиксированной ставкой или в долг с плавающей ставкой или в краткосрочный долг, пролонгируемый в каждом последующем периоде. Воздействие риска изменения форвардной процентной ставки останется прежним. Например, если 14.100 ДЕ реинвестируются по фиксированной ставке в начале Периода X2 на 6 месяцев, то они будут реинвестированы под 5,75 процентов. Ожидаемая ставка основана на форвардной процентной ставке на Период X2 (5,50 процентов) и на Период X3 (6,00 процентов) и равна смешанной ставке 5,75 процентов $(1{,}05 \times 5\ 1{,}060)^{0,5}$ которая является ставкой спот Периода X2 на следующие шесть месяцев.

Однако в качестве хеджируемого определяется только ожидаемый процент от реинвестирования притока денежных средств или изменения процентных ставок по валовой сумме за первые три месяца после совершения прогнозируемой сделки. Хеджируемый ожидаемый процент представлен в затемненных клетках. Риски в следующих периодах не хеджируются. В примере хеджируемый риск изменения процентной ставки – это форвардная ставка 5,50 процентов в Период X2. Для регулярной оценки эффективности хеджирования и расчета фактической неэффективности организация может использовать информацию по хеджируемому притоку денежных средств по процентам из Таблицы VI и сравнивать ее с обновленными расчетными оценками ожидаемого притока денежных средств по процентам (например, в таблице, аналогичной Таблице II). Пока ожидаемый приток денежных средств по процентам превышает хеджируемый приток денежных средств по процентам, организация может сравнивать совокупное изменение справедливой стоимости хеджируемого притока денежных средств с совокупным изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования для расчета фактической эффективности хеджирования. Если ожидаемого притока денежных средств по процентам недостаточно, то возникает неэффективность. Она измеряется путем сравнения совокупного изменения справедливой стоимости ожидаемых денежных потоков по процентам в той части, в которой они меньше хеджируемых денежных потоков, с совокупным изменением справедливой стоимости инструмента хеджирования.

Описание отношения хеджирования

Существуют различные аспекты, которые необходимо указать при определении отношения хеджирования, которые усложняют описание хеджирования, но необходимы, чтобы ограничить

неэффективность, подлежащую признанию в целях учета, и избежать ненужных изменений системы и бухгалтерских проводок. В нижеследующем примере более полно описано определение и указаны дополнительные аспекты определения хеджирования, не вытекающие очевидно из предыдущих примеров.

Пример определения
Цель хеджирования Цель хеджирования состоит в устранении риска колебаний процентной ставки в течение срока хеджирования, который является сроком действия процентного свопа, и в результате получить фиксированную процентную ставку в течение этого периода, равную фиксированной процентной ставке по процентному свопу. *Тип хеджирования* Хеджирование денежных потоков. *Инструмент хеджирования* Свопы с поступлениями по фиксированной ставке и выплатами по плавающей ставке определяются в качестве инструмента хеджирования. Они хеджируют воздействие процентного риска на денежные потоки. Каждое изменение процентной ставки по свопу хеджирует часть притока денежных средств за три месяца от: Прогнозируемых реинвестиций или переоценки номинальных сумм, показанных в Таблице V. Несвязанных инвестиций или переоценки, осуществленной после дат изменения процентной ставки свопа в течение его срока действия, и включающих различных должников или заемщиков. *Объект хеджирования – Общая часть* Объект хеджирования – это часть валовых притоков денежных средств по процентам в результате реинвестиций или переоценки потоков денежных средств, показанных в Таблице V, которые, как ожидается, произойдут в течение периодов показанных в этой таблице. Часть хеджируемого притока денежных средств по процентам имеет следующие три компонента: Основная сумма, которая порождает приток денежных средств по процентам и задает период, в который это произойдет; Процентный компонент; и Временной компонент или период, который покрывается хеджированием. *Объект хеджирования – Основная сумма* Хеджируемая часть притока денежных средств по процентам – величина, образующаяся от инвестирования или переоценки части основной суммы в каждом периоде: Эта величина равна сумме номинальных стоимостей свопов с поступлениями по фиксированной ставке и выплатами по плавающей ставке, которые определены в качестве инструментов хеджирования и находятся в обращении в период реинвестирования или изменения ставки процента, и Соответствует первым основным суммам по рискам денежных потоков, которые инвестируются или переоцениваются на дату или после дат изменения процентных ставок по процентным свопам. *Объект хеджирования – Процентный компонент* Хеджируемая часть изменения процентной ставки представляет собой изменение в каждом из следующих элементов: Кредитной составляющей процентной ставки, уплачиваемой на основную инвестируемую или переоцененную сумму, которая равна кредитному риску самого процентного свопа. Это та часть процентной ставки по инвестициям, которая равна процентному индексу на процентный своп, как, например, ставка LIBOR; и Компонент кривой доходности, равный периоду переоценки по процентному свопу, определенному в качестве инструмента хеджирования. *Объект хеджирования – Период хеджирования* Период воздействия изменений процентной ставки на часть хеджируемого риска по денежным потокам – это: Период, начиная с даты определения до даты изменения процентной ставки по процентному свопу, происходящей в течение квартального периода, в котором совершаются прогнозируемые сделки, но не ранее; и Его влияние на период после совершения прогнозируемых сделок, равный интервалу изменения процентных ставок по процентному свопу.

Важно понимать, что свопы не хеджируют риск по денежным потокам от одной инвестиции в течение всего срока инвестирования. Свопы определяются в качестве хеджирования риска денежного потока от инвестирования различных основных сумм и переоценки в результате изменения процентной ставки, которые совершаются в каждом периоде изменения процентной ставки по свопам в течение всего их срока. Свопы хеджируют только процентные начисления, которые имеют место в первом периоде, следующем за реинвестированием. Они хеджируют влияние на денежный поток, возникающее в результате изменения процентных ставок, которое происходит вплоть до изменения процентных ставок по свопу. Не хеджируется риск изменения ставок за период с даты изменения процентных ставок по свопу до даты хеджированного реинвестирования притока денежных средств или изменения процентной ставки по активам с плавающей ставкой. После изменения ставки по свопу она фиксируется до следующей даты изменения, после чего определяются нетто-начисления по свопу. Любые изменения процентных ставок после даты, оказывающие влияние на величину притока денежных средств по процентам, в целях учета не хеджируются.

Цели определения

Обсуждение информационных систем

Многие из требований по ведению бухгалтерских записей и контролю устраняются путем определения каждого изменения процентной ставки по процентному свопу в качестве хеджирования риска по денежным потокам от прогнозируемых реинвестиций притока денежных средств и изменения процентных ставок по активам с плавающей ставкой только на часть срока действия соответствующих активов. Большинство из контрольных действий и бухгалтерских проводок были бы необходимы, если бы свопы были определены для хеджирования риска по денежным потокам от прогнозируемых инвестиций основных сумм и изменения процентной ставки по активам с плавающей ставкой на протяжении срока действия этих активов.

Данный тип определения позволяет избежать учетных записей прибылей и убытков, признаваемых в чистых активах/ капитале после совершения прогнозируемых сделок (МСФО ОС 29.108 и МСФО ОС 29.109) потому что часть хеджируемого риска по денежным потокам – это та часть, которая должна признаваться в профиците или дефиците непосредственно после совершения прогнозируемых сделок, что соответствует периодическим денежным нетто-расчетам по свопу. Если бы хеджирование покрывало полный срок действия приобретаемого актива, то было бы необходимо связать конкретный процентный своп с приобретаемым активом. Если прогнозируемой сделкой является приобретение инструмента с фиксированной ставкой, справедливая стоимость свопа, хеджирующего эту сделку, будет признаваться в профиците или дефиците для корректировки процентной выручки от актива при признании процентной выручки. Затем своп будет прекращен или переопределен для других отношений хеджирования. Если прогнозируемой сделкой является приобретение актива с плавающей ставкой, своп будет оставаться в отношениях хеджирования, но его необходимо будет записать обратно назад на приобретенный актив таким образом, чтобы любые величины справедливой стоимости по свопу, признанные в чистых активах/ капитале, могли признаваться в профиците или дефиците после продажи актива в дальнейшем.

Это также позволяет избежать необходимости связывать с активами с плавающей ставкой какую-либо часть справедливой стоимости свопов, которые были признаны в чистых активах/ капитале. Соответственно, отсутствует часть справедливой стоимости свопа, признанной в чистых активах/ капитале, которая должна признаваться в профиците или дефиците при совершении прогнозируемой сделки или при продаже актива с плавающей ставкой.

Такой тип определения также допускает гибкость в решении вопроса о реинвестировании денежных потоков при их поступлении. Так как хеджируемый риск относится только к одному периоду, который соответствует периоду изменения процентной ставки по процентному свопу, определенному в качестве инструмента хеджирования, на дату определения нет необходимости решать, будут ли реинвестироваться денежные потоки в активы с фиксированной ставкой или с плавающей ставкой, или указывать срок действия приобретаемого актива на дату определения.

Вопросы эффективности

Неэффективность значительно снижается благодаря определению в качестве хеджируемой конкретной части риска изменения денежного потока.

Неэффективность вследствие кредитных различий между процентным свопом и хеджируемым прогнозируемым денежным потоком устраняется путем определения риска денежного потока как риска,

относимого на изменения процентных ставок, связанных со ставками, свойственными свопу, например кривой рейтинга АА. Этот вид определения не позволяет считать неэффективностью изменения, возникающие в результате изменений в кредитных спредах.

Неэффективность из за различий в длительности между процентным свопом и прогнозируемым хеджируемым денежным потоком устраняется путем хеджируемого определения процентного риска как риска, относимого на изменения той части кривой доходности, которая связана с периодом, когда изменяется процентная ставка переменной составляющей процентного свопа.

Неэффективность вследствие изменений процентной ставки, которые происходят между датами изменения процентной ставки по процентному свопу и датой прогнозируемых сделок, устраняется тем, что указанный период времени не хеджируется. Период с даты изменения процентной ставки по свопу и датой осуществления прогнозируемых сделок в период, следующий непосредственно за изменением процентной ставки по свопу, остается нехеджированным. Таким образом, несовпадение дат не приводит к неэффективности.

Вопросы учета

Возможность выполнять требования к учету хеджирования с использованием описанной здесь методики основывается на положениях МСФО ОС 29 и интерпретациях требований этого стандарта. Некоторые из них описаны в ответе на вопрос F.6.2 Вопросы учета хеджирования, когда управление процентным риском происходит на нетто-основе. Некоторые дополнительные положения и пояснения приведены ниже.

Хеджирование части риска

Возможность определить и хеджировать только часть риска по денежным потокам, возникающего в результате реинвестирования денежных потоков или изменения процентной ставки по инструментам с плавающей ставкой, описывается в МСФО ОС 29.90 и поясняется в ответах на вопросы F.6.2 (k) и F.2.17 Хеджирование на частичный срок.

Хеджирование нескольких рисков с помощью одного инструмента

Возможность определить один процентный своп в качестве хеджирования денежных потоков от риска изменения процентных ставок в результате реинвестиций притоков денежных средств или изменения процентной ставки по активам с плавающей ставкой, которые возникают в течение действия срока свопа, основывается на МСФО ОС 29.85 и поясняется в ответе на вопрос F.1.12 Хеджирование более чем одного вида риска.

Хеджирование аналогичных рисков в портфеле

Возможность определять хеджируемую прогнозируемую сделку как часть денежных потоков, подверженных процентному риску, на часть срока инвестиции, приводящей к процентным выплатам без установления ожидаемого срока действия инструмента на дату определения, а также вопрос выплат по фиксированной или плавающей ставке основываются на ответе на вопрос F.6.2 (l), где указано, что инструменты портфеля не обязательно должны быть в одинаковой степени подвержены риску при условии, что на них распространяется один и тот же риск, для которого они определены как хеджируемые.

Прекращение хеджирования

Возможность прекращения определения прогнозируемой сделки (риск изменения денежных потоков от инвестирования или изменения процентных ставок, которые могут произойти после даты изменения процентной ставки по свопу) в качестве хеджируемой предусмотрена МСФО ОС 29.112, где рассматривается прекращение хеджирования. В то время как хеджированние части прогнозируемой сделки прекращается, прекращения определения процентного свопа не происходит, и он продолжает являться инструментом хеджирования для оставшихся сделок в серии, которые еще не состоялись. Например, предположим, что процентный своп, который имеет оставшийся срок действия, равный одному году, определен в качестве хеджирования серии из трех квартальных реинвестиций потоков денежных потоков. Реинвестирование следующего прогнозируемого потока денежных средств произойдет через три месяца. Когда процентная ставка по процентному свопу меняется через три месяца на текущую плавающую ставку, фиксированная ставка и плавающая ставка по процентному свопу становятся известными и более не обеспечивают хеджирование на следующие три месяца. Если следующая прогнозируемая сделка не произойдет в течение трех месяцев и десяти дней, десятидневный период, который остается после изменения процентной ставки по процентному свопу, не хеджируется.

F.6.4 Учет хеджирования: премия и дисконт по форвардному валютному договору

Форвардный валютный договор определяется в качестве инструмента хеджирования, например, при хеджировании чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Разрешено ли амортизировать дисконт или премию по форвардному валютному договору в профицит или дефицит в течение срока договора?

Нет. Премия или дисконт по форвардному валютному договору не может амортизироваться в профицит или дефицит в соответствии с МСФО ОС 29. Производные инструменты всегда оцениваются в Отчете о финансовом положении по справедливой стоимости. Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости по форвардному валютному договору всегда признается в профиците или дефиците, за исключением случаев, когда форвардный валютный договор определен и эффективен как инструмент хеджирования при хеджировании денежных потоков или хеджировании чистой инвестиции в зарубежную деятельность, и в этом случае эффективная часть прибыли или убытка признается в чистых активах/ капитале. В этом случае суммы, признанные в чистых активах/ капитале, признаются в профиците или дефиците, когда имеют место хеджируемые будущие потоки денежных средств или при выбытии чистой инвестиции соответственно. В соответствии с МСФО ОС 29.84(b), процентная часть (стоимость во времени) справедливой стоимости форварда может быть исключена из определенных отношений хеджирования. В этом случае изменения в процентном элементе справедливой стоимости форвардного валютного договора признаются в профиците или дефиците.

F.6.5 МСФО ОС 29 и МСФО ОС 4 Хеджирование справедливой стоимости активов, оцениваемых по себестоимости

Если предстоящую реализацию судна, отражаемого по исторической стоимости, хеджируют от валютного риска путем привлечения займа в иностранной валюте, действительно ли согласно МСФО ОС 29 необходимо переоценивать судно с учетом изменений обменного курса валют, даже если актив отражается на основе исторической стоимости?

Нет. При хеджировании справедливой стоимости объект хеджирования подлежит переоценке. Однако привлечение займа в иностранной валюте нельзя классифицировать как хеджирование справедливой стоимости судная, так как судно не содержит никакого валютного риска, подлежащего отдельной оценке. Если выполняются условия МСФО ОС 29.98 по учету хеджирования, заимствование в иностранной валюте может быть классифицировано как хеджирование денежных потоков по ожидаемой продаже в иностранной валюте. При хеджировании денежных потоков объект хеджирования не переоценивается.

Раздел G: Прочее

G.1 *Раскрытие информации об изменениях справедливой стоимости*

Согласно МСФО ОС 29 необходимо переоценивать по справедливой стоимости финансовые активы, классифицированные как имеющиеся в наличии для продажи, и финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита За исключением финансовых активов или финансовых обязательств, определенных в качестве инструментов хеджирования денежных потоков, изменения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, признаются в профиците или дефиците, а изменения справедливой стоимости активов, имеющихся в наличии для продажи, признаются в составе чистых активов/ капитала. Какую информацию необходимо раскрывать о величине изменений справедливой стоимости в течение отчетного периода?

Согласно МСФО ОС 30.23 необходимо раскрывать статьи выручки, расходов, прибылей и убытков. Под раскрытие попадают статьи выручки, расходов, прибылей и убытков, возникающих от переоценки по справедливой стоимости. Таким образом, организация раскрывает информацию об изменениях справедливой стоимости, проводя разграничение между изменениями, признаваемыми в профиците или дефиците, и изменениями, признаваемыми в составе чистых активов/ капитала. Дальнейшая детализация предусмотрена для изменений, относящихся:

(a) к активам, имеющимся в наличии для продажи. Для них отдельно раскрываются суммы прибылей и убытков, признанные в составе чистых активов/ капитала в течение периода, а также суммы, признанные в профиците или дефиците за период;

(b) к финансовым активам или финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита. Для них отдельно раскрываются изменения справедливой стоимости по финансовым активам или финансовым обязательствам (i) определенным в качестве таковых при первоначальном признании и (ii) классифицированным как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО ОС 29; и

(c) Инструменты хеджирования.

Согласно МСФО ОС 30 раскрывать составные элементы изменения справедливой стоимости в соответствии с внутренней классификацией финансовых инструментов не обязательно, но и не запрещено. Например, организация по своему выбору может отдельно раскрыть изменения справедливой стоимости тех производных инструментов, которые в соответствии с МСФО ОС 29 классифицированы как предназначенные для продажи, но классифицируются организацией как часть деятельности по управлению рисками вне торгового портфеля.

Кроме того, согласно МСФО ОС 30.10 необходимо раскрывать балансовую стоимость финансовых активов или финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, раскрывая отдельно: (i) те, которые определены в качестве таковых при первоначальном признании и (ii) те, которые предназначены для продажи в соответствии с МСФО ОС 29.

G.2 *МСФО ОС 29 и МСФО ОС 2 Учет хеджирования: Отчеты о движении денежных средств*

Как следует классифицировать денежные потоки, возникающие от инструментов хеджирования, в Отчете о движении денежных средств?

Денежные потоки, возникающие от инструментов хеджирования, классифицируются как операционная, инвестиционная или финансовая деятельность на основе классификации денежных потоков, возникающих по объектам хеджирования. Хотя терминология МСФО ОС 2 не обновлялась с учетом МСФО ОС 29, классификация денежных потоков, возникающих от инструментов хеджирования, в Отчете о движении денежных средств не должна противоречить классификации этих инструментов как инструментов хеджирования в соответствии с МСФО ОС 29.

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 29

Хеджирование процентного риска портфеля активов и обязательств

IE1. На 1 января 20X1 организация А определяет портфель, состоящий из активов и обязательств, процентный риск по которому она хотела бы хеджировать. Обязательства включают обязательства в виде депозита до востребования, которые вкладчик может забрать в любой момент без предупреждения. В целях управления рисками организация рассматривает все объекты в портфеле как объекты с фиксированной ставкой.

IE2. В целях управления рисками организация А разбивает активы и обязательства в портфеле по периодам изменения процентной ставки на основе прогнозируемых дат изменения процентной ставки. Организация использует периоды продолжительностью в месяц и разбивает объекты на следующие пять лет (т.е. имеется 60 месячных периодов)[9]. Активы в портфеле могут быть погашены досрочно и распределяются организацией А по периодам времени на основании ожидаемых дат досрочного погашения путем распределения доли всех активов, а не отдельных объектов, по каждому периоду времени. Портфель также включает обязательства до востребования, которые организация предполагает погасить на портфельной основе в срок от 1 месяца до 5 лет, и которые в целях управления рисками разбиты на периоды времени на этой основе. На основании этого анализа организация А решает, какие суммы она намерена хеджировать в каждом периоде времени.

IE3. В данном примере рассматривается период изменения процентной ставки, истекающий через три месяца, т.е. период времени, заканчивающийся 31 марта 20X1 (аналогичная процедура будет применяться для каждого из 59 периодов времени). Организация А отнесла активы в размере 100 миллионов ДЕ и обязательства в размере 80 миллионов ДЕ на этот период времени. Все обязательства погашаются по требованию.

IE4. Организация А решила в целях управления рисками хеджировать чистую позицию в размере 20 миллионов ДЕ и соответственно заключила соглашение о процентном свопе[10] 1 января 20X1 с выплатами по фиксированной ставке, а поступлениями по ставке LIBOR с номинальной основной суммой, равной 20 миллионов ДЕ и фиксированным сроком действия 3 месяца.

IE5. В данном примере сделаны следующие упрощающие предположения:

(a) купон по фиксированной части свопа равен фиксированному купону по активу;

(b) купон по фиксированной части свопа подлежит уплате в те же даты, что и процентные платежи по активам; и

(c) процент по переменной составляющей равен ставке LIBOR для однодневных депозитов. В результате изменение справедливой стоимости по свопу в целом происходит только за счет фиксированной составляющей, потому что переменная составляющая не подвержена воздействию изменений справедливой стоимости из-за изменений в процентных ставках.

В случаях когда эти упрощающие предположения не выполняются возникает еще большая неэффективность. (Неэффективность, возникающая вследствие причин, указанных в подпункте (a), может быть устранена путем определения в качестве хеджируемой статьи части денежных потоков по активу, равной фиксированной составляющей свопа).

IE6. Также предполагается что организация А проверяет эффективность ежемесячно.

---

[9] В данном примере потоки денежных средств по основной сумме были разбиты на периоды времени, но соответствующие потоки денежных средств по процентам были включены при расчете изменения справедливой стоимости объекта хеджирования. Возможны и другие способы разбивки активов и обязательств. Также в данном примере были использованы месячные периоды изменения процентной ставки. Организация может выбрать более короткие или более длинные периоды времени.

[10] В данном примере в качестве инструмента хеджирования используется своп. Организация может использовать для этого соглашение о форвардной ставке или другой производный инструмент.

IE7. Справедливая стоимость эквивалентных активов, не подлежащих досрочному погашению, стоимостью 20 миллионов ДЕ без учета изменений стоимости, не относимых на колебания процентной ставки, в различные моменты в течение периода хеджирования представлена ниже:

	1 января 20X1	**31 января 20X1**	**1 февраля 20X1**	**28 февраля 20X1**	**31 марта 20X1**
Справедливая стоимость (актива) (ДЕ)	20.000.000	20.047.408	20.047.408	20.023.795	Ноль

IE8. Справедливая стоимость свопа в различные моменты времени в течение периода хеджирования представлена ниже:

	1 января 20X1	**31 января 20X1**	**1 февраля 20X1**	**28 февраля 20X1**	**31 марта 20X1**
Справедливая стоимость (обязательства) (ДЕ)	Ноль	(47.408)	(47.408)	(23.795)	Ноль

Порядок отражения в учете и отчетности

IE9. 1 января 20X1 организация А определяет в качестве объекта хеджирования сумму активов в размере 20 миллионов ДЕ на трехмесячный период. Она определяет в качестве хеджируемого риска изменение стоимости объекта хеджирования (т.е. 20 миллионов ДЕ), связанное с изменением ставки LIBOR. Это также согласуется с другими требованиями по определению, установленными в параграфах 98(d) и AG162 настоящего Стандарта.

IE10. Организация А определяет в качестве инструмента хеджирования процентный своп, описанный в параграфе IE4.

Конец месяца 1(31 января 20X1)

IE11. 31 января 20X1 (конец месяца 1), когда организация А проверяет эффективность хеджирования, ставка LIBOR уменьшилась. Основываясь на историческом опыте досрочного погашения, организация А оценивает, что вследствие этого досрочные погашения будут происходить чаще, чем предполагалось ранее. В результате организация переоценивает сумму активов, распределенных на этот период времени (исключая новые активы, возникшие в течение месяца) до суммы 96 миллионов ДЕ.

IE12. Справедливая стоимость определенного процентного свопа с номинальной основной суммой 20 миллионов ДЕ равна (47.408 ДЕ)[11] (своп является обязательством).

IE13. Организация А рассчитывает изменения справедливой стоимости объекта хеджирования, учитывая изменение в оценках уровня досрочного погашения, следующим образом:

(a) во-первых, она рассчитывает долю от первоначальной оценки активов в хеджируемом периоде. Это 20 процентов (20 миллионов ДЕ ÷ 100 миллионов ДЕ).

(b) во-вторых, она применяет эту долю (20 процентов) к пересмотренной оценке суммы в этом периоде (96 миллионов ДЕ) для расчета суммы, являющейся объектом хеджирования, на основе пересмотренной оценки. Это 192 миллиона ДЕ.

(c) в-третьих, она рассчитывает изменение справедливой стоимости пересмотренной оценки объекта хеджирования (19,2 миллиона ДЕ), относимое на изменение ставки LIBOR. Это 45.511 ДЕ (47.408[12] × (19,2 миллионов ДЕ ÷ 20 миллионов ДЕ)).

IE14. Организация А делает следующие бухгалтерские проводки, относящиеся к этому периоду времени:

---

[11] См. параграф IE8.

[12] т.е., 20.047.408 ДЕ – 20.000.000 ДЕ, см. параграф IE7.

Дт	Денежные средства	172.097 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)[13]		172.097 ДЕ

Признание процентов, полученных по хеджируемой сумме (19,2 миллионов ДЕ).

Дт	Профицит или дефицит (процентный расход)	179.268 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)		179.268 ДЕ
Кт	Денежные средства		отсутствуют

Признание процентов, полученных и уплаченных по свопу, определенному в качестве инструмента хеджирования.

Дт	Профицит или дефицит (убыток)	47.408 ДЕ	
Кт	Обязательство по производному инструменту		47.408 ДЕ

Признание измерения справедливой стоимости свопа.

Дт	Отдельная строка в Отчете о финансовом положении	45.511 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (прибыль)		45.511 ДЕ

Признание изменения справедливой стоимости хеджируемой суммы.

IE15. Чистый итог в профиците или дефиците (исключая процентную выручку и расход) – это признание убытка в размере (1.897) ДЕ. Он отражает неэффективность отношения хеджирования, возникающую в результате изменения оцениваемых дат досрочного погашения.

Начало Месяца 2

IE16. На 1 февраля 20X1 организация А продает часть активов в различные периоды времени. Организация А подсчитала, что она продала 81/3 процентов от всего портфеля активов. Так как активы были распределены по периодам времени путем распределения доли активов (а не отдельных активов) в каждом периоде времени, организация А определила, что она не может установить к каким конкретно периодам времени относятся реализованные активы. Следовательно, она использует систематическую и рациональную основу для распределения. Исходя из того факта, что была продана репрезентативная выборка активов из портфеля, организация А распределяет продажи пропорционально на все периоды времени.

IE17. На этой основе организация А подсчитала, что было продано 8 1/3 процента активов, распределенных на трехмесячный период времени т.е. 8 миллионов ДЕ (8 1/3 процента от 96 миллионов ДЕ). Поступления составили 8.018.400 ДЕ, что равно справедливой стоимости активов.[14] При прекращении признания активов организация А также удаляет из отдельной строки в Отчете о финансовом положении величину, отражающую изменение справедливой стоимости хеджируемых активов, которые теперь проданы. Это составляет 8 1/3 процента от остатка по строке, равного 45.511 ДЕ, т.е. 3.793 ДЕ.

---

13 В этом примере не показано как рассчитываются суммы процентной выручки и расходов.

14 Сумма, получаемая при продаже актива, равна справедливой стоимости актива, подлежащего досрочному погашению, которая меньше, чем справедливая стоимость равноценного актива, не подлежащего досрочному погашению, показанного в IE7.

IE18. Организация А делает следующие бухгалтерские проводки записи для признания продажи активов и исключения части остатка в отдельной строке в Отчете о финансовом положении:

Дт		Денежные средства	8.018.400 ДЕ	
	Кт	Актив		8.000.000 ДЕ
	Кт	Отдельная строка в Отчете о финансовом положении		3.793 ДЕ
	Кт	Профицит или дефицит (прибыль)		14.607 ДЕ

Признание продажи актива по справедливой стоимости и признание прибыли от продажи

Так как изменение в величине активов не связано с изменением хеджируемой процентной ставки, то неэффективности не возникает.

IE19. Теперь у организации А имеется 88 миллионов ДЕ активов и 80 миллионов ДЕ обязательств в этом периоде времени. Таким образом, чистая сумма которую организация А намерена хеджировать, сейчас составляет 8 миллионов ДЕ и, соответственно, 8 миллионов ДЕ она определяет в качестве хеджируемой суммы.

IE20. Организация А решила скорректировать инструмент хеджирования путем определения в качестве инструмента хеджирования только части исходного свопа. Соответственно, она определяет в качестве инструмента хеджирования 8 миллионов ДЕ, или 40 процентов от номинальной суммы исходного свопа с оставшимся сроком в два месяца и справедливой стоимостью 18963 ДЕ[15]. Это также согласуется с другими требованиями к определению, сформулированными в параграфах 98(а) и AG162 настоящего стандарта. Сумма 12 миллионов ДЕ из номинальной суммы свопа, которая перестает определяться как инструмент хеджирования, либо классифицируется как предназначенная для продажи с изменениями справедливой стоимости, признаваемыми в профиците или дефиците, или определяется в качестве инструмента хеджирования в другом хеджировании[16].

IE21. На 1 февраля 20X1 и после учета продажи активов отдельная строка в Отчете о финансовом положении составляет 41.718 ДЕ (45.511 ДЕ –3.793 ДЕ), что равно совокупному изменению справедливой стоимости активов в объеме 17,6[17] миллионов ДЕ. Однако на 1 февраля 20X1 организация А хеджирует сумму активов, равную только 8 миллионам ДЕ, совокупное изменение справедливой стоимости которой составляет 18.963 ДЕ[18]. Остающаяся отдельная строка в Отчете о финансовом положении, равная 22.755 ДЕ[19], относится к сумме активов, которыми организация А продолжает владеть, но более не хеджирует. Соответственно, организация А амортизирует эту сумму в течение оставшегося срока действия, т.е. амортизирует 22.755 ДЕ в течение двух месяцев.

IE22. Организация А определяет, что на практике невозможно использовать способ амортизации, основанный на пересчете эффективной доходности и таким образом использует линейный метод.

Конец Месяца 2 (28 февраля 20X1)

IE23. 28 февраля 20X1, когда организация А снова проверяет эффективность, ставка LIBOR остается неизменной. Организация А не пересматривает свои ожидания по досрочным погашениям. Справедливая стоимость определенного процентного свопа с номинальной суммой 8 миллионов ДЕ равна (9.518 ДЕ)[20] (своп является обязательством). Также организация А рассчитывает

---

15 47.408 ДЕ × 40 процентов.

16 Вместо этого организация может заключить сделку по компенсирующему свопу с номинальной суммой 12 миллионов ДЕ для корректировки своей позиции и определить в качестве инструмента хеджирования все 20 миллионов ДЕ существующего свопа и все 12 миллионов ДЕ нового компенсирующего свопа.

17 19,2 миллионов ДЕ – (8⅓ × 19,2 миллионов ДЕ).

18 41.718 ДЕ × (8 миллионов ДЕ/17,6 миллионов ДЕ).

19 41.718 ДЕ – 963 ДЕ.

20 23795 ДЕ [см. параграф IE8] × (8 миллионов ДЕ / 20 миллионов ДЕ).

справедливую стоимость хеджируемых активов в сумме 8 миллионов ДЕ по состоянию на 28 февраля 20X1, которая равна 8.009.518 денежным единицам[21].

IE24. Организация А делает следующие проводки, относящиеся к хеджированию в этом периоде:

Дт	Денежные средства	71.707 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)		71.707 ДЕ

Признание процентов, полученных по хеджируемой сумме (8 миллионов ДЕ).

Дт	Профицит или дефицит (процентный расход)	71.707 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)		62.115 ДЕ
Кт	Денежные средства		9.592 ДЕ

Признание процентов, полученных и уплаченных по части свопа, определенного в качестве инструмента хеджирования (8 миллионов ДЕ).

Дт	Обязательства по производному инструменту	9.445 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (прибыль)		9.445 ДЕ

Признание изменения справедливой стоимости части свопа, определенного в качестве инструмента хеджирования (8 миллионов ДЕ) (9518 – 18963 ДЕ).

Дт	Профицит или дефицит (убыток)	9.445 ДЕ	
Кт	Отдельная строка в Отчете о финансовом положении		9.445 ДЕ

Признание изменения справедливой стоимости хеджируемой суммы (8.009.518 – 8.018.963 ДЕ).

IE25. Чистое влияние на профицит или дефицит (исключая процентную выручку и процентные расходы) равно нулю, значит хеджирование полностью эффективно.

IE26. Организация А делает следующие проводки для амортизации остатка строки в этом периоде:

Дт	Профицит или дефицит (убыток)	11.378 ДЕ	
Кт	Отдельная строка в Отчете о финансовом положении		11.378 ДЕ (a)

Признание суммы амортизации за период.

(a) 22755 ДЕ ÷ 2

Конец Месяца 3

IE27. В течение третьего месяца других изменений в сумме активов или обязательств в трехмесячном периоде больше не было. 31 марта 20X1 срок действия активов и свопа истекает, и все остатки признаются в профиците или дефиците.

IE28. Организация А делает следующие проводки, относящиеся к этому отчетному периоду:

Дт	Денежные средства	8.071.707 ДЕ

[21] 20023795 [см. параграф IE7] × (8 миллионов / 20 миллионов).

Кт	Активы (Отчет о финансовом положении)		8.000.000 ДЕ
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)		71.707 ДЕ

Признание процентов и полученных денежных средств при погашении хеджируемой суммы (8 миллионов ДЕ).

Дт	Профицит или дефицит (процентный расход)	71.707 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (процентная выручка)		62.115 ДЕ
Кт	Денежные средства		9.592 ДЕ

Признание процентов, полученных и уплаченных по части свопа, определенного в качестве инструмента хеджирования (8 миллионов ДЕ).

Дт	Обязательства по производному инструменту	9.518 ДЕ	
Кт	Профицит или дефицит (прибыль)		9.518 ДЕ

Признание окончания срока по части свопа, определенного в качестве инструмента хеджирования (8 миллионов ДЕ).

Дт	Профицит или дефицит (прибыль)	9.518 ДЕ	
Кт	Отдельная строка в Отчете о финансовом положении		9.518 ДЕ

Устранение остатка по строке по истечении периода времени.

IE29. Чистое влияние на профицит или дефицит (исключая процентную выручку и процентные расходы) равно нулю, что отражает полную эффективность хеджирования.

IE30. Организация А делает следующие проводки для амортизации остатка строки в этом периоде:

Дт	Профицит или дефицит (убыток)	11.377 ДЕ	
Кт			11.377 ДЕ[(a)]

Признание суммы амортизации за период.

(a) 22755 ДЕ ÷ 2

Выводы

IE31. Таблицы, приведенные ниже, обобщают следующую информацию:

(a) Изменения отдельной строки в Отчете о финансовом положении;

(b) Справедливую стоимость производного инструмента;

(c) Влияние на профицит или дефицит хеджирования за весь трехмесячный период хеджирования; и

(d) Процентную выручку или расход, относящийся к сумме, определенной в качестве хеджируемой.

Описание	1 января 20X1	31 января 20X1	1 февраля 20X1	28 февраля 20X1	31 марта 20X1
	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Хеджируемые суммы активов	**20.000.000**	**19.200.000**	**8.000.000**	**8.000.000**	**8.000.000**
(a) **Изменения отдельной строки в Отчете о финансовом положении**					
Начальный остаток:					
Амортизируемый остаток	Ноль	Ноль	Ноль	22.755	11.377
Оставшаяся сумма	Ноль	Ноль	45511	18.963	9.518
За вычетом: Корректировки по продаже актива	Ноль	Ноль	(3.793)	Ноль	Ноль
Корректировка изменения справедливой стоимости хеджируемого актива	Ноль	45.511	Ноль	(9.445)	(9.518)
Амортизация	Ноль	Ноль	Ноль	(11.378)	(11.377)
Конечный остаток:					
Амортизируемый остаток	**Ноль**	**Ноль**	**22.755**	**11.377**	**Ноль**
Оставшаяся сумма	**Ноль**	**45.511**	**18.963**	**9.518**	**Ноль**
(b) **Справедливая стоимость производного инструмента**					
20.000.000 ДЕ	Ноль	47.408	–	–	–
12.000.000 ДЕ	Ноль	–	28.445	Более не определяется в качестве инструмента хеджирования.	
8.000.000 ДЕ	Ноль	–	18.963	95.18	Ноль
Итого	**Ноль**	**47.408**	**47.408**	**9.518**	**Ноль**
(c) **Влияние хеджирования на профицит или дефицит**					
Изменение строки: актив	Ноль	45.511	Нет данных	(9.445)	(9.518)
Изменение справедливой стоимости производного инструмента	Ноль	(47.408)	Нет данных	9.445	9.518
Чистое влияние	**Ноль**	**(1.897)**	**Нет данных**	**Ноль**	**Ноль**
Амортизация	**Ноль**	**Ноль**	**Нет данных**	**(11.378)**	**(11.377)**

Дополнительно имеется прибыль от продажи активов в размере 14.607 ДЕ на 1 февраля 20X1.

(d) **Процентная выручка или процентный расход, относящийся к сумме, определенной в качестве хеджируемой**					
Процентная выручка					
– по активу	Ноль	172.097	Нет данных	71.707	71.707
– по свопу	Ноль	179.268	Нет данных	62.115	62.115
Процентный расход					
– по свопу	Ноль	(179.268)	Нет данных	(71.707)	(71.707)

Прекращение зарубежной деятельности

IE32. Этот пример демонстрирует применение параграфов C12 и C13 приложения C в связи с признанием суммы в профиците или дефиците при прекращении зарубежной деятельности.

Исходные данные

IE33. В этом примере предполагается, что имеется структура группы организаций, описанная в руководстве по применению, а также что организация D применила заем в долларах США в организации A для хеджирования риска EUR/USD по чистым инвестициям в организацию C в консолидированной финансовой отчетности организации D. Организация D использует пошаговый метод консолидации. Предположим, что хеджирование было полностью эффективным и накопленное изменение EUR/USD в стоимости инструмента хеджирования до

выбытия организации C составляет €24 миллиона (прибыль). Это в точности соответствует снижению стоимости чистых инвестиций в организацию C при оценке в функциональной валюте организации D (евро).

IE34. Если используется метод прямой консолидации, уменьшение стоимости чистой инвестиции организации D в организацию C в размере €24 миллиона будет отражаться суммарно в резерве по пересчету иностранной валюты, относящемуся к организации C в консолидированной финансовой отчетности организации D. Однако так как организация D использует пошаговый метод, это уменьшение стоимости чистых инвестиций организации C в размере €24 миллиона будет отражаться и в резерве по пересчету иностранной валюты организации B, относящемуся к организации C, и в резерве по пересчету иностранной валюты организации D, относящемуся к организации B.

IE35. Итоговое значение, признаваемое в резерве по пересчету иностранной валюты по отношению к организациям B и C, не зависит от метода консолидации. Предположим, что при использовании метода прямой консолидации резервы по пересчету иностранной валюты по организациям B и C в консолидированной финансовой отчетности организации D равны соответственно €62 миллионам прибыли и €24 миллионам убытка; если же использовать пошаговый метод консолидации, то суммы равны €49 миллионам прибыли и €11 миллионам убытка, соответственно.

Реклассификация

IE36. При выбытии инвестиции в организацию C в соответствии с МСФООС 29 требуется, чтобы вся сумма прибыли по инструменту хеджирования в размере €24 миллионов была признана в профиците или дефиците. При использовании пошагового метода сумма, которая подлежит признанию в профиците или дефиците по отношению к чистой инвестиции в организацию C, должна быть убытком в размере €11 миллионов. Организация D могла бы скорректировать резерв по пересчету иностранной валюты для организаций B и C на сумму €13 миллионов, для того чтобы обеспечить соответствие между суммами, реклассифицированными в отношении инструмента хеджирования и чистой инвестиции, как это было бы в случае использования прямого метода консолидации, если бы такова была учетная политика организации. Организация, которая не хеджировала свои чистые инвестиции, могла бы осуществить такую же реклассификацию.

Получение льготного займа

IE37. Орган местного самоуправления субсидируется международным агентством по развитию на сумму 5 миллионов ДЕ для строительства клиник первичной медицинской помощи в течение 5 лет. В соглашении установлено, что заем подлежит уплате в течение 5 лет следующим образом:

Год 1: нет выплат основного долга

Год 2: 10% от основного долга

Год 3: 20% от основного долга

Год 4: 30% от основного долга

Год 5: 40% от основного долга

Проценты уплачиваются ежегодно по окончании года по ставке 5% годовых на остаток задолженности по займу. Рыночная ставка процента по аналогичным операциям равна 10%.

IE38. Организация получила льготный заем на сумму 5 миллионов ДЕ, который должен быть погашен по ставке на 5% ниже текущей рыночной процентной ставки. Разница между поступлениями по займу и дисконтированной стоимостью платежей по договору в соответствии с условиями соглашения о займе дисконтируется с использованием соответствующей рыночной процентной ставки и признается выручкой от необменных операций.

IE39. Журнальные проводки по учету льготного займа имеют следующий вид:

1. При первоначальном признании организация признает следующее (предположим, что организация в последующем оценивает льготный заем по амортизируемой стоимости):

Дт	Банк	5.000.000

	Кт	Заем (см. Таблицу 2 ниже)	4.215.450
	Кт	Обязательства или выручка от необменных операций	784.550

Признание получения займа по справедливой стоимости

При признании или обязательства или выручки по нерыночной части займа организация руководствуется МСФООС 23. В примере 26 настоящего стандарта приведены журнальные проводки для признания и оценки нерыночной части займа, считающейся выручкой от необменных операций.

2. Год 1: Организация признает:

Дт		Проценты (см. Таблицу 3 ниже)	421.545	
	Кт	Заем		421.545

Признание процентов с использованием метода эффективной процентной ставки (4.215.450 ДЕ × 10%)

Дт		Заем (см. Таблицу 1 ниже)	250.000	
	Кт	Банк		250.000

Признание процентов, уплаченных по непогашенному остатку (5 млн. ДЕ × 5%)

3. Год 2: Организация признает:

Дт		Проценты	438.700	
	Кт	Заем		43.8700

Признание процентов с использованием метода эффективной процентной ставки (4.386.995 ДЕ × 10%)

Дт		Заем	750.000	
	Кт	Банк		750.000

Признание процентов, уплаченных по непогашенному остатку (5 млн. ДЕ × 5% + 500.000 сумма погашенная)

4. Год 3: Организация признает:

Дт		Проценты	407.569	
	Кт	Заем		407.569

Признание процентов с использованием метода эффективной процентной ставки (4.075.695 ДЕ × 10%)

Дт		Заем	122.5000	
	Кт	Банк		122.5000

Признание процентов, уплаченных по непогашенному остатку (4,5 млн. × 5% + 1 млн. ДЕ суммы погашения)

5. Год 4: Организация признает:

Дт		Проценты	325.826	
	Кт	Заем		325.826

Признание процентов с использованием метода эффективной процентной ставки (3.258.264 ДЕ × 10%)

Дт		Заем	1.675.000	
	Кт	Банк		167.5000

Признание процентов, уплаченных по непогашенному остатку (3,5 млн. ДЕ × 5% + 1,5 млн.)

6. Год 5: Организация признает:

Дт		Проценты	190.909	
	Кт	Заем		190.909

Признание процентов с использованием метода эффективной процентной ставки (1.909.091 ДЕ × 10%)

Дт		Заем	2.100.000	
	Кт	Банк		2.100.000

Признание процентов, уплаченных по непогашенному остатку (2 млн. ДЕ × 5% + 2 млн. ДЕ)

Расчеты:

Таблица 1: График амортизации (используется ставка 5% в соответствии с договором)

	Год 0 ДЕ	**Год 1 ДЕ**	**Год 2 ДЕ**	**Год 3 ДЕ**	**Год 4 ДЕ**	**Год 5 ДЕ**
Основная сумма	5.000.000	5.000.000	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000
Проценты	–	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
Платежи	–	(250.000)	(750.000)	(1.225.000)	(1.675.000)	(2.100.000)
Остаток	**5.000.000**	**5.000.000**	**4.500.000**	**3.500.000**	**2.000.000**	–

Таблица 2: Дисконтированный поток денежных средств по договору (на основе рыночной ставки 10%)

	Год 1 ДЕ	**Год 2 ДЕ**	**Год 3 ДЕ**	**Год 4 ДЕ**	**Год 5 ДЕ**
Остаток основной суммы	5.000.000	4.500.000	3.500.000	2.000.000	–
Проценты к уплате	250.000	250.000	225.000	175.000	100.000
Итого к уплате (основная сумма и проценты)	250.000	750.000	1.225.000	1.675.000	2.100.000
Дисконтированная стоимость платежей	227.272	619.835	920.360	1.144.048	1.303.935

Итого дисконтированная стоимость платежей	4.215.450
Поступления полученные	5.000.000
За вычетом: дисконтированной стоимости оттока (справедливая стоимость займа при первоначальном признании)	4.215.450

Нерыночная часть займа, подлежащая признанию в качестве непроцентной выручки	784.550

Таблица 3: Расчет остатка по займу и процентов с использованием метода эффективной процентной ставки

	Год 1 ДЕ	**Год 2 ДЕ**	**Год 3 ДЕ**	**Год 4 ДЕ**	**Год 5 ДЕ**
Основная сумма	4.215.450	4.386.995	4.075.695	3.258.264	1.909.091
Начисление процентов	421.545	438.700	407.569	325.827	190.909
Выплаты процентов и основной суммы	250.000	750.000	1.225.000	1.675.000	2.100.000
Остаток	4.386.995	4.07.5695	3.258.264	1.909.091	–

Выплата льготного займа

IE40. Министерство образования в качестве способа рекламы университетского образования предоставляет под низкий процент займы студентам, которые удовлетворяют определенным требованиям, на гибких условиях погашения.

IE41. Министерство передало 250 миллионов ДЕ различным студентам в начале финансового года на следующих сроках и условиях:

- Основная сумма выплачивается следующим образом:

  Годы 1-3: нет выплат основной суммы

  Год 4: 30% основной суммы подлежит уплате

  Год 5: 30% основной суммы подлежит уплате

  Год 6: 40% основной суммы подлежит уплате

- Проценты рассчитываются по ставке 6% на неуплаченный остаток займа и уплачиваются ежегодно в конце периода. Предположим, что рыночная процентная ставка по аналогичным займам составляет 11,5%.

IE42. Журнальные проводки для учета льготного займа имеют следующий вид (предположим, что организация в последующем оценивает льготный заем по амортизируемой стоимости):

1. При первоначальном признании организация признает:

Дт		Заем	199.345.480	
Дт		Расходы	50.654.520	
	Кт	Банк		250.000.000

2. Год 1: Организация признает:

Дт		Заем	22.924.730	
	Кт	Процентная выручка		22.924.730

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 199.345.480 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	15.000.000	
	Кт	Заем		15.000.000

Процентные платежи в сумме 250 млн. ДЕ × 6%

3. Год 2: Организация признает:

Дт		Заем	23.836.074	
	Кт	Процентная выручка		23.836.074

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 207.270.210 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	15.000.000	
	Кт	Заем		15.000.000

Процентные платежи в сумме 250 млн. ДЕ × 6%

4. Год 3: Организация признает:

Дт		Заем	24.852.223	
	Кт	Процентная выручка		24.852.223

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 216.106.284 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	15.000.000	
	Кт	Заем		15.000.000

5. Год 4: Организация признает:

Дт		Заем	25.985.228	
	Кт	Процентная выручка		25.985.228

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 225.958.228 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	90.000.000	
	Кт	Заем		90.000.000

Процентные платежи в сумме 250 млн. ДЕ× 6% + 75 млн. ДЕ уплаченная основная сумма

6. Год 5: Организация признает:

Дт		Заем	18.623.530	
	Кт	Процентная выручка		18.623.530

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 16.1943.735 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	85.500.000	
	Кт	Заем		85.500.000

Процентные платежи в сумме 175 млн. ДЕ × 6% + 75 млн. ДЕ уплаченная основная сумма

7. Год 6: Организация признает:

Дт		Заем	10.932.735	
	Кт	Процентная выручка		10.932.735

Начисление процентов с использованием метода эффективной процентной ставки 95.067.265 ДЕ × 11,5%

Дт		Банк	106.000.000	
	Кт	Заем		106.000.000

Признание уплаченной основной суммы

Расчеты

Таблица 1: График амортизации (используется ставка 6% в соответствии с договором)

	Год 0 тыс.ДЕ	**Год 1 тыс.ДЕ**	**Год 2 тыс.ДЕ**	**Год 3 тыс.ДЕ**	**Год 4 тыс.ДЕ**	**Год 5 тыс.ДЕ**	**Год 6 тыс.ДЕ**
Основная сумма	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000	250.000
Проценты	–	15.000	15.000	15.000	15.000	10.500	6.000
Выплаты	–	15.000	15.000	15.000	90.000	85.500	106.000
Остаток	**250.000**	**250.000**	**250.000**	**250.000**	**175.000**	**100.000**	**–**

Таблица 2: Дисконтированный поток денежных средств по договору (на основании рыночной ставки 11,5%)

	Год 1 тыс.ДЕ	Год 2 тыс.ДЕ	Год 3 тыс.ДЕ	Год 4 тыс.ДЕ	Год 5 тыс.ДЕ	Год 6 тыс.ДЕ
Остаток основной суммы	250.000	250.000	250.000	175.000	100.000	–
Проценты к выплате	15.000	15.000	15.000	15.000	10.500	6.000
Итого выплаты (основная сумма и проценты)	15.000	15.000	15.000	90.000	85.500	106.000
Дисконтированная стоимость платежей	13.452.915	12.065.394	10.820.981	58.229.497	49.612.576	55.164.117
Итого дисконтированная стоимость платежей						199.345.480
Итого перечислено						250.000.000
За вычетом: Дисконтированной стоимости оттока (справедливая стоимость займа при первоначальном признании)						50.654.520
Нерыночная часть займа, признаваемая расходом						199.345.480

Таблица 3: Расчет остатка по займу и процентов с использованием метода эффективной процентной ставки

	Год 1 ДЕ	**Год 2 ДЕ**	**Год 3 ДЕ**	**Год 4 ДЕ**	**Год 5 ДЕ**	**Год 6 ДЕ**
Основная сумма	199.345.480	207.270.210	216.106.284	225.958.228	161.943.735	95.067.265
Начисление процентов	22.924.730	23.836.074	24.852.223	25.985.228	18.623.530	10.932.735
Проценты и выплаты основной суммы	15.000.000	15.000.000	15.000.000	90.000.000	85.500.000	106.000.000
Остаток	207.270.210	216.106.284	225.958.228	161.943.735	95.067.265	–

Договор о финансовых гарантиях, предоставляемый за символическое вознаграждение

IE43. Организация С является основным производителем автомобилей в государстве А. На 1 января 201V правительство А (эмитент) заключает договор финансовой гарантии с организацией В (держателем) на возмещение организации В финансовых последствий невыполнения организацией С (должником) обязательств по 30-летнему займу на сумму 50 миллионов денежных единиц (ДЕ), выплачиваемому двумя равными платежами по 25 миллионов ДЕ в 201X и 204Z годах. Организация С предоставляет символическое вознаграждение 30.000 ДЕ правительству А. До обсуждения условий с правительством А организация С обращалась к некоторым другим организациям за выпуском гарантии, но ни одна из них организаций ни была готова выпустить такую гарантию. За последнее время примеров договоров финансовой гарантии в автомобилестроительном секторе государства А или соседних государств D и E не было. Правительство А пришло к выводу о невозможности использования методики оценки, так как оно не обеспечивает достоверной оценки справедливой стоимости. Правительство А, таким образом, решило оценить договор финансовой гарантии в соответствии с МСФООС 19.

IE44. 31 декабря 201V года, проанализировав финансовое положение и эффективность организации С, правительство А установило, что у него отсутствует текущее обязательство перед организацией В по договору о финансовой гарантии. Правительство А не признает обязательство в Отчете о финансовом положении. Правительство А раскрывает информацию, относящуюся к справедливой стоимости и кредитному риску по договору финансовой гарантии, в соответствии с МСФООС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Оно также раскрывает условное обязательство в размере 50 миллионов ДЕ в соответствии с МСФООС 19. В Отчете о результатах финансовой деятельности правительство А признает выручку в размере 1000 ДЕ, относящуюся к символическому вознаграждению, уплачиваемому организацией С.

IE45. В 201Z году в автомобилестроительном секторе произошел дальнейший спад, который затронул организацию С. Организация С ищет защиту от кредиторов и не уплатила первый платеж по основной сумме долга, хотя и выполнила свои обязательства по уплате процентных платежей. Правительство А установило, что восстановление финансового положения организации С маловероятно, но продолжило переговоры с потенциальным приобретателем (организацией D), которая будет осуществлять реструктуризацию организации С. Организация D заявила, что берет на себя обязательство по заключительному платежу по займу организации В, но не по первому платежу. Правительство А признает расход и обязательство в размере 25 миллионов ДЕ и раскрывает условное обязательство на сумму 25 миллионов ДЕ

Взаимосвязь требований по оценке МСФООС 23 и МСФООС 29

Исходные данные

IE46. Физическое лицо дарит акции котируемой организации X организации общественного сектора А 1 января 20X8 года. На эту дату акции организации X имеют справедливую стоимость, равную 1.000.000 ДЕ На 31 декабря 20X8 года справедливая стоимость акций равнялась 900.000 ДЕ В соответствии с соглашением организация А несет обязательства по переводу акций на свое имя. Эти расходы составляют 10.000 ДЕ

IE47. Котируемая организация X обеспечивает телекоммуникационную инфраструктуру и предоставляет населению связанные с ней услуги. В течение 20X9 года в сфере телекоммуникаций были внедрены новые технологии, которые привели к практически полному устареванию инфраструктуры и оборудования, используемого организацией X. Это привело к необратимому понижению стоимости котируемой организации X. Величина убытка от обесценения на 31 декабря 20X9 года составила 700.000 ДЕ В соответствии с учетной политикой организации А инвестиции в акции учитываются как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи. Предположим, что соглашение является договором и никаких текущих обязательств в связи с дарением не возникает, а также что отчетный период организации заканчивается 31 декабря 20X8 года.

Анализ

IE48. Так как организация А получила акции безвозмездно, для первоначального признания полученных акций и соответствующей выручки от необменных операций она использует МСФООС 23. Однако в связи с тем, что организация А получила финансовый актив, она принимает во внимание требования к первоначальной оценке как МСФООС 23, так и МСФООС 29.

IE49. МСФООС 23 требует, чтобы активы, приобретенные в рамках необменных операций, первоначально оценивались по справедливой стоимости, в то время как МСФООС 29 требует первоначальной оценки финансовых активов по справедливой стоимости, и, в зависимости от классификации, затраты по сделке могут включаться или не включаться в стоимость актива. В связи с тем, что, в соответствии с учетной политикой организации, инвестиции в акции рассматриваются как финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи, затраты по сделке в размере 10.000 ДЕ при первоначальной оценке добавляются к 1.000.000 ДЕ стоимости акций.

IE50. Последующая оценка и прекращение признания акций производится в соответствии с МСФООС 29. Организация классифицирует инвестиции в акции в качестве активов, имеющихся в наличии для продажи. Это означает, что акции оцениваются по справедливой стоимости, а любые последующие изменения справедливой стоимости признаются в чистых активах/ капитале. Однако убытки от обесценения признаются в профиците или дефиците в том периоде, в котором они имеют место.

Проводки при первоначальном получении и на отчетную дату имеют следующий вид:

1. Получение акций безвозмездно

Дт		Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (инвестиции в организацию X)	1.010.000	
	Кт	Выручка от необменных операций		1.000.000
	Кт	Банк (оплата расходов)		10.000

2. Последующая оценка 31 декабря 20X8

Дт		Чистые активы/ капитал (корректировка справедливой стоимости инвестиций)	110.000	
	Кт	Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи (инвестиции в организацию X)		110.000

3. Последующая оценка 31 декабря 20X9

Дт		Убыток от обесценения (профицит или дефицит)	700.000	
	Кт	Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи		700.000

Сравнение с МСФО 39

В основе МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка» лежит МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (включая поправки, опубликованные 31 декабря 2008 года, а также поправки, внесенные СМСФО в МСФО 39 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» в апреле 2009 года). Основные различия между МСФО ОС 29 и МСФО 39 состоят в следующем:

- МСФО ОС 29 содержит дополнительное руководство по применению, в котором рассматриваются займы и договоры финансовых гарантий, заключаемые безвозмездно или за символическое вознаграждение. МСФО (IAS) 39 не затрагивает эти вопросы.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 29 используется терминология, отличная от МСФО 39. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 39 являются «Отчет о совокупном доходе или отдельный Отчет о прибылях и убытках (если представляется)» и «собственный капитал».
- В МСФО ОС 29 не делается различий между «выручкой» и «доходом». В МСФО 39 различаются термины «выручка» и «доход», и термин «доход» имеет более широкий смысл, чем «выручка».
- Правила, изложенные в КРМФО 9 «Повторная оценка встроенных производных инструментов» и КРМФО 16 «Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию» включены в МСФООС 29 в качестве официальных приложений. СМСФО выпускает КРМФО как отдельные документы.

МСФО ОС 30 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 7 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

МСФО ОС 30 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Введение IN1–IN8

Цель 1–2

Сфера применения 3–7

Определения 8

Классы финансовых инструментов и уровень раскрытия информации 9

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов финансовой деятельности 10–37

Отчет о финансовом положении 11–23

Категории финансовых активов и финансовых обязательств 11

Финансовые активы или финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита 12–14

Реклассификация 15–16

Прекращение признания 17

Обеспечение исполнения обязательств 18–19

Счет оценочного резерва на кредитным потерям 20

Комбинированные финансовые инструменты с множественными встроенными производными инструментами 21

Неисполнения и нарушения обязательств 22–23

Отчет о финансовых результатах деятельности 24

Статьи доходов, расходов, прибылей или убытков 24

Раскрытие прочей информации 25–37

Учетная политика 25

Учет хеджирования 26–28

Справедливая стоимость 29–36

Льготные займы 37

Характер и объем рисков, связанных с финансовыми инструментами 38–49

Раскрытие информации – качественные характеристики 40

Раскрытие информации – количественные характеристики 41–49

Кредитный риск 43–45

Просроченные или обесцененные финансовые активы 44

Полученное обеспечение и другие использованные средства повышения качества кредита 45

Риск ликвидности 46

Рыночный риск 47–49

Анализ чувствительности 47–48

Раскрытие информации по другим рыночным рискам 49
Дата вступления в силу и переходные положения 50–53
Отмена и замещение МСФО ОС 15 (2001) 54
Приложение А: Руководство по применению
Приложение Б: Поправки к другим МСФО ОС
Основание для заключений
Руководство по внедрению
Сравнение с МСФО 7

Международный Стандарт финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» изложен в параграфах 1–54. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 30 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения в учетной политике является «МСФО ОС 3 – Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

Причины для появления настоящего Стандарта

IN1. Настоящий Стандарт устанавливает требования к раскрытию информации о финансовых инструментах и разработан на основе МСФО 7, «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (от 31 декабря 2008 года, включая поправки, опубликованные в апреле 2009 года).

IN2. В последние годы появились методы, используемые организациями для оценки управления рисками, связанными с финансовыми инструментами, и получили признание новые концепции и подходы к управлению рисками. Кроме того, по многим инициативам общественного и коммерческого секторов были внесены улучшения в концепцию требований к раскрытию информации о рисках, связанных с финансовыми инструментами.

IN3. СМСФО ОС уверен, что пользователи финансовой отчетности нуждаются в информации о подверженности организации рискам и о способах осуществления управления этими рисками. Такая информация может повлиять на оценку пользователем финансового положения и результатов финансовой деятельности организации, или сумм, сроков и неопределенности ее будущих денежных потоков. Большая прозрачность в отношении этих рисков позволяет пользователям делать более обоснованные профессиональные суждения о риске и доходности.

Основные характеристики настоящего Стандарта

IN4. МСФО ОС 30 применяется ко всем рискам, связанным с финансовыми инструментами (кроме инструментов, перечисленных в параграфе 3). МСФО ОС 30 применяется всеми организациями, включая организации, имеющие незначительное количество финансовых инструментов (например, министерство, единственными финансовыми инструментами которого являются дебиторская и кредиторская задолженности), и организации, у которых много финансовых инструментов (например, финансовый институт, большая часть активов и обязательств которого представлена в виде финансовых инструментов). Однако требуемый объем раскрытия информации зависит от степени использования финансовых инструментов организацией и ее подверженности рискам.

IN5. МСФО ОС 30 требует раскрытия информации о:

(a) значимости финансовых инструментов для финансового положения, результатов финансовой деятельности и денежных потоков организации. Данные требования к раскрытию включают многие из требований, ранее содержавшихся в МСФО ОС 15, «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации».

(b) качественных и количественных характеристиках информации о подверженности рискам, связанным с финансовыми инструментами, включая минимальную требуемую информацию о кредитных рисках, рисках ликвидности и рыночных рисках. Раскрытие качественных характеристик включает описание целей, политик и процессов управления этими рисками. Раскрытие количественных характеристик, полученных из внутренних данных, переданных ключевому управленческому персоналу организации, обеспечивает информацией о степени подверженности организации рискам. В совокупности эта информация дает общее представление об использовании организацией финансовых инструментов и о подверженности рискам, возникающим при этом.

IN6. МСФО ОС 30 включает «Приложение А» - обязательное Руководство по применению, в котором объясняется как применять требования МСФО ОС 30. МСФО ОС 30 сопровождается необязательным к применению Руководством по внедрению, которое описывает, как организация может обеспечить раскрытие информации, требуемое в МСФО ОС 30.

IN7. МСФО ОС 30 заменяет требования к раскрытию информации МСФО ОС 15.

IN8. МСФО ОС 30 вступает в силу для годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2013 года и после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является установление требований к организациям по представлению в своей финансовой отчетности информации, позволяющей пользователям оценить:

   (a) насколько значительным является влияние финансовых инструментов на финансовое положение и результаты финансовой деятельности организации; и

   (b) характер и объем рисков, связанных с финансовыми инструментами, которым организация подвержена в течение периода и на конец отчетного периода, и каким образом организация управляет этими рисками.

2. Правила настоящего Стандарта дополняют правила признания, оценки и представления финансовых активов и финансовых обязательств, установленные в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

Сфера применения

3. **Настоящий Стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:**

   (a) **Долей участия в контролируемых, ассоциированных организациях или совместной деятельности, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» или МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». Однако в некоторых случаях МСФО ОС 6, МСФО ОС 7, или МСФО ОС 8 разрешают организации отражать вложения в контролируемые, ассоциированные организации или совместную деятельность, используя МСФО ОС 29; в таких случаях организации должны выполнять требования, установленные настоящим Стандартом. Организации также должны применять этот Стандарт ко всем производным инструментам, связанным с вложениями в контролируемые, ассоциированные организации или совместную деятельность, за исключением случаев, когда производный инструмент соответствует определению долевого инструмента, которое дается в МСФО ОС 28.**

   (b) **Прав и обязанностей работодателей по планам вознаграждения работников, к которым применяется МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам».**

   (c) **Прав и обязанностей, вытекающих из договоров страхования. Однако настоящий Стандарт применяется к:**

      (i) **Производным инструментам, встроенным в договоры страхования, если МСФО ОС 29 предусматривает раздельное ведение их учета; и**

      (ii) **Эмитенту договоров финансовой гарантии, если эмитент применяет МСФО ОС 29 при признании и оценке этих договоров, но должен применяться соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются договоры страхования, если эмитент решил применять этот стандарт при признании и оценке таких договоров.**

   В дополнение к (i) и (ii), организация может применять настоящий Стандарт к договорам страхования, которые предусматривают передачу финансовых рисков.

   (d) **Финансовых инструментов, договоров и обязательств, возникающих по платежам, основанным на стоимости акций, к которым применяется соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, рассматривающий платежи, основанные на стоимости акций, за исключением договоров, упомянутых в параграфах 4–6 МСФО ОС 29, к которым применяется настоящий Стандарт.**

   (e) **Инструментов, которые должны классифицироваться как долевые инструменты согласно параграфам 15 и 16 или параграфам 17 или 18 МСФО ОС 28.**

4. Настоящий Стандарт применяется к признанным и непризнанным финансовым инструментам. Признанные финансовые инструменты включают финансовые активы и финансовые обязательства, входящие в сферу применения МСФО ОС 29. Непризнанные финансовые инструменты включают некоторые финансовые инструменты, которые, несмотря на то, что не входят в сферу применения МСФО ОС 29, попадают в сферу применения настоящего Стандарта (например, некоторые кредитные обязательства).

5. Настоящий Стандарт применяется к договорам купли-продажи нефинансовых инструментов, входящих в сферу применения МСФО ОС 29 (см. параграфы 4-6 МСФО ОС 29).

6. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

7. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

Определения

8. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Кредитный риск</u> – риск возникновения финансовых потерь у одной стороны вследствие невыполнения обязательств по финансовому инструменту другой стороной.

<u>Валютный риск</u> – риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменением курсов иностранных валют.

<u>Процентный риск</u> – риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных процентных ставок.

<u>Риск ликвидности</u> – риск того, что у организации возникнут сложности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обязательствами, расчет по которым производится денежными средствами или иными финансовыми активами.

<u>Задолженность по привлеченным займам</u> - финансовые обязательства, отличные от краткосрочной кредиторской задолженности по торговым операциям со стандартными условиями отсрочки платежа.

<u>Рыночный риск</u> – риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных цен. Рыночный риск включает три вида рисков: валютный, процентный и прочий ценовой риск.

<u>Прочий ценовой риск</u> – риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных цен (помимо тех, которые вызваны процентным или валютным риском), вне зависимости от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельного финансового инструмента или его эмитента, или факторами, оказывающими влияние на все аналогичные финансовые инструменты, обращающиеся на рынке.

Финансовый актив считается <u>просроченным</u>, если другая сторона не произвела платеж в установленный в договоре срок.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же самом значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии терминов, опубликованном отдельно.

Классы финансовых инструментов и степень раскрытия информации

9. Если настоящий Стандарт требует раскрытия информации по классам финансовых инструментов, организация должна сгруппировать эти финансовые инструменты по классам в соответствии с характером раскрываемой информации, учитывая характеристики этих финансовых инструментов. Организация должна предоставить достаточную информацию для проведения постатейной сверки данных, представленных в Отчете о финансовом положении.

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов финансовой деятельности

10. **Организация должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям ее финансовой отчетности оценить, насколько значительным является влияние финансовых инструментов на ее финансовое положение и результаты финансовой деятельности.**

Отчет о финансовом положении

Категории финансовых активов и финансовых обязательств

11. Балансовая стоимость каждой из следующих категорий, как это определено МСФО ОС 29, должна раскрываться либо в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях к финансовой отчетности:

    (a) Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита, при этом отдельно раскрываются (i) активы, определенные в эту категорию при их первоначальном признании и (ii) активы, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО ОС 29;

    (b) Инвестиции, удерживаемые до погашения;

    (c) Займы и дебиторская задолженность;

    (d) Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи;

    (e) Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита, при этом отдельно раскрываются (i) обязательства, определенные в эту категорию при их первоначальном признании и (ii) обязательства, классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО ОС 29; и

    (f) Финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита

12. Если организация определила заем или дебиторскую задолженность (или группы займов и дебиторской задолженности) в категорию финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита, она должна раскрыть:

    (a) Максимальный уровень кредитного риска (см. параграф 43 (a)) по займу или дебиторской задолженности (или по группе займов и дебиторской задолженности) на конец отчетного периода.

    (b) Сумму, на которую любые соответствующие кредитные производные инструменты или аналогичные инструменты уменьшают указанный максимальный уровень кредитного риска.

    (c) Сумму изменения справедливой стоимости займа или дебиторской задолженности (или группы займов и дебиторской задолженности), обусловленного изменением кредитного риска по финансовому активу, определенную как за период, так и нарастающим итогом, определенную также:

        (i) Как величина изменения справедливой стоимости актива, не зависящая от изменений рыночных условий, которые приводят к возникновению рыночного риска; или

        (ii) С использованием альтернативного метода, который, по мнению организации, дает более достоверное представление о величине изменения справедливой стоимости актива в связи с изменением кредитного риска по нему.

    Изменения рыночных условий, ведущие к возникновению рыночного риска, включают изменения наблюдаемых (базовых) процентных ставок, цен на товары, обменного курса валют или индекса цен или ставок.

(d) Величину изменений справедливой стоимости любых соответствующих кредитных производных инструментов или аналогичных инструментов, определенную как за период, так и нарастающим итогом, с момента отражения займа или дебиторской задолженности.

13. Если организация классифицировала финансовое обязательство как учитываемое по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита, в соответствии с параграфом 10 МСФО ОС 29, она должна раскрыть:

(a) сумму изменения справедливой стоимости обязательства, обусловленного изменением кредитного риска по этому обязательству, определенную как за период, так и нарастающим итогом, определенную также:

(i) как величина изменения справедливой стоимости, не зависящая от изменений рыночных условий, которые приводят к возникновению рыночного риска (см. Приложение А, параграф AG4); или

(ii) с использованием альтернативного метода, который, по мнению организации, дает более достоверное представление о величине изменения справедливой стоимости обязательства в связи с изменением кредитного риска по нему.

Изменения рыночных условий, ведущие к возникновению рыночного риска, включают изменения базовых процентных ставок, цены финансового инструмента, выпущенного другой организацией, цен на товары, обменного курса валют или индекса цен или ставок. Применительно к договорам, в которых присутствует привязка к стоимости одного пая, изменение рыночных условий включает изменение результатов деятельности соответствующего внутреннего или внешнего инвестиционного фонда.

(b) разницу между балансовой стоимостью финансового обязательства и суммой, которую организация должна будет заплатить кредитору по договору на дату исполнения обязательства.

14. Организация должна раскрыть:

(a) Методы, используемые для выполнения требований в параграфах 12(c) и 13(a).

(b) Если организация считает, что раскрытие информации, выполненное в соответствии с требованиями параграфов 12(c) и 13(a) не обеспечивает достоверного представления изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, обусловленного изменением кредитного риска, то необходимо раскрыть причины, на основании которых был сделан такой вывод, и факторы, которые, по мнению организации, относятся к данной ситуации.

Реклассификация

15. Если организация произвела реклассификацию финансового актива (в соответствии с параграфами 60-63 МСФО ОС 29), оцениваемого:

(a) По первоначальной стоимости или амортизированной стоимости, но не по справедливой стоимости; или

(b) По справедливой стоимости, но не по первоначальной стоимости или амортизированной стоимости;

она должна раскрыть сумму реклассификации в каждую категорию и сумму выбытия из каждой категории, и основания для этой реклассификации.

16. Если организация произвела реклассификацию финансового актива из категории учитываемых по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита, в соответствии с параграфами 55 и 57 МСФО ОС 29 или из категории финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, в соответствии с параграфом 58 МСФО ОС 29, она должна раскрывать:

(a) Сумму реклассификации в каждую категорию и сумму выбытия из каждой категории;

(b) Балансовую стоимость и справедливую стоимость всех финансовых активов, реклассифицированных в текущем и предыдущем отчетных периодах, для каждого отчетного периода до момента прекращения признания;

(c) Информацию о редкой ситуации - если финансовый актив был реклассифицирован в соответствии с параграфом 55 МСФО ОС 29, - а также факты и обстоятельства, указывающие на то, что ситуация была редкой;

(d) Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости финансового актива, признанный в составе профицита или дефицита или в составе чистых активов/ капитала в этом отчетном периоде и в предыдущем отчетном периоде, для отчетного периода, в котором финансовый актив был реклассифицирован;

(e) Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости, который был бы признан в составе профицита или дефицита, или в составе чистых активов/ капитала, если бы финансовый актив не был реклассифицирован, а также прибыль, убыток, выручку и расходы, признанные в составе профицита или дефицита, для каждого отчетного периода, следующего после реклассификации (включая отчетный период, в котором финансовый актив был реклассифицирован) и до момента прекращения признания финансового актива; и

(f) Эффективную процентную ставку и оценочную величину денежных потоков, которые организация рассчитывает возместить на дату реклассификации финансового актива.

Прекращение признания

17. Организация может осуществить передачу финансовых активов таким образом, что часть или все финансовые активы не будут удовлетворять критериям прекращения признания (см. параграфы 17-39 МСФО ОС 29). Организация должна раскрыть по каждому классу таких финансовых активов:

(a) Характер активов;

(b) Характер рисков и выгод, связанных с владением активом, действию которых организация остается подверженной;

(c) Балансовую стоимость таких активов и связанных с ними обязательств, в случае, если организация продолжает признавать все эти активы; и

(d) В случае, когда организация продолжает признавать активы в части, в которой она продолжает в них участвовать, необходимо раскрыть полную балансовую стоимость соответствующих активов, количество активов, которое организация продолжает признавать, и балансовую стоимость связанных с ними обязательств.

Обеспечение исполнения обязательств

18. Организация должна раскрывать:

(a) Балансовую стоимость финансовых активов, которые она передала в качестве залогового обеспечения исполнения обязательств или условных обязательств, включая суммы, которые были реклассифицированы в соответствии с параграфом 39(a) МСФО ОС 29; и

(b) Сроки и условия такого залога.

19. В случае, когда организация является держателем залогового обеспечения (в виде финансовых или нефинансовых активов) и имеет разрешение собственника обеспечения реализовать или перезаложить это обеспечение в отсутствие неисполнения обязательства, она должна раскрыть:

(a) Справедливую стоимость удерживаемого залогового обеспечения;

(b) Справедливую стоимость любого соответствующего обеспечения, реализованного или перезаложенного, а также наличие у организации обязательства по его возврату; и

(c) Сроки и условия, связанные с использованием организацией этого обеспечения.

Счет оценочного резерва по кредитным потерям

20. В случае, когда финансовые активы обесцениваются из-за кредитных потерь, и организация отражает это обесценение на отдельном счете (например, счет оценочного резерва, используемый для отражения индивидуального обесценения, или аналогичный счет, используемый для отражения общего обесценения активов), а не путем непосредственного уменьшения балансовой стоимости актива, она должна представить сверку изменений на этом счете за период по каждому классу финансовых активов.

Комбинированные финансовые инструменты с множественными встроенными производными инструментами

21. Если организация выпустила инструмент, содержащий одновременно компоненты обязательства и капитала (см. параграф 33 МСФО ОС 28), и в этот инструмент встроены множественные производные инструменты со взаимозависимыми стоимостями (такие как конвертируемый долговой инструмент с правом досрочного погашения), организация должна раскрыть информацию о существовании данных особенностей.

Неисполнения и нарушения обязательств

22. В отношении кредиторской задолженности по займам на конец отчетного периода организация должна раскрывать:

    (a) Информацию о любом факте неисполнения обязательств в течение периода в отношении основной суммы, процентов, фонда погашения или условий погашения такой кредиторской задолженности по займам;

    (b) Балансовую стоимость неоплаченной в срок кредиторской задолженности по займам на конец отчетного периода; и

    (c) Было ли исполнено нарушенное обязательство, или были ли пересмотрены условия оплаты кредиторской задолженности по займам до даты утверждения финансовой отчетности.

23. Если в течение периода имели место нарушения условий кредитного соглашения, отличные от описанных в пункте 22, организация должна раскрыть ту же информацию, требуемую для раскрытия в соответствии с пунктом 22, если эти нарушения позволяют кредитору требовать досрочного возврата средств (за исключением случаев, когда нарушения условий были устранены или условия возврата займа были пересмотрены на конец отчетного периода или на более раннюю дату).

Отчет о финансовых результатах деятельности

Статьи выручки, расходов, прибылей или убытков

24. Организация должна раскрывать информацию о следующих статьях выручки, расходов, прибылей или убытков в Отчете о финансовых результатах деятельности или в Примечаниях к финансовой отчетности:

    (a) Чистые прибыли или чистые убытки от:

        (i) Финансовых активов или финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, при этом отдельно раскрываются чистые прибыли или чистые убытки по финансовым активам или финансовым обязательствам, определенным в эту категорию при первоначальном признании, и по финансовым активам или финансовым обязательствам, классифицированным как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО (IAS) 29;

        (ii) Финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, при этом отдельно раскрывается сумма прибыли или убытка, признанная в составе чистых активов/ капитала в течение периода, и сумма, выбывшая из состава чистых активов/ капитала и признанная непосредственно в составе профицита или дефицита за период;

        (iii) Инвестиций, удерживаемых до погашения;

        (iv) Займов и дебиторской задолженности; и

        (v) Финансовых обязательств, оцениваемых по амортизированной стоимости;

(b) Общая сумма процентных доходов и общая сумма процентных расходов (рассчитанных с использованием метода эффективной процентной ставки) по финансовым активам или финансовым обязательствам, не учитываемых по справедливой стоимости с отражением ее изменения в составе профицита или дефицита;

(c) Комиссионные доходы (выручка) и расходы (за исключением сумм, включенных в расчет эффективной ставки процента), полученные от:

(i) Финансовых активов или финансовых обязательств, не учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита; и

(ii) Доверительных и других фидуциарных операций, результатом которых является владение активами или их инвестирование от имени физических лиц, инвестиционных фондов, пенсионных фондов и других организаций;

(d) процентный доход по обесцененным финансовым активам, начисленный в соответствии с пунктом AG126 МСФО ОС 29; и

(e) сумма любого убытка от обесценения по каждому виду финансовых активов.

Раскрытие прочей информации

Учетная политика

25. В соответствии с параграфом 132 МСФО ОС 1 организация должна раскрывать в кратком описании основных положений учетной политики метод (или методы) оценки, использованный при подготовке финансовой отчетности, и прочие применяемые принципы учетной политики, которые имеют отношение к пониманию финансовой отчетности.

Учет хеджирования

26. Организация должна раскрывать следующую информацию отдельно по каждому типу хеджирования, описанному в МСФО ОС 30 (то есть хеджирование справедливой стоимости, хеджирование денежных потоков и хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность):

(a) Описание каждого типа хеджирования;

(b) Описание финансовых инструментов, признанных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость на конец отчетного периода; и

(c) Характер хеджированных рисков.

27. При хеджировании денежных потоков организация должна раскрывать следующую информацию:

(a) Периоды, в течение которых ожидаются денежные потоки, и периоды, в течение которых ожидается, что они будут влиять на профицит или дефицит;

(b) Описание любой прогнозируемой операции, в отношении которой ранее применялся учет хеджирования, но проведение которой более не ожидается;

(c) Сумму, признанную в составе чистых активов/ капитала в течение периода;

(d) Сумму, переведенную из состава чистых активов/ капитала в состав профицита или дефицита за период с раскрытием сумм по каждой статье Отчета о финансовых результатах деятельности; и

(e) Сумму, исключенную из состава чистых активов/ капитала в течение периода и отнесенную на первоначальную стоимость или другую балансовую стоимость нефинансового актива или нефинансового обязательства, приобретение или возникновение которых являлось хеджируемой операцией, прогнозируемой с высокой вероятностью.

28. Организация должна отдельно раскрывать следующую информацию:

(a) При хеджировании справедливой стоимости - прибыли или убытки:

(i) По инструменту хеджирования; и

(ii) По хеджируемой статье, возникшие в связи с хеджируемым риском.

(b) Финансовый результат от неэффективного хеджирования денежных потоков, признанный в составе профицита или дефицита; и

(c) Финансовый результат от неэффективного хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность, признанный в составе профицита или дефицита.

Справедливая стоимость

29. За исключением случаев, определенных в параграфе 35, для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств (см. параграф 9) организация должна раскрывать справедливую стоимость такого класса активов и обязательств таким способом, который позволит сравнить ее с их балансовой стоимостью.

30. При раскрытии справедливой стоимости организация должна сгруппировать финансовые активы и финансовые обязательства по классам, но должна провести их зачет только в том объеме, в котором были зачтены их балансовые стоимости в Отчете о финансовом положении.

31. Организация должна раскрыть для каждого вида финансовых инструментов методы, а в случае использования оценочного метода, допущения, использованные при определении справедливой стоимости каждого вида финансовых активов или финансовых обязательств. Например, если это возможно, организация раскрывает информацию о допущениях, сделанных в отношении процента предоплаты, уровня ожидаемых кредитных потерь и процентных (учетных) ставок или ставок дисконтирования. Если оценочный метод изменился, организация должна раскрыть это изменение и его причины.

32. Для раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 33 организация должна классифицировать способы оценки справедливой стоимости, применяя иерархию способов оценки справедливой стоимости, отражающую значимость используемых при оценке исходных данных. Иерархия способов оценки справедливой стоимости должна иметь следующие уровни:

(a) Котировочные цены (нескорректированные) на активных рынках на идентичные активы и обязательства (Уровень 1);

(b) Исходные данные, за исключением рыночных цен, включенных в Уровень 1, наблюдаемые для активов и обязательств либо непосредственно (такие как цена) либо косвенно (такие как производные от цены) (Уровень 2); и

(c) Исходные данные для активов и обязательств, не основанные на наблюдаемых на рынке показателях (ненаблюдаемые данные) (Уровень 3).

В иерархии способов оценки справедливой стоимости уровень, к которому отнесена оценка справедливой стоимости в целом, должен определяться по низшему уровню исходных данных, которые являются значимыми для оценки в целом. Для этой цели значимость исходных данных определяется по отношению к оценке справедливой стоимости в целом. Если для оценки справедливой стоимости используются наблюдаемые исходные данные, которые требуют значительных корректировок на основании ненаблюдаемых данных, то способ оценки справедливой стоимости относится к Уровню 3. При определении значимости конкретных исходных данных, используемых при оценке справедливой стоимости в целом, требуется профессиональное суждение, при формировании которого будут приняты во внимание специфические характеристики актива или обязательства.

33. По финансовым инструментам, отражаемым в Отчете о финансовом положении в оценке по справедливой стоимости, организация должна раскрывать следующую информацию по каждому виду финансовых инструментов:

(a) Уровни в иерархии способов оценки справедливой стоимости, к которым отнесены суммы, оцененные по справедливой стоимости в совокупности, при этом суммы, оцененные по справедливой стоимости распределяются по уровням, определенным в параграфе 32;

(b) Любые переносы значительных сумм между Уровнем 1 и Уровнем 2 иерархии способов оценки справедливой стоимости и причины этих переносов. Суммы переносов, включаемые в каждый уровень, должны быть раскрыты и рассмотрены отдельно от сумм, исключаемых из каждого уровня. Для этой цели должно быть выработано профессиональное суждение о значительности сумм по отношению к профициту или дефициту и совокупных активов и совокупных обязательств.

(c) По суммам, оцененным по справедливой стоимости в соответствии с Уровнем 3 - сверку остатков на начало периода с остатками на конец периода, с отдельным раскрытием изменений за период по следующим показателям:

(i) Совокупные прибыли или убытки за период, признанные в составе профицита или дефицита, и описание того, где они представлены в Отчете о финансовых результатах деятельности;

(ii) Совокупные прибыли или убытки, признанные в составе чистых активов/ капитала;

(iii) Приобретения, продажи, выпуск и расчеты (каждый тип движения раскрывается отдельно); и

(iv) Переносы сумм, включаемых в Уровень 3 и исключаемых из него (например, переносы, обусловленные изменениями в степени наблюдаемости рыночных данных) и причины таких переносов. При переносах значительных сумм, включения в Уровень 3 должны раскрываться и рассматриваться отдельно от исключений из Уровня 3.

(d) Сумма совокупных прибылей или убытков за период, упомянутых выше в подпункте (c)(i), включенных в состав профицита или дефицита, сформировавшегося в результате получения прибылей и убытков от тех активов и обязательств, которые остались на конец отчетного периода, и описание того, где эти прибыли или убытки представлены в Отчете о финансовых результатах деятельности.

(e) Если по суммам, оцененным по справедливой стоимости в соответствии с Уровнем 3, замещение одних или многих исходных данных на основе практически возможных альтернативных допущений справедливая стоимость значительно меняется, организация должна изложить этот факт и раскрыть эффект от этих изменений. Организация должна раскрыть, каким образом был посчитан эффект от замещения на основе разумного возможного альтернативного допущения. Для этой цели должно быть выработано профессиональное суждение о значительности сумм по отношению к профициту или дефициту и совокупным активам или совокупным обязательствам, или, если изменения в справедливой стоимости признаны в чистых активах/ капитале, - по отношению к совокупному капиталу.

Организация должна представлять количественные характеристики раскрываемой информации в соответствии с требованиями данного параграфа в табличной форме, за исключением случаев, когда другой формат является более подходящим.

34. Если рынок финансового инструмента не является активным, организация устанавливает его справедливую стоимость, используя оценочные методы (см. параграфы AG74–AG79 МСФО ОС 29). Тем не менее, наилучшим подтверждением справедливой стоимости при первоначальном признании является цена операции (т.е. справедливая стоимость переданного или полученного вознаграждия), за исключением случаев, когда выполняются условия параграфа AG108 МСФО ОС 29. Из этого следует, что может существовать разница между справедливой стоимостью при первоначальном признании и суммой, которая была бы определена на эту дату с использованием оценочного метода. Если такая разница существует, организация должна раскрыть следующую информацию по классам финансовых инструментов:

(a) Свою учетную политику в отношении признания этой разницы в составе профицита или дефицита с целью отражения изменения факторов (включая фактор времени), которые учитывались бы участниками рынка при установлении цены (см. параграф AG109 МСФО ОС 29); и

(b) Совокупную разницу, которая еще только должна быть признана в составе профицита или дефицита на начало и конец периода, и сверка изменений сальдо этой разницы.

35. Раскрытие справедливой стоимости не требуется:

(a) Когда балансовая стоимость приблизительно равна справедливой стоимости, например, для таких финансовых инструментов, как краткосрочная дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;

(b) Для инвестиций в долевые инструменты, не имеющих котируемой рыночной цены на активном рынке, или для производных инструментов, привязанных к таким долевыми инструментами, которые оцениваются по первоначальной стоимости в соответствии с МСФО ОС 29 в связи с тем, что их справедливая стоимость не может быть надежно определена; и

(c) Для договора, содержащего условие о возможности участия по усмотрению, если справедливая стоимость этого участия не может быть надежно определена.

36. В случаях, описанных в параграфе 35(b) и (c), организация должна раскрыть информацию, которая позволила бы пользователям финансовой отчетности сформировать свое собственное суждение о величине возможных разниц между балансовой стоимостью этих финансовых активов или финансовых обязательств и их справедливой стоимостью, включая:

(a) Факт о том, что информация о справедливой стоимости этих инструментов не была раскрыта, потому что их справедливая стоимость не может быть надежно определена;

(b) Описание этих финансовых инструментов, их балансовую стоимость и объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно определена;

(c) Информацию о рынке этих инструментов;

(d) Информацию о том, намеревается ли организация размещать эти финансовые инструменты и каким образом; и

(e) Если прекращается признание финансовых инструментов, справедливая стоимость которых не могла быть ранее надежно определена, - факт прекращения признания, их балансовую стоимость на момент прекращения признания и сумму признанных прибылей или убытков.

Льготные займы

37. Льготные займы предоставляются организациям по ставкам, ниже рыночных. Примерами льготных займов, предоставляемых организациям, являются займы развивающимся странам, мелким фермерским хозяйствам, кредиты на образование студентам, поступающим в университеты или колледжи, жилищные займы, предоставляемые семьям с низким доходом. По предоставленным льготным займам организация должна раскрыть следующую информацию:

(a) Сверку сальдо по займам на начало и на конец периода, включая:

(i) Номинальную стоимость новых займов, предоставленных в течение периода;

(ii) Корректировку справедливой стоимости при первоначальном признании;

(iii) Займы, погашенные в течение периода;

(iv) Признанный убыток от обесценения;

(v) Любое увеличение за период дисконтированной стоимости, которое произошло с течением времени; и

(vi) Прочие изменения.

(b) Номинальную стоимость займов на конец периода;

(c) Цели и условия различных видов займов; и

(d) Допущения, используемые при оценке.

Характер и объем рисков, связанных с финансовыми инструментами

38. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и объем связанных с финансовыми инструментами рисков, которым организация подвержена на конец отчетного периода.**

39. Раскрытие информации, требуемое параграфами 40–49, обращает внимание на риски, связанные с финансовыми инструментами, и на то, как осуществляется управление этими рисками. Эти риски обычно включают кредитный риск, риск ликвидности и рыночный риск, но не ограничиваются ими.

Раскрытие информации – качественные характеристики

40. По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, организация должна раскрывать следующую информацию:

(a) Подверженность организации рискам и причины их возникновения;

(b) Цели, политику и процедуры организации в области управления рисками и методы, используемые организацией для оценки риска; и

(c) Любые изменения в подпунктах (a) или (b) по сравнению с предыдущим периодом.

Раскрытие информации – количественные характеристики

41. По каждому виду рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами, организация должна раскрыть следующую информацию:

(a) Сводные количественные данные о подверженности организации этому виду рисков на конец отчетного периода. Раскрытие этой информации должно основываться на внутренней информации, представляемой ключевому управленческому персоналу организации (в соответствии с МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), например, органу управления или генеральному директору организации.

(b) Информацию, требуемую к раскрытию в соответствии с параграфами 43–49, в той части, в которой она не предусмотрена в подпункте (a), если только риск не является несущественным (понятие существенности рассматривается в параграфах 45–47 МСФО ОС 1).

(c) Информацию о концентрации рисков, если это не очевидно из подпунктов (a) и (b).

42. Если количественные данные, раскрытые по состоянию на конец отчетного периода, не дают правильного представления о подверженности организации риску в течение периода, организация должна предоставить дальнейшую информацию, дающую такое представление.

Кредитный риск

43. Организация должна раскрывать следующую информацию по классам финансовых инструментов:

(a) Сумму, наилучшим образом отражающую максимальный размер кредитного риска, которому организация подвержена на конец отчетного периода, без учета какого-либо удерживаемого залогового обеспечения или других использованных средств повышения качества кредита (например, соглашений о взаимозачете, не удовлетворяющих критериям взаимозачета согласно МСФО ОС 28);

(b) Применительно к сумме, раскрытой в соответствии с подпунктом (a), - описание удерживаемого залогового обеспечения исполнения обязательства и других средств повышения качества кредита;

(c) Информацию о кредитном качестве финансовых активов, подверженных кредитному риску, и которые не являются просроченными или обесцененными; и

(d) Балансовую стоимость финансовых активов, которые были бы просроченными или обесцененными, если бы их условия не были пересмотрены.

Просроченные или обесцененные финансовые активы

44. Организация должна раскрывать следующую информацию по видам финансовых инструментов:

(a) Анализ срока жизни финансовых активов, являющихся просроченными, но не обесцененными по состоянию на конец отчетного периода;

(b) Анализ финансовых активов, которые в индивидуальном порядке определены как обесцененные по состоянию на конец отчетного периода, включая факторы, которые организация рассматривала при определении степени обесценения этих активов; и

(c) Применительно к суммам, раскрытым в соответствии с подпунктами (a) и (b), - описание удерживаемого организацией обеспечения исполнения обязательств и других использованных средств повышения качества кредита и, если только это не является практически неосуществимым, ожидаемую оценку их справедливой стоимости.

Полученное обеспечение и другие использованные средства повышения качества кредита

45. Если в течение периода организация получает финансовые или нефинансовые активы, обращая взыскание на удерживаемое обеспечение исполнения обязательства или реализуя другие средства повышения качества кредита (например, гарантии) и такие активы удовлетворяют критериям признания, установленным другими стандартами, организация должна раскрывать следующую информацию:

(a) Характер и балансовую стоимость полученных активов; и

(b) В случае, если активы не могут быть свободно обращены в денежные средства, - политику организации в отношении отчуждения таких активов или использования их в своей деятельности.

Риск ликвидности

46. Организация должна раскрывать:

(a) Анализ непроизводных финансовых обязательств (включая заключенные договоры финансовых гарантий) по срокам погашения, оставшимся на конец отчетного периода в соответствии с договором; и

(b) Анализ производных финансовых обязательств по срокам погашения. Анализ по срокам погашения должен включать анализ оставшихся сроков погашения по тем договорам производных финансовых обязательств, по которым сроки по договору являются определяющими для понимания периодов движения денежных средств (см. параграф AG14).

(c) Описание того, как организация управляет риском ликвидности, определенным в соответствии с подпунктами (a) и (b).

Рыночный риск

Анализ чувствительности

47. В случаях, когда организация не удовлетворяет требованиям пункта 41, она должна раскрыть следующую информацию:

(a) Анализ чувствительности к каждому виду рыночного риска, которому организация подвержена на конец отчетного периода, с отражением эффекта, который оказали бы на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал изменения переменной соответствующего риска, практически возможные на эту дату;

(b) Методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности; и

(c) Изменения по сравнению с предыдущими периодами в используемых методах и допущениях и причины таких изменений.

48. Если организация готовит анализ чувствительности, такой, как анализ стоимости, подверженной риску, который отражает взаимозависимость между переменными риска (например, процентными ставками и обменными курсами валют) и использует его в управлении финансовыми рисками, она может использовать такой анализ чувствительности вместо анализа, установленного в параграфе 47. Организация должна также раскрыть:

(a) Объяснение метода, использованного при подготовке такого анализа чувствительности, а также основных параметров и допущений, лежащих в основе предоставленных данных; и

(b) Объяснение цели использованного метода и ограничений, из-за которых информация может не полностью отражать справедливую стоимость рассматриваемых активов и обязательств.

Раскрытие информации по другим рыночным рискам

49. Когда анализ чувствительности, раскрытый в соответствии с параграфами 47 или 48, не дает правильного представления о риске, присущем финансовому инструменту (например, потому что подверженность организации риску на конец года не отражает подверженность рискам в течение года), организация должна раскрыть этот факт и причину, по которой, как она считает, анализ чувствительности не дает правильного представления о рисках.

Дата вступления в силу и переходные положения

50. **Организация должна применять настоящий Стандарт для годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет настоящий Стандарт за период, начавшийся ранее 1 января 2013 г., она должна раскрыть этот факт.**

51. **Организация не должна применять этот стандарт до 1 января 2013 г., если только она не применяет МСФО ОС 28 и МСФО ОС 29.**

52. Если организация применяет настоящий Стандарт за годовые периоды, начавшиеся до 1 января 2013 г., она не должна представлять сравнительную информацию, раскрытие которой требуется в соответствии с параграфами 38–49, о характере и объеме рисков, связанных с финансовыми инструментами.

53. Если организация переходит к учету по методу начисления, как определено МСФО ОС, для целей составления финансовой отчетности после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода на новый метод учета или после указанной даты.

Отмена и замещение МСФО ОС 15 (2001г.)

54. Настоящий Стандарт и МСФО ОС 28 заменяют МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» изданный в 2001 году. МСФО ОС 15 остается в силе до тех пор, пока не будут применяться или вступят в силу МСФО ОС 28 и МСФО ОС 30, в зависимости от того, что произойдет раньше.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 30.

Виды финансовых инструментов и степень раскрытия информации (параграф 9)

AG1. Параграф 9 требует, чтобы организация группировала финансовые инструменты по классам в соответствии с характером раскрываемой информации и с учетом характеристик этих финансовых инструментов. Организация самостоятельно определяет классы финансовых инструментов, описанные в параграфе 9, и, таким образом, они отличны от категорий финансовых инструментов, представленных в стандарте МСФО ОС 29 (который определяет, как производится оценка финансовых инструментов и где отражается изменение справедливой стоимости).

AG2. При определении классов финансовых инструментов организация должна, как минимум:

(a) Проводить различие между инструментами, оцениваемыми по амортизированной стоимости, и инструментами, оцениваемыми по справедливой стоимости.

(b) Учитывать как отдельный класс или отдельные классы те финансовые инструменты, которые не входят в сферу применения настоящего Стандарта.

AG3. Организация принимает с учетом собственных обстоятельств решение о том, насколько подробной должна быть информация, представляемая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, насколько следует подчеркивать различные аспекты требований и как объединять информацию, чтобы показать общую картину, не соединяя при этом информацию с различными характеристиками. Необходимо найти баланс между представлением в финансовой отчетности избыточных подробностей, которые могут оказаться бесполезными для пользователей финансовой отчетности, и тем, что будет скрыта важная информация из-за чрезмерного обобщения. Например, организация не должна утаивать важную информацию, помещая ее среди большого количества незначительных деталей. Аналогичным образом, организация не должна раскрывать информацию в настолько обобщенном виде, что это не позволяет видеть важные различия между отдельными операциями или связанными с ними рисками.

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов финансовой деятельности

Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита (параграф 13 и 14)

AG4. Если организация определяет финансовое обязательство как учитываемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, параграф 13(a) требует раскрытия суммы изменения справедливой стоимости финансового обязательства, обусловленного изменением кредитного риска по этому обязательству. Параграф 13(a)(i) позволяет организации определять эту величину как сумму изменения справедливой стоимости обязательства, не обусловленного изменением рыночных условий, которые приводят к возникновению рыночного риска. Если единственными соответствующими изменениями в рыночных условиях для обязательства являются изменения в наблюдаемой (базовой) процентной ставке, эта сумма может рассчитываться следующим образом:

(a) Сначала организация рассчитывает внутреннюю норму доходности по обязательству на начало периода, используя наблюдаемую рыночную стоимость обязательства и денежные потоки по обязательству в соответствии с договором на начало периода. Организация вычитает из этой величины наблюдаемую (базовую) процентную ставку на начало периода, чтобы найти часть внутренней нормы доходности, приходящуюся на инструмент.

(b) Затем организация рассчитывает дисконтированную стоимость денежных потоков, связанных с обязательством, используя денежные потоки по обязательству в соответствии с договором на конец периода и ставку дисконтирования, равную сумме (i) наблюдаемой

(базовой) процентной ставки на конец периода и (ii) части внутренней нормы доходности, приходящейся на инструмент и определенной в соответствии с подпунктом (a).

(c) Разница между наблюдаемой рыночной стоимостью обязательства на конец периода и суммой, определенной в соответствии с подпунктом (b), является изменением справедливой стоимости, не обусловленной изменением наблюдаемой (базовой) процентной ставки. Именно эта сумма подлежит раскрытию.

В этом примере предполагается, что изменения справедливой стоимости, вызываемые факторами, отличными от изменений кредитного риска по инструменту или изменений процентной ставки, не являются значительными. Если рассматриваемый в примере инструмент содержит встроенный производный инструмент, изменение справедливой стоимости встроенного производного инструмента не учитывается при определении суммы, подлежащей раскрытию в соответствии с параграфом 13(a).

Раскрытие прочей информации – учетная политика (параграф 25)

AG5. Параграф 25 требует раскрытия метода (методов) оценки, использованного при подготовке финансовой отчетности, а также других применяемых методов учетной политики, уместных для понимания финансовой отчетности. Для финансовых инструментов такое раскрытие включает:

(a) По финансовым активам или финансовым обязательствам, учитываемым по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита:

(i) Характер финансовых активов или финансовых обязательств, которые организация определила как учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита;

(ii) Критерии для такого определения указанных финансовых активов и финансовых обязательств при первоначальном признании; и

(iii) Как организацией были выполнены условия параграфов 10, 13 или 14 МСФО ОС 29 для такого определения категории. По инструментам, определенным в категории в соответствии с параграфом (b) (i) МСФО ОС 29, содержащим определение финансового актива или финансового обязательства, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, такое раскрытие включает описание обстоятельств, которые могли бы привести к неточной оценке или признанию таких инструментов. По инструментам, определенным в категории в соответствии с параграфом (b) (ii) МСФО ОС 29, содержащим определение финансового актива или финансового обязательства, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, такое раскрытие включает описание соответствия признания по справедливой стоимости, с отражением ее изменения в составе профицита или дефицита, утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной политике организации.

(b) Критерии определения финансовых активов как имеющихся в наличии для продажи;

(c) На какую дату отражаются в учете регулярные покупки и продажи финансовых активов: на дату заключения сделки или на дату расчетов (см. параграф 40 МСФО ОС 29);

(d) В случае, когда используется счет оценочного резерва для уменьшения балансовой стоимости финансовых активов, обесцененных в связи с кредитными потерями:

(i) Критерии для определения того, в каком случае происходит непосредственное уменьшение балансовой стоимости обесцененных финансовых активов (или, в случае восстановления списанных сумм, происходит непосредственное увеличение), и когда используется счет оценочного резерва; и

(ii) Условия списания сумм балансовой стоимости обесцененных финансовых активов за счет оценочного резерва (см. параграф 20).

(e) Как определяются чистые прибыли или чистые убытки по каждой категории финансовых инструментов (см. параграф 24(a)), например, включают ли чистые прибыли или чистые убытки по статьям, учитываемым по справедливой стоимости, изменения которой

отражаются в составе профицита или дефицита,, процентные доходы или поступления в виде дивидендов или подобные им выплаты;

(f) Критерии, которые организация использует для определения объективных доказательств возникновения убытков от обесценения (см. параграф 24 (e));

(g) В случае пересмотра условий договоров по финансовым активам, которые иначе были бы просроченными или обесцененными, раскрываются методы учетной политики в отношении финансовых активов, являющихся предметом пересмотра условий (см. параграф 43 (d));

(h) По договорам финансовой гарантии, связанным с необменными операциями, когда справедливая стоимость не может быть определена, и признание резерва происходит в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», раскрытие обстоятельств, в результате которых признается резерв.

Параграф 137 МСФО ОС 1 также требует, чтобы организации раскрывали в кратком описании основных принципов учетной политики или в других примечаниях информацию о профессиональных суждениях, помимо суждений, связанных с расчетными оценками, которые были сделаны руководством в процессе применения учетной политики организации и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности.

Характер и объем рисков, возникающих в связи с финансовыми инструментами (параграфы 38–49)

AG6. Информация, раскрываемая в соответствии с параграфами 38–49, должна содержаться в самой финансовой отчетности, либо должна быть представлена в финансовой отчетности перекрестной ссылкой на другой отчет, такой, как комментарии руководства или отчет о рисках, который доступен пользователям финансовой отчетности на тех же условиях и в то же время, что и сама финансовая отчетность. Без такой информации, включенной посредством перекрестной ссылки, финансовая отчетность является неполной.

Раскрытие информации – количественные характеристики (параграф 41)

AG7. Параграф 41(a) требует раскрытия сводных количественных данных о рисках, которым подвержена организация, на основе внутренней информации, представляемой ключевому управленческому персоналу. В случае, когда организация использует несколько методов управления рисками, она должна раскрыть информацию с использованием метода или методов, дающих наиболее уместную и надежную информацию. Вопросы уместности и надежности рассмотрены в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

AG8. Параграф 41(c) требует раскрытия информации о группировке рисков. Группировка рисков происходит по финансовым инструментам, обладающим сходными характеристиками и подверженным одинаковому воздействию изменений экономических или иных условий. При группировке рисков требуется выработать профессиональное суждение с учетом обстоятельств, в которых находится организация. Раскрытие информации о группировке рисков должно включать:

(a) Описание того, как руководство определяет наличие группировки;

(b) Описание общей характеристики, которая определяет каждую группировку (например, контрагент, регион, валюта, или рынок); и

(c) Сумма риска по всем финансовым инструментам, объединенным этой характеристикой.

Максимальный размер кредитного риска (см. параграф 43(a))

AG9. Параграф 43(a) требует раскрытия информации о сумме, наилучшим образом отражающей максимальный размер кредитного риска, которому подвержена организация. Для финансового актива это, как правило, полная балансовая стоимость (до отражения любого ее снижения) за вычетом:

(a) Любых сумм, зачтенных в соответствии с МСФО ОС 28; и

(b) Любых убытков от обесценения, признанных в соответствии с МСФО ОС 29.

AG10. Деятельность, ведущая к возникновению кредитного риска и, соответственно, к максимальной подверженности кредитному риску включает следующее, но не ограничена этим:

(a) Предоставление клиентам займов и отсрочек платежа, а также размещение депозитов в других организациях. В этих случаях максимальный размер кредитного риска равен балансовой стоимости соответствующих финансовых активов;

(b) Заключение договоров, включающих производные финансовые инструменты (например, валютные контракты, процентные свопы и кредитные производные инструменты). В случаях, когда возникший в результате актив оценивается по справедливой стоимости, максимальный размер кредитного риска по активу на конец отчетного периода будет равен его балансовой стоимости;

(c) Предоставление финансовых гарантий. В этом случае максимальный размер кредитного риска равен максимальной сумме, которую организации пришлось бы заплатить, если гарантия была бы предъявлена к исполнению, и эта сумма может быть значительно больше суммы, признанной организацией в качестве обязательства;

(d) Выдача кредитного обязательства, которое не подлежит отзыву в течение срока действия договора или может быть отозвано только в случае существенных неблагоприятных изменений. Если эмитент не может произвести нетто-расчет денежными средствами или другим финансовым инструментом, максимальный размер кредитного риска равен полной сумме обязательства. Это обусловлено неопределенностью в отношении того, какая часть неиспользованной суммы будет востребована в будущем. Максимальный размер риска может оказаться значительно больше той суммы, которая признана организацией в качестве обязательства.

Раскрытие информации по риску ликвидности – количественные характеристики (параграфы 41(a), и 46(a) и (b))

AG11. В соответствии с параграфом 41(a), организация раскрывает сводные количественные данные о своей подверженности риску ликвидности на основании информации, предоставленной ключевому управленческому персоналу. Организация должна разъяснить, каким образом эти данные были определены. Если оттоки денежных средств (или иных финансовых активов), включенные в такие данные могли также:

(a) происходить значительно раньше, чем указано в данных; или

(b) значительно отличаться от сумм, указанных в данных, (например, для сумм по производному финансовому инструменту, которые включены в данные на основе нетто-расчета, но при этом контрагент имеет право требовать валового расчета);

Организация должна установить этот факт и представить количественную информацию, которая позволит пользователям ее финансовой отчетности оценить объем этого риска, если только такая информация не включается в анализ сроков погашения в соответствии с условиями договора, который требуется положениями параграфа 46(a) или (b).

AG12. При подготовке анализа финансовых обязательств по срокам погашения, как того требует параграф 46 (a) и (b), организация использует профессиональное суждение для определения подходящего количества временных интервалов. Например, организация может определить, что следующие интервалы являются подходящими:

(a) Не более одного месяца;

(b) Более одного месяца, но не более трех месяцев;

(c) Более трех месяцев, но не более чем один год; и

(d) Более одного года, но не более пяти лет.

AG13. В соответствии с параграфом 46 (a) и (b), организация не должна отделять встроенный производный инструмент от гибридного (комбинированного) инструмента. Для такого инструмента организация должная применять параграф 46 (a).

AG14. Параграф 46 (b) требует раскрытия организацией результатов количественного анализа по срокам погашения производных финансовых обязательств, который отражает оставшиеся сроки

по договорам, если они имеют принципиальное значение для понимания периодов движения денежных средств. Например, это распространяется на:

(a) процентный своп с оставшимся сроком погашения до пяти лет при хеджировании денежного потока по финансовому активу или обязательству с плавающей ставкой.

(b) все кредитные обязательства.

AG15. Параграф 46 (a) и (b) требует раскрытия организацией результатов анализа финансовых обязательств по срокам погашения, который демонстрирует оставшиеся до погашения договорные сроки по некоторым финансовым обязательствам. При таком раскрытии:

(a) Если у контрагента есть право выбора срока оплаты, обязательство включается в самый ранний период, в котором организация должна будет произвести платеж. Например, финансовые обязательства, которые организация должна погасить по первому требованию (например, депозиты до востребования), включаются в самый ранний временной интервал.

(b) Если организация имеет обязательство осуществлять платежи в рассрочку, обязательство по каждой части включается в самый ранний период, в котором организация должна будет произвести платеж. Например, неиспользованный лимит кредитования включается во временной интервал, содержащий самую раннюю дату, на которую он может быть использован.

(c) Для заключенных договоров финансовой гарантии максимальная сумма гарантии включается в самый ранний период, в котором гарантия может быть предъявлена к исполнению.

AG16. Суммы по договорам, раскрываемые в анализе по срокам погашения в соответствии с требованиями параграфов 46 (a) и (b), представляют собой недисконтированные денежные потоки, определенные в соответствии с условиями договоров, например:

(a) Общие суммы обязательств по финансовой аренде (до вычета финансовых расходов);

(b) Цены, установленные в форвардных контрактах на покупку финансовых активов за денежные средства;

(c) Чистые суммы по договорам процентных свопов, по которым предусмотрены нетто-расчеты с платежами по плавающей процентной ставке и зачислениями по фиксированной процентной ставке;

(d) Суммы в соответствии с договором, которыми стороны должны обменяться по производному финансовому инструменту (например, по валютному свопу), если договор предусматривает обмен платежами в полной сумме; и

(e) Общую сумму кредитных обязательств.

Такие недисконтированные денежные потоки отличаются от сумм, включенных в Отчет о финансовом положении, поскольку суммы, отраженные в данном отчете, определяются на основе дисконтированных денежных потоков. В случаях, когда сумма к уплате не является фиксированной, раскрываемая сумма определяется с учетом условий, существующих на конец отчетного периода. Например, когда сумма к уплате варьируется в зависимости от изменений индекса, раскрываемая сумма может основываться на уровне индекса на конец периода.

AG17. Параграф 46 (c) требует от организации описания того, как она управляет риском ликвидности, свойственным объектам, указанным при раскрытии количественной информации в соответствии с требованиями параграфа 40 (a) и (b). Организация должна раскрыть данные анализа финансовых активов по срокам погашения, удерживаемых ею в целях управления риском ликвидности (например, финансовые активы, которые могут быть легко проданы или от которых ожидается генерирование поступления денежных средств, покрывающих выбытие денежных средств по финансовым обязательствам), если такая информация необходима для того, чтобы пользователи финансовой отчетности могли оценить характер и объем риска ликвидности.

AG18. Прочие факторы, которые организация может рассмотреть для обеспечения раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 40 (c), включают, но не ограничены, следующими факторами, поясняющими, имеет ли организация:

(a) Привлеченные источники финансирования (например, коммерческие бумаги (векселя)) или другие кредитные линии (например, транш-соглашения «стенд-бай»), которыми организация может воспользоваться для удовлетворения потребностей в ликвидных средствах;

(b) Депозиты в центральном банке для удовлетворения потребностей в ликвидности;

(c) Широко диверсифицированные источники финансирования;

(d) Значительную концентрацию риска ликвидности в своих активах или источниках финансирования;

(e) Разработанные процедуры внутреннего контроля и планы действий в чрезвычайных ситуациях в целях управления риском ликвидности;

(f) Инструменты, которые содержат условия ускоренного погашения (например, при понижении кредитного рейтинга организации);

(g) Инструменты, которые могут потребовать внесения залога (например, требования о внесении маржи (гарантийных депозитов) по производным инструментам);

(h) Инструменты, позволяющие выбирать между расчетами по своим финансовым обязательствам денежными средствами (или иными финансовыми активами) или собственными акциями; или

(i) Инструменты, на которые распространяются требования генерального соглашения о взаимозачете.

Рыночный риск — Анализ чувствительности (параграфы 47 и 48)

AG19. Параграф 47(a) требует проведения анализа чувствительности для каждого вида рыночного риска, которому подвержена организация. В соответствии с параграфом AG3 организация решает, как сгруппировать информацию, чтобы показать общую картину, не объединяя при этом информацию о подверженности рискам с разными характеристиками, обусловленными значительными различиями в экономической среде. Например:

(a) Организация, занимающаяся торговлей финансовыми инструментами, может раскрыть информацию об этом отдельно по финансовым инструментам, предназначенным для продажи и не предназначенным для продажи.

(b) Организация не должна объединять информацию о рыночных рисках, которым она подвержена в регионах с гиперинфляционной экономикой, с информацией о рыночных рисках, которым она подвержена в регионах, имеющих очень низкий уровень инфляции.

Если организация подвержена только одному виду рыночного риска в одной экономической среде, ей не нужно показывать раздельную информацию.

AG20. Параграф 47 (a) требует, чтобы анализ чувствительности показывал влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал, которое оказали бы практически допустимые изменения соответствующей переменной риска (например, преобладающие рыночные процентные ставки, обменные курсы валют, цены на долевые инструменты или цены на товары). Для этой цели:

(a) Организациям не требуется определять, какими были бы профицит или дефицит за период, если бы соответствующие переменные риска были бы иными. Вместо этого организации раскрывают влияние, которое было бы оказано на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал на конец отчетного периода, при допущении, что практически возможное изменение соответствующей переменной риска уже произошло на конец отчетного периода, и это предположение было использовано в анализе подверженности рискам, существующим на эту дату. Например, если у организации на конец года существует обязательство с уплатой процентов по плавающей ставке, организация должна будет раскрыть влияние на профицит или дефицит (то есть на процентные расходы) за текущий год, которое окажет изменение процентной ставки на практически допустимую величину;

(b) Организации не требуется раскрывать влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал каждого изменения в пределах диапазона практически допустимых изменений

соответствующей переменной риска. Достаточно раскрыть эффекты от изменений, находящихся на границах практически допустимого диапазона.

AG21. При определении практически допустимого изменения соответствующей переменной риска организация должна рассмотреть следующее:

(a) Экономическую среду, в которой она осуществляет свою деятельность. Практически допустимые изменения не должны включать маловероятные или «наихудшие» сценарии или «стресс-тесты». Кроме того, если темп изменений определяющей переменной риска постоянен, организации не надо пересматривать выбранное значение практически возможного изменения переменной риска. Например, предположим, что процентная ставка составляет 5 процентов и организация определяет, что колебание процентной ставки в пределах ± 50 базисных пунктов является практически допустимым. Она должна будет раскрыть влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал эффекта снижения процентной ставки до 4,5 процентов или ее роста до 5,5 процентов. В следующем периоде процентная ставка выросла до 5,5 процентов. Организация продолжает предполагать, что процентная ставка может колебаться в пределах ± 50 базисных пунктов (то есть темп изменения процентной ставки постоянен). Организация должна будет раскрыть влияние изменения процентной ставки на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал, как если бы процентная ставка снизилась до 5 процентов или выросла до 6 процентов. Организации не придется пересматривать свою оценку допустимых колебаний процентной ставки в пределах ± 50 базисных пунктов, если только не появится свидетельство о более значительной неустойчивости процентной ставки;

(b) Период времени, за который она делает оценку. Анализ чувствительности должен показывать влияние изменений, которые считаются практически допустимыми за этот период до тех пор, пока организация в следующий раз не представит раскрытие такой информации, что обычно осуществляется за следующий годовой отчетный период организации.

AG22. Параграф 48 позволяет организации использовать анализ чувствительности, отражающий взаимозависимости между переменными риска, такой как, например, анализ с использованием метода оценки стоимости, подверженной рискам (метода VAR), если организация использует этот анализ для управления финансовыми рисками. Он применяется даже в случае, если этот метод позволяет оценить только потенциальные убытки, и не оценивает потенциальные прибыли. Так организация может удовлетворять требованиям параграфа 48 (a) путем раскрытия использованного варианта модели оценки стоимости, подверженной рискам (метода VAR) (например, используется ли в ней моделирование по методу Монте-Карло), объяснения принципов работы модели и основных допущений (например, периода владения и доверительного уровня). Организации также могут раскрыть исторический период наблюдений и взвешивания, примененные к данным наблюдений за этот период, объяснение выбора вариантов, производимого при вычислениях, и использованные коэффициенты изменчивости (волатильности) и корреляции (или, в качестве альтернативы, модель распределения вероятностей по методу Монте-Карло).

AG23. Организация должна представить анализ чувствительности для всех направлений своей деятельности, но может представить различные виды анализа чувствительности для разных видов финансовых инструментов.

Процентный риск

AG24. Процентный риск возникает по финансовым инструментам, по которым предусмотрены проценты, признанным в Отчете о финансовом положении (например, займам и дебиторской задолженности, выпущенным долговым инструментам) и по некоторым финансовым инструментам, не признанным в Отчете о финансовом положении (например, некоторым кредитным обязательствам).

Валютный риск

AG25. Валютный риск (или риск колебаний обменных курсов) возникает по финансовым инструментам, выраженным в иностранной валюте (т.е. в валюте, отличной от функциональной валюты, в которой они оцениваются). В целях настоящего Стандарта считается, что валютный

риск не возникает по финансовым инструментам, которые являются неденежными статьями или по финансовым инструментам, выраженным в функциональной валюте.

AG26. Анализ чувствительности раскрывается по каждой валюте, по которой организация подвергается значительному риску.

Прочий ценовой риск

AG27. Ценовой риск, связанный с изменением прочих цен, возникает по финансовым инструментам в связи с изменениями, например, цен на товары или долевые инструменты. Для того чтобы соответствовать требованиям параграфа 47, организация может раскрыть влияние уменьшения определенного индекса фондового рынка, цен на товары или другой переменной риска. Например, если организация предоставляет гарантии ликвидационной стоимости, являющиеся финансовыми инструментами, она раскрывает информацию об увеличении или уменьшении стоимости активов, к которым относится данная гарантия.

AG28. Двумя примерами финансовых инструментов, по которым возникает риск изменения курсов акций, являются (a) вложения в долевые инструменты другой организации и (b) вложения в фонд доверительного управления, который, в свою очередь, инвестирует в долевые инструменты. Другие примеры включают форвардные контракты и опционы на покупку или продажу определенного количества долевых инструментов, а также свопы, индексируемые по котировкам долевых инструментов. Справедливая стоимость таких финансовых инструментов подвержена влиянию изменений рыночной цены, лежащей в их основе долевых инструментов.

AG29. В соответствии с пунктом 47 (a) информация о чувствительности профицита или дефицита (возникающей, например, по инструментам, классифицированным как учитываемые по справедливой стоимости с отражением ее изменения в составе профицита или дефицита, и в связи с обесценением финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи) раскрывается отдельно от информации о чувствительности чистых активов/ капитала (возникающей, например, по инструментам, классифицированным как имеющиеся в наличии для продажи).

AG30. Финансовые инструменты, которые организация классифицирует как долевые инструменты, не подлежат переоценке. Ни профицит или дефицит, ни чистые активы/ капитал не будут подвержены влиянию риска изменения цен на эти инструменты. Соответственно, анализ чувствительности выполнять не требуется.

Приложение B

Поправки к другим МСФО ОС

МСФО ОС 1, «Представление финансовой отчетности»

В параграф 75 вносятся следующие изменения:

75. Информация о предполагаемых сроках продажи активов и обязательств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности организации. ~~МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»~~ МСФО ОС 30 «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 об ожидаемых сроках возмещения и погашения неденежных активов и обязательств, таких как материально-производственные запасы и резервы, также полезна вне зависимости от разделения активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные.

В параграф 129(d) (ii) вносятся следующие изменения:

129. ...

(d) ...

(ii) раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика организации в сфере управления финансовыми рисками организации (см. ~~МСФО ОС 15~~ МСФО ОС 30).

В параграф 148 вносятся следующие изменения:

148. Другими МСФО ОС требуется раскрытие информации о некоторых ключевых допущениях, которое, в противном случае, потребовалось бы в соответствии с параграфом 140. Например, МСФО ОС 19 при определенных обстоятельствах требует раскрытия основных допущений о будущих событиях, влияющих на виды резервов. ~~МСФО ОС 15~~ МСФО ОС 30 требует раскрытия значительных допущений, применяемых при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, которые учитываются по справедливой стоимости. МСФО ОС 17 требует раскрытия значительных допущений, применяемых при оценке справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

После параграфа 148 добавляются следующие новые заголовки и параграфы:

Капитал

148A. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать ее цели, политику и процессы в области управления капиталом.**

148B. Для соблюдения параграфа 148A организация раскрывает следующую информацию:

(a) качественная информация о целях, политике и процессах в области управления капиталом, включая следующее (но, не ограничиваясь этим):

(i) описание того, что организация считает объектом управления капиталом;

(ii) если организация подчиняется внешним требованиям к достаточности капитала, характер таких требований и то, каким образом эти требования учитываются в управлении капиталом; и

(iii) как организация достигает своих целей в управлении капиталом;

(b) сводные количественные данные об объекте управления капиталом. Некоторые организации расценивают определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) как часть капитала. Другие организации исключают из капитала некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков);

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

(d) выполняла ли организация в отчетном периоде какие-либо внешние требования к достаточности капитала, которые ей вменены;

(e) в случае невыполнения такого рода внешних требований к достаточности капитала, последствия этих нарушений.

Эти раскрытия должны основываться на внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу организации.

148C. Организация может управлять капиталом различными способами и подчиняться целому ряду требований к достаточности капитала. Например, конгломерат может включать организации, которые осуществляют страховую и банковскую деятельность, и эти организации могут действовать в нескольких странах. Если раскрытие агрегированной информации о требованиях к достаточности капитала и о том, каким образом осуществляется управление капиталом, дает полезной информации или искажает понимание капитала организации пользователем финансовой отчетности, организация должна раскрыть информацию отдельно по каждому требованию к достаточности капитала, которые ей предъявлены.

После параграфа 153B добавляется новый параграф:

153C. **МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» внес поправки в параграфы 75, 129 и 148 и дополнил Стандарт параграфами 148A–148C. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 30 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**

Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 30.

Введение

BC1. Данное Основание для заключений обобщает мнение СМСФО ОС относительно формирования заключений в МСФО ОС 30, «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Так как настоящий Стандарт основан на МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации», опубликованном СМСФО, Основание для заключений охватывает только те части МСФО ОС 30, которые отличаются от главных требований МСФО 7.

BC2. Настоящий проект, посвященный финансовым инструментам, является ключевой частью программы конвергенции СМСФО ОС, направленной на осуществление сближения МСФО ОС с МСФО.

BC3. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС согласился сохранить исходный текст МСФО 7 в случаях совпадения требования действующих МСФОООС, за исключением специфических вопросов, относящихся к общественному сектору, в результате чего были добавлены или удалены требования по раскрытию информации.

BC4. В сентябре 2007 года СМСФО выпустил дополнения к МСФО 1 «Представление финансовой отчетности», которые добавили в представление финансовой отчетности новый формат, названный «совокупный доход». Поскольку СМСФО ОС еще не рассматривал эти дополнения, а также некоторые другие, предложенные в МСФО 1, данные дополнения не были включены в МСФО ОС 30.

Льготные займы

BC5. Льготные займы предоставляются или могут быть получены организациями по ставкам, ниже рыночных. Примерами льготных займов, предоставляемых организациям, являются займы развивающимся странам, мелким фермерским хозяйствам, кредиты на образование студентам, поступающим в университеты или колледжи, жилищные займы, предоставляемые семьям с низким доходом. Такие займы характеры для общественного сектора и часто выдаются в целях проведения социальной политики в отношении государственных или общественных организаций. Намерением при выдаче льготного займа является предоставление или получение ресурсов по ставкам, ниже рыночных. По этой причине СМСФО ОС пришел к выводу о том, что требуется более детальное раскрытие информации организациями общественного сектора по льготным займам, и включил дополнительные требования по раскрытию информации по таким займам в параграф 37.

РУКОВОДСТВО ПО ВНЕДРЕНИЮ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Введение IG1–IG4

Существенность IG3–IG4

Виды финансовых инструментов и уровень раскрытия информации IG5–IG6

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов финансовой деятельности IG7–IG16

Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита IG7–IG11

Неисполнения и нарушения обязательств IG12

Общая сумма процентных расходов IG13

Справедливая стоимость IG14–IG16

Характер и объем рисков, связанных с финансовыми инструментами IG17–IG40

Раскрытие информации – качественные характеристики IG17–IG19

Раскрытие информации – количественные характеристики IG20–IG40

Кредитный риск IG23–IG31

Предоставленное обеспечение и другие средства повышения качества кредита IG24

Кредитное качество IG25–IG27

Просроченные или обесцененные финансовые активы IG28–IG31

Рыночный риск IG32–IG40

Раскрытие информации по другим рыночным рискам IG37–IG40

Руководство по внедрению

Настоящее руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 30.

Введение

IG1. В настоящем руководстве предлагаются возможные способы исполнения некоторых требований по раскрытию информации, содержащихся в МСФО ОС 30. Настоящее руководство не создает дополнительных требований.

IG2. Для удобства, каждое требование по раскрытию информации, содержащееся в данном Стандарте, обсуждается отдельно. На практике, раскрываемая информация обычно представляется в обобщенном виде, и отдельные раскрытия информации могут удовлетворять более чем одному требованию. Например, информация о концентрации рисков также может содержать информацию о подверженности кредитному и другим видам рисков.

Существенность

IG3. МСФО ОС 1 отмечает, что отдельные требования к раскрытию информации, содержащиеся в МСФО ОС, могут не исполняться, если информация не является существенной. В МСФО ОС дается следующее определение существенности:

> Пропуски или искажения величин существенны, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, оказать влияние на решения или оценки пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от природы и величины конкретного пропуска или искажения, оцениваемых при сопутствующих обстоятельствах. Решающим фактором может оказаться либо характер, либо величина соответствующей статьи, либо сочетание того и другого.

IG4. МСФО ОС 1 также дает следующее разъяснение этого определения:

> Оценка того, может ли пропуск или искажение информации оказать влияние на решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенным, требует анализа характеристик этих пользователей. Предполагается, что пользователи имеют достаточные знания в области общественного сектора, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желание изучать информацию с должным вниманием. Поэтому при оценке необходимо учитывать, насколько обоснованно можно предположить, что будет оказано влияние на экономические решения этих пользователей.

Виды финансовых инструментов и уровень раскрытия информации (параграфы 9 и AG1–AG3)

IG5. Параграф AG3 устанавливает, что: «организация принимает с учетом собственных обстоятельств решение о том, насколько подробной должна быть информация, представляемая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, насколько следует подчеркивать различные аспекты требований и как объединять информацию, чтобы показать общую картину, не соединяя при этом информацию с различными характеристиками» Для удовлетворения данным требованиям от организации, возможно, не требуется раскрытие всей информации, предложенной в указанном руководстве.

IG6. Параграф 29 (с) МСФО ОС 1 требует от организации «обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО ОС недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и результаты финансовой деятельности организации».

Значимость финансовых инструментов для финансового положения и результатов финансовой деятельности (параграфы 10–36, AG4 и AG5)

Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита (параграфы 13(a)(i) и AG4)

IG7. Следующий пример показывает расчет, который организация может выполнить в соответствии с параграфом AG4 Приложения А настоящего Стандарта.

IG8. 1 января 20X1 года организация выпускает облигацию с 10-летним сроком обращения, номинальной стоимостью 150.000 ДЕ[22] и с фиксированной купонной доходностью в размере 8 процентов годовых, что соответствует рыночным ставкам по облигациям с аналогичными характеристиками.

IG9. В качестве наблюдаемой (базовой) процентной ставки организация использует ставку предложения на лондонском межбанковском рынке (LIBOR). На дату выпуска облигации ставка LIBOR составила 5 процентов. В конце первого года:

(a) ставка LIBOR понизилась до 4,75 процентов.

(b) Справедливая стоимость облигации составила 153.811 ДЕ, что соответствует процентной ставке 7.6 процентов.[23]

IG10. Организация исходит из предположения, что кривая доходности имеет пологую форму, все изменения процентных ставок являются результатом параллельного сдвига кривой доходности, и единственными принимаемыми во внимание изменениями рыночных условий являются изменения ставки LIBOR.

IG11. Организация оценивает величину изменения справедливой стоимости облигаций, которые не обусловлены изменением рыночных условий, приводящих к возникновению рыночного риска следующим образом:

[параграф AG4(a)] Сначала организация рассчитывает внутреннюю норму доходности по обязательству на начало периода, используя наблюдаемую рыночную стоимость обязательства и денежные потоки по обязательству в соответствии с договором на начало периода. Организация вычитает из этой величины нормы доходности наблюдаемую (базовую) процентную ставку на начало периода, чтобы найти часть внутренней нормы доходности, приходящуюся на инструмент.	В начале периода обращения 10-летней облигации с купоном в размере 8 процентов годовых внутренняя норма доходности облигации составляет 8 процентов. Поскольку наблюдаемая (базовая) ставка (LIBOR) равна 5 процентам, часть внутренней нормы доходности, непосредственно относящаяся к рассматриваемому инструменту, равна 3 процентам.
[параграф AG4 (b)] Затем организация рассчитывает дисконтированную стоимость денежных потоков, связанных с обязательством, используя денежные потоки по обязательству в соответствии с договором на конец периода и ставку дисконтирования, равную сумме (i) наблюдаемой (базовой) процентной ставки на конец периода и (ii) части внутренней нормы доходности, приходящейся на инструмент и определенной в соответствии с параграфом AG4 (a).	Денежные потоки по инструменту в соответствии с договором на конец периода составляют: Проценты: 12.000[(a)] ДЕ в год со 2-го по 10-й годы. Основная сумма: 150.000 ДЕ в 10-ый год. Таким образом, ставка дисконтирования, используемая при расчете дисконтированной стоимости облигации, равна 7,75 процентов, из которых 4,75 процентов - ставка LIBOR на конец периода, плюс 3 процента внутренней нормы доходности, непосредственно относящейся к рассматриваемому инструменту. Это дает дисконтированную стоимость в размере 152.367ДЕ [(b)].
[параграф AG4 (c)] Разница между наблюдаемой рыночной стоимостью обязательства на конец периода и суммой, определенной в соответствии с подпунктом (b), является изменением справедливой стоимости, не обусловленной изменением наблюдаемой (базовой) процентной ставки. Именно эта сумма подлежит раскрытию.	Рыночная стоимость обязательства на конец периода составляет 153.811 ДЕ [(c)]. Таким образом, организация раскрывает в отчетности сумму 1.444 ДЕ, которая является разницей сумм 153.811 ДЕ – 152.367 ДЕ, как увеличение справедливой стоимости облигации, не обусловленное изменением рыночных условий, приводящих к возникновению рыночного риска.
(a) 150.000 ДЕ × 8% = 12.000ДЕ	
(b) PV = [12.000ДЕ × (1 − (1 + 0,0775)$^{-9}$)/0,0775] + 150.000ДЕ × (1 + 0,0775)^{9}	
(c) рыночная цена = [12.000ДЕ × (1 − (1 + 0,076)^{9})/0,076] + 150.000ДЕ × (1 + 0,076)^{9}	

[22] В настоящем руководстве денежные суммы выражены в «денежных единицах (ДЕ)».

[23] Это отражает изменение ставки LIBOR с 5 до 4,75 процентов и сдвиг на 0,15 процентов, который, в отсутствие соответствующего изменения рыночных условий, предположительно отражает изменения кредитного риска по данной облигации.

Неисполнения и нарушения обязательств (параграфы 22и 23)

IG12. Параграфы 22 и 23 требуют раскрытия информации о неисполнении и нарушении обязательств по погашению займов. Любое неисполнение или нарушение обязательств может оказать влияние на определение обязательства в качестве краткосрочного или долгосрочного в соответствии с МСФО ОС 1.

Общая сумма процентных расходов (параграф 24 (b))

IG13. Общая сумма процентных расходов, которая раскрывается в соответствии с параграфом 24 (b), является частью финансовых затрат, которые, в соответствии с требованиями параграфа 102 (b) МСФО ОС 1, представляются отдельно в Отчете о финансовых результатах деятельности. Статья финансовых затрат может включать суммы, связанные с нефинансовыми обязательствами.

Справедливая стоимость (параграфы 31–34)

IG14. МСФО ОС 30 требует раскрытия информации о том, к какому уровню в иерархии способов оценки по справедливой стоимости относится справедливая стоимость активов и обязательств, отраженная в Отчете о финансовом положении. Такая информация должна раскрываться в табличной форме, за исключением случаев, когда больше подходит другой формат. В соответствии с требованиями параграфа 33(a) организация должна раскрыть следующую информацию об активах. (Также требуется раскрытие сравнительной информации, но в приведенный ниже пример, она не включена).

Активы, оцененные по справедливой стоимости		**Оценка справедливой стоимости на конец отчетного периода, с использованием:**		
	Дек 31, 20X2	**Уровень 1 млн. ДЕ**	**Уровень 2 млн. ДЕ**	**Уровень 3 млн. ДЕ**
Описание				
Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита				
Ценные бумаги, находящиеся в обращении	100	40	55	5
Производные инструменты, находящиеся в обращении	39	17	20	2
Финансовые активы, имеющиеся в наличие для продажи				
Вложения в долевые ценные бумаги	75	30	40	5
Итого	214	87	115	12
Примечание: аналогичная таблица представляется по обязательствам				

IG15. МСФО ОС 30 требует сверки остатков на начало и на конец периода для тех активов и обязательств, которые отражаются в Отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, определенной с помощью оценочных методов, по которым любые значимые параметры основываются на нерыночных данных (Уровень 3). Такая информация должна раскрываться в табличной форме, за исключением случаев, когда больше подходит другой формат раскрытия. В соответствии с требованиями параграфа 33(b) необходимо раскрыть следующую информацию об активах. (Также требуется раскрытие сравнительной информации, но в приведенный ниже пример она не включена).

Активы, оцененные по справедливой стоимости по Уровню 3				
	Оценка справедливой стоимости на конец периода			
	Финансовые активы по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита или дефицита		**Финансовые активы, имеющиеся в наличие для продажи**	**Итого**
	Ценные бумаги в обращении	**Производные инструменты в обращении**	**Вложения в долевые ценные бумаги**	
	ДЕ миллионов	**ДЕ миллионов**	**ДЕ миллионов**	**ДЕ миллионов**
Остаток на начало периода	6	5	4	15
Всего прибыль или убыток				
в составе профицита или дефицита	(2)	(2)	-	(4)
в составе чистых активов/ капитале	-	-	(1)	(1)
Приобретение	1	2	2	5
Выпуск	-	-	-	-
Расчеты	-	(1)	-	(1)
Списание с Уровня 3	-	(2)	-	(2)
Остаток на конец периода	5	2	5	12
Итого прибыль или убыток за период, включаемый в состав профицита или дефицита, по активам, имеющимся на конец отчетного года	(1)	(1)	-	(2)
(Примечание: аналогичная таблица может быть представлена по обязательствам)				

Прибыль или убыток, включаемый в состав профицита или дефицита, за период (см. выше) представлен в составе выручки следующим образом:	
	Выручка
Итого прибыль или убыток, включаемый в состав профицита или дефицита за период	(4)
Итого прибыль или убыток за период, включаемый в состав профицита или дефицита, по активам, имеющимся на конец отчетного периода	(2)
(Примечание: аналогичная таблица может быть представлена по обязательствам.)	

IG16. При первоначальном признании справедливая стоимость финансовых инструментов, не обращающихся на активном рынке, определяется в соответствии с параграфом AG108 МСФО ОС 29. Однако если организация после первоначального признания использует оценочный метод, который включает нерыночные данные, при первоначальном признании может возникнуть разница между фактической ценой по сделке и суммой, определенной при помощи этого оценочного метода. В этой ситуации разница будет признаваться в составе профицита или дефицита в последующие периоды в соответствии с МСФО ОС 29 и учетной политикой организации. Такое признание отражает изменения факторов (включая фактор времени), которые должны учитываться участниками рынка при установлении цены (см. параграф AG108 МСФО ОС 29). Параграф 33 требует раскрытия информации о подобных обстоятельствах. Для выполнения требований параграфа 34 организация должна раскрывать следующую информацию:

Условие

1 января 20X1 года организация приобретает за 15 миллионов ДЕ финансовые активы, которые не обращаются на активном рынке. У организации есть только один вид таких финансовых активов.

Фактическая цена сделки в размере 15 миллионов ДЕ является справедливой стоимостью при первоначальном признании.

После первоначального признания организация будет определять справедливую стоимость финансовых активов оценочным методом. Такая расчетная оценка включает переменные, отличные от тех, что были получены на наблюдаемом рынке.

При первоначальном признании сумма, полученная в результате использования данного оценочного метода, составила 14 миллионов ДЕ, что отличается от справедливой стоимости на 1 миллион ДЕ.

На 1 января 20X1 года организация имеет существующую разницу в размере 5 миллионов ДЕ.

Применение требований

Раскрываемая организацией информация за 20X2 года должна включать следующее:

Учетная политика

Организация применяет следующий оценочный метод для определения справедливой стоимости финансовых инструментов, которые не обращаются на активном рынке: [описание оценочного метода не включено в этот пример]. Разница может возникнуть между справедливой стоимостью при первоначальном признании (что, согласно МСФО ОС 29, обычно представляет собой фактическую цену сделки) и суммой, определенной с использованием оценочного метода при первоначальном признании. Любые суммы такой разницы отражаются [описание учетной политики организации].

В пояснительной записке к финансовой отчетности

Как указано в примечании X, организация использует [название оценочного метода] для оценки справедливой стоимости следующих финансовых инструментов, которые не обращаются на активном рынке. Однако, в соответствии с МСФО ОС 29, справедливой стоимостью инструмента при первоначальном признании обычно является фактическая цена сделки. Если фактическая цена сделки отличается от суммы, определенной при первоначальном признании при помощи оценочного метода, такая разность отражается [описание учетной политики организации].

Разницы, подлежащие признанию в составе профицита или дефицита, следующие:

	Дек 31, X2	**Дек 31, X1**
	ДЕ миллионов	ДЕ миллионов
Остаток на начало года	5,3	5,0
Новые операции	–	1,0
Суммы, признанные в составе профицита или дефицита в течение года	(0,7)	(0,8)
Прочие увеличения	–	0,2
Прочие уменьшения	(0,1)	(0,1)
Остаток на конец года	4,5	5,3

Характер и объем рисков, связанных с финансовыми инструментами (параграфы 38–49 и AG6–AG30)

Раскрытие информации – качественные характеристики (параграф 40)

IG17. Раскрытие видов качественных характеристик, которое организация могла бы выполнить в соответствии с требованиями параграфа 40, включает, но не ограничивается, поясняющее описание:

(a) Подверженности организации рискам и причин ее возникновения. Такая информация могла бы содержать описание подверженности рискам с учетом и без учета передачи рисков и прочих операций, направленных на снижение риска.

(b) Политики организации и процедур выявления, оценки, наблюдения и контроля за рисками, которые могут включать следующее:

(i) Структуру и организацию функции (функций) управления рисками, включая пояснения независимости и подотчетности;

(ii) Объем и характер системы отчетности о рисках или системы оценки рисков в организации;

(iii) Политику хеджирования или снижения рисков организации, включая политику и процедуры использования залогового обеспечения; и

(iv) Процедуры организации по мониторингу постоянной эффективности механизмов хеджирования или снижения рисков.

(c) Политика и процедуры организации, позволяющие избежать чрезмерной концентрации рисков.

IG18. Информация о характере и объеме рисков, связанных с финансовыми инструментами, более полезна в тех случаях, когда в ней отражаются любые связи между финансовыми инструментами, которые могут повлиять на суммы, сроки или неопределенность будущих денежных потоков организации. Степень подверженности рискам, которая меняется под влиянием таких связей, может быть очевидна пользователям из информации, раскрываемой в соответствии с настоящим Стандартом, но в некоторых случаях может оказаться полезным дальнейшее раскрытие информации.

IG19. В соответствии с параграфом 40 (c) организация раскрывает информацию о любых изменениях качественных характеристик по сравнению с предыдущим периодом, и дает объяснения причинам этих изменений. Такие изменения могут быть результатом изменений подверженности рискам или способа управления такими рисками.

Раскрытие информации – количественные характеристики (параграфы 41–49 и AG7–AG30)

IG20. Параграф 41 требует раскрытия количественных характеристик концентрации рисков. Например, концентрация кредитного риска может быть связана с:

(a) Секторами экономики. Так, при концентрации контрагентов организации в одном или более секторах экономики (таких, как розничная торговля или оптовая торговля), организация должна раскрывать отдельно информацию о подверженности рискам по каждому случаю концентрации контрагентов.

(b) Кредитным рейтингом или другим критерием кредитного качества. Так, при концентрации контрагентов организации в одной или более категориях кредитного качества (таких как обеспеченные или необеспеченные займы) или по одному или более кредитному рейтингу (таких, как инвестиционный рейтинг или спекулятивный рейтинг), организация должна раскрывать отдельно информацию о подверженности рискам по каждому случаю концентрации контрагентов.

(c) Географическим распределением. Так, при концентрации контрагентов организации на одном или более географических рынках (таких как Азия или Европа), организация должна раскрывать отдельно информацию о подверженности рискам по каждому случаю концентрации контрагентов.

(d) Ограниченным количеством отдельных контрагентов или групп тесно связанных контрагентов.

Подобные принципы применяются при выявлении концентрации прочих рисков, включая риск ликвидности и рыночный риск. Например, концентрация риска ликвидности может возникнуть в результате принятых условий погашения финансовых обязательств, источников заимствования или доверия какому-либо одному рынку, на котором реализуются ликвидные активы. Концентрация риска изменения обменных курсов может возникать, если организация имеет значительную чистую открытую позицию в одной иностранной валюте или совокупную чистую открытую позицию в нескольких валютах, имеющих однонаправленные тенденции изменения обменных курсов.

IG21. В соответствии с параграфом AG8 раскрытие информации о концентрации рисков включает описание общих характеристик по каждому случаю концентрации. Общей характеристикой может быть, например, географическое распределение контрагентов по группам стран, отдельным странам или регионам внутри стран.

IG22. Если количественная информация на конец отчетного периода не отражает подверженность организации рискам в течение периода, в соответствии с параграфом 42 требуется раскрытие дополнительной информации. Для выполнения этого требования организация должна раскрыть информацию о наибольшем, наименьшем и среднем размере риска, которому она была подвержена в течение периода. Например, если организация обычно в значительной степени подвержена риску по какой-либо одной валюте, но к концу года покрывает свою позицию, то она должна представить график, отражающий подверженность рискам в различные интервалы времени в течение периода или раскрыть информацию о наибольшем, наименьшем и среднем уровне подверженности рискам.

Кредитный риск (параграфы 43–45, AG9 и AG10)

IG23. Параграф 43 требует от организации раскрытия информации о своей подверженности кредитному риску по видам финансовых инструментов. Финансовые инструменты одного вида имеют общие экономические характеристики в отношении раскрываемого риска (в данном случае, кредитного риска). Например, организация может решить, что ипотечный кредит, необеспеченные потребительские кредиты и коммерческие кредиты имеют различные экономические характеристики.

Предоставленное обеспечение и другие средства повышения качества кредита (параграф 43 (b))

IG24. Параграф 43 (b) требует, чтобы организация раскрывала информацию о полученном залоговом обеспечении имеющихся у нее активов и других средствах повышения качества полученного кредита. Организация должна выполнить это требования путем раскрытия следующей информации:

(a) Политики и процедур оценки и управления залоговым обеспечением и другими средствами повышения качества полученного кредита;

(b) Описания основных видов залогового обеспечения и других средств повышения качества кредита (примерами таких средств являются гарантии, кредитные производные инструменты и соглашения о взаимозачете, которые не могут быть квалифицированы как подлежащие зачету в соответствии с МСФО ОС 28);

(c) Основных видов контрагентов по залоговому обеспечению и другим средствам улучшения качества кредита, а также информации об их кредитоспособности; и

(d) Информации о группировке рисков по залоговому обеспечению или другим средствам повышения качества кредита.

Кредитное качество (параграф 43(c))

IG25. Параграф 43(c) требует от организации раскрытия информации о кредитном качестве подверженных кредитному риску финансовых активов, которые не являются ни просроченными, ни обесцененными. Выполняя данное требование, организация должна раскрыть следующую информацию:

(a) Анализ подверженности кредитному риску с использованием внешней и внутренней системы определения кредитного рейтинга;

(b) Характеристику контрагентов;

(c) Информацию за прошлые годы о начисленных пенях (штрафных процентных ставках) контрагенту; и

(d) Любую другую информацию, используемую при оценке кредитного качества.

IG26. Если в процессе управления и мониторинга кредитного качества организация пользуется внешними кредитными рейтингами, она может раскрывать следующую информацию:

(a) Количественную оценку подверженности кредитному риску по каждой позиции внешнего кредитного рейтинга;

(b) Рейтинговые агентства, чьими оценками пользуется организация;

(c) Количественную оценку кредитных рисков организации, имеющих и не имеющих рейтинг; и

(d) Взаимосвязь между внутренними и внешними рейтингами.

IG27. Если в процессе управления и мониторинга кредитного качества организация пользуется внутренними кредитными рейтингами, она может раскрывать следующую информацию:

(a) Процесс присвоения позиций внутреннего кредитного рейтинга;

(b) Суммы подверженности кредитному риску по каждой позиции внутреннего кредитного рейтинга; и

(c) Взаимосвязь между внутренним и внешним рейтингами.

Просроченные или обесцененные финансовые активы (параграф 44)

IG28. Финансовый актив считается просроченным, когда контрагент не осуществляет платеж в установленные договором сроки. Например, организация заключает кредитный договор, в соответствии с которым проценты должны уплачиваться ежемесячно. Если проценты не были уплачены в первый день следующего месяца, то кредит признается просроченным. Просроченный не означает, что контрагент никогда не заплатит по кредиту, но неуплата может вызвать различные действия, такие как пересмотр условий договора, принудительное исполнение договорных обязательств или судебные разбирательства.

IG29. После пересмотра условий договора по финансовым активам, признанным просроченными, наличие просрочки по финансовому активу определяется условиями нового договорного соглашения.

IG30. Параграф 44(a) требует проведения анализа по срокам обращения финансовых активов, являющихся просроченными, но не обесцененными. Организация использует профессиональное суждение для определения соответствующего количества временных интервалов. Например, организация может принять следующую группировку финансовых активов по срокам обращения:

(a) Не более трех месяцев;

(b) От трех до шести месяцев;

(c) От шести месяцев до одного года; и

(d) Более одного года.

IG31. Параграф 44(b) требует проведения анализа обесцененных финансовых активов по видам. Такой анализ может включать:

(a) Балансовую стоимость до вычета убытка от обесценения;

(b) Сумму соответствующего убытка от обесценения; и

(c) Характер и справедливую стоимость имеющегося залогового обеспечения и других использованных средств повышения качества кредита.

Рыночный риск (параграфы 47–49 и AG19–AG30)

IG32. Параграф 47(a) требует проведения анализа чувствительности для каждого вида рыночных рисков, которым подвержена организация. Существует три вида рыночных рисков: процентный риск, валютный риск и прочий ценовой риск. Прочий ценовой риск может включать такие риски, как риск изменения курсов акций, риск изменения товарных цен, риск досрочного погашения задолженности (т.е. риск того, что одна сторона может понести финансовый убыток по финансовому активу вследствие того, что другая сторона произведет погашение раньше или позже ожидаемого срока) и риск остаточной стоимости (например, лизингодатель легкового транспорта, списывающий остаточную стоимость банковской гарантии, подвергается риску остаточной стоимости). Переменные, связанные с рыночными рисками, раскрываемые в требуемой информации, включают, но не ограничиваются следующим:

(a) Кривая доходности рыночных процентных ставок. Может потребоваться принимать во внимание как параллельные, так и непараллельные сдвиги кривой доходности.

(b) Обменные курсы иностранных валют.

(c) Стоимость долевых инструментов.

(d) Рыночные цены на товары.

IG33. Параграф 47 (a) требует, чтобы анализ чувствительности показал влияние на профицит или дефицит и чистые активы/ капитал, которое оказали бы практически допустимые изменения соответствующей переменной риска. Например, соответствующие переменные рисков могут включать:

(a) Преобладающие рыночные процентные ставки финансовых инструментов, чувствительных к изменениям процентных ставок, таких как кредиты с плавающей ставкой; или

(b) Обменные курсы валют и процентные ставки финансовых инструментов, оцениваемых в иностранной валюте, таких как облигации, оцениваемые в иностранной валюте.

IG34. Анализ чувствительности к процентному риску может показать влияние изменений рыночных процентных ставок на:

(a) Процентные доходы и расходы;

(b) Другие статьи профицита или дефицита (такие как прибыли и убытки от торговли); и

(c) Чистые активы/ капитал, если это применимо.

Организация может раскрывать анализ чувствительности к процентному риску по каждому виду валюты, по которой у организации имеется существенная подверженность процентному риску.

IG35. Поскольку факторы, влияющие на рыночный риск, могут варьироваться в зависимости от конкретных обстоятельств каждой организации, соответствующий диапазон, который рассматривается при анализе чувствительности к рыночному риску, также варьируется по каждой организации и каждому виду рыночного риска.

IG36. Следующий пример является иллюстрацией практического применения требования по раскрытию информации, установленного в параграфе 47(a):

Процентный риск

31 декабря 20X2 года, если бы процентные ставки на эту дату были на 10 базисных пунктов ниже, а все прочие переменные оставались неизменными, то профицит за год оказался бы на 1,7 миллиона ДЕ (в 20X1 – 2,4 миллиона ДЕ) выше, главным образом, за счет более низких процентных расходов по различным заимствованиям; а прочий доход был бы на 2,8 миллионов ДЕ (20X1 – 3,2 миллиона ДЕ) выше, в основном, за счет увеличения справедливой стоимости финансовых активов с фиксированными процентными ставками, классифицированных в категорию имеющихся в наличии для продажи. Если бы процентные ставки были на 10 базисных пунктов выше, а все прочие переменные ставки оставались неизменными, то профицит был бы на 1,5 миллиона ДЕ (20X1 – 2,1 миллиона ДЕ) ниже, в основном, в результате более высоких процентных расходов по различным заимствованиям, а доход был бы на 3,0 миллиона ДЕ (20X1 – 3,4 миллиона ДЕ) ниже, в основном, за счет уменьшения справедливой стоимости финансовых активов с фиксированными процентными ставками, классифицированными в категорию имеющихся в наличии для продажи. Профицит более чувствителен к понижению процентных ставок, чем к их повышению, вследствие наличия заимствований с ограничением верхнего уровня процентных ставок. В 20X2 году чувствительность ниже, чем в 20X1 году, т.к. произошло снижение объема непогашенных заимствований в результате истечения срока задолженности организации (см. примечание X). (a) [(a)]

Риск колебаний обменных курсов

31 декабря 20X2 года, если бы произошло понижение курса ДЕ на 10 процентов по отношению к доллару США, а все прочие переменные оставались бы неизменными, то профицит за год был бы на 2,8 миллиона ДЕ (20X1 – 6,4 миллиона ДЕ) ниже, доход был бы на 1,2 миллиона ДЕ (20X1 – 1,1 миллиона ДЕ) выше. И наоборот, если бы ДЕ укрепилась на 10 процентов по отношению к доллару США, а все прочие переменные оставались бы неизменными, то профицит был бы на 2,8 миллиона ДЕ (20X1 – 6,4 миллиона ДЕ) выше, доход был бы на 1,2 миллиона ДЕ (20x1 – 1,1 миллиона ДЕ) ниже. Более низкая чувствительность профицита 20X2 года к обменному курсу по сравнению с 20X1 годом обусловлена уменьшением задолженности в иностранной валюте. В 20X2 году доход более чувствителен к изменению обменных курсов, чем в 20x1 году, из-за расширения использования инструментов хеджирования приобретенной иностранной валюты, компенсирующегося снижением задолженности в иностранной валюте.

(a) Параграф 38(a) требует раскрытия результатов анализа обязательств по срокам погашения.

Раскрытие информации по другим рыночным рискам (параграф 49)

IG37. Параграф 49 требует раскрытия дополнительной информации, если представленный анализ чувствительности не дает правильного представления о риске, присущем финансовому инструменту. Например, это может произойти, если:

(a) Финансовый инструмент содержит сроки и условия, влияние которых не определяется анализом чувствительности (например, опционы, которые не выгодны к исполнению(«вне денег») (или выгодны («в деньгах») при заданном изменении переменной риска);

(b) Финансовые активы являются неликвидными (например, если объем сделок с аналогичными активами низок, и организация с трудом может найти покупателя); или

(c) Организация имеет большой портфель финансовых активов, который можно продать, при условии продажи его целиком, только со скидкой или по котируемой рыночной цене меньшего портфеля с надбавкой.

IG38. В ситуации, описанной в параграфе IG37(a), дополнительно раскрываемая информация должна включать:

(a) Сроки и условия финансового инструмента (например, по опционам);

(b) Влияние соблюдения сроков и условий финансового инструмента на профицит или дефицит (например, исполнение сроков и условий опционов); и

(c) Описание способа хеджирования риска.

Например, организация может приобрести процентный опцион «коллар» с нулевой премией, включающий выпущенный опцион, не выгодный к исполнению, с кредитным плечом (например, организация выплачивает десятикратную разницу между установленной минимальной процентной ставкой «флор» и текущей рыночной процентной ставкой). Организация может рассматривать такой опцион «коллар» как недорогой способ выгодного хеджирования против практически вероятного повышения процентных ставок. Однако неожиданно большое снижение процентных ставок может привести к платежам по выпущенному опциону «флор», которые в силу размера кредитного плеча могут оказаться значительно выше, чем выигрыш от снижения процентных ставок. Ни справедливая стоимость опциона «коллар», ни анализ чувствительности к практически вероятным изменениям переменных рыночных ставок не могут указывать на размер данного риска. В таком случае организация может представить дополнительную информацию, указанную выше.

IG39. В ситуации, описанной в параграфе IG38(b), дополнительное раскрытие может включать информацию о причинах недостатка ликвидности и о том, как организация хеджирует риски.

IG40. В ситуации, описанной в параграфе IG38(c), дополнительное раскрытие информации может включать:

(a) Характеристику ценных бумаг (например, наименование организации);

(b) Размер портфеля ценных бумаг (например, 15 процентов от выпущенных акций);

(c) Влияние на профицит или дефицит; и

(d) Способы хеджирования рисков в организации.

Сравнение с МСФО 7

В основе МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» лежит МСФО 7, «Финансовые инструменты: раскрытие информации» (впервые изданный в 2005 году, включая поправки, опубликованные в апреле 2009 года). Основные различия между МСФО ОС 30 и МСФО 7 состоят в следующем:

- МСФО ОС 30 содержит требования, касающиеся льготных займов. МСФО 7 не требует раскрытия информации о льготных займах.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 30 используется терминология, отличная от МСФО 7. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» в МСФО ОС 30. Эквивалентными терминами в МСФО 7 являются «доход», «Отчет о совокупном доходе» и «собственный капитал»

МСФО ОС 31 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 38 «Нематериальные активы», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Настоящий документ также содержит выдержки из Разъяснения Постоянного комитета по разъяснениям 32 (ПКР 32) «Нематериальные активы - затраты на интернет-сайт». Выдержки из МСФО (IAS) 38 и ПКР 32 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной Федерации Бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда Комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, EC4M 6XH Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: **publications@iasb.org**

Internet: **http://www.iasb.org**

Все права на МСФО (IFRSs и IASs), публикуемые проекты и другие издания СМСФО (IASB) принадлежат ФКМСФО.

«IFRS», «IAS», «IASB», «IASCF», «International Accounting Standards» и «International Financial Reporting Standards» являются торговыми марками ФКМСФО и не должны использоваться без одобрения ФКМСФО.

Январь 2010

МСФО ОС 31 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Введение IN1–IN4

Цель 1

Сфера применения 2–15

Нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность 11–15

Определения 16–25

Нематериальные активы 17–20

Контроль над активом 21–24

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования 25

Признание и оценка 26–65

Отдельное приобретение 32–39

Последующие затраты на приобретенный незавершенный проект научных исследований и опытно-конструкторских и технологических разработок 40–41

Нематериальные активы, приобретенные посредством необменных операций 42–43

Обмен активами 44–45

Деловая репутация, сформированная внутри организации 46–48

Нематериальные активы, созданные силами организации 49–51

Стадия научных исследований 52–54

Стадия опытно-конструкторской и технологической разработки 55–62

Себестоимость нематериального актива, созданного силами организации 63–65

Признание расходов 66–70

Расходы предыдущих периодов, не подлежащие признанию в качестве актива 70

Последующая оценка 71–86

Модель учета по себестоимости 73

Модель учета по переоцененной стоимости 74–86

Срок полезного использования 87–95

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования 96–105

Срок и метод начисления амортизации 96–98

Ликвидационная стоимость 99–102

Анализ срока и метода начисления амортизации 103–105

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования 106–109

Анализ оценки срока полезного использования 108–109

Возмещение балансовой стоимости – убытки от обесценения 110

Прекращение использования и выбытие 111–116

Раскрытие информации 117–127

Общие положения 117–122

Нематериальные активы, оцениваемые после признания по модели учета по переоцененной стоимости 123–124

Затраты на научные исследования и опытно-конструкторские и технологические разработки..... 125–126

Прочая информация 127

Переходные положения 128–131

Дата вступления в силу..... 132–133

Приложение A: Руководство по применению

Приложение B: Поправки к другим МСФО ОС

Основание для заключений

Иллюстративные примеры

Сравнение с МСФО 38

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 31 «Нематериальные активы» изложен в параграфах 1-133. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 31 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

Введение

IN1. МСФО ОС 31 устанавливает порядок учета нематериальных активов. Он переработан для организаций общественного сектора на основе МСФО 38 «Нематериальные активы».

Сфера применения

IN2. СМСФО ОС в настоящее время разрабатывает Концептуальные основы, в которых будет дано определение актива в общественном секторе. Специфика экономики общественного сектора, обусловленная полномочиями и правами, предоставляемыми законодательством, Конституцией или другими равнозначными правовыми нормами требует детального изучения с целью определения надлежащего порядка учета. СМСФО ОС пересмотрит возможность применения МСФО ОС 31 к этим полномочиям и правам после издания Концептуальных основ. Таким образом, МСФО ОС 31 исключает из сферы применения такие полномочия и права.

IN3. МСФО ОС 31 включает в качестве Руководства по применению, рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на интернет-сайт, взятые из Разъяснения 32 (ПКР 32) «Нематериальные активы – затраты на интернет-сайт», включая иллюстрации соответствующих методов бухгалтерского учета.

IN4. МСФО 38 рассматривает нематериальные активы, приобретенные на средства государственных субсидий. В МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» такие операции отражаются постольку, поскольку они являются операциями, свойственными общественному сектору. Настоящий Стандарт устанавливает, что в случае приобретения актива посредством необменной операции его себестоимость представляет собой справедливую стоимость на дату приобретения в соответствии с МСФО ОС 23.

Цель

1. Целью настоящего Стандарта является установление порядка учета нематериальных активов, которые прямо не рассматриваются в другом Стандарте. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация признавала нематериальный актив лишь тогда, когда соблюдаются определенные критерии. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов, и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета нематериальных активов.**

3. **Настоящий Стандарт должен применяться для учета нематериальных активов, за исключением:**

   (a) **нематериальных активов, входящих в сферу применения другого Стандарта;**

   (b) **финансовых активов, соответствующих определению МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации»;**

   (c) **признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой полезных ископаемых (см. соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, связанный с геолого-разведывательными работами и оценкой запасов полезных ископаемых);**

   (d) **затрат на разработку и добычу полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;**

   (e) **нематериальных активов, приобретенных в рамках объединения организаций (см. соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, связанный с объединением организаций);**

   (f) **деловой репутации, приобретенной вследствие объединения организаций (см. соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, связанный с объединением организаций);**

   (g) **полномочий и прав, предоставленных законом, конституцией или равнозначными правовыми нормами;**

   (h) **отложенных налоговых активов (см. соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, связанный с налогами на прибыль);**

   (i) **отложенных расходов на приобретение, и нематериальных активов, возникающих у страховщиков в результате заключения договоров страхования, входящих в сферу применения соответствующего международного или национального стандарта, связанных с договорами страхования. В случае если соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности не устанавливает определенных требований к раскрытию информации по таким нематериальным активам, то к ним должны применяться требования к раскрытию, предусмотренные в настоящем Стандарте;**

   (j) **долгосрочных нематериальных активов, классифицируемых как предназначенные для продажи (или включенных в группу выбывающих активов, классифицированных как предназначенные для продажи) согласно соответствующему международному или национальному стандарту финансовой отчетности, в котором рассматриваются долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность; и**

   (k) **нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность. Тем не менее, требования к раскрытию информации в параграфах 115-127 применяются к признанным нематериальных активам, имеющим историко-культурную ценность.**

4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**

5. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с

государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

6. Если другой МСФО ОС предписывает учет определенного типа нематериального актива, организация руководствуется этим МСФО ОС вместо настоящего Стандарта. Например, настоящий Стандарт не применяется к:

   (a) нематериальным активам организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство» и МСФО ОС 12 «Запасы»);

   (b) договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО ОС 13 «Аренда»;

   (c) активам, возникающим в связи с вознаграждением работников; и

   (d) финансовым активам, подпадающим под определение МСФО ОС 28. Признание и оценка некоторых финансовых активов рассмотрены в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

7. Некоторые нематериальные активы могут содержаться или находиться на физическом носителе, таком как компакт-диск (в случае компьютерного программного обеспечения), юридической документации (в случае наличия лицензии или патента) или на фотопленке. Для определения того, учитывать ли актив, содержащий как нематериальные, так и материальные составляющие, в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или как нематериальный актив в соответствии с настоящим Стандартом, организация применяет профессиональное суждение при выборе более значимого элемента. Например, навигационное программное обеспечение для самолета-истребителя, является частью самолета и должно учитываться в составе основных средств. То же самое справедливо и в отношении операционной системы компьютера. В случае если программное обеспечение не является неотъемлемой частью оборудования, к которому оно относится, оно учитывается как нематериальный актив.

8. Помимо прочего, настоящий Стандарт применяется к затратам на рекламу, обучение, затратам на новую деятельность, научным исследованиям и опытно-конструкторским разработкам. Научные исследования и опытно-конструкторские разработки направлены на получение знаний. Таким образом, несмотря на то, что эти виды деятельности могут привести к созданию актива, имеющего физическую форму (например, опытный образец), материальный элемент актива вторичен по отношению к его нематериальной составляющей, то есть к содержащейся в активе информации.

9. В случае финансовой аренды, предмет аренды, лежащий в её основе, 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 ОС 13 и входят в сферу применения настоящего Стандарта.

10. Если деятельность или операции являются настолько специализированными, что их отражение в бухгалтерском учете вызывает проблемы, решения которых могут потребовать разных подходов, то такая деятельность или операции могут быть исключены из сферы применения настоящего Стандарта. Подобные проблемы 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. Таким образом, настоящий Стандарт не применяется к затратам по таким видам деятельности и таким договорам. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к другим используемым нематериальным активам (таким как программное обеспечение), и другим понесенным затратам (таким, как затраты на новую деятельность) в добывающих отраслях или страховых организациях.

Нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность

11. Настоящий Стандарт не требует, чтобы организация признавала нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, которые в противном случае соответствовали бы определению и признания нематериального актива. Если организация признает нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, она должна применять требования

настоящего Стандарта по раскрытию информации, а также она может, но не обязана, применять требования настоящего Стандарта по оценке.

12. Некоторые нематериальные активы характеризуются как нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность по причине их культурной, природной или исторической значимости. Примеры нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность, включают записанные материалы важных исторических событий и право использования портретов известного общественного лица, например, на почтовых марках или коллекционных монетах. Нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, часто обладают определенными характеристиками (хотя эти характеристики и не являются присущими исключительно таким активам), в том числе следующие:

(a) маловероятно, что их культурная, природная, образовательная и историческая ценность может быть полностью отражена в финансовой оценке, основанной исключительно на рыночной цене;

(b) юридические и/или установленные законом обязательства могут налагать запреты или строгие ограничения на их выбытие путем продажи;

(c) их стоимость может увеличиваться со временем; и

(d) возможны сложности с оценкой сроков полезного использования, которые, в некоторых случаях, могут достигать нескольких столетий.

13. Организации общественного сектора могу владеть большим количеством нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность, которые были приобретены в течение многих лет и разными способами, включая покупку, пожертвование, завещанное наследство и конфискацию. Такими активами редко владеют с целью генерирования денежных потоков, и к тому же, могут существовать юридические или социальные препятствия для их использования в этих целях.

14. Некоторые нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, имеют будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, отличающиеся от их культурно-исторической ценности, например, роялти, выплаченные организации за использование исторической записи. В этих случаях нематериальный актив, представляющий собой культурно-историческую ценность, может признаваться и оцениваться на той же основе, что и другие виды нематериальных активов, используемых для получения прибыли. Для прочих нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность, их будущие экономические выгоды или возможность полезного использования ограничены характеристиками, связанными с их культурно-исторической ценностью. Наличие, как будущих экономических выгод, так и возможностей полезного использования может повлиять на выбор метода оценки.

15. Требования к раскрытию информации, изложенные в параграфах 117-124, предписывают организациям раскрывать информацию о признанных нематериальных активах. Таким образом, организации, которые признали нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, обязаны раскрывать информацию в отношении таких активов по таким вопросам, как, например:

(a) использованный метод оценки;

(b) метод начисления амортизации, если таковая начисляется;

(c) полная балансовая стоимость;

(d) накопленная сумма амортизации на конец периода, если таковая имеется; и

(e) сверка балансовой стоимости на начало и конец периода с указанием её определенных компонентов.

Определения

16. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**

<u>Балансовая стоимость</u> – сумма, по которой актив признается в Отчете о финансовом положении после вычета всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Опытно-конструкторская и технологическая разработка[24] – применение результатов научных исследований или иных знаний при планировании и проектировании производства новых или значительно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их производства в коммерческих целях или использования.

Нематериальный актив – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Научные исследования[25] – оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний и достижений.

Термины, определенные в других МСФО ОС, используются в настоящем Стандарте в том же значении, что и в других стандартах, и воспроизведены в Глоссарии Терминов, опубликованном отдельно.

Нематериальные активы

17. 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 и товарные знаки (в том числе фирменные наименования и издательские права). Распространенными примерами статей, отвечающих этим широким понятиям, являются: компьютерное программное обеспечение, патенты, авторские права, кинофильмы, клиентская база, приобретенные лицензии на рыболовство, приобретенные квоты на импорт и лояльность клиентов.

18. Не все объекты, перечисленные в параграфе 17, отвечают определению нематериального актива, а именно: критериям идентифицируемости, контроля над ресурсом и наличия будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Если объект, входящий в сферу применения настоящего Стандарта, не отвечает определению нематериального актива, затраты на его приобретение или создание собственными силами признаются в качестве расхода на момент их возникновения.

19. **Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он соответствует одному из следующих требований:**

    (a) **является отделяемым, т.е. может быть выделен или обособлен от организации и продан, передан, защищен лицензией, арендован или обменен отдельно или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация так поступить или нет; или**

    (b) **возникает вследствие соглашений, имеющих обязательную силу (включая права, оговоренные в договорах, или другие юридические права), независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от организации или от других юридических прав и обязательств.**

20. Для целей настоящего Стандарта соглашение, имеющее обязательную силу, обозначает соглашение, которое содержит подобные права и обязанности для стороны соглашения, как если бы оно было составлено в форме договора.

Контроль над активом

---

[24] В английском оригинале текста употребляется термин «development». При этом данный термин на практике не переводится однозначно как «опытно-конструкторская и технологическая разработка». Тем не менее, контекст настоящего Стандарта подразумевает именно такое значение, которое соответствует общепринятой экономической, юридической и научной терминологии, касающейся нематериальных активов.

[25] В английском оригинале текста употребляется термин «research». При этом данный термин на практике не переводится однозначно как «научные исследования». Тем не менее, контекст настоящего Стандарта подразумевает именно такое значение, которое соответствует общепринятой экономической, юридической и научной терминологии, касающейся нематериальных активов.

21. Организация контролирует актив, если она обладает правом на получение будущих экономических выгод или возможности полезного использования, присущих лежащему в его основе ресурсу, а также правом на ограничение доступа других лиц к этим выгодам или возможности полезного использования. Способность организации контролировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования нематериального актива обычно вытекает из юридических прав, которые могут быть реализованы в судебном порядке. При отсутствии юридических прав демонстрация наличие контроля является более сложной задачей. Тем не менее, возможность реализации права в судебном порядке не является обязательным условием контроля, поскольку организация может быть в состоянии контролировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования каким-либо другим способом.

22. Научные или технические знания могут приводить к возникновению будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Организация контролирует эти выгоды или возможность полезного использования, если, например, знания защищены юридическим правами, такими как авторские права, ограничением в торговом договоре (если это разрешено) или юридической обязанностью сотрудников соблюдать конфиденциальность.

23. Организация может иметь квалифицированных сотрудников, и может быть в состоянии идентифицировать дополнительные навыки персонала, полученные в результате обучения, ведущие к возникновению будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Организация также может ожидать, что навыки персонала в дальнейшем будут в ее распоряжении. Тем не менее, организация обычно не имеет достаточного контроля над ожидаемыми будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования, возникающими в результате наличия квалифицированного персонала и его навыков, полученных в результате обучения с целью соответствия определению нематериального актива. По той же причине, определенный управленческий талант или профессиональные способности, скорее всего, не будут отвечать определению нематериального актива, за исключением случаев, когда организация обладает юридическими правами на использование этих навыков и получение от них будущих экономических выгод или возможности полезного использования, и при этом данные навыки также удовлетворяет всем прочим аспектам определения нематериального актива.

24. Организация может иметь клиентскую базу или показатель эффективности в достижении желаемого количества клиентов и ожидает, что благодаря приложенным усилиям по построению отношений с клиентами, клиенты будут продолжать пользоваться услугами организации. Тем не менее, в отсутствие юридических прав на защиту или иных форм контроля над взаимоотношениями с клиентами или лояльностью клиентов к организации, организация, как правило, не обладает достаточным контролем над будущими экономическими выгодами или возможностями полезного использования, ожидаемыми от сотрудничества с клиентами и их лояльности, чтобы они отвечали определению нематериального актива (например, клиентская база, доля рынка или показатель эффективности, взаимоотношения с клиентами и их лояльность). Если юридические права на защиту таких взаимоотношений с клиентами отсутствуют, обменные операции, заключаемые с теми же самыми или подобными клиентами на основании установленных взаимоотношений с ними, представляют собой доказательство того, что организация все же способна контролировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, возникающие из взаимоотношений с клиентами. Поскольку такие обменные операции также являются доказательствами того, что взаимоотношения с клиентами являются отделяемыми, эти взаимоотношения отвечают определению нематериального актива.

Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования

25. Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, присущие нематериальному активу, могут включать выручку от продажи продуктов и услуг, снижение расходов или другие выгоды, возникающие от использования нематериального актива. Например, использование интеллектуальной собственности в процессе производства или оказания услуг может способствовать сокращению будущих производственных затрат или затрат на оказание услуг или улучшение качества предоставляемых услуг, но не увеличению будущей выручки (например, информационная система, работающая в режиме реального времени, которая позволяет гражданам более быстро продлевать свои водительские удостоверения в режиме онлайн, приводит к сокращению числа офисных работников,

требуемых для выполнения этой функции, и одновременно ускоряет процедуру обработки документов).

Признание и оценка

26. Для признания объекта в качестве нематериального актива организации требуется показать, что объект удовлетворяет следующим критериям:

    (a) определению нематериального актива (см. параграфы 17-25); и

    (b) критериям признания (см. параграфы 28-30).

    Это требование применяется в отношении затрат, оцениваемых на момент признания (затрат по обменным операциям или для создания нематериального актива силами организации, или справедливой стоимости нематериального актива, приобретенного в результате необменной операции) и последующих затрат на его совершенствование, частичную замену или обслуживание.

27. Характер нематериальных активов таков, что во многих случаях совершенствование или частичная замена подобных активов не производится. Соответственно, большинство последующих затрат, скорее всего, обеспечивают ожидаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, содержащиеся в существующем нематериальном активе, но не будут удовлетворять определению нематериального актива и критериям признания, установленным в настоящем Стандарте. Кроме того, зачастую бывает трудно отнести последующие затраты непосредственно к конкретному нематериальному активу, а не на операции организации в целом. Таким образом, лишь изредка последующие затраты – затраты, понесенные после первоначального признания приобретенного нематериального актива или после завершения создания нематериального актива силами организации – признаются в составе балансовой стоимости актива. В соответствии с параграфом 61 последующие затраты на торговые марки, выходные сведения, издательские права, клиентскую базу и другие затраты аналогичного характера (вне зависимости от того, были они приобретены или созданы силами организации) всегда признаются в составе профицита или дефицита по мере возникновения. Это связано с тем, что такие затраты нельзя выделить из расходов на развитие деятельности организации в целом.

28. **Нематериальный актив подлежит признанию только в том случае, когда:**

    (a) **существует вероятность получения организацией ожидаемых будущих экономических выгод или возможности полезного использования, присущих активу; и**

    (b) **себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить.**

29. **Организация должна оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод или возможности полезного использования, используя обоснованные и приемлемые допущения, представляющие собой наилучшую оценку руководством совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.**

30. Организация использует профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод или возможности полезного использования, обусловленных применением актива, на основе данных, доступных на момент первоначального признания, придавая больше значение данным, полученным из внешних источников.

31. **Нематериальный актив должен первоначально оцениваться по себестоимости в соответствии с параграфами 32-43. Если нематериальный актив был приобретен в результате необменной операции, его первоначальная стоимость на дату приобретения будет оцениваться по справедливой стоимости на эту дату.**

Отдельное приобретение

32. Обычно сумма, уплаченная организацией при отдельном приобретении нематериального актива, отражает прогнозируемую вероятность получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в этом активе. Иными словами, организация ожидает получение экономических выгод или возможности полезного использования, даже если существует неопределенность в отношении их сроков и суммы. Таким образом, критерий признания вероятности, указанный в параграфе 28(a), всегда считается выполненным для отдельно приобретенных нематериальных активов.

33. Кроме того, себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива, как правило, можно надежно оценить. Это особенно справедливо, когда встречное удовлетворение по сделке производится в денежной форме или прочими денежными активами.

34. Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива состоит из:

(a) Цены приобретения, включающей импортные сборы и пошлины и невозмещаемые налоги после вычета торговых скидок и компенсаций; и

(b) Всех затрат, непосредственно относящихся к подготовке актива к предполагаемому использованию.

35. Примерами прямых затрат являются:

(a) затраты, связанные с вознаграждением работников (в значении, определенном в МСФО ОС 25), имеющих непосредственное отношение к приведению актива в состояние, пригодное к использованию;

(b) затраты на оплату профессиональных услуг, связанных с приведением актива в состояние, пригодное к использованию; и

(c) затраты на тестирование надлежащей работы актива.

36. Примерами затрат, не включаемых в состав себестоимости нематериального актива, являются:

(a) затраты, связанные с внедрением нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и мероприятия по продвижению продукта);

(b) затраты, связанные с осуществлением деятельности на новом месторасположении или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и

(c) административные и прочие общие накладные расходы.

37. Признание затрат в составе балансовой стоимости нематериального актива прекращается после того, как актив приведен в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Таким образом, затраты, понесенные при использовании и перемещении нематериального актива, не включаются в состав его балансовой стоимости. Например, следующие затраты не включаются в состав балансовой стоимости нематериального актива:

(a) затраты, понесенные в то время, когда актив, пригодный к использованию в соответствии с намерениями руководства, еще не был введен в эксплуатацию; и

(b) первоначальные операционные убытки, например, понесенные во время формирования спроса на продукцию, выпущенную при помощи данного актива.

38. Некоторые операции происходят в связи с усовершенствованием нематериального актива, но не являются обязательными для приведения этого актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства. Эти эпизодические операции могут иметь место как до, так и в течение проведения опытно-конструкторских и технологических работ по разработке актива. Поскольку эпизодические операции не являются необходимыми для приведения актива в состояние, пригодное для его использования в соответствии с намерениями руководства, то выручка и расходы, связанные с эпизодическими операциями, должны признаваться немедленно при их возникновении в составе профицита или дефицита, и включаться в соответствующие категории выручки и расходов.

39. Если отсрочка по оплате нематериального актива выходит за рамки обычных условий кредитования, себестоимость такого актива равна эквиваленту цены при немедленном расчете 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 порядком учета капитализации расходов, изложенном в МСФО ОС 5 «Затраты по займам».

Последующие затраты на приобретенный незавершенный проект научных исследований и опытно-конструкторских и технологических разработок

40. **Затраты на научные исследования или опытно-конструкторские и технологические разработки, которые:**

(a) **относятся к незавершенному проекту научных исследований или опытно-конструкторских и технологических разработок, приобретенному отдельно и признанному в качестве нематериального актива;**

(b) **возникают после приобретения данного проекта; и**

должны отражаться в учете в соответствии с параграфами 52-60.

41. Применение требований параграфов 52-60 означает, что последующие затраты на незавершенный проект научных исследований и опытно-конструкторских и технологических разработок, приобретенный отдельно и признанный в качестве нематериального актива:

(a) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на научные исследования;

(b) признаются в качестве расходов в момент возникновения, если это затраты на опытно-конструкторскую и технологическую разработку, которые не удовлетворяют критериям признания в качестве нематериального актива, установленным в параграфе 55; и

(c) увеличивают балансовую стоимость приобретенного незавершенного проекта научных исследований или опытно-конструкторских и технологических разработок, если они представляют собой затраты на опытно-конструкторскую и технологическую разработку, которые удовлетворяют критериям признания, установленным в параграфе 55.

Нематериальные активы, приобретенные посредством необменных операций

42. В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен посредством необменной операции. Это может произойти, когда другая организация общественного сектора передает организации путем необменной операции нематериальные активы, такие как право приземления в аэропорту, право вещания на радио или телевидении, лицензии на импорт или квоты, или права на доступ к другим ресурсам ограниченного пользования. Частное лицо, к примеру, лауреат Нобелевской премии, может завещать свои личные бумаги, включая авторское право на свои публикации, национальному архиву (организации общественного сектора) посредством необменной операции.

43. При таких условиях себестоимость актива представляет собой справедливую стоимость на дату приобретения. Для целей настоящего Стандарта оценка на момент признания нематериального актива, приобретенного посредством необменной операции, по справедливой стоимости в соответствии с требованиями параграфа 74, не является переоценкой актива.

Обмен активами

44. Один или более нематериальных активов могут быть приобретены путем обмена на неденежный актив или активы, либо на комбинацию денежных и неденежных активов. Следующее рассуждение относится к простому обмену одного неденежного актива на другой и также применяется ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда справедливая стоимость ни полученного, ни переданного в обмен актива не может быть надежно оценена. Приобретенный актив оценивается таким способом, даже если организация не может немедленно прекратить признание переданного актива. Если приобретенный актив не

оценивается по справедливой стоимости, то его себестоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

45. Согласно параграфу 28(b) условием признания нематериального актива является возможность надежной оценки его себестоимости. Справедливую стоимость нематериального актива, для которого не существует сопоставимых рыночных операций, можно надежно оценить, если:

(a) варианты изменений в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости являются незначительными для данного актива; или

(b) вероятности различных оценок в пределах диапазона могут быть надлежаще оценены и использованы при расчете справедливой стоимости.

Если организация в состоянии надежно определить справедливую стоимость как полученного актива, так и актива, переданного в обмен, то справедливая стоимость переданного актива используется в качестве основы для оценки себестоимости, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

Деловая репутация, сформированная внутри организации

46. **Деловая репутация, сформированная внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива.**

47. В некоторых случаях затраты осуществляются для целей генерирования будущих экономических выгод или возможности полезного использования, однако они не приводят к созданию нематериального актива, отвечающего критериям признания, указанным в настоящем Стандарте. Такие затраты часто определяются как расходы, способствующие формированию деловой репутации внутри организации. Деловая репутация, сформированная внутри организации, не подлежит признанию в качестве актива, поскольку она не является идентифицируемым ресурсом (т.е. не является отделяемой и не возникает из соглашений, имеющих обязательную силу (включая права, оговоренные в договорах, или другие юридические права)), который контролируется организацией и чья себестоимость может быть надежно оценена.

48. Разницу между рыночной стоимостью организации и балансовой стоимостью её идентифицируемых чистых активов в любой момент времени можно связать с рядом факторов, влияющих на стоимость организации. Тем не менее, суммы такой разницы не представляют собой себестоимость нематериальных активов, контролируемых организацией.

Нематериальные активы, созданные силами организации

49. Иногда трудно оценить, удовлетворяет ли нематериальный актив, созданный силами организации, критериям признания из-за возникновения проблем при:

(a) определении факта и времени возникновения идентифицируемого актива, который будет генерировать ожидаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования; и

(b) надежном определении себестоимости актива. В некоторых случаях затраты на создание нематериального актива собственными силами организации невозможно выделить из затрат на поддержание или укрепление деловой репутации, сформированной внутри организации, либо на осуществление повседневной деятельности.

Таким образом, помимо соблюдения общих требований к признанию и первоначальной оценке нематериального актива, организация также руководствуется требованиями параграфов 50-65 в отношении всех нематериальных активов, созданных силами организации.

50. Для оценки того, удовлетворяет ли критериям признания нематериальный актив, созданный силами организации, организация подразделяет процесс создания актива на:

(a) стадию научных исследований; и

(b) стадию опытно-конструкторской и технологической разработки.

Несмотря на то, что термины «научные исследования» и «опытно-конструкторской и технологическая разработка» определены, термины «стадия научных исследований» и «стадия

опытно-конструкторской и технологической разработки» имеют более широкое значение в рамках настоящего Стандарта.

51. Если организация не может выделить стадию научных исследований и стадию опытно-конструкторской и технологической разработки в рамках внутреннего проекта, направленного на создание нематериального актива, организация учитывает затраты на такой проект так, как если бы они были понесены только на стадии научных исследований.

Стадия научных исследований

52. **Нематериальный актив, являющийся результатом научных исследований (или стадии научных исследований внутреннего проекта) не подлежит признанию. Затраты на научные исследования (или на стадии научных исследований в рамках внутреннего проекта) подлежат признанию в качестве расходов в момент возникновения.**

53. На стадии научных исследований в рамках внутреннего проекта организация не может подтвердить наличие нематериального актива, который будет генерировать предполагаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Таким образом, соответствующие затраты признаются в качестве расходов в момент возникновения.

54. Примерами научно-исследовательской деятельности являются:

(a) деятельность, направленная на получение новых знаний;

(b) поиск, оценка и окончательный выбор областей применения результатов исследований и прочих знаний;

(c) поиск альтернативных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг; и

(d) формулировка, проектирование, оценка и окончательный выбор возможных альтернатив в отношении новых или улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Стадия опытно-конструкторской и технологической разработки

55. **Нематериальный актив, являющийся результатом опытно-конструкторских и технологических разработок (или стадии опытно-конструкторских и технологических разработок в рамках внутреннего проекта), подлежит признанию лишь тогда, когда организация может продемонстрировать наличие всех следующих условий:**

(a) **техническая выполнимость завершения приведения нематериального актива в состояние, пригодное к использованию или продаже;**

(b) **намерение завершить создание нематериального актива и использовать или продать его;**

(c) **возможность использовать или продать нематериальный актив;**

(d) **наличие обоснования того, каким образом нематериальный актив будет генерировать предполагаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Помимо всего прочего, организация может показать наличие рынка сбыта продукции, произведенной с помощью этого нематериального актива, или рынка для самого нематериального актива, или, если планируется использовать этот актив для внутренних целей, подтверждение полезности нематериального актива;**

(e) **обеспеченность достаточными техническими, финансовыми и прочими ресурсами для завершения разработки и использования или продажи нематериального актива; и**

(f) **способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу, понесенные в процессе его разработки.**

56. В некоторых случаях организация может на стадии опытно-конструкторских и технологических разработок в рамках внутреннего проекта идентифицировать нематериальный актив и продемонстрировать способность этого актива генерировать предполагаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Это возможно, т.к. стадия

опытно-конструкторских и технологических разработок проекта является более продвинутой, чем стадия научных исследований.

57. Примерами деятельности по опытно-конструкторским и технологическим разработкам являются:

(a) проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей перед началом производства или использования;

(b) создание инструментов, приспособлений, форм и штампов с использованием новых технологий;

(c) проектирование, строительство и эксплуатация опытной установки, масштаб которой не является экономически целесообразным для производства в коммерческих целях или использования для предоставления услуг;

(d) проектирование, конструирование и тестирование выбранных альтернативных решений новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг; и

(e) затраты на интернет-сайт и разработку программного обеспечения.

58. Для демонстрации способности нематериального актива генерировать предполагаемые будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, организация оценивает будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые могут быть получены от актива, в соответствии с требованиями МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», в зависимости от ситуации. Если актив будет генерировать экономические выгоды или возможность полезного использования только в сочетании с другими активами, то организация применяет концепцию МСФО ОС 26 о единицах, генерирующих денежные средства.

59. Наличие ресурсов для завершения создания, использования и получения выгод от нематериального актива можно подтвердить, например, наличием оперативного плана, в котором указаны необходимые технические, финансовые и прочие ресурсы, и способность организации предоставить эти ресурсы. В некоторых случаях организация показывает возможность использования внешнего источника финансирования, заручившись предварительно подтверждением кредитора или спонсора о его намерении осуществлять финансирование по данному плану.

60. Методы калькуляции себестоимости, используемые организацией, нередко могут обеспечить надежную оценку затрат на нематериальный актив, созданный силами организации, таких как заработная плата и прочие затраты, понесенные во время выполнения действий по защите логотипов, авторских прав или лицензий, или разработки компьютерного программного обеспечения.

61. **Созданные силами организации торговые марки, выходные сведения, издательские права, клиентские базы и другие объекты аналогичного характера, не подлежат признанию в качестве нематериального актива.**

62. Затраты на созданные силами организации торговые марки, выходные сведения, издательские права, клиентские базы и другие объекты аналогичного характера невозможно выделить из затрат на развитие деятельности организации в целом. Следовательно, затраты на перечисленные объекты не подлежат признанию в качестве нематериальных активов.

Себестоимость нематериального актива, созданного силами организации

63. В соответствии с параграфом 31 себестоимость нематериального актива, созданного силами организации, равна сумме затрат, понесенных с момента, когда нематериальный актив впервые стал соответствовать критериям признания, изложенным в параграфах 28, 29 и 55. Параграф 70 запрещает включение в себестоимость затрат, ранее признанных в качестве расходов.

64. Себестоимость нематериального актива, созданного силами организации, включает все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки актива к использованию в соответствии с намерениями руководства организации. Примерами прямых затрат являются:

(a) использованные или потребленные при создании нематериального актива затраты на материалы и услуги;

(b) затраты на вознаграждения работникам (в значении, определенном в МСФО ОС 25), возникающие в связи с созданием нематериального актива;

(c) платежи, необходимые для регистрации юридического права; и

(d) амортизация патентов и лицензий, использованных для создания нематериального актива.

МСФО ОС 5 устанавливает критерии признания процентов в качестве элемента себестоимости квалифицируемого актива.

65. В состав себестоимости нематериального актива, созданного силами организации, не входят следующие затраты:

(a) торговые, административные и прочие общие накладные расходы, 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;

(c) расходы на обучение персонала работе с активом.

Признание расходов

66. **Затраты, понесенные по статьям нематериальных активов, следует признавать в качестве расходов в момент их возникновения, кроме тех случаев, когда они включаются в состав себестоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям признания (см. параграфы 26-65).**

67. В некоторых случаях организация несет расходы для обеспечения будущих экономических выгод или возможности полезного использования, но при этом не приобретает и не создает никаких нематериальных или иных активов, подлежащих признанию. В случае поставки товаров такие затраты признаются организацией в качестве расходов, когда организация имеет право доступа к этим товарам. В случае предоставления услуг организация признает затраты в качестве расходов на момент получения услуг. Например, затраты на научные исследования признаются в качестве расходов в момент их возникновения (см. параграф 52). Другие примеры затрат, признаваемых в качестве расходов в момент их возникновения, включают:

(a) затраты на запуск новой деятельности (т.е. затраты на запуск (старт-ап)), за исключением случаев, когда такие затраты включаются в состав себестоимости основных средств в соответствии с МСФО ОС 17. Затраты на запуск новой деятельности могут состоять из учредительных расходов, таких, как затраты на оплату услуг юристов и секретарей, понесенные при учреждении юридического лица, затраты на создание новой организации или вида деятельности (т.е. организационные расходы) или затрат на начало новой деятельности или запуск новых продуктов или процессов (т.е предварительные операционные расходы);

(b) расходы на обучение персонала;

(c) затраты на рекламу и деятельность по продвижению продукции (включая каталоги «товары почтой» и информационные издания); и

(d) затраты на перемещение или реорганизацию части или всей организации.

68. Организация имеет право доступа к товарам, если она ими владеет. Подобным образом, она имеет право доступа к товарам, если они были произведены поставщиком в соответствии с условиями договора поставки и организация может потребовать их поставку в обмен на платеж. Услуги считаются оказанными, когда они выполнены поставщиком услуг согласно условиям договора их оказания организации, а не тогда, когда они используются организацией для предоставления другой услуги, например, для предоставления информации об услуге пользователям такого сервиса.

69. Параграф 66 не исключает возможность признания организацией предоплаты в качестве актива в случае, если платеж за товары был произведен авансом до получения организацией права

доступа к этим товарам. Подобным образом, параграф 66 не запрещает признание организацией предоплаты в качестве актива, когда платеж за услуги был произведен авансом до получения организацией этих услуг.

Расходы предыдущих периодов, не подлежащие признанию в качестве актива

70. **Затраты, понесенные по статьям нематериальных активов, которые первоначально были признаны в качестве расходов в соответствии с настоящим Стандартом, не могут быть признаны в составе себестоимости нематериального актива на более позднюю дату.**

Последующая оценка

71. **В своей учетной политике организация должна установить либо модель учета по себестоимости, предусмотренную параграфом 73, либо модель учета по переоцененной стоимости, предусмотренную параграфом 74. 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, когда отсутствует активный рынок для этих активам.**

72. Класс нематериальных активов представляет собой группу активов, сходных по характеристикам и способу использования в деятельности организации. Объекты, относящиеся к одному классу нематериальных активов, переоцениваются одновременно, чтобы исключить избирательную переоценку активов и отражение в финансовой отчетности сумм, представляющих собой смешение себестоимости и оценочных стоимостей на разные даты.

Модель учета по себестоимости

73. **После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения.**

Модель учета по переоцененной стоимости

74. **После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом всей последующей накопленной амортизации. В целях переоценки, предусмотренной настоящим Стандартом, справедливая стоимость должна определяться с использованием данных активного рынка. Переоценка должна проводиться с такой регулярностью, чтобы на отчетную дату балансовая стоимость актива не отличалась существенно от его справедливой стоимости.**

75. Модель учета по переоцененной стоимости не позволяет осуществлять:

(a) переоценку нематериальных активов, которые ранее не были признаны в качестве активов; или

(b) первоначальное признание нематериальных активов в суммах, отличных от себестоимости.

76. Модель учета по переоцененной стоимости применяется после первоначального признания актива по себестоимости. Тем не менее, если в качестве актива признавалась только часть себестоимости нематериального актива в связи с тем, что актив не удовлетворял критериям признания до прохождения части процесса, 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 в результате необменной операции (см. параграфы 42-43).

77. Применительно к нематериальному активу наличие активного рынка представляет собой редкое, но, тем не менее, возможное явление. Например, в некоторых странах может существовать активный рынок для свободно передаваемых однородных лицензий или квот на объемы производства, которые организация приобрела у другой организации. Однако активный рынок не может существовать для торговых марок, выходных сведений газет, прав на выпуск музыкальных альбомов и кинофильмов, патентов или товарных знаков, поскольку каждый из перечисленных активов уникален. Кроме того, хотя нематериальные активы являются предметом купли-продажи, условия договоров покупатели и продавцы согласуют между собой в индивидуальном порядке, а операции совершаются достаточно редко. По этим причинам цена,

уплаченная за один актив, не всегда является достаточным свидетельством справедливой стоимости другого актива. Более того, информация о ценах часто не является общедоступной.

78. Периодичность переоценки зависит от колебаний (волатильности) справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, то необходима дальнейшая переоценка. Справедливая стоимость некоторых нематериальных активов может подвергаться значительным и колеблющимся изменениям, что вызывает необходимость их ежегодной переоценки. Такая частая переоценка не требуется для нематериальных активов, чья справедливая стоимость подвергается лишь незначительным изменениям.

79. Если нематериальный актив переоценивается, то любая накопленная амортизация на дату переоценки:

(a) пересчитывается пропорционально изменению полной балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки была равна его переоцененной стоимости; или

(b) вычитается из полной балансовой стоимости актива, а остаточная стоимость пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

80. **Если отдельный нематериальный актив, включенный в класс переоцененных нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием для него активного рынка, этот актив должен отражаться по своей себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.**

81. **Если определить справедливую стоимость переоцененного нематериального актива, для которого перестал существовать активный рынок, становится невозможно, то балансовой стоимостью этого актива будет его переоцененная стоимость на дату последней переоценки с использованием данных активного рынка за вычетом всей последующей накопленной амортизации и всех последующих накопленных убытков от обесценения.**

82. Такой факт, что активный рынок более не существует для переоцененного нематериального актива, может свидетельствовать о возможном обесценении актива и о необходимости его тестирования в соответствии с МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26, в зависимости от ситуации.

83. Если справедливая стоимость актива может быть определена по данным активного рынка на дату последующей переоценки, то модель учета по переоцененной стоимости применяется с этой даты.

84. **Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива увеличивается, это увеличение должно быть непосредственно отражено на счете прироста стоимости от переоценки в составе чистых активов/ капитала. Однако такое увеличение должно признаваться в составе профицита или дефицита в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе профицита или дефицита.**

85. **Если в результате переоценки балансовая стоимость нематериального актива уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе профицита или дефицита. Однако такое уменьшение должно быть признано непосредственно в составе чистых активов/ капитале в размере всего кредитового остатка по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося к этому активу. Уменьшение, признаваемое непосредственно в чистых активах/ капитале, уменьшает сумму, накопленную в чистых активах/ капитале, по статье «прирост стоимости от переоценки».**

86. Накопленная величина прироста стоимости от переоценки, включенная в состав чистых активов/ капитала, может быть перенесена непосредственно в состав нераспределенного профицита или дефицита на момент списания прироста стоимости. Весь прирост стоимости может быть списан при прекращении использования или выбытии соответствующего актива. Тем не менее, часть прироста стоимости может быть списана в процессе использования актива организацией; в этом случае, сумма списанной части прироста стоимости представляет собой разницу между амортизацией, начисленной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и амортизацией, которая была бы признана на основе исторической стоимости актива. Перенос со

счета прироста стоимости от переоценки на счет нераспределенного профицита или дефицита не отражается в составе профицита или дефицита.

Срок полезного использования

87. **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 соответствующих факторов указывает на отсутствие предсказуемых ограничений периода, на протяжении которого, как ожидается, актив будет создавать для организации чистые денежные притоки или возможность полезного использования.**

88. Учет амортизации нематериального актива зависит от его срока полезного использования. Нематериальный актив с конечным сроком полезного использования амортизируется (см. параграфы 96-105), а нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации (см. параграфы 106-109). Иллюстративные примеры, прилагаемые к настоящему Стандарту, поясняют порядок определения срока полезного использования для различных нематериальных активов, а также порядок последующего учета этих активов, исходя из установленных для них сроков полезного использования.

89. При определении срока полезного использования нематериального актива учитываются многие факторы, в том числе следующие:

(a) ожидаемое использование актива организацией и предполагаемая способность другой управленческой команды эффективно управлять этим активом;

(b) обычный жизненный цикл продукта применительно к этому активу и общедоступная информация о расчетных оценках срока полезного использования аналогичных активов, которые используются аналогичным образом;

(c) техническое, технологическое, коммерческое и другие типы устаревания;

(d) стабильность отрасли, в которой функционирует указанный актив, и изменения рыночного спроса на продукты или услуги, произведенные активом;

(e) предполагаемые действия настоящих или потенциальных конкурентов;

(f) уровень затрат на поддержание и обслуживание данного актива, требуемых для получения ожидаемых будущих экономических выгод или возможности полезного использования данного актива, а также способность и намерение организации достичь такого уровня;

(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.

90. 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 достичь такого уровня. Вывод о том, что срок полезного использования нематериального актива является неопределенным, не должен зависеть от планируемых будущих затрат сверх тех, которые требуются для сохранения обычных показателей производительности актива.

91. 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.

92. Срок полезного использования нематериального актива может быть очень продолжительным или вообще неопределенным. Неопределенность оправдывает осмотрительность при расчете

срока полезного использования нематериального актива, но не оправдывает выбор неправдоподобно короткого срока.

93. **Срок полезного использования нематериального актива, возникающий из соглашения, имеющего обязательную силу (включая права, указанные в договорах, или другие юридические права), не должен превышать срока действия этого обязывающего соглашения (включая права, указанные в договорах или другие юридические права), но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого организация предполагает использовать данный актив. Если соглашения, имеющие обязательную силу, (включая права, указанные в договорах или другие юридические права) заключаются на ограниченный срок, который может быть продлен, то срок полезного использования актива должен включать обновленный период (периоды) только при наличии доказательств, подтверждающих возможность обновления организацией срока без значительных затрат.**

94. На срок полезного использования нематериального актива могут влиять экономические, политические, социальные и правовые факторы. Экономические, политические или социальные факторы определяют период, на протяжении которого организация будет получать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Правовые факторы могут ограничивать период, в течение которого организация контролирует доступ к этим экономическим выгодам или возможности полезного использования. Срок полезного использования представляет собой наиболее короткий из периодов, определяемых этими факторами.

95. Наличие следующих факторов, наряду с другими, указывает на то, что организация будет иметь возможность продлить срок действия соглашения, имеющего обязательную силу, (включая права, указанные в договорах или другие юридические права) без значительных затрат:

(a) имеются доказательства, возможно, основанные на прошлом опыте, того, что соглашения, имеющие обязательную силу (включая права, указанные в договорах, или другие юридические права) будут продлены. Если пролонгация зависит от согласия третьего лица, то это включает подтверждение, что третье лицо даст такое согласие;

(b) имеются доказательства того, что любые условия, требуемые для пролонгации срока, будут выполнены; и

(c) затраты организации на продление срока не являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования, которые организация предполагает получить от пролонгации.

Если затраты на продление срока являются значительными по сравнению с будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования, которые организация предполагает получить от пролонгации, то эти затраты на «продление срока действия», по существу, представляют собой затраты на приобретение нового нематериального актива на дату пролонгации.

Нематериальные активы с конечным сроком полезного использования

Срок и метод начисления амортизации

96. **Амортизируемая стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования должна распределяться на систематической основе на протяжении всего срока полезного использования. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится пригодным 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 группу выбывающих активов, классифицированных как предназначенные для продажи) в соответствии с соответствующим международным или национальным стандартом финансовой отчетности, рассматривающим учет долгосрочных активов, предназначенных для продажи и прекращенную деятельность, или на дату прекращения его признания. Используемый метод начисления амортизации должен отражать ожидаемую модель**

потребления организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива. Если эту модель потребления нельзя надежно определить, то следует использовать линейный метод начисления амортизации. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе профицита или дефицита, за исключением случаев, когда настоящий или другой стандарт разрешает или требует её включения в балансовую стоимость другого актива.

97. Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации. К этим методам относятся: линейный метод, метод уменьшаемого остатка, метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Используемый метод выбирается на основе ожидаемой модели потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев, когда происходит изменение ожидаемой модели потребления этих будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

98. Амортизация обычно признается в составе профицита или дефицита. Однако иногда будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в активе, потребляются при производстве других активов. В этом случае начисленная амортизация составляет часть себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. МСФО ОС 12).

Ликвидационная стоимость

99. **Ликвидационная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:**

(a) **существует обязательство третьего лица приобрести данный актив в конце его срока полезного использования; или**

(b) **существует активный рынок для данного актива, и:**

(i) **ликвидационная стоимость может быть определена с использованием данных этого рынка;**

(ii) **предполагается, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.**

100. 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 экономического срока его службы.

101. Оценка ликвидационной стоимости актива основывается на сумме, возмещаемой при его выбытии, исходя из преобладающих цен на дату оценки при продаже аналогичных активов, достигших конца своего срока полезного использования и эксплуатировавшихся в условиях, аналогичных тем, в которых будет использоваться данный актив. Ликвидационная стоимость анализируется, по меньшей мере, на каждую отчетную дату. Изменение ликвидационной стоимости актива учитывается как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

102. 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.

Анализ срока и метода начисления амортизации

103. **Срок и метод начисления амортизации нематериального актива с конечным сроком полезного использования должны анализироваться, по меньшей мере, на каждую отчетную дату. Если ожидаемый срок полезного использования данного актива отличается от предыдущих расчетных оценок, то срок начисления амортизации должен быть изменен соответствующим образом. Если произошло изменение ожидаемой модели потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в**

данном активе, то метод начисления амортизации следует изменить с целью отражения изменившейся модели. Такие изменения следует учитывать как изменения оценочных значений в соответствии с МСФО ОС 3.

104. В течение срока использования нематериального актива может стать очевидным, что расчетная оценка его срока полезного использования является неприемлемой. Например, признание убытка от обесценения может указывать на необходимость изменить срок начисления амортизации.

105. С течением времени модель потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, которые организация ожидает получить от нематериального актива, может измениться. Например, может стать очевидным, что более приемлемым является начисление амортизации с использованием метода уменьшаемого остатка, чем с использованием линейного метода. Еще одним примером является ситуация, когда использование прав на основе лицензии откладывается в ожидании действий по другим компонентам стратегического плана организации. В этом случае получение экономических выгод от актива или возможности его полезного использования откладывается до более поздних периодов.

Нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования

106. **Нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования не подлежит амортизации.**

107. В соответствии с МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26 организация должна тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или нематериальный актив, еще не пригодный для использования, на обесценение путем сопоставления его возмещаемой стоимости использования или его возмещаемой стоимости, в зависимости от ситуации, с его балансовой стоимостью:

(a) ежегодно; а также

(b) всякий раз, когда появляются признаки возможного обесценения данного нематериального актива.

Анализ оценки срока полезного использования

108. **Срок полезного использования нематериального актива, по которому не начисляется амортизация, должен анализироваться в каждом отчетном периоде для определения того, продолжают ли события и обстоятельства подтверждать неопределенность срока полезного использования данного актива. Если они этого не подтверждают, то изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на конечный должно учитываться как изменение в расчетной оценке в соответствии с МСФО ОС 3.**

109. Для нематериальных активов, оцениваемых по модели учета по себестоимости, пересмотр срока полезного использования нематериального актива с неопределенного на конечный в соответствии с МСФО ОС 21 либо с МСФО ОС 26, в зависимости от ситуации, является признаком возможного обесценения актива. Вследствие этого организация тестирует данный актив на обесценение путем сопоставления его возмещаемой стоимости использования или возмещаемой стоимости, определяемой в соответствии с МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26, в зависимости от обстоятельств, с его балансовой стоимостью, и признает любое превышение балансовой стоимости над возмещаемой стоимостью использования или возмещаемой стоимостью, в зависимости от ситуации, как убыток от обесценения.

Возмещение балансовой стоимости – убытки от обесценения

110. Для установления обесценения нематериального актива, оцениваемого согласно модели учета по себестоимости, организация применяет МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26, в зависимости от ситуации. Указанные стандарты объясняют, когда и каким образом организация анализирует балансовую стоимость своих активов, как она определяет возмещаемую стоимость использования или возмещаемую стоимость актива, в зависимости от обстоятельств, и когда она признает или восстанавливает убыток от обесценения.

Прекращение использования и выбытие

111. **Признание нематериального актива должно быть прекращено:**

(a) **при его выбытии (включая выбытие по необменной операции); или**

(b) **если от его использования или выбытия не ожидается получения будущих экономических выгод или возможности полезного использования.**

112. **Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания нематериального актива, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного актива. Прибыль или убыток подлежит признанию в составе профицита или дефицита в момент прекращения признания актива (за исключением случаев продажи с обратной арендой, для которых МСФО ОС 13 устанавливает иные требования).**

113. Выбытие нематериального актива может осуществляться различными способами (например, в результате продажи, заключения договора финансовой аренды или необменной операции). При определении даты выбытия такого актива организация применяет критерии, установленные в МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» для признания выручки от продажи товаров. МСФО ОС 13 применяется в тех случаях, когда выбытие осуществляется посредством продажи с обратной арендой.

114. Если в соответствии с критерием признания, изложенным в параграфе 28, организация признает стоимость замещения части нематериального актива в составе его балансовой стоимости, то оно прекращает признавать балансовую стоимость замещенной части. Если для организации не представляется возможным определить балансовую стоимость замещенной части актива, то она может использовать стоимость замещения как показатель стоимости замещенной части на дату приобретения или создания силами организации.

115. Вознаграждение, причитающееся к получению при выбытии нематериального актива, подлежит первоначальному признанию по справедливой стоимости. В случае отсрочки оплаты этого нематериального актива полученное вознаграждение первоначально признается в сумме эквивалента цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между полученной суммой вознаграждения и эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО ОС 9, что отражает эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

116. Амортизация нематериального актива с конечным сроком полезного использования не прерывается при прекращении использования нематериального актива, за исключением случаев, когда амортизация актива была полностью начислена или актив был классифицирован как предназначенный для продажи (или включен в группу выбывающих активов, классифицированных как предназначенные для продажи) согласно соответствующему международному или национальному стандарту финансовой отчетности, в котором рассматриваются долгосрочные активы, классифицированные как предназначенные для продажи и прекращенная деятельность.

Раскрытие информации

Общие положения

117. **Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с подразделением на нематериальные активы, созданные силами организации, и прочие нематериальные активы:**

(a) **является ли срок полезного использования соответствующих активов неопределенным или конечным, и, если он конечный, какие выбраны сроки полезного использования или нормы амортизации;**

(b) **методы начисления амортизации, применяемые к нематериальным активам с конечным сроком полезного использования;**

(c) **полную балансовую стоимость и всю накопленную амортизацию (объединенную с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;**

(d) **статью(и) Отчета о финансовых результатах деятельности, в которую(ые) включена вся накопленная амортизация нематериальных активов;**

(e) **сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающую:**

(i) **поступления нематериальных активов с подразделением на созданные силами организации и приобретенные отдельно;**

(ii) **активы, классифицируемые как предназначенные для продажи или включенные в группу выбывающих активов, предназначенных для продажи в соответствии с международным или национальным стандартом финансовой отчетности, рассматривающим долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенную деятельность, и прочие выбытия;**

(iii) **увеличения или уменьшения стоимости, возникшие в результате переоценок согласно параграфам 74, 84 и 85 (если таковые имели место), в течение данного периода;**

(iv) **убытки от обесценения, признанные в составе профицита или дефицита в течение периода в соответствии с МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26 (если таковые имеют место);**

(v) **убытки от обесценения, сторнированные в прибыли или убытке в течение периода в соответствии с МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26 (если таковые имели место);**

(vi) **всю амортизацию, признанную в течение данного периода;**

(vii) **чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и при пересчете операций организации, совершенных в иностранной валюте, в валюту представления финансовой отчетности организации; и**

(viii) **прочие изменения балансовой стоимости в течение периода.**

118. Класс нематериальных активов представляет собой группу активов, сходных по своим характеристикам и способу использования в деятельности организации. Примеры отдельных классов могут включать:

(a) фирменные наименования;

(b) выходные сведения и издательские права;

(c) компьютерное программное обеспечение;

(d) лицензии;

(e) авторские права, патенты, и прочие права промышленной собственности, права на обслуживание и эксплуатацию;

(f) рецепты, формулы, модели, чертежи и опытные образцы; и

(g) нематериальные активы, находящиеся на стадии опытно-конструкторской и технологической разработки.

Указанные выше классы разбиваются на менее (более) крупные классы, если это обеспечивает пользователей финансовой отчетности более уместной информацией.

119. Организация раскрывает информацию об обесцененных нематериальных активах в соответствии с МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26 в дополнение к информации, требуемой параграфом 117(e)(iii)–(v).

120. МСФО ОС 3 требует, чтобы организация раскрывала информацию о характере и величине какого-либо изменения в расчетной оценке, оказывающего существенное влияние в текущем периоде или изменения, которое, как ожидается, окажет существенное влияние в последующих периодах. Раскрытие такой информации может быть необходимо по причине изменений в:

(a) оценке срока полезного использования нематериального актива;

(b) методе начисления амортизации; или

(c) ликвидационной стоимости.

121. **Организация должна также раскрыть следующую информацию:**

(a) **по нематериальному активу, чей срок полезного использования оценен как неопределенный – балансовую стоимость данного актива и основания для его оценки в качестве нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования. Приводя такие основания, организация должна описать фактор (факторы), которые в значительной мере повлияли на установление неопределенного срока полезного использования данного актива.**

(b) **описание, балансовую стоимость и оставшийся период начисления амортизации в отношении любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности организации.**

(c) **по нематериальным активам, приобретенным посредством необменной операции и первоначально признанным по справедливой стоимости (см. параграфы 42-43):**

(i) **справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;**

(ii) **их балансовую стоимость; и**

(iii) **информацию о том, оцениваются ли они после признания с использованием модели учета по себестоимости 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 приобретению нематериальных активов.**

122. При описании организацией фактора (факторов), которые сыграли значительную роль при определении неопределенности срока полезного использования нематериального актива, организация должна принимать во внимание перечень факторов, приведенных в параграфе 89.

Нематериальные активы, оцениваемые после признания по модели учета по переоцененной стоимости

123. **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 по модели учета по себестоимости, описанной в параграфе 73;**

(b) **сумму прироста стоимости от переоценки нематериальных активов на начало и конец отчетного периода с указанием изменений в течение отчетного периода, и всех ограничений по распределению остатка между собственниками; и**

(c) **методы и основные допущения, использованные при расчетной оценке справедливой стоимости активов.**

124. В целях раскрытия информации может потребоваться объединение классов переоцененных активов в более крупные классы. Тем не менее, классы не объединяются, если в результате их объединения появляется класс нематериальных активов, включающий суммы, оцененные как на основе метода учета по себестоимости, так и на основе метода учета по переоцененной стоимости.

Затраты на научные исследования и опытно-конструкторские и технологические разработки

125. **Организация должна раскрыть объединенную сумму затрат на научные исследования и опытно-конструкторские и технологические разработки, признанные в качестве расхода в течение периода.**

126. Затраты на научные исследования и опытно-конструкторские и технологические разработки включают все затраты, непосредственно относящиеся к деятельности по исследованиям и разработкам (см. параграфы 64 и 65, в которых содержатся указания относительно видов затрат, включаемых в расчет, в целях выполнения требования к раскрытию информации в соответствии с параграфом 125).

Прочая информация

127. Раскрытие организацией следующей информации рекомендуется, но не является обязательным:

(a) описание всех полностью амортизированных нематериальных активов, которые все 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 настоящего Стандарта.

Переходные положения

128. **Организация, которая ранее признавала нематериальные активы, должна применять настоящий Стандарт ретроспективно в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».**

129. **Организация, которая ранее не признавала нематериальные активы, и применяет учет по методу начисления, должна применять настоящий Стандарт перспективно. Однако ретроспективное применение допускается.**

130. В отношении нематериальных активов, которые удовлетворяют:

(a) критериям признания настоящего Стандарта (включая надежную оценку по справедливой стоимости); и

(b) критериям настоящего Стандарта по переоценке (включая наличие активного рынка);

организация может избрать оценку нематериального актива по справедливой стоимости на дату перехода и применять эту справедливую стоимость в качестве условной стоимости на эту дату.

131. Организация может сделать выбор и использовать стоимость предшествующей переоценки нематериального актива на дату или до даты перехода в качестве условной стоимости на дату переоценки, если стоимость переоценки на дату переоценки во многом сопоставима с:

(a) справедливой стоимостью; или

(b) себестоимостью или амортизируемой стоимостью в соответствии с МСФО ОС, скорректированной для отражения, к примеру, изменений в общем или определенном ценовом индексе.

Дата вступления в силу

132. **Организация должна применять настоящий Стандарт для годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет настоящий Стандарт за период, начавшийся ранее 1 апреля 2011 года, она должна раскрыть этот факт и одновременно использовать МСФО ОС 21 и МСФО ОС 26.**

133. Если организация переходит к учету по методу начисления, как это предписывается МСФО ОС, для целей финансовой отчетности после указанной даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода на новый метод учета или после указанной даты.

Приложение А

Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 31.

Затраты на интернет-сайт

AG1. Организация может понести внутренние расходы на разработку и эксплуатацию собственного интернет-сайта для целей внутреннего и внешнего доступа. Интернет-сайт, разработанный для внешнего доступа, может использоваться для различных целей, таких как распространение информации, информирование об услугах, запрос комментариев относительно проектов законов, продвижение и реклама услуг и продукции организации, предоставление электронной формы обслуживания и продажа услуг и продукции. Интернет-сайт, созданный для внутреннего доступа, может использоваться с целью размещения внутренних регламентирующих документов организации и детальной информации о пользователях услуг, а также для поиска необходимой информации.

AG2. Этапы разработки интернет-сайта можно описать следующим образом:

(a) планирование – включает подготовку технико-экономических обоснований, определение задач и технических требований, оценку альтернатив и выбор предпочтительных вариантов;

(b) разработка приложений и инфраструктуры – включает получение доменного имени, покупку и доработку аппаратного оборудования, разработку операционного программного обеспечения, установку разработанных приложений и стресс-тестирование;

(c) разработка графического дизайна – включает внешний дизайн веб-страниц; и

(d) разработка содержания – включает создание, покупку, подготовку и загрузку текстовой или графической информации на интернет-сайт до завершения его разработки. Эта информация может храниться либо в отдельных базах данных, интегрированных (или к которым имеется доступ) в интернет-сайт либо на непосредственно закодированных веб-страницах.

AG3. По завершению стадии разработки интернет-сайта, наступает стадия его эксплуатации. Во время этой стадии организация поддерживает в рабочем состоянии и совершенствует приложения, инфраструктуру, графический дизайн и содержание интернет-сайта.

AG4. При учете внутренних затрат на разработку и эксплуатацию собственного интернет-сайта организации для внутреннего и внешнего доступа необходимо рассмотреть следующие вопросы:

(a) является ли интернет-сайт нематериальным активом, созданным силами организации, учет которого подчиняется требованиям настоящего Стандарта; и

(b) соответствующий порядок учета таких затрат.

AG5. Настоящее Руководство по применению не касается затрат на покупку, подготовку и эксплуатацию оборудования (например, веб-серверы, промежуточные серверы, рабочие серверы и подключение к Интернету) интернет-сайта. Такие затраты учитываются согласно МСФО ОС 17. Кроме того, когда у организации возникают затраты на размещение своего интернет-сайта с использованием услуг провайдера Интернет связи, то такие затраты признаются в качестве расхода в момент их возникновения.

AG6. МСФО ОС 31 не применяется к нематериальным активам, предназначенными для продажи в ходе обычной деятельности организации (см. МСФО ОС 11 и МСФО ОС 12) или договорам аренды, входящим в сферу применения МСФО ОС 13. Соответственно, настоящее Руководство по применению не касается затрат на разработку или эксплуатацию интернет-сайта (или программного обеспечения для интернет-сайта), предназначенного для продажи другой организации. Если передача интернет-сайта происходи на условиях операционной аренды, то настоящее Руководство применяет арендодатель. Если передача интернет-сайта происходит на условиях финансовой аренды, то настоящее Руководство применяет арендатор после первоначального признания арендованного актива.

AG7. Собственный интернет-сайт организации, который был разработан и предназначен для внутреннего или внешнего доступа, является нематериальным активом, созданным силами организации, и поэтому входит в сферу применения настоящего Стандарта.

AG8. Интернет-сайт, созданный в результате разработки, признается в качестве нематериального актива лишь тогда, когда в дополнение к соблюдению общих требований, изложенных в параграфе 28 настоящего Стандарта по признанию и первоначальной оценке, организация может удовлетворять требованиям параграфа 55 настоящего Стандарта. В частности, организация может иметь возможность удовлетворять требованиям демонстрации способности её интернет-сайта генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования в соответствии с параграфом 55 (d) настоящего Стандарта, если, например, интернет-сайт способен генерировать выручку, включая прямую выручку от размещения заказов или предоставления услуг через интернет-сайт, вместо использования государственных служащих по их фактическому местонахождению. Организация, которая не может показать, каким образом интернет-сайт, разработанный исключительно или преимущественно для продвижения и рекламы своих услуг и продукции, будет генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, как следствие, признает все затраты на разработку такого интернет-сайта в качестве расходов в момент их возникновения.

AG9. Любые внутренние затраты на разработку и эксплуатацию собственного интернет-сайта организации учитываются в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Характер любой деятельности, в отношении которой были понесены затраты (например, обучение сотрудников и поддержание интернет-сайта в рабочем состоянии), а также стадия разработки интернет-сайта и последующая за ней стадия анализируются с целью определения надлежащего порядка учета (дополнительные рекомендации приводятся в таблице в конце настоящего Руководства по применению). Например:

(a) стадия планирования аналогична по характеру стадии научного исследования, описание которой изложено в параграфах 52-54 настоящего Стандарта. Затраты, понесенные на этой стадии, признаются в качестве расхода в момент их возникновения;

(b) стадия разработки приложений и инфраструктуры, стадия разработки графического дизайна и стадия разработки содержания, в тех случаях, когда их содержимое разработано для целей, отличных от рекламы и продвижения услуг и продукции организации, являются сходными по характеру со стадией опытно-конструкторских и технологических разработок, описанной в параграфах 55-62 настоящего Стандарта. Затраты, понесенные на данных стадиях, включаются в себестоимость интернет-сайта, признанного в качестве нематериального актива, в соответствии с параграфом AG8, если затраты напрямую связаны и необходимы для создания, производства и подготовки интернет-сайта, способного работать в соответствии с намерениями руководства. Например, затраты на покупку или разработку содержания (кроме содержания, рекламирующего и продвигающего услуги и продукцию организации), связанные непосредственно с интернет-сайтом, или затраты, обеспечивающие использование этого содержания (например, платеж за приобретение лицензии на воспроизведение) на интернет-сайте, включаются в себестоимость разработки в случае соблюдения указанного условия. Тем не менее, в соответствии с параграфом 83 настоящего Стандарта затраты по статьям нематериальных активов, которые первоначально были признаны в качестве расхода в финансовой отчетности за предыдущие периоды, не признаются в качестве части себестоимости нематериального актива на более позднюю дату (например, если расходы, связанные с авторским правом были полностью списаны, а содержание впоследствии было размещено на интернет-сайте);

(c) затраты, понесенные на стадии разработки содержания в тех случаях, когда оно разработано с целью рекламы и продвижения собственных услуг и продукции организации (например цифровые фотографии продукции), признаются в качестве расхода на момент возникновения в соответствии с параграфом 67 (c) настоящего Стандарта. Например, при учете затрат на профессиональные услуги по цифровой фотосъемке собственной продукции организации и редактированию фотографий, указанные затраты признаются в качестве расхода постепенно по мере получения профессиональных услуг, а не тогда, когда цифровые фотографии уже размещены на интернет-сайте; и

(d) стадия эксплуатации начинается по завершению стадии разработки интернет-сайта. Если затраты, возникшие на этой стадии, не соответствуют критериям признания, изложенным в

параграфе 28 настоящего Стандарта, то они признаются в качестве расходов в момент возникновения.

AG10. Интернет-сайт, признаваемый в качестве нематериального актива в соответствии с параграфом AG8 настоящего Руководства по применению, оценивается после первоначального признания с применением требований параграфов 71-86 настоящего Стандарта. По наилучшей оценке срок полезного использования интернет-сайта должен быть коротким, как описано в параграфе 91.

AG11. Рекомендации, приведенные в параграфах AG1-AG10, не применяются специально к затратам на разработку программного обеспечения. Тем не менее, организация может применять к ним правила, изложенные в указанных параграфах.

Приложение В

Поправки к другим МСФО ОС

МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»

В параграф 22 внесены следующие поправки:

22. Первоначальное применение политики переоценки активов в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или ~~соответствующим международным или национальным стандартом финансовой отчетности, в котором рассматриваются нематериальные активы~~ МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» является изменением учетной политики, которое будет рассматриваться как переоценка согласно МСФО ОС 17 или ~~этим соответствующим стандартом~~ МСФО ОС 31, а не в соответствии с настоящим Стандартом.

МСФО ОС 13 «Аренда»

В параграф 36 внесены следующие поправки:

36. Финансовая аренда приводит к возникновению амортизационных отчислений по амортизируемым активам, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная политика в отношении амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике в отношении амортизации собственных активов, и признаваемая амортизация должна рассчитываться, соответственно, согласно МСФО ОС 17 «Основные средства» или ~~любым международным и/или национальным стандартом финансовой отчетности по нематериальным активам, которым принят организацией~~ МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности в конце срока аренды, активы должны быть полностью амортизированы в течение более короткого из двух сроков: срока аренды или срока полезного использования.

В параграф 41 внесены следующие поправки:

41. Кроме того, требования по раскрытию информации в соответствии с МСФО ОС 16, МСФО ОС 17, МСФО ОС 21 и ~~любым международным и/или национальным стандартом финансовой отчетности по нематериальным активам~~ МСФО ОС 31 и по обесценению активов, генерирующих денежные средства, принятые организацией, применяются к суммам активов, арендуемых на условиях финансовой аренды, которые учитываются арендатором как приобретение активов.

В параграф 66 внесены следующие поправки:

66. Метод амортизации, утвержденный в учетной политике для амортизируемых активов, переданных в аренду, должен соответствовать обычно применяемому методу амортизации, принятому в учетной политике арендодателя по аналогичным активам, а амортизация должна рассчитываться в соответствии с МСФО ОС 17 или МСФО ОС 31 соответственно. ~~и любым международным и/или национальным стандартом по нематериальным активам, принятым организацией.~~

МСФО ОС 17 «Основные средства»

В параграф 65 внесены следующие поправки:

65. Сумма амортизационных отчислений за период обычно признается в составе профицита или дефицита. Однако иногда будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО ОС 12). Аналогичным образом, амортизация основных средств, используемых для опытно-конструкторских и технологических работ, может включаться в себестоимость нематериального актива, признанного в соответствии с ~~соответствующим международным или национальным стандартом финансовой отчетности, рассматривающим нематериальные активы~~ МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства»

В параграф 2 внесены следующие поправки:

Сфера применения

2. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета обесценения активов, не генерирующих денежные средства, за исключением:

   (a) запасов (см. МСФО ОС 12 «Запасы»);

   (b) активов, возникающих по договорам на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);

   (c) финансовых активов, которые включаются в сферу применения МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление»;

   (d) инвестиционной недвижимости, которая оценивается на основе модели учета по справедливой стоимости (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);

   (e) основных средств, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 17 «Основные средства»);

   (f) нематериальных активов, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»); и

   (~~f~~g) других активов, по которым требования к учету обесценения включены в другие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора.

В параграф 7 внесены следующие поправки:

7. Настоящий Стандарт исключает из сферы своего применения нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, регулярно переоцениваемые по справедливой стоимости. Настоящий Стандарт включает в сферу своего применения все прочие нематериальные активы, не генерирующие денежные средства (например, активы, учитываемые по себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации). Организации применяют требования настоящего Стандарта для признания и оценки убытков от обесценения и их восстановления, связанных с этими нематериальными активами, не генерирующими денежные средства.

Следующие дополнительные параграфы включены после параграфа 26:

26A. Вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, организация обязана также ежегодно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодный для использования нематериальный актив на предмет обесценения путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой стоимостью. Данный тест на обесценение может выполняться в любое время в течение отчетного периода при условии его ежегодного повторения в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего отчетного периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого периода.

26B. Когда нематериальный актив еще не пригоден для использования, неопределенность относительно его способности генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, достаточные для возмещения его балансовой стоимости, обычно выше, чем когда он уже пригоден для использования. По этой причине настоящий Стандарт требует от организации осуществления, по меньшей мере, ежегодного тестирования на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, еще не пригодного к использованию.

Следующий дополнительный заголовок и новый параграф включены после параграфа 39:

Оценка возмещаемой стоимости использования нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования

39A. Параграф 26A требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования тестировался на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью использования независимо от наличия признаков, указывающих на его возможное обесценение. Однако, самые последние вычисления возмещаемой стоимости использования такого актива, произведенные в предыдущем периоде,

могут использоваться при тестировании на обесценение в текущем периоде, при условии, что будут удовлетворены все перечисленные ниже критерии:

(a) если нематериальный актив при его дальнейшем использовании не обеспечивает возможность полезного, которая была бы в значительной степени независима от возможности полезного использования других активов или групп активов, и, поэтому, тестируется на обесценение как часть единицы, генерирующей денежные средства, к которой он принадлежит, и если образующие такую единицу активы и обязательства не претерпели значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;

(b) результатом последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива стала величина, значительно превысившая балансовую стоимость актива; и

(c) анализ произошедших событий и обстоятельств, изменившихся со времени последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива, показал низкую вероятность того, что текущая возмещаемая стоимость использования актива будет меньше его балансовой стоимости.

Следующий новый параграф вставлен после параграфа 82:

82A. **МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» внес изменения в параграфы 2 и 7 и ввел параграфы 26A, 26B и 39A. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 31 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, поправки также должны применяться к такому более раннему периоду.**

В параграф BC14 внесены поправки:

BC14. ~~МСФО 36~~ МСФО ОС 21 содержит определенные требования к тестированию нематериальных активов на предмет обесценения, а также для признания и оценки убытков от обесценения, связанных с нематериальными активами. Эти требования дополняют требования ~~МСФО 38~~ МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». ~~СМСФО ОС не выпускал МСФО ОС по нематериальным активам, поэтому не рассматривал применимость требований к обесценению МСФО 36 к нематериальным активам, не генерирующим денежные средства, общественного сектора.~~ Оцененные по себестоимости нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, не ~~исключаются из~~ включаются в сферу применения настоящего Стандарта~~. По этой причине настоящий Стандарт применяется к таким активам. Нематериальные активы общественного сектора, оцениваемые по себестоимости, подобные таким, которые отражают способность организации выдавать лицензии, могут появляться в условиях, когда генерируются денежные средства. Другие нематериальные активы могут появляться в условиях, когда не генерируются денежные средства~~ и должны тестироваться на предмет обесценения в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.

В параграфы ВС17-19 внесены следующие поправки:

Основные средства и нематериальные активы

ВС17. Настоящий Стандарт не требует применения теста на обесценение к активам, не генерирующим денежные средства, учитываемым по переоцененной стоимости по допустимому альтернативному порядку учета («модель учета по переоцененной стоимости»), предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31. СМСФО ОС считает, что по допустимому альтернативному порядку учета, предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, активы будут переоцениваться с достаточной регулярностью, чтобы обеспечить их отражение по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату, с учетом любого обесценения при оценке. Таким образом, любая разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу будет представлять затраты по выбытию актива. СМСФО ОС считает, что в большинстве случаев она не будет существенной, и с практической точки зрения нет необходимости оценивать возмещаемую стоимость использования актива и признавать убыток от обесценения, связанный с выбытием актива, не генерирующего денежные средства.

ВС18. В отличие от настоящего Стандарта МСФО 36 требует от организаций проверять переоцененные ~~основные средства~~ активы на обесценение после их переоценки. Разумное объяснение такому различию можно найти среди факторов, указанных ниже в параграфах ВС19 и ВС20.

ВС19. Во-первых, в соответствии с настоящим Стандартом имеются разные методы определения возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства, и определения возмещаемой стоимости использования в соответствии с МСФО 36. Возмещаемая стоимость использования актива определяется в настоящем Стандарте как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства за вычетом расходов на продажу и ценностью использования. В настоящем Стандарте организация определяет ценность использования актива путем определения текущей стоимости замены оставшейся возможности полезного использования актива. Текущая стоимость замены оставшейся возможности полезного использования актива определяется с использованием любого из подходов: метода амортизированной стоимости замещения, метода восстановительной стоимости и метода полезных единиц**.** Данные методы могут быть также использованы для оценки справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, следовательно, ценность использования является величиной справедливой стоимости. Возмещаемая стоимость использования определяется в МСФО 36 как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования. Ценность использования в МСФО 36 определяется с использованием дисконтированной стоимости денежного потока, ожидаемого к получению от дальнейшего использования актива и его возможного выбытия. В МСФО 36 утверждается, что ценность использования может отличаться от справедливой стоимости актива.

МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)»

В параграф IG27 внесены следующие поправки:

IG27. Это обменная операция. В обмен на грант университет предоставляет исследовательские услуги и нематериальный актив, право (будущая экономическая выгода) на получение прибыли от результатов исследования. К данной операции применяются МСФО ОС 9 и ~~соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются нематериальные активы~~ МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства»

В параграф 2(h) внесены следующие поправки:

2. ...

(h) нематериальных активов, генерирующих денежные средства, которые ~~регулярно~~ оцениваются по переоцененной ~~справедливой~~ стоимости (см. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»);

Новый параграф вставлен после параграфа 126В в следующем виде:

126С. МСФО ОС 31 внес поправку в параграф 2 (h). Организация должна применять данную поправку годовому периоду, начинающемуся с 1 апреля 2011 года или после этой даты.

Если организация применяет МСФО ОС 31 к периоду, начинающемуся до 1 апреля 2011 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.

Основание для заключений

Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 31.

История вопроса

BC1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.

BC2. МСФО ОС, в основе которых лежит метод начисления и принцип сближения с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отступлений в силу специфики общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО неприменимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и их аналогичных МСФО определены в разделах «Сравнение с МСФО», включенных в каждый МСФО ОС. Сравнение с МСФО 38 производится по версии МСФО 38 от 31 декабря 2008 г.

Сфера применения

BC3. Совет признал, что полномочия и права, предоставляемые законодательством, конституцией или другими равнозначными правовыми нормами должны быть включены в сферу применения Стандарта. Совет не сформировал мнение на эту тему, и, вследствие этого, полномочия и права исключены из сферы применения настоящего Стандарта. Совет в настоящее время разрабатывает Концептуальные основы и будет пересматривать, в случае необходимости, применимость настоящего Стандарта к полномочиям и правам, предоставленным законодательством, конституцией или другими равнозначными правовыми нормами.

BC4. МСФО 38 содержит требования и рекомендации по учету деловой репутации и нематериальных активов, приобретенных в результате объединения компаний. СМСФО ОС рассмотрел целесообразность включения деловой репутации и нематериальных активов, приобретенных в результате объединения организаций, в сферу применения настоящего Стандарта. Совет пока еще не выпустил МСФО ОС, рассматривающий объединение организаций, и предполагает вероятность возникновения ряда специфических вопросов общественного сектора относительно операции по объединению организаций общественного сектора. Совет пришел к выводу, что деловая репутация и нематериальные активы, приобретенные при объединении организаций, не должны включаться в сферу применения настоящего Стандарта. В соответствии с иерархией в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» пользователи отсылаются к требованиям соответствующих международных или национальных стандартов финансовой отчетности, в которых рассматриваются деловая репутация и нематериальные активы, приобретенные при объединении компаний.

BC5. МСФО 38 содержит требования к обмену активами, когда в обменной операции отсутствует коммерческое содержание. МСФО ОС рассмотрел необходимость таких рекомендаций и пришел к выводу об отсутствии потребности в них в связи с тем, что такой вопрос рассматривается в МСФО ОС 23.

BC6. СМСФО выпустил Разъяснение к МСФО 38, в котором рассматривается учет затрат на интернет-сайт. СМСФО ОС полагает, что рекомендации, содержащиеся в Разъяснении ПКР 32, применимы в общественном секторе. Соответственно, МСФО ОС 31 включает определения и рекомендации, содержащиеся в Разъяснении ПКР 32, в качестве руководства по применению. Это руководство по применению является неотъемлемой частью МСФО ОС 31. Приложение к Разъяснению ПКР 32, раскрывающее соответствующие методы учета, и пояснение их связи с МСФО ОС 31, включены в иллюстративные примеры.

Нематериальные активы, приобретенные посредством необменных операций

BC7. Настоящий Стандарт не рассматривает схемы торговли квотами на выбросы вредных веществ. СМСФО ОС отметил, что схемы торговли квотами на выбросы вредных веществ, установленные правительством являются видом полномочий и прав, предоставляемых законодательством, конституцией или другими равнозначными правовыми нормами, которые исключены из сферы применения настоящего Стандарта (см. параграф BC3). Правительство может приобрести

разрешения согласно схемам торговли квотами на выбросы вредных веществ. Порядок применения таких разрешений в настоящее время изучается некоторыми международными и национальными органами, принимающими стандарты, и пока согласие по приемлемому порядку учета и отражения в отчетности не достигнуто. СМСФО ОС будет пересматривать, в случае необходимости, применимость настоящего Стандарта к схемам торговли квотами на выбросы вредных веществ.

BC8. МСФО ОС 23 устанавливает порядок первоначального признания, первоначальной оценки и раскрытия информации об активах и обязательствах, возникших по необменным доходным операциям. В настоящем Стандарте рассматриваются обстоятельства, при которых нематериальный актив приобретается посредством необменной операции. СМСФО ОС согласился, что к нематериальным активам, полученным в результате таких операций, организация применяет требования МСФО ОС 23 в сочетании с требованиями настоящего Стандарта для первоначальной оценки нематериального актива и, соответственно, учитывает непосредственно связанные с ними расходы, определенные в настоящем Стандарте.

Модель учета по переоцененной стоимости

BC9. Модель учета по переоцененной стоимости подобна модели учета, предложенной в МСФО 38, который требует проведения переоценки на индивидуальной основе. МСФО ОС 17 «Основные средства» требует проведения переоценки по всему классу основных средств, а не по отдельным активам. СМСФО ОС рассмотрел данный подход в отношении нематериальных активов и пришел к заключению о неприменимости такого подхода, поскольку нематериальные активы отличаются от основных средств тем, что они являются менее однородными. Одним из основных видов нематериальных активов организаций общественного сектора является разработанное силами организации программное обеспечение, по каждому объекту которого доступна детальная информация. В результате, СМСФО ОС пришел к выводу о том, что будет правильным требовать проведения переоценки нематериальных активов на индивидуальной основе.

Иллюстративные примеры

СОДЕРЖАНИЕ

Параграфы

Признание и оценка нематериальных активов, созданных силами организации IE1–IE5

Пример применения параграфа 63 настоящего Стандарта IE1–IE4

Пример применения параграфа 55–65 настоящего Стандарта IE5

Оценка срока полезного а использования нематериальных активов IE6–IE21

Приобретенный патент с конечным сроком полезного использования IE8–IE9

Приобретенный патент с неопределенным сроком полезного использования IE10–IE11

Приобретенные авторские права, имеющие оставшийся срок действия в 50 лет IE12–IE13

Приобретенная лицензия на право вещания со сроком, истекающим через 5 лет—Часть А IE14–IE15

Приобретенная лицензия на право вещания со сроком, истекающим через 5 лет—Часть В IE16–IE17

Приобретенные права на обслуживание общественного транзитного маршрута между двумя городами со сроком действия, истекающим через 3 года IE18–IE19

Приобретенный список собственников недвижимости IE20–IE21

Примеры, иллюстрирующие Руководство по применению IE22

Иллюстративные примеры

Данные примеры дополняют, но не являются часть МСФО ОС 31.

Признание и оценка нематериальных активов, созданных силами организации

Пример применения параграфа 63 настоящего Стандарта

IE1. Организация разработала новую более эффективную систему планирования судебных дел, результатом действия которой стало увеличение количества предоставляемых услуг. В течение финансового года, завершившегося 31 марта 20X8 года, расходы, понесенные для разработки системы, составили 1000 ДЕ[26], из которых 900 ДЕ были израсходованы до 1 марта 20X8 года и 100 ДЕ были использованы в период с 1 по 31 марта 20X8 года. Организация имеет возможность показать, что по состоянию на 1 марта 20X8 года новая разработанная система соответствует критериям признания нематериального актива. Возмещаемая стоимость использования системы (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки до приведения системы в состояние, пригодное для использования) оценена в 500 ДЕ.

IE2. По состоянию на конец финансового года разработанная система признана в качестве нематериального актива по себестоимости, равной 100 ДЕ (затраты понесенные после даты выполнения условий признания, т.е. 1 марта 20X8 года). Затраты равные 900 ДЕ, понесенные до 1 марта 20X8 года, были признаны в качестве расходов, поскольку критерии признания не выполнялись до 1 марта 20X8 года. Эти затраты не формируют себестоимость системы, сумма которой признается в Отчете о финансовом положении.

IE3. В течение финансового года, завершающегося 31 марта 20X9 года, понесенные затраты составили 2000 ДЕ. По состоянию на конец этого финансового года возмещаемая стоимость использования системы (включая будущие денежные оттоки для завершения разработки до приведения системы в состояние, пригодное для использования) оценена в 1900 ДЕ.

IE4. По состоянию на 31 марта 20X9 года себестоимость разработанной системы составляет 2100 ДЕ (затраты в сумме 100 ДЕ признаны на конец 20X8 года, плюс затраты в сумме 2000 ДЕ признаны в 20X9 финансовом году). Организация признает убыток от обесценения в сумме 200 ДЕ, корректирующий балансовую стоимость разработанной системы, учтенной перед возникновением убытка от обесценения (2100 ДЕ) до суммы ее возмещаемой стоимости использования (1900 ДЕ). Этот убыток от обесценения будет восстановлен в последующем периоде, если будут соблюдены требования МСФО ОС 21 по восстановлению убытка от обесценения.

Пример применения параграфов 55–65 настоящего Стандарта

IE5. Организация разрабатывает систему, производящую статистические отчеты для внутреннего пользования и для продажи третьим лицам. Система технически осуществима, организация осведомлена о наличии спроса на такой вид отчетов и о желании третьих лиц оплатить этот продукт, и, следовательно, он будет генерировать предполагаемые будущие экономические выгоды. Затраты, связанные с разработкой этой системы могут быть идентифицированы и надежно оценены.

Оценка срока полезного использования нематериального актива

IE6. В нижеследующих рекомендациях приведены примеры определения срока полезного использования нематериального актива в соответствии с настоящим Стандартом.

IE7. В каждом из следующих примеров описывается приобретенный нематериальный актив, факты и обстоятельства, связанные с определением его срока полезного использования, и порядок последующего учета, основанного на таком определении.

Приобретенный патент, с конечным сроком полезного использования

IE8. Организация А приобретает патент на формулу вакцины у организации В для обеспечения возможности проведения организацией А бесплатной вакцинации своих избирателей. От

[26] В настоящем Стандарте денежные суммы выражены в «денежных единицах» (ДЕ).

вакцины, защищенной патентом, ожидается, что она послужит источником возможности полезного использования, по меньшей мере, 15 лет. Организация А готова принять обязательство от организации С приобрести этот патент через 5 лет за 60 процентов от справедливой стоимости патента на дату покупки, и организация А намеревается продать патент через 5 лет.

IE9. Патент будет амортизироваться в течение пятилетнего срока его полезного использования организацией А, его ликвидационная стоимость равна 60 процентам от справедливой стоимости патента на дату его приобретения. Патент также должен анализироваться на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21.

Приобретенный патент с неопределенным сроком полезного использования

IE10. Организация А приобретает актив в виде патента на формулу вакцины, у организации В для обеспечения возможности проведения организацией А бесплатной вакцинации своих избирателей. Ожидается, что формулу необходимо незначительно модифицировать каждые 10 лет для сохранения ее эффективности. Имеются доказательства, подтверждающие постоянное обновление патента. Договор с организацией В предусматривает условия непрерывного поддержания организацией В эффективности формулы, и существуют доказательства, подтверждающие эту ее способность. Ожидается, что расходы на обновление патента и сохранение эффективности формулы будут незначительными, и организация В оплатит их в момент возникновения.

IE11. Анализ жизненного цикла продукта, демографических и экологических тенденций предоставляет доказательства того, что патент будет обеспечивать организации А возможность полезного использования через осуществление программы вакцинации в течение неопределенного периода. Соответственно, патент будет учитываться как имеющий неопределенный срок полезного использования. Вследствие этого патент не будет амортизироваться, пока срок его полезного использования не будет определен как конечный. Патент будет тестироваться на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21.

Приобретенное авторское право с оставшимся сроком действия в 50 лет

IE12. Организация А приобретает авторское право у организации В для получения возможности воспроизведения и продажи избирателям материала, защищенного авторским правом, на условиях оплаты по себестоимости. Анализ привычек избирателей организации и других тенденций обеспечивает доказательства генерирования материалом, защищенным авторским правом, чистых денежных притоков только в течение 30 лет.

IE13. Авторское право будет амортизироваться в течение его 30-летнего срока полезного использования. Авторское право также будет анализироваться на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21.

Приобретенная лицензия на право вещания со сроком, истекающим через 5 лет—часть А

IE14. Организация А приобретает лицензию на право вещания у организации В. Организация А намерена оказывать населению бесплатные услуги вещания. Лицензия на право вещания может продлеваться каждые 10 лет, если организация А обеспечивает, по меньше мере, средний уровень услуг своим слушателям и отвечает соответствующим требованиям законодательства. Лицензия может быть продлена на неопределенный срок с небольшими затратами и дважды продлевалась до последнего приобретения. Организация А намерена продлить лицензию на неопределенный срок, и имеются доказательства ее способности осуществить это. В прошлом не было случаев принудительного требования продления лицензии. Не предполагается замена используемой технологии вещания на другую технологию когда-либо в обозримом будущем. Следовательно, ожидается, что лицензия будет обеспечивать организации А способность оказывать бесплатные услуги вещания в течение неопределенного периода.

IE15. Организация В не признает свое полномочие выдавать лицензию на право вещания в качестве нематериального актива. Лицензия на право вещания должна быть учтена организацией А как имеющая неопределенный срок полезного использования, поскольку ожидается, что она будет обеспечивать способность организации оказывать бесплатные услуги вещания в течение неопределенного периода. Вследствие этого лицензия не будет амортизироваться, пока ее срок полезного использования не будет определен как конечный. Лицензию следует тестировать на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21.

Приобретенная лицензия на право вещания со сроком, истекающим через 5 лет—часть B

IE16. Лицензирующий орган в последующем принял решение о прекращении продления срока лицензий на право вещания и предпочел публичную продажу лицензий. На момент принятия такого решения лицензирующим органом лицензия на право вещания, принадлежащая организации A, имела три года до истечения ее срока действия. Организация A ожидает, что лицензия будет продолжать обеспечивать возможность полезного использования до истечения ее срока действия.

IE17. Поскольку лицензия на право вещания не может дальше продлеваться, срок ее полезного использования больше не является неопределенным. Следовательно, приобретенная лицензия будет амортизироваться организацией A в течение оставшегося трехлетнего срока полезного использования и подлежит немедленному тестированию на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21.

Приобретенные права на обслуживание общественного транзитного маршрута между двумя городами со сроком действия, истекающим через 3 года

IE18. Организация A приобретает у организации B право на обслуживание общественного транзитного маршрута между двумя городами, которое приносит выручку. Права на обслуживание транзитного маршрута можно продлевать каждые пять лет, и организация A намерена соблюдать соответствующие правила и положения, связанные с продлением. Права на обслуживание транзитного маршрута обычно предоставляются с минимальными расходами и в прошлом продлевались, когда организация, имеющая права на обслуживание маршрута, соблюдала соответствующие правила и положения. Организация A предполагает оказывать услуги по обслуживанию транзитного маршрута в течение неопределенного периода. Анализ спроса и денежных потоков подтверждает такое допущение.

IE19. Поскольку факты и обстоятельства подтверждают, что право на обслуживание общественного транзитного маршрута обеспечивает денежный приток в организацию A в течение неопределенного периода времени, нематериальный актив, относящийся к праву на обслуживание транзитного маршрута, отражается как имеющий неопределенный срок полезного использования. Следовательно, нематериальный актив не будет амортизироваться, пока срок его полезного использования не будет определен как конечный. Его следует ежегодно тестировать на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21 ежегодно и всякий раз, когда появляются признаки его обесценения.

Приобретенный список собственников недвижимости

IE20. Местный орган власти (организация A) приобретает список собственников недвижимости у другой организации общественного сектора, которая отвечает за регистрацию свидетельств на право собственности на объекты недвижимости (организация B). Организация B принадлежит другому уровню государственной власти и не является подотчетной организации A. Организация A намерена использовать список для формирования налоговых поступлений, и она ожидает, что будет иметь возможность получать выгоду из информации, содержащейся в приобретенном списке[27], по меньшей мере, один год, но не более, чем три года.

IE21. Список собственников недвижимости будет амортизироваться в течение определенной организацией A наилучшей оценки срока его полезного использования, к примеру, 18 месяцев. Если бы даже организация B имела намерение добавить имена собственников и другую информацию в такой список в будущем, ожидаемые выгоды для организации A от приобретенного списка относятся только к перечню собственников недвижимости на дату приобретения организацией A этого списка. Список собственников недвижимости также будет анализироваться на предмет обесценения в соответствии с МСФО ОС 21 путем ежегодной оценки и всякий раз, когда появляются какие-либо признаки его обесценения.

[27] Несмотря на то, что местные органы власти могут иметь намерение добавить собственников недвижимости и другую информацию в базу данных в будущем, ожидаемые выгоды от приобретенной базы данных относятся только к собственникам недвижимости в этой базе данных на дату ее приобретения. Последующие добавления будут рассматриваться как нематериальные активы, созданные силами организации, и учитываться в соответствии с настоящим Стандартом.

Примеры, иллюстрирующие Руководство по применению

IE22. Назначением таблицы является иллюстрация примеров затрат, понесенных в течение каждого этапа, описанных в параграфах AG2–AG3, и иллюстрация применения параграфов AG4–AG11 для оказания помощи в разъяснении их содержания. Не предусматривается представление исчерпывающего перечня затрат, которые могут быть понесены.

ЭТАП/ ХАРАКТЕР ЗАТРАТ	ПОРЯДОК УЧЕТА
Планирование	
• Проведение технико-экономического обоснования; • Определение технических требований аппаратного оборудования и программного обеспечения; • Оценка альтернативных продуктов и поставщиков; и • Выбор предпочтительных вариантов.	Признать в качестве расходов на момент возникновения в соответствии с параграфом 52 настоящего Стандарта.
Разработка приложений и инфраструктуры	
• Покупка или доработка аппаратного оборудования. • Получение доменного имени; • Разработка операционного программного обеспечения (например, операционная система и серверное программное обеспечение); • Разработка кодов для приложений; • Установка разработанных приложений на веб-сервере; и • Стресс-тестирование.	Применить требования МСФО ОС 17. Признать в качестве расходов в момент возникновения, если затраты не могут быть непосредственно отнесены на разработку интернет-сайта для эксплуатации согласно намерениям руководства, а также интернет-сайт соответствует критериям признания в соответствии с параграфами 28 и 55[28] настоящего Стандарта.
Разработка графического дизайна	
• Разработка внешнего вида (например, расположение и цвет) интернет-страниц.	Признать в качестве расходов на момент возникновения, если затраты не могут быть непосредственно отнесены на подготовку интернет-сайта для эксплуатации согласно намерениям руководства, и интернет-сайт соответствует критериям признания в соответствии с параграфами 28 и 55[29] настоящего Стандарта.
Разработка содержания	
• Создание, приобретение, подготовка (например, создание связей, и идентифицируемых тегов), и загрузка информации, текстовой и графической по характеру, на интернет-сайт до завершения его разработки. Примеры содержания, включающего информацию об организации, услугах или продуктах, и темы, доступные подписчикам.	Признать в качестве расходов на момент возникновения в соответствии с параграфом 67 (с) настоящего Стандарта при условии, что такое содержание разработано для рекламы и продвижения собственных услуг и продуктов организации (например, цифровые фотографии продукции). В ином случае, признать в качестве расходов по мере возникновения, если затраты не могут непосредственно отнесены на подготовку интернет-сайта для эксплуатации согласно намерениям руководства, и интернет-сайт соответствует критериям признания в соответствии с параграфами 28 и 55[30] настоящего Стандарта.

[28] Все затраты на разработку интернет-сайта, понесенные исключительно и главным образом для продвижения, рекламы, или предоставления информации о собственных продуктах и услугах организации для широкой общественности, признаются в качестве расходов в момент их возникновения в соответствии с параграфом 66 настоящего Стандарта.

[29] См. сноску 3.

[30] См. сноску 3.

ЭТАП/ ХАРАКТЕР ЗАТРАТ	ПОРЯДОК УЧЕТА
Эксплуатация	
• Обновление графики и пересмотр содержания; • Добавление новых функций, возможностей и содержания; • Регистрация сайта в поисковых системах; • Резервное копирование данных; • Анализ безопасности доступа; и • Анализ использования интернет-сайта.	Оценка соответствия определению нематериального актива и критериям признания, изложенным в параграфе 28 настоящего Стандарта, в этом случае затраты признаются в составе балансовой стоимости актива в виде интернет-сайта.
Прочее	
• Коммерческие, административные и прочие общие накладные расходы, если они не могут быть непосредственно отнесены на подготовку интернет-сайта для эксплуатации согласно намерениям руководства; • Четкое определение неэффективности и начального операционного убытка, понесенного до достижения запланированной работы интернет-сайтом (например, тестирование неудачного старта); и • Обучение сотрудников работе с интернет-сайтом.	Признать в качестве расходов на момент возникновения в соответствии с параграфом 63–69 настоящего Стандарта.

Сравнение с МСФО 38

В основе МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» лежит МСФО 38 «Нематериальные активы» (от 31 декабря 2008). Основные различия между МСФО 31 и МСФО 38 состоят в следующем:

- В сфере применения МСФО ОС 31 содержится исключение для полномочий и прав, предоставленных законодательством, конституцией и другими равнозначными правовыми нормами.
- МСФО ОС 31 включает рекомендации, содержащиеся в Разъяснении 32 Постоянного комитета по разъяснениям «Нематериальные активы – затраты на интернет-сайт» в качестве Руководства для применения для иллюстрации соответствующих правил учета.
- МСФО ОС 31 не требует и не запрещает признание нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность. Организация, которая признает нематериальные активы, имеющие историко-культурную ценность, обязана соблюдать требования раскрытия информации настоящего Стандарта в отношении таких нематериальных активов, имеющих историко-культурную ценность, которые были признаны и могут, но не в обязательном порядке, соответствовать другим требованиям настоящего Стандарта, относящихся к таким нематериальным активам, имеющим историко-культурную ценность. В МСФО 38 не содержатся подобные рекомендации.
- МСФО 38 содержит требования и рекомендации в отношении деловой репутации и нематериальных активов, приобретенных при объединении бизнеса. В МСФО ОС 31 не включены такие рекомендации.
- МСФО 38 содержит рекомендации по нематериальным активам, приобретенным на средства государственных субсидий. Параграфы 50-51 МСФО ОС 31 модифицировали эти рекомендации и переадресовали их к нематериальным активам, приобретенным посредством необменных операций. МСФО ОС 31 устанавливает, что если нематериальный актив приобретен путем необменной операции, его себестоимостью является справедливая стоимость на дату приобретения.
- МСФО 38 содержит рекомендации по обмену активами, когда в обменной операции отсутствует коммерческое содержание. МСФО ОС 31 не включает такие рекомендации.
- Примеры, включенные в МСФО 38, были модифицированы для более эффективного разрешения вопросов общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 31 используется терминология, отличная от МСФО 38. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка», «Отчет о финансовых результатах деятельности», «профицит или дефицит», «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования», «накопленный профицит или дефицит», «операционный/ операция», «права по соглашениям, имеющим обязательную силу (включая права, оговоренные в договорах или другие юридические права), и «чистые активы/ капитал» в МСФО ОС 31. Эквивалентными терминами в МСФО 38 являются «доход», «Отчет о совокупном доходе», «прибыль или убыток», «будущие экономические выгоды», «нераспределенная прибыль», «деятельность», «договорные или другие юридические права», «капитал».

ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ МСФО ОС

Данный Глоссарий содержит определения всех терминов, используемых в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) в отношении метода начисления, по состоянию на 31 декабря 2009 года. Перечень стандартов МСФО ОС следует за глоссарием.

Данный глоссарий не содержит терминов по МСФО ОС для кассового метода учета, в частности, по «Финансовой отчетности по кассовому методу учета». Для ознакомления с этими терминами пользователи должны обратиться к указанному стандарту МСФО ОС для кассового метода.

Определения

Ссылки на стандарты МСФО ОС для метода начисления указывают на номер стандарта и номер параграфа. Например, 1.7 отсылает пользователей к параграфу 7 стандарта МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Пояснения в скобках свидетельствуют о наличии незначительных отличий в формулировке.

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Активный рынок	Рынок, удовлетворяющий всем следующим условиям: (a) товары, обращающиеся на рынке, однородны; (b) практически в любое время имеются покупатели и продавцы, желающие совершить сделку; (c) информация о ценах общедоступна.	**active market**	A market in which all the following conditions exist: (a) The items traded within the market are homogeneous; (b) Willing buyers and sellers can normally be found at any time; and (c) Prices are available to the public.	21.14
Активы	Ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования.	**assets**	Resources controlled by an entity as a result of past events and from which future economic benefits or service potential are expected to flow to the entity.	1.7
Активы плана	Состоят из: (a) активов фонда долгосрочного вознаграждения работникам; и (b) страховых полисов, удовлетворяющих определенным требованиям.	**plan assets**	Comprise: (a) Assets held by a long-term employee benefit fund; and (b) Qualifying insurance policies.	25.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Активы сегмента	Операционные активы, используемые сегментом в своей операционной деятельности и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент. Если выручка сегмента включает процентные или дивидендные поступления, то активы сегмента включают соответствующую дебиторскую задолженность, предоставленные займы, инвестиции или другие активы, приносящие поступления. Активы сегмента не включают налог на прибыль или активы, эквивалентные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налога. Активы сегмента включают инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, только если чистая прибыль (убыток) от таких инвестиций включается в поступления сегмента. Активы сегмента включают долю участника совместной деятельности в операционных активах совместно контролируемой организации, учитываемой по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». Активы сегмента определяются после вычета соответствующих оценочных резервов, которые отражаются в Отчете о финансовом положении организации как прямые взаимозачеты.	**segment assets**	Operating assets that are employed by a segment in its operating activities, and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis. If a segment's segment revenue includes interest or dividend revenue, its segment assets include the related receivables, loans, investments, or other revenue-producing assets. Segment assets do not include income tax or income tax-equivalent assets that are recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents. Segment assets include investments accounted for under the equity method only if the net surplus (deficit) from such investments is included in segment revenue. Segment assets include a joint venturer's share of the operating assets of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8, "Interests in Joint Ventures." Segment assets are determined after deducting related allowances that are reported as direct offsets in the entity's statement of financial position.	18.27
Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников	Активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые: (a) принадлежат организации (фонду), юридически независимой от отчитывающейся организации и существующей исключительно для выплат или финансирования вознаграждений работникам; и (b) могут быть использованы только для выплат или финансирования вознаграждений работникам, не доступны кредиторам отчитывающейся организации (даже в случае ее банкротства) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда: (i) оставшихся активов фонда достаточно для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающейся организации по выплате вознаграждений работникам; или (ii) активы возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работникам.	**assets held by a long-term employee benefit fund**	Assets (other than non-transferable financial instruments issued by the reporting entity) that: (a) Are held by an entity (a fund) that is legally separate from the reporting entity and exists solely to pay or fund employee benefits; and (b) Are available to be used only to pay or fund employee benefits, are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy), and cannot be returned to the reporting entity, unless either: (i) The remaining assets of the fund are sufficient to meet all the related employee benefit obligations of the plan or the reporting entity; or (ii) The assets are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.	25.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Активы, генерирующие денежные средства	Активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности.	**cash-generating assets**	Assets held with the primary objective of generating a commercial return.	21.14
Активы, не генерирующие денежные средства	Активы, которые не относятся к активам, генерирующим денежные средства.	**non-cash-generating assets**	Assets other than cash-generating assets.	21.14
Актуарные прибыли и убытки	включают: (a) корректировки на основе опыта (разница между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и (b) результаты изменений в актуарных допущениях.	**actuarial gains and losses**	Comprise: (a) Experience adjustments (the effects of differences between the previous actuarial assumptions and what has actually occurred); and (b) The effects of changes in actuarial assumptions.	25.10
Амортизация	Систематическое распределение амортизируемой стоимости актива в течение срока его полезного использования.	**depreciation**	The systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life.	17.13
Амортизация (определение присутствует в Глоссарии терминов, однако отсутствует по указанной ссылке 31.16 (МСФО ОС 31, параграф 16) в соответствующем МСФО ОС.)	Систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на протяжении срока его полезного использования.	**amortization**	The systematic allocation of the depreciable amount of an intangible asset over its useful life.	31.16
Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства	Стоимость финансового актива или финансового обязательства, определенная при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы долга, плюс или минус накопленная амортизация (рассчитанная с использованием метода эффективной процентной ставки) разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание (осуществляемое напрямую или с использованием счета оценочного резерва) в связи с обесценением или безнадежной задолженностью.	**amortized cost of a financial asset or financial liability**	The amount at which the financial asset or financial liability is measured at initial recognition minus principal repayments, plus or minus the cumulative amortization using the effective interest method of any difference between that initial amount and the maturity amount, and minus any reduction (directly or through the use of an allowance account) for impairment or uncollectibility.	29.10
Амортизируемая стоимость	Себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость актива, за вычетом ликвидационной стоимости.	**depreciable amount**	The cost of an asset, or other amount substituted for cost, less its residual value.	17.13
Аренда (соглашение об аренде)	Соглашение, по которому арендодатель предоставляет арендатору в обмен на платеж или серию платежей право на использование актива в течение согласованного периода времени.	**lease**	An agreement whereby the lessor conveys to the lessee, in return for a payment or series of payments, the right to use an asset for an agreed period of time.	13.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Аренда без права досрочного прекращения	Аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях: (a) при наступлении какого-либо маловероятного непредвиденного события; (b) с согласия арендодателя; (c) если арендатор заключает новый договор об аренде того же или эквивалентного актива, с тем же арендодателем; или (d) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой на дату начала арендных отношений гарантирует продолжение аренды.	**non-cancelable lease**	A lease that is cancelable only: (a) Upon the occurrence of some remote contingency; (b) With the permission of the lessor; (c) If the lessee enters into a new lease for the same or an equivalent asset with the same lessor; or (d) Upon payment by the lessee of such an additional amount that, at the inception of the lease, continuation of the lease is reasonably certain.	13.8
Ассигнования	Разрешение законодательного органа на выделение средств для целей, определенных законодательным или другим уполномоченным органом.	**appropriation**	An authorization granted by a legislative body to allocate funds for purposes specified by the legislature or similar authority	24.7
Ассоциированная организация	Организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), на которую инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни контролируемой организацией, ни совместно контролируемой на основании доли участия инвестора.	**associate**	An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, over which the investor has significant influence, and that is neither a controlled entity nor an interest in a joint venture.	7.7
Балансовая стоимость (инвестиционной собственности)	Стоимость, по которой актив отражается в Отчете о финансовом положении.	**carrying amount (of investment property)**	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position.	16.7
Балансовая стоимость (основных средств)	Стоимость, по которой актив отражается в отчетности после вычета всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.	**carrying amount (of property, plant, and equipment)**	The amount at which an asset is recognized after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses.	17.13
Балансовая стоимость актива	Стоимость, по которой актив отражается в балансе (Отчете о финансовом положении) после вычета всей накопленной амортизации и убытков от обесценения.	**carrying amount of an asset**	The amount at which an asset is recognized in the statement of financial position, after deducting any accumulated depreciation and accumulated impairment losses thereon.	10.7
Балансовая стоимость обязательства	Стоимость, по которой обязательство отражается в балансе (отчете о финансовом положении).	**carrying amount of a liability**	The amount at which a liability is recognized in the statement of financial position.	10.7
Биологический актив	Живые организмы: животное или растение	**biological asset**	A living animal or plant.	27.9
Биотрансформация	Включает процессы роста, вырождения, производства и размножения, которые вызывают качественные или количественные изменения в биологическом активе.	**biological transformation**	Comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset.	27.9
Близкие родственники и члены семьи физического лица	Близкие родственники или члены семьи, которые потенциально могут оказывать влияние на данное лицо или быть подвергаться его влиянию в ходе взаимоотношений с организацией.	**close members of the family of an individual**	Close relatives of the individual or members of the individual's immediate family who can be expected to influence, or be influenced by, that individual in their dealings with the entity.	20.4

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Валовые инвестиции в аренду	Совокупность: (a) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды, и (b) всей негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю	**gross investment in the lease**	The aggregate of: (a) The minimum lease payments receivable by the lessor under a finance lease; and (b) Any unguaranteed residual value accruing to the lessor.	13.8
Валюта представления отчетности	Валюта, в которой организация представляет финансовую отчетность.	**presentation currency**	The currency in which the financial statements are presented.	4.10
Валютный риск	Риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменением курсов иностранных валют.	**currency risk**	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in foreign exchange rates.	30.8
Взносы собственников	Будущие экономические выгоды, полученные от внешних сторон, не приводящие к возникновению обязательств организации и формирующие долю участия в чистых активах/ капитале организации, которая: (a) дает право на выплаты, распределяемые организацией, как (i) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования на протяжении ее существования по усмотрению собственников или их представителей, так и (ii) любое превышение активов над обязательствами в случае ликвидации организации; и/или (b) может быть продана, обменена, передана или выкуплена.	**contributions from owners**	Future economic benefits or service potential that has been contributed to the entity by parties external to the entity, other than those that result in liabilities of the entity, that establish a financial interest in the net assets/equity of the entity, which: (a) Conveys entitlement both to (i) distributions of future economic benefits or service potential by the entity during its life, such distributions being at the discretion of the owners or their representatives, and to (ii) distributions of any excess of assets over liabilities in the event of the entity being wound up; and/or (b) Can be sold, exchanged, transferred, or redeemed.	1.7
Вмененная процентная ставка арендатора	Ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.	**lessee's incremental borrowing rate of interest**	The rate of interest the lessee would have to pay on a similar lease or, if that is not determinable, the rate that, at the inception of the lease, the lessee would incur to borrow over a similar term, and with a similar security, the funds necessary to purchase the asset.	13.8
Возмещаемая стоимость (актива или единицы, генерирующей денежные средства)	Наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива или объекта, генерирующего денежные средства, за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.	**recoverable amount (of an asset or a cash-generating unit)**	The higher of an asset's or a cash-generating unit's fair value less costs to sell and its value in use.	26.13
Возмещаемая стоимость (основных средств)	Наибольшая из двух величин: справедливой стоимости генерирующего денежные средства актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.	**recoverable amount (of property, plant, and equipment)**	The higher of a cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	17.13
Возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства	Большая из двух величин – справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, за вычетом расходов на продажу , и ценности от его использования.	**recoverable service amount**	The higher of a non-cash-generating asset's fair value less costs to sell and its value in use.	21.14

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Вознаграждения ключевому управленческому персоналу	Любое вознаграждение или выгода, полученные прямо или косвенно ключевым управленческим персоналом отчитывающейся организации за услуги в качестве представителей руководства или же в качестве работников отчитывающейся организации.	**remuneration of key management personnel**	Any consideration or benefit derived directly or indirectly by key management personnel from the reporting enity for services provided in their capacity as members of the governing body, or otherwise as employees of the reporting entity.	20.4
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности	Вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате после окончания трудовых отношений	**post-employment benefits**	Employee benefits (other than termination benefits) which are payable after the completion of employment.	25.10
Вознаграждения работникам	Все формы вознаграждений, предоставляемые организацией работникам в обмен на оказанные ими услуги.	**employee benefits**	All forms of consideration given by an entity in exchange for service rendered by employees.	25.10
Выплаты в пользу собственников	Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, распределенные организацией в пользу всех или некоторых из ее собственников в качестве инвестиционного дохода или возврата инвестиции.	**distributions to owners**	Future economic benefits or service potential distributed by the entity to all or some of its owners, either as a return on investment or as a return of investment.	1.7
Выручка	Валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода, приводящее к увеличению чистых активов/ капитала, не связанного с увеличением взносов собственников.	**revenue**	The gross inflow of economic benefits or service potential during the reporting period when those inflows result in an increase in net assets/equity, other than increases relating to contributions from owners.	1.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Выручка сегмента	Поступления, представленные в Отчете о финансовых результатах деятельности организации, которые непосредственно относятся к сегменту, и соответствующая часть поступлений организации, которая может быть обоснованно распределена на сегмент, как в виде бюджетных ассигнований, так и в виде грантов, трансфертов, штрафов, взносов или от продаж внешним покупателям, или от операций с другими сегментами этой же организации. Выручка сегмента не включает: (a) процентный или дивидендный доход, включая проценты, заработанные по авансам или займам другим сегментам, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, главным образом, финансовая; или (b) прибыль от продажи инвестиций или прибыль от погашения долгов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, главным образом, финансовая. Выручка сегмента включает долю организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных компаний, в совместной деятельности или других инвестиция, учитываемых по методу долевого участия, если эти статьи включены в консолидированные или общие поступления организации. Выручка сегмента включает долю участника в совместной деятельности в выручке совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».	**segment revenue**	Revenue reported in the entity's statement of financial performance that is directly attributable to a segment, and the relevant portion of entity revenue that can be allocated on a reasonable basis to a segment, whether from budget appropriations or similar, grants, transfers, fines, fees, or sales to external customers or from transactions with other segments of the same entity. Segment revenue does not include: (a) Interest or dividend revenue, including interest earned on advances or loans to other segments, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; or (b) Gains on sales of investments or gains on extinguishment of debt, unless the segment's operations are primarily of a financial nature. Segment revenue includes an entity's share of net surplus (deficit) of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method, only if those items are included in consolidated or total entity revenue. Segment revenue includes a joint venturer's share of the revenue of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8.	18.27
Выходные пособия	вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате: (a) решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; либо (b) решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения.	**termination benefits**	Employee benefits payable as a result of either: (a) An entity's decision to terminate an employee's employment before the normal retirement date; or (b) An employee's decision to accept voluntary redundancy in exchange for those benefits.	25.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Гарантированная ликвидационная стоимость	(a) для арендатора – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом представляет максимальную сумму, которая может причитаться к выплате в любом случае); и (b) для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.	**guaranteed residual value**	(a) For a lessee, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee (the amount of the guarantee being the maximum amount that could, in any event, become payable); and (b) For a lessor, that part of the residual value that is guaranteed by the lessee, or by a third party unrelated to the lessor, that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee.	13.8
Гарантированные вознаграждения работника	Вознаграждения работника, право на получение которых не зависит от его дальнейшей работы в организации.	**vested employee benefits**	Employee benefits that are not conditional on future employment.	25.10
Годовой бюджет	Бюджет, утвержденный на один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозы на периоды после бюджетного периода	**annual budget**	An approved budget for one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.	24.7
Государственные пенсионные планы	Планы, отличные от комбинированных программ социального обеспечения, законодательно установленные и функционирующие, как если бы это были планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, для всех организаций в экономических категориях, закрепленных в законодательстве.	**state plans**	Plans other than composite social security programs established by legislation that operate as if they are multi-employer plans for all entities in economic categories laid down in legislation.	25.10
Группа биологических активов	Совокупность живых организмов: животных или растений со сходными характеристиками.	**group of biological assets**	An aggregation of similar living animals or plants.	27.9
Группа организаций	Группа организаций, состоящая из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.	**economic entity**	A group of entities comprising a controlling entity and one or more controlled entities.	1.7
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	**inception of the lease**	Is the earlier of the date of the lease agreement and the date of commitment by the parties to the principal provisions of the lease. As at this date: (a) A lease is classified as either an operating or a finance lease; and (b) In the case of a finance lease, the mounts to be recognized at the commencement of the lease term are determined.	13.8
Денежные потоки	Поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств	**cash flows**	Inflows and outflows of cash and cash equivalents.	2.8
Денежные средства	Денежные средства в кассе и депозиты до востребования	**cash**	Comprises cash on hand and demand deposits.	2.8
Денежные статьи	Имеющиеся денежные средства, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или устанавливаемых суммах денежных средств.	**monetary items**	Units of currency held and assets and liabilities to be received or paid in fixed or determinable number of units of currency.	4.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Денежные финансовые активы и финансовые обязательства (называемые также «финансовыми инструментами»)	Финансовые активы и обязательства к получению или уплате в фиксированном или определяемом количестве единиц валюты.	**monetary financial assets and financial liabilities (also referred to as monetary financial instruments)**	Financial assets and financial liabilities to be received or paid in fixed or determinable amounts of money.	15.9
Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами	Дисконтированная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, требуемых для исполнения обязательств, возникших в результате оказания работником услуг в текущем и прошлых периодах	**present value of a defined benefit obligation**	The present value, without deducting any plan assets, of expected future payments required to settle the obligation resulting from employee service in the current and prior periods.	25.10
Договор «затраты плюс»	Строительный договор, согласно которому подрядчику возмещаются оговоренные или другим образом определенные затраты, и, в случае договора на коммерческих условиях, дополнительный процент от данных затрат или фиксированное вознаграждение, если это предусмотрено	**cost plus or cost-based contract**	A construction contract in which the contractor is reimbursed for allowable or otherwise defined costs and, in the case of a commercially based contract, an additional percentage of these costs or a fixed fee, if any.	11.4
Договор на строительство	Договор или аналогичное соглашение, имеющее обязательную силу, специально заключенное для строительства актива или группы активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически и функционально или по их конечному назначению или использованию.	**construction contract**	A contract, or a similar binding arrangement, specifically negotiated for the construction of an asset or a combination of assets that are closely interrelated or interdependent in terms of their design, technology, and function or their ultimate purpose or use.	11.4
Договор с фиксированной ценой	Договор на строительство, в котором подрядчик согласовал фиксированную цену договора или фиксированную ставку за единицу работ, увеличение которой в некоторых случаях оговаривается отдельно.	**fixed price contract**	A construction contract in which the contractor agrees to a fixed contract price, or a fixed rate per unit of output, which in some cases is subject to cost escalation clauses.	11.4
Договор страхования	Договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступление смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособность, нанесение ущерба собственности, нанесение ущерба другому лицу и прекращение операционной деятельности.	**insurance contract**	A contract that exposes the insurer to identified risks of loss from events or circumstances occurring or discovered within a specified period including death (in the case of an annuity the survival of the annuitant), sickness, disability, property damage, injury to others and interruption of operations.	15.9
Договор финансовой гарантии	Договор, согласно которому эмитент обязан произвести выплаты в возмещение убытков, понесенных держателем гарантии из-за того, что конкретный должник не производит своевременные платежи в соответствии с первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.	**financial guarantee contract**	A contract that requires the issuer to make specified payments to reimburse the holder for a loss it incurs because a specified debtor fails to make payment when due in accordance with the original or modified terms of a debt instrument.	29.10
Договоры, подлежащие исполнению в будущем	Договоры, по которым ни одна из сторон не исполнила своих обязательств, либо обе стороны выполнили обязательства частично и в равной степени.	**executory contracts**	Contracts under which neither party has performed any of its obligations, or both parties have partially performed their obligations to an equal extent.	19.18

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Долевой инструмент	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, остающихся после вычета всех ее обязательств.	**equity instrument**	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	15.9
Долевой инструмент	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, остающихся после вычета всех ее обязательств.	**equity instrument**	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any contract that evidences a residual interest in the assets of an entity after deducting all of its liabilities.	28.9
Доля меньшинства	Часть профицита или дефицита и чистых активов/ капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах /капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.	**minority interest**	That portion of the surplus or deficit and net assets/equity of a controlled entity attributable to net assets/equity interests that are not owned, directly or indirectly, through controlled entities, by the controlling entity.	6.7
Доход на активы плана	Проценты, дивиденды и прочая выручка, получаемые от активов плана вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам плана за вычетом любых затрат на управление этим планом (за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств пенсионного плана с установленными выплатами) и за вычетом любых налогов, подлежащих уплате в рамках данного плана.	**return on plan assets**	The interest, dividends and other revenue derived from the plan assets, together with realized and unrealized gains or losses on the plan assets, less any costs of administering the plan (other than those included in the actuarial assumptions used to measure the defined benefit obligation) and less any tax payable by the plan itself.	25.10
Единица, генерирующая денежные средства	Наименьшая идентифицируемая группа активов, преимущественно используемая для получения дохода от коммерческой деятельности, т.е. обеспечивающая поступления денежных потоков в результате ее использования, которые в значительной степени независимы от поступлений денежных потоков от других активов или групп активов	**cash-generating unit**	The smallest identifiable group of assets held with the primary objective of generating a commercial return that generates cash inflows from continuing use that are largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets.	26.13
Задолженность по привлеченным займам	Финансовые обязательства, отличные от краткосрочной кредиторской задолженности по торговым операциям со стандартными условиями отсрочки платежа.	**loans payable**	Financial liabilities, other than short-term trade payables on normal credit terms.	30.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Займы и дебиторская задолженность	Непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, некотируемые на активном рынке, кроме: (d) тех, которые организация либо намеревается продать в самое ближайшее время или в краткосрочной перспективе, и тогда их следует классифицировать как предназначенные для торговли, либо относит их с момента первоначального признания в категорию «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»; (e) тех, которые организация при первоначальном признании относит их к категории «имеющиеся в наличии для продажи»; или (f) тех, по которым держатель может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций в силу причин, отличных от снижения кредитоспособности, и которые следует классифицировать как имеющиеся в наличии для продажи.	**loans and receivables**	Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments that are not quoted in an active market other than: (a) Those that the entity intends to sell immediately or in the near term, which shall be classified as held for trading, and those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit; (b) Those that the entity upon initial recognition designates as available for sale; or (c) Those for which the holder may not recover substantially all of its initial investment, other than because of credit deterioration, which shall be classified as available for sale.	29.10
Запасы	Активы: (a) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства; (b) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования или распределяемых при предоставлении услуг; (c) предназначенные для продажи или распределения в процессе операционной деятельности; (d) в процессе производства для продажи или распределения	**inventories**	Assets: (a) In the form of materials or supplies to be consumed in the production process; (b) In the form of materials or supplies to be consumed or distributed in the rendering of services; (c) Held for sale or distribution in the ordinary course of operations; or (d) In the process of production for sale or distribution.	12.9
Зарубежная деятельность (организация)	Деятельность, осуществляемая организацией, которая является контролируемой, либо ассоциированной, либо совместной, либо филиалом отчитывающейся организации, и ведущаяся в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.	**foreign operation**	An entity that is a controlled entity, associate, joint venture, or branch of a reporting entity, the activities of which are based or conducted in a country or currency other than those of the reporting entity.	4.10
Затраты на проценты	Увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением момента выплаты пенсий на один период.	**interest cost**	The increase during a period in the present value of a defined benefit obligation that arises because the benefits are one period closer to settlement.	25.10
Затраты по займам	Проценты и прочие расходы, понесенные организацией в связи с получением заемных средств.	**borrowing costs**	Interest and other expenses incurred by an entity in connection with the borrowing of funds.	5.5

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Затраты, связанные с выбытием	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и расходов по налогу на прибыль.	**costs of disposal**	Incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income tax expense.	21.14
Значительное влияние	(для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой	**significant influence (relating to investments in associates)**	The power to participate in the financial and operating policy decisions of the investee but is not control or joint control over those policies.	7.7
Значительное влияние	Право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контролировать такую политику. Значительное влияние может проявляться несколькими путями, обычно через представительство в совете директоров или аналогичном органе управления, но также и, например, путем участия в (a) процессе принятия принципиальных решений, (b) существенных операциях между организациями внутри группы организаций, (c) обмене управленческим персоналом, или (d) зависимости от технической информации. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению. В отношении долевого владения, значительное влияние предполагается в соответствии с определением, данным в МСФО ОС 7.	**significant influence (relating to related party transactions)**	The power to participate in the financial and operating policy decisions of an entity, but not control those policies. Significant influence may be exercised in several ways, usually by representation on the board of directors or equivalent governing body but also by, for example, participation in (a) the policy making process, (b) material transactions between entities within an economic entity, (c) interchange of managerial personnel, or (d) dependence on technical information. Significant influence may be gained by an ownership interest, statute, or agreement. With regard to an ownership interest, significant influence is presumed in accordance with the definition contained in IPSAS 7.	20.4
Значительное влияние (в отношении долей в совместном предприятии)	Возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.	**Significant influence (relating to interests in joint ventures)**	The power to participate in the financial and operating policy decisions of an activity but is not control or joint control over those policies.	8.6
Изменение оценочных значений	Корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, либо суммы, в которой выражается периодическое использование актива, осуществляемая в результате оценки текущего состояния активов и обязательств, либо связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязательств. Изменения оценочных значений зависят от появления новой информации или новых обстоятельств, и, следовательно, не являются исправлением ошибок.	**change in accounting estimate**	An adjustment of the carrying amount of an asset or a liability, or the amount of the periodic consumption of an asset, that results from the assessment of the present status of, and expected future benefits and obligations associated with, assets and liabilities. Changes in accounting estimates result from new information or new developments and, accordingly, are not correction of errors.	3.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Инвестиции, удерживаемые до погашения	Непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которыми организация твердо намерена и способна владеть до наступления срока погашения (см. параграфы AG29–AG38 приложения А), кроме: (d) активов, которые организация с момента первоначального признания относит к категории «учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»; (e) активов, которые организация относит к категории «имеющиеся в наличии для продажи»; и (f) активов, которые подпадают под определение 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 объем удерживаемых до погашения инвестиций, которые организация продала или реклассифицировала до наступления срока погашения, выражается более чем незначительной суммой (более чем незначительной по отношению ко всему портфелю инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продаж или реклассификации, которые: (d) произведены настолько близко к сроку погашения или дате отзыва финансового актива (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), что возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы значительного влияния на справедливую стоимость финансового актива; (e) произошли после получения организацией практически всей первоначальной основной суммы финансового актива посредством регулярных или авансовых платежей; или (f) связаны с отдельным событием, которое произошло по независящим от организации причинам, носило чрезвычайный характер, и организация не могла обоснованно предвидеть наступление такого события.	**held-to-maturity investments**	Non-derivative financial assets with fixed or determinable payments and fixed maturity that an entity has the positive intention and ability to hold to maturity (see [IPSAS 29] Appendix A paragraphs AG29–AG38) other than: (a) Those that the entity upon initial recognition designates as at fair value through surplus or deficit; (b) Those that the entity designates as available for sale; and (c) Those that meet the definition of loans and receivables. An entity shall not classify any financial assets as held to maturity if the entity has, during the current financial year or during the two preceding financial years, sold or reclassified more than an insignificant amount of held-to-maturity investments before maturity (more than insignificant in relation to the total amount of held-to-maturity investments) other than sales or reclassifications that: (a) Are so close to maturity or the financial asset's call date (e.g., less than three months before maturity) that changes in the market rate of interest would not have a significant effect on the financial asset's fair value; (b) Occur after the entity has collected substantially all of the financial asset's original principal through scheduled payments or prepayments; or (c) Are attributable to an isolated event that is beyond the entity's control, is non-recurring and could not have been reasonably anticipated by the entity.	29.10
Инвестиционная деятельность	Приобретение или реализация долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.	**investing activities**	The acquisition and disposal of long-term assets and other investments not included in cash equivalents.	2.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Инвестиционная недвижимость	Недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), предназначенная для получения доходов от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для: (a) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или для административных целей; или (b) продажи в ходе обычной деятельности.	**Investment property**	Property (land or a building – or part of a building – or both) held to earn rentals or for capital appreciation, or both, rather than for: (a) Use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes; or (b) Sale in the ordinary course of operations.	16.7
Иностранная валюта	Валюта, отличная от функциональной валюты организации.	**foreign currency**	A currency other than the functional currency of the entity.	4.10
Инструмент с правом обратной продажи	Финансовый инструмент, который дает право держателю продать его обратно эмитенту в обмен на денежные средства или иной финансовый актив или который автоматический переходит обратно к эмитенту при возникновении события в неопределенном будущем или в случае смерти или ухода на пенсию держателя инструмента.	**puttable instrument**	A financial instrument that gives the holder the right to put the instrument back to the issuer for cash or another financial asset or is automatically put back to the issuer on the occurrence of an uncertain future event or the death or retirement of the instrument holder.	28.9
Инструмент хеджирования	Предназначенный для хеджирования производный инструмент или предназначенный (только для хеджирования изменений валютных курсов) непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, справедливая стоимость или денежные потоки которых, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или денежных потоков установленного хеджируемого объекта (более подробно определение инструмента хеджирования рассматривается в параграфах 81–86 и параграфах AG127–AG130 приложения A).	**hedging instrument**	A designated derivative or (for a hedge of the risk of changes in foreign currency exchange rates only) a designated non-derivative financial asset or non-derivative financial liability whose fair value or cash flows are expected to offset changes in the fair value or cash flows of a designated hedged item ([IPSAS 29] paragraphs 81–86 and Appendix A paragraphs AG127–AG130 elaborate on the definition of a hedging instrument).	29.10
Итоговый бюджет	Бюджет, скорректированный на все резервы, переходящие суммы, трансферты, ассигнования, дополнительные ассигнования и другие законодательно или нормативно утвержденные изменения, относящиеся к бюджетному периоду.	**final budget**	The original budget, adjusted for all reserves, carry-over amounts, transfers, allocations, supplemental appropriations, and other authorized legislative or similar authority, changes applicable to the budget period.	24.7
Квалифицируемый актив	Актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.	**qualifying asset**	An asset that necessarily takes a substantial period of time to get ready for its intended use or sale.	5.5
Класс основных средств	Группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации, и отражаемая в виде единой статьи в целях раскрытия информации в финансовой отчетности.	**class of property, plant, and equipment**	A grouping of assets of a similar nature or function in an entity's operations that is shown as a single item for the purpose of disclosure in the financial statements.	17.13

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Ключевой управленческий персонал (Руководящие работники)	(a) все директора или представители руководства организации; и (b) другие лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации. В случае их соответствия данному требованию ключевой управленческий персонал включает: (i) представителей руководства государственной организации, наделенных полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации; (ii) главных советников вышеуказанных лиц, а также (iii) если они еще не включены в (a), высшее руководство отчитывающейся организации, включая генерального директора или постоянного руководителя отчитывающейся организации.	**key management personnel**	(a) All directors or members of the governing body of the entity; and (b) Other persons having the authority and responsibility for planning, directing and controlling the activities of the reporting entity. Where they meet this requirement, key management personnel include: (i) Where there is a member of the governing body of a whole-of-government entity who has the authority and responsibility for planning, directing, and controlling the activities of the reporting entity, that member; (ii) Any key advisors of that member; and (iii) Unless already included in (a), the senior management group of the reporting entity, including the chief executive or permanent head of the reporting entity.	20.4
Комбинированные программы социального обеспечения	реализуются в соответствии с законодательством; и (a) действуют как пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями для предоставления вознаграждений работникам по окончании трудового соглашения; а также (b) предоставляют вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками.	**composite social security programs**	Programs established by legislation, and (a) Operate as multi-employer plans to provide post-employment benefits; as well as to (b) Provide benefits that are not consideration in exchange for service rendered by employees.	25.10
Коммерческая организация с государственным участием	Организация, имеющая все следующие характеристики: (a) имеет право заключать договора от собственного имени; (b) имеет финансовые и операционные полномочия на ведение бизнеса; (c) в процессе своей коммерческой деятельности реализует товары и оказывает услуги другим организациям, извлекая из этого прибыль или полностью возмещая издержки; (d) работает непрерывно, независимо от непрерывного государственного финансирования (кроме закупок продукции на рыночных условиях); (e) контролируется организацией общественного сектора.	**government Business Enterprise**	An entity that has all the following characteristics: (a) Is an entity with the power to contract in its own name; (b) Has been assigned the financial and operational authority to carry on a business; (c) Sells goods and services, in the normal course of its business, to other entities at a profit or full cost recovery; (d) Is not reliant on continuing government funding to be a going concern (other than purchases of outputs at arm's length); and (e) Is controlled by a public sector entity.	1.7
Консолидированная финансовая отчетность	Финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.	**consolidated financial statements**	The financial statements of an economic entity presented as those of a single entity.	6.7
Контролируемая организация	Организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.	**controlled entity**	An entity, including an unincorporated entity such as a partnership, which is under the control of another entity (known as the controlling entity).	6.7
Контролирующая организация	Организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.	**controlling entity**	An entity that has one or more controlled entities.	6.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Контроль	Право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгод от ее деятельности.	**control**	The power to govern the financial and operating policies of another entity so as to benefit from its activities.	2.8
Контроль над активом	Возникает в том случае, когда организация может использовать актив или иным образом извлекать из него выгоду, преследуя свои цели, а также может закрыть или иным образом регулировать доступ к этой выгоде для других лиц.	**control of an asset**	Arises when the entity can use or otherwise benefit from the asset in pursuit of its objectives, and can exclude or otherwise regulate the access of others to that benefit.	23.7
Краткосрочные вознаграждения работникам	Вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги	**short-term employee benefits**	Employee benefits (other than termination benefits) that are due to be settled within twelve months after the end of the period in which the employees render the related service.	25.10
Кредитный риск	Риск возникновения финансовых потерь у одной стороны вследствие невыполнения обязательств по финансовому инструменту другой стороной	**credit risk**	The risk that one party to a financial instrument will cause a financial loss for the other party by failing to discharge an obligation.	30.8
Курс закрытия	Спот-курс обмена валют на отчетную дату.	**closing rate**	The spot exchange rate at the reporting date.	4.10
Курсовая разница	Разница, возникающая при пересчете определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.	**exchange difference**	The difference resulting from translating a given number of units of one currency into another currency at different exchange rates.	4.10
Ликвидационная стоимость (актива)	Расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на выбытие, как если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец периода использования.	**residual value (of an asset)**	The estimated amount that an entity would currently obtain from disposal of the asset, after deducting the estimated costs of disposal, if the asset were already of the age and in the condition expected at the end of its useful life.	17.13
Метод долевого участия	Метод учета, по которому инвестиции при первоначальном признании учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах /капитале объекта инвестиций. Профицит или дефицит инвестора включает долю инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций.	**equity method (relating to investments in associates)**	A method of accounting whereby the investment is initially recognized at cost, and adjusted thereafter for the post-acquisition change in the investor's share of net assets/equity of the investee. The surplus or deficit of the investor includes the investor's share of the surplus or deficit of the investee.	7.7
Метод долевого участия (в отношении инвестиций в совместную деятельность)	Метод учета, по которому доля участия в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли участника совместной деятельности в чистых активах капитале совместно контролируемой организации. Профицит или дефицит участника совместной деятельности включает его долю в профиците или дефиците совместно контролируемой организации.	**equity method (relating to interests in joint ventures)**	A method of accounting whereby an interest in a jointly controlled entity is initially recorded at cost, and adjusted thereafter for the post-acquisition change in the venturer's share of net assets/equity of the jointly controlled entity. The surplus or deficit of the venturer includes the venturer's share of the surplus or deficit of the jointly controlled entity.	8.6

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Метод начисления	Метод учета, при котором хозяйственные операции и другие события признаются по факту их совершения (а не только тогда, когда денежные средства или их эквиваленты поступили или были выплачены). Следовательно, хозяйственные операции и события отражаются в регистрах учета и признаются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся. Элементами, признаваемыми по методу начисления, являются активы, обязательства, чистые активы/ капитал, выручка и расходы.	**accrual basis**	A basis of accounting under which transactions and other events are recognized when they occur (and not only when cash or its equivalent is received or paid). Therefore, the transactions and events are recorded in the accounting records and recognized in the financial statements of the periods to which they relate. The elements recognized under accrual accounting are assets, liabilities, net assets/equity, revenue, and expenses.	1.7
Метод учета	Метод начисления или кассовый метод в соответствии с определениями, приведенными в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора по методу начисления и в Международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора по кассовому методу.	**accounting basis**	The accrual or cash basis of accounting as defined in the accrual basis IPSASs and the Cash Basis IPSAS.	24.7
Метод учета по себестоимости	Метод учета инвестиций, при котором инвестиции признаются по себестоимости. Инвестор признает инвестиционный доход только в той степени, в какой у него возникает право на получение выплат при распределении накопленного прироста стоимости объекта инвестиций после даты приобретения. Суммы, подлежащие выплате или полученные сверх инвестиционного дохода, рассматриваются в качестве возмещения стоимости инвестиций, и признаются как уменьшение их стоимости	**cost method**	A method of accounting for an investment, whereby the investment is recognized at cost. The investor recognizes revenue from the investment only to the extent that the investor is entitled to receive distributions from accumulated surpluses of the investee arising after the date of acquisition. Entitlements due or received in excess of such surpluses are regarded as a recovery of investment, and are recognized as a reduction of the cost of the investment.	6.7
Метод формирования бюджета	Метод начисления, кассовый или иной метод учета, принятый для бюджетного процесса и утвержденный законодательным органом.	**budgetary basis**	The accrual, cash, or other basis of accounting adopted in the budget that has been approved by the legislative body.	24.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Метод эффективной процентной ставки	Метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентных доходов или расходов в течение соответствующего периода. Эффективная процентная ставка - это ставка, которая применяется при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных платежей или поступлений в течение ожидаемого срока действия финансового инструмента или более короткого периода, когда это уместно, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента организация обязана оценить денежные потоки с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, предоплаты, опциона на покупку и аналогичных опционов), но не вправе принимать во внимание будущие убытки по предоставленным ссудам. В расчет принимаются все вознаграждения и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки (см. МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций»), а также транзакционные издержки и все прочие премии или дисконты. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных финансовых инструментов можно оценить с достаточной степенью надежности. Однако в тех редких случаях, когда невозможно надежно оценить денежные потоки или ожидаемый срок действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), организации следует использовать предусмотренные договором денежные потоки, на протяжении всего договорного срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).	**effective interest method**	A method of calculating the amortized cost of a financial asset or a financial liability (or group of financial assets or financial liabilities) and of allocating the interest revenue or interest expense over the relevant period. The effective interest rate is the rate that exactly discounts estimated future cash payments or receipts through the expected life of the financial instrument or, when appropriate, a shorter period to the net carrying amount of the financial asset or financial liability. When calculating the effective interest rate, an entity shall estimate cash flows considering all contractual terms of the financial instrument (e.g., prepayment, call and similar options) but shall not consider future credit losses. The calculation includes all fees and points paid or received between parties to the contract that are an integral part of the effective interest rate (see IPSAS 9, “Revenue from Exchange Transactions”), transaction costs, and all other premiums or discounts. There is a presumption that the cash flows and the expected life of a group of similar financial instruments can be estimated reliably. However, in those rare cases when it is not possible to estimate reliably the cash flows or the expected life of a financial instrument (or group of financial instruments), the entity shall use the contractual cash flows over the full contractual term of the financial instrument (or group of financial instruments).	29.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Минимальные арендные платежи	Платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и, в соответствующих случаях, налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами: (a) применительно к арендатору, любые суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором; или (b) применительно к арендодателю, любая ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю: (i) арендатором; (ii) стороной, связанной с арендатором; или (iii) третьей стороной, не связанной с арендодателем, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии. Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации права на покупку, и платежа, необходимого для реализации этого права.	**minimum lease payments**	The payments over the lease term that the lessee is, or can be, required to make, excluding contingent rent, costs for services and, where appropriate, taxes to be paid by and reimbursed to the lessor, together with: (a) For a lessee, any amounts guaranteed by the lessee or by a party related to the lessee; or (b) For a lessor, any residual value guaranteed to the lessor by: (i) The lessee; (ii) A party related to the lessee; or (iii) An independent third party unrelated to the lessor that is financially capable of discharging the obligations under the guarantee. However, if the lessee has an option to purchase the asset at a price that is expected to be sufficiently lower than the fair value at the date the option becomes exercisable for it to be reasonably certain, at the inception of the lease, that the option will be exercised, the minimum lease payments comprise the minimum payments payable over the lease term to the expected date of exercise of this purchase option and the payment required to exercise it.	13.8
Многолетний бюджет	Бюджет, утвержденный на срок более чем 1 год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозные данные на периоды, идущие после бюджетного периода.	**multi-year budget**	An approved budget for more than one year. It does not include published forward estimates or projections for periods beyond the budget period.	24.7
Надзор	Наблюдение за деятельностью организации с полномочиями и ответственностью для осуществления контроля или оказания существенного влияния на финансовые и операционные решения организации.	**oversight**	The supervision of the activities of an entity, with the authority and responsibility to control, or exercise significant influence over, the financial and operating decisions of the entity.	20.4
Налоги	Экономические выгоды или возможность полезного использования, выплачиваемые или подлежащие выплате в обязательном порядке организациями общественного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет. К налогам не относятся штрафы или иные взыскания, налагаемые за нарушение законодательства или нормативных актов.	**taxes**	Economic benefits or service potential compulsorily paid or payable to public sector entities, in accordance with laws and/or regulations, established to provide revenue to the government. Taxes do not include fines or other penalties imposed for breaches of the law.	23.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Налоговые льготы	Положения налогового законодательства, предусматривающие льготы для определенных категорий налогоплательщиков, которые не доступны для других.	**tax expenditures**	Preferential provisions of the tax law that provide certain taxpayers with concessions that are not available to others.	23.7
Налогооблагаемое событие	Событие, которое по решению правительства, законодательного или иного уполномоченного органа будет признаваться объектом налогообложения.	**taxable event**	The event that the government, legislature, or other authority has determined will be subject to taxation.	23.7
Научные исследования	Оригинальные и плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний и достижений.	**research**	Original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding.	31.16
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, выручки или расходов, возникающих в связи с арендой).	**commencement of the lease term**	The date from which the lessee is entitled to exercise its right to use the leased asset. It is the date of initial recognition of the lease (i.e., the recognition of the assets, liabilities, revenue, or expenses resulting from the lease, as appropriate).	13.8
Не обменные операции	Операции, не являющиеся обменными. В необменных операциях организация либо получает ценности от другой организации без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей, либо передает ценности другой организации без непосредственного получения в обмен примерно равных ценностей.	**non-exchange transactions**	Transactions that are not exchange transactions. In a non-exchange transaction, an entity either receives value from another entity without directly giving approximately equal value in exchange, or gives value to another entity without directly receiving approximately equal value in exchange.	9.11
Негарантированная ликвидационная стоимость	Та часть ликвидационной стоимости арендуемых активов, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.	**unguaranteed residual value**	That portion of the residual value of the leased asset, the realization of which by the lessor is not assured or is guaranteed solely by a party related to the lessor.	13.8
Недвижимость, занимаемая владельцем	Недвижимость, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.	**owner-occupied property**	Property held (by the owner or by the lessee under a finance lease) for use in the production or supply of goods or services, or for administrative purposes.	16.7
Неденежные статьи	Статьи, не являющиеся денежными.	**non-monetary items**	Items that are not monetary items.	10.7
Незаработанные финансовые поступления	Разница между: (a) валовыми инвестициями в аренду и (b) чистыми инвестициями в аренду.	**unearned finance revenue**	The difference between: (a) The gross investment in the lease; and (b) The net investment in the lease.	13.8
Нематериальный актив	Идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.	**intangible asset**	An identifiable non-monetary asset without physical substance.	31.16
Обесценение	Потери будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающие систематическое признание уменьшения будущих экономических выгод актива или его возможности полезного использования в результате амортизации.	**impairment**	A loss in the future economic benefits or service potential of an asset, over and above the systematic recognition of the loss of the asset's future economic benefits or service potential through depreciation.	21.14

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Обменные операции	Операции, в которых одна организация получает активы или услуги или погашает обязательства, и передает в обмен другой организации примерно равную стоимость (в первую очередь в форме денежных средств, товаров, услуг, или права использования активов).	**exchange transactions**	Transactions in which one entity receives assets or services, or has liabilities extinguished, and directly gives approximately equal value (primarily in the form of cash, goods, services, or use of assets) to another entity in exchange.	9.11
Обменный курс	Количественное соотношение двух валют при их обмене.	**exchange rate**	The ratio of exchange for two currencies.	4.10
Обременительный договор	Договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды или возможность полезного использования.	**onerous contract**	A contract for the exchange of assets or services in which the unavoidable costs of meeting the obligations under the contract exceed the economic benefits or service potential expected to be received under it.	19.18
Объект хеджирования	Актив, обязательство, твердое соглашение, сделка, прогнозируемая с высокой степенью вероятности, или чистая инвестиция в зарубежную деятельность, которые (a) связаны с риском изменений справедливой стоимости или будущих денежных потоков и (b) устанавливаются как хеджируемые (более подробно определение хеджируемых статей рассматривается в параграфах 87–94 и параграфах AG131–AG141 приложения A)..	**hedged item**	An asset, liability, firm commitment, highly probable forecast transaction or net investment in a foreign operation that (a) exposes the entity to risk of changes in fair value or future cash flows and (b) is designated as being hedged ([IPSAS 29] paragraphs 87–94 and Appendix A paragraphs AG131–AG141 elaborate on the definition of hedged items).	29.10
Обязательства	Текущая задолженность организации, являющаяся результатом прошлых событий, погашение которой приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования.	**liabilities**	Present obligations of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits or service potential.	1.7
Обязательства сегмента	Операционные обязательства, возникающие в результате операционной деятельности сегмента, и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент. Если расходы сегмента включают процентные расходы, то обязательства сегмента включают соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты. Обязательства сегмента включают долю участника в совместной деятельности в обязательствах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» Обязательства сегмента не включают обязательства по налогу на прибыль или подобные обязательства, которые учитываются в соответствии со стандартами, предусмотренными для учета влияния налогов.	**segment liabilities**	Operating liabilities that result from the operating activities of a segment, and that either are directly attributable to the segment or can be allocated to the segment on a reasonable basis. If a segment's segment expense includes interest expense, its segment liabilities include the related interest-bearing liabilities. Segment liabilities include a joint venturer's share of the liabilities of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8. Segment liabilities do not include income tax or income tax equivalent liabilities that are recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents.	18.27
Обязывающее событие	Событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство, в результате которого у организации отсутствует реальная альтернатива по исполнению этого обязательства.	**obligating event**	An event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.	19.18

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Ограничения по передаче активов	Положения, ограничивающие или указывающие цели, в которых может быть использован передаваемый актив, но не предусматривающие возврата в обязательном порядке будущих экономических выгод или возможности полезного использования передающему актив лицу в случае неиспользования его по назначению.	**restrictions on transferred assets**	Stipulations that limit or direct the purposes for which a transferred asset may be used, but do not specify that future economic benefits or service potential is required to be returned to the transferor if not deployed as specified.	23.7
Операционная аренда	Аренда, отличная от финансовой аренды.	**operating lease**	A lease other than a finance lease.	13.8
Операционная деятельность	Деятельность организации, не являющаяся инвестиционной или финансовой.	**operating activities**	The activities of the entity that are not investing or financing activities.	2.8
Операция между связанными сторонами	Передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы. К операциям между связанными сторонами не относятся операции с другими организациями, которые являются связанными сторонами лишь в силу экономической зависимости от отчитывающейся организации или органа государственного управления, частью которого они являются.	**related party transaction**	A transfer of resources or obligations between related parties, regardless of whether a price is charged. Related party transactions exclude transactions with any other entity that is a related party solely because of its economic dependence on the reporting entity or the government of which it forms part.	20.4
Опытно-конструкторская и технологическая разработка	Применение результатов научных исследований или иных знаний при планировании и проектировании производства новых или значительно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их производства в коммерческих целях или использования.	**development**	The application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, processes, systems or services before the start of commercial production or use.	31.16
Основные средства	Материальные активы, которые: (a) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг при сдаче в аренду или в административных целях; (b) предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.	**property, plant, and equipment**	Tangible items that: (a) Are held for use in the production or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes; and (b) Are expected to be used during more than one reporting period.	17.13
Отдельная финансовая отчетность	Финансовая отчетность, представляемая контролирующей организацией, инвестором в ассоциированные организации или участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия в чистых активах/капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объектов инвестиций.	**separate financial statements**	Those financial statements presented by a controlling entity, an investor in an associate, or a venturer in a jointly controlled entity, in which the investments are accounted for on the basis of the direct net assets/equity interest rather than on the basis of the reported results and net assets of the investees.	6.7
Отчетная дата	Дата, являющаяся последним днем отчетного периода, за который составляется финансовая отчетность	**reporting date**	The date of the last day of the reporting period to which the financial statements relate.	2.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Ошибки предшествующих периодов	Пропуски и искажения в финансовой отчетности организации за один или более предшествующих периодов, возникшие в результате неиспользования или неправильного использования надежной информации, которая: (a) была доступна, когда финансовая отчетность за отчетные периоды была утверждена к выпуску; (b) могла бы обоснованно быть получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности. К подобным ошибкам относятся последствия математических ошибок, ошибок в применении учетной политики, необнаружения или неверной интерпретации фактов, а также мошеннических действий.	**prior period errors**	Omissions from, and misstatements in, the entity's financial statements for one or more prior periods arising from a failure to use, or misuse of, reliable information that: (a) Was available when financial statements for those periods were authorized for issue; and (b) Could reasonably be expected to have been obtained and taken into account in the preparation and presentation of those financial statements. Such errors include the effects of mathematical mistakes, mistakes in applying accounting policies, oversights or misinterpretations of facts, and fraud.	3.7
Пенсионные планы с установленными взносами	Планы вознаграждений по окончанию трудовой деятельности, в соответствии с которыми организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь юридических или традиционных обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и прошлых периодах.	**defined contribution plans**	Post-employment benefit plans under which an entity pays fixed contributions into a separate entity (a fund), and will have no legal or constructive obligation to pay further contributions if the fund does not hold sufficient assets to pay all employee benefits relating to employee service in the current and prior periods.	25.10
Пенсионные планы с установленными выплатами	планы выплат по окончании трудовой деятельности, отличные от планов с установленными взносами.	**defined benefit plans**	Post-employment benefit plans other than defined contribution plans.	25.10
Пенсионные Планы, совместно учрежденные несколькими работодателями	Пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов и комбинированных программ социального обеспечения) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые: (a) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и (b) используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.	**multi-employer plans**	Defined contribution plans (other than state plans and composite social security programs) or defined benefit plans (other than state plans) that: (a) Pool the assets contributed by various entities that are not under common control; and (b) Use those assets to provide benefits to employees of more than one entity, on the basis that contribution and benefit levels are determined without regard to the identity of the entity that employs the employees concerned.	25.10
Первоначальные прямые затраты	Это дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями в качестве производителей или продавцов	**initial direct costs**	Are incremental costs that are directly attributable to negotiating and arranging a lease, except for such costs incurred by manufacturer or trader lessors.	13.8
Первоначальный бюджет	Бюджет, изначально утвержденный на бюджетный период.	**original budget**	The initial approved budget for the budget period.	24.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Перспективное применение	Перспективное применение изменений в учетной политике и признание результатов изменений оценочных значений – это, соответственно: (a) применение новой учетной политики к операциям, событиям и обстоятельствам, имеющим место после даты изменения политики; и (b) признание результатов изменения оценочных значений в текущем и будущих периодах, на которые данные изменения оказывают влияние.	**prospective application**	Prospective application of a change in accounting policy and of recognizing the effect of a change in an accounting estimate, respectively, are: (a) Applying the new accounting policy to transactions, other events and conditions occurring after the date as at which the policy is changed; and (b) Recognizing the effect of the change in the accounting estimate in the current and future periods affected by the change	3.7
План вознаграждений по окончании трудовой деятельности	Формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация обеспечивает выплаты пенсионных вознаграждений одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.	**post-employment benefit plans**	Formal or informal arrangements under which an entity provides post-employment benefits for one or more employees.	25.10
Подрядчик	Организация, выполняющая строительные работы в соответствии с договором на строительство	**contractor**	An entity that performs construction work pursuant to a construction contract.	11.4
Практически неосуществимо	Применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению.	**impracticable (1)**	Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so.	1.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Практически неосуществимо	Применение требования считается практически неосуществимым, если организация не может его применить после того, как она предприняла все разумные усилия по его применению. Для предыдущих периодов практическая неосуществимость проявляется в невозможности ретроспективного применения изменений в учетной политике или пересмотра отчетности для ретроспективного исправления ошибки, если: (a) эффект от ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности невозможно определить; (b) ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует допущений о том, каковы были намерения руководства в указанном периоде; или (c) ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно оценить информацию об этих оценках, которая: (i) свидетельствует об обстоятельствах, имевших место на дату(ы), в которую(ые) данные суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и (ii) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску на основе другой информации.	**impracticable (2)**	Applying a requirement is impracticable when the entity cannot apply it after making every reasonable effort to do so. For a particular prior period, it is impracticable to apply a change in an accounting policy retrospectively or to make a retrospective restatement to correct an error if: (a) The effects of the retrospective application or retrospective restatement are not determinable; (b) The retrospective application or retrospective restatement requires assumptions about what management's intent would have been in that period; or (c) The retrospective application or retrospective restatement requires significant estimates of amounts and it is impossible to distinguish objectively information about those estimates that: (i) Provides evidence of circumstances that existed on the date(s) as at which those amounts are to be recognized, measured, or disclosed; and (ii) Would have been available when the financial statements for that prior period were authorized for issue from other information.	3.7
Прекращение признания	Исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении организации.	**derecognition**	The removal of a previously recognized financial asset or financial liability from an entity's statement of financial position.	29.10
Примечания	Содержат информацию, представляемую в дополнение к отчету о финансовом положении, отчету о результатах финансовой деятельности, отчету об изменении чистых активов/ капитала и отчету о движении денежных средств. Примечания содержат описательную информацию или более подробный анализ статей, раскрытых в отчетности, а также информацию о статьях, которые не удовлетворяют критериям признания в отчетности.	**notes**	Contain information in addition to that presented in the statement of financial position, statement of financial performance, statement of changes in net assets/equity and cash flow statement. Notes provide narrative descriptions or disaggregations of items disclosed in those statements and information about items that do not qualify for recognition in those statements.	1.7
Прогнозируемая сделка	Несовершенная, но ожидаемая в будущем операция.	**forecast transaction**	An uncommitted but anticipated future transaction.	29.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Производный инструмент	Финансовый инструмент или другой договор, находящийся в сфере применения настоящего Стандарта (см. параграфы 2–6) и обладающий всеми из трех перечисленных характеристик: (a) Его стоимость меняется в результате изменения установленной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, обменного курса валют, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или другой переменной, при условии, что в случае с нефинансовой переменной (иногда называемой «базовой») последняя не затрагивает какую-либо из сторон договора; (b) для него либо не требуется первоначальных чистых инвестиций, либо необходимы первоначальные чистые инвестиции, меньшие, чем те, которые потребовались бы для других видов договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом реагировали бы на изменения рыночных факторов; и (c) расчеты по нему осуществляются в будущем.	**derivative**	A financial instrument or other contract within the scope of [IPSAS 29] (see paragraphs 2–6) with all three of the following characteristics: (a) Its value changes in response to the change in a specified interest rate, financial instrument price, commodity price, foreign exchange rate, index of prices or rates, credit rating or credit index, or other variable, provided in the case of a non-financial variable that the variable is not specific to a party to the contract (sometimes called the “underlying”); (b) It requires no initial net investment or an initial net investment that is smaller than would be required for other types of contracts that would be expected to have a similar response to changes in market factors; and (c) It is settled at a future date.	29.10
Пропорциональная консолидация	Метод учета, согласно которому доля каждого участника в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации суммируется, и отражается по аналогичным статьям в финансовой отчетности участника или отражается отдельными статьями в его финансовой отчетности.	**proportionate consolidation**	A method of accounting whereby a venturer’s share of each of the assets, liabilities, revenue and expenses of a jointly controlled entity is combined on a line by line basis with similar items in the venturer’s financial statements or reported as separate line items in the venturer’s financial statements.	8.6
Просроченный	Финансовый актив является просроченным, если другая сторона не произвела платеж в установленный в договоре срок.	**past due**	A financial asset is past due when a counterparty has failed to make a payment when contractually due.	30.8
Процентный риск	Риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных процентных ставок.	**interest rate risk**	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market interest rates.	30.8
Прочие долгосрочные вознаграждения работникам	Вознаграждения работникам (кроме вознаграждений по окончании трудовой деятельности в организации и выходных пособий), не подлежащие выплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.	**other long-term employee benefits**	Employee benefits (other than post-employment benefits and termination benefits) that are not due to be settled within twelve months after the end of the period in which the employees render the related service.	25.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Прочий ценовой риск	Риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных цен (помимо тех, которые вызваны процентным или валютным риском), вне зависимости от того, вызваны ли эти изменения факторами, специфичными для отдельного финансового инструмента или его эмитента, или факторами, оказывающими влияние на все аналогичные финансовые инструменты, обращающиеся на рынке.	**other price risk**	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices (other than those arising from interest rate risk or currency risk), whether those changes are caused by factors specific to the individual financial instrument or its issuer, or factors affecting all similar financial instruments traded in the market.	30.8
Расходы	Уменьшение экономических выгод или возможности полезного использования в течение отчетного периода в форме выбытия или потребления активов или возникновения обязательств, ведущее к уменьшению чистых активов/ капитала, которое не связано с выплатами в пользу собственников.	**expenses**	Decreases in economic benefits or service potential during the reporting period in the form of outflows or consumption of assets or in currences of liabilities that result in decreases in net assets/equity, other than those relating to distributions to owners.	1.7
Расходы на продажу	Дополнительные затраты, напрямую связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и налога на прибыль. Выбытие может происходить в результате продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.	**costs to sell**	The incremental costs directly attributable to the disposal of an asset, excluding finance costs and income taxes. Disposal may occur through sale or through distribution at no charge or for a nominal charge.	27.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Расходы сегмента	Расходы от операционной деятельности сегмента, прямо относящиеся к сегменту, и соответствующая часть расходов, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент, включая расходы по предоставлению товаров и оказанию услуг внешним сторонам и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами той же организации. Расходы сегмента не включают: (a) проценты, включая проценты по предоплатам или займам от других сегментов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, главным образом, финансовая; (b) убытки от продажи инвестиций или убытки по погашению долга, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, главным образом, финансовая; (c) доля организации в чистом дефиците или убытках ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учитываемых по методу долевого участия; (d) налог на прибыль или расходы, аналогичные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов, или (e) общие административные расходы, расходы центрального офиса и другие расходы, возникающие на уровне организации и относящиеся ко всей организации. Однако иногда расходы осуществляются организацией от имени сегмента. Такие расходы являются расходами сегмента, если они относятся к операционной деятельности сегмента и могут быть напрямую отнесены или обоснованно распределены на сегмент. Расходы сегмента включают долю участника в совместной деятельности в расходах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности». Для операционной деятельности сегмента, имеющей, главным образом, финансовый характер, процентные доходы и процентные расходы могут отражаться как единая нетто-сумма только в целях сегментной отчетности, если указанные статьи приводятся как нетто-суммы в консолидированной финансовой отчетности или в финансовой отчетности организации.	**segment expense**	Expense resulting from the operating activities of a segment that is directly attributable to the segment, and the relevant portion of an expense that can be allocated on a reasonable basis to the segment, including expenses relating to the provision of goods and services to external parties and expenses relating to transactions with other segments of the same entity. Segment expense does not include: (a) Interest, including interest incurred on advances or loans from other segments, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; (b) Losses on sales of investments or losses on extinguishment of debt, unless the segment's operations are primarily of a financial nature; (c) An entity's share of net deficit or losses of associates, joint ventures, or other investments accounted for under the equity method; (d) Income tax or income tax-equivalent expense that is recognized in accordance with accounting standards dealing with obligations to pay income tax or income tax equivalents; or (e) General administrative expenses, head office expenses, and other expenses that arise at the entity level and relate to the entity as a whole. However, costs are sometimes incurred at the entity level on behalf of a segment. Such costs are segment expenses if they relate to the segment's operating activities and they can be directly attributed or allocated to the segment on a reasonable basis. Segment expense includes a joint venturer's share of the expenses of a jointly controlled entity that is accounted for by proportionate consolidation in accordance with IPSAS 8. For a segment's operations that are primarily of a financial nature, interest revenue and interest expense may be reported as a single net amount for segment reporting purposes only if those items are netted in the consolidated or entity financial statements.	18.27

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Резерв	Обязательство, неопределенное по величине или времени исполнения.	**provision**	A liability of uncertain timing or amount.	19.18
Реструктуризация	Программа, разработанная и контролируемая руководством организации, и существенно меняющая: (a) масштаб деятельности организации; или (b) способы ведения этой деятельности.	**restructuring**	A program that is planned and controlled by management, and materially changes either: (a) The scope of an entity's activities; or (b) The manner in which those activities are carried out.	19.18
Ретроспективное применение	Применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям таким образом, как если бы эта новая политика использовалась всегда.	**retrospective application**	Applying a new accounting policy to transactions, other events, and conditions as if that policy had always been applied.	3.7
Ретроспективный пересмотр отчетности	Исправление сумм в результате признания, оценки и раскрытия информации по статьям финансовой отчетности таким образом, как если бы ошибка предшествующего периода никогда не была бы допущена.	**retrospective restatement**	Correcting the recognition, measurement and disclosure of amounts of elements of financial statements as if a prior period error had never occurred.	3.7
Риск ликвидности	Риск того, что у организации возникнут сложности при выполнении обязанностей, связанных с финансовыми обязательствами, расчет по которым производится денежными средствами или иными финансовыми активами	**liquidity risk**	The risk that an entity will encounter difficulty in meeting obligations associated with financial liabilities that are settled by delivering cash or another financial asset.	30.8
Рыночная стоимость	Сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении финансового инструмента на активном рынке.	**market value**	The amount obtainable from the sale, or payable on the acquisition, of a financial instrument in an active market.	15.9
Рыночный риск	Риск колебаний справедливой стоимости или будущих денежных потоков по финансовому инструменту в связи с изменениями рыночных цен. Рыночный риск включает три вида рисков: валютный, процентный и прочий ценовой риск.	**market risk**	The risk that the fair value or future cash flows of a financial instrument will fluctuate because of changes in market prices. Market risk comprises three types of risk: currency risk, interest rate risk, and other price risk.	30.8
Сбор (получение) сельскохозяйственной продукции	Отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.	**harvest**	The detachment of produce from a biological asset or the cessation of a biological asset's life processes.	27.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Связанная сторона	Стороны считаются связанными, если одна сторона имеет возможность a) контролировать другую сторону или b) оказывать значительное влияние на другую сторону при принятии финансовых или операционных решений или если связанная сторона организации и другая организация находятся под общим контролем. Связанные стороны включают: (a) организации, прямо или косвенно через одного или более посредников контролирующие или контролируемые отчитывающейся организацией; (b) ассоциированные организация (см. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные хозяйствующие организации»); (c) лица, владеющие прямо или косвенно долей в отчитывающейся организации, которая дает им возможность оказывать значительное влияние на организацию, и близкие члены семьи такого лица; (d) ключевой управленческий персонал и близкие члены их семей; и (e) организации, в которых любое лицо, как описано в (c) и (d), владеет значительной долей, прямо или косвенно, или на которые такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние.	**related party**	Parties are considered to be related if one party has the ability to (a) control the other party, or (b) exercise significant influence over the other party in making financial and operating decisions, or if the related party entity and another entity are subject to common control. Related parties include: (a) Entities that directly, or indirectly through one or more intermediaries, control, or are controlled by, the reporting entity; (b) Associates (see IPSAS 7, “Investments in Associates”); (c) Individuals owning, directly or indirectly, an interest in the reporting entity that gives them significant influence over the entity, and close members of the family of any such individual; (d) Key management personnel, and close members of the family of key management personnel; and (e) Entities in which a substantial ownership interest is held, directly or indirectly, by any person described in (c) or (d), or over which such a person is able to exercise significant influence.	20.4
Себестоимость	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания.	**cost**	The amount of cash or cash equivalents paid or the fair value of the other consideration given to acquire an asset at the time of its acquisition or construction.	16.7
Сегмент	Выделяемая деятельность или несколько видов деятельности организации, для которых уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью: (a) оценки эффективности деятельности организацией в прошлом в достижении ее целей, и (b) для принятия решений о будущем распределении ресурсов.	**segment**	A distinguishable activity or group of activities of an entity for which it is appropriate to separately report financial information for the purpose of (a) evaluating the entity’s past performance in achieving its objectives and (b) making decisions about the future allocation of resources.	18.9
Сектор государственных организаций	Включает все организационные структуры федерального правительства согласно определению, данному в статистических основах финансовой отчетности.	**general government sector**	Comprises all organizational entities of the general government as defined in statistical bases of financial reporting	22.15

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Сельскохозяйственная деятельность	Осуществляемое организацией управление биотрансформацией и сбором биологических активов с целью: • Продажи; • Безвозмездного распространения или реализации за символическую плату; • Переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства других биологических активов для последующей продажи, безвозмездного распространения или реализации за символическую плату.	**agricultural activity**	The management by an entity of the biological transformation and harvest of biological assets for: • Sale; • Distribution at no charge or for a nominal charge; or • Conversion into agricultural produce or into additional biological assets for sale or for distribution at no charge or for a nominal charge.	27.9
Сельскохозяйственная продукция	Результат, полученный (собранный) от биологических активов организации	**agricultural produce**	The harvested product of the entity's biological assets.	27.9
События после отчетной даты	События, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа событий: (a) События, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после отчетной даты); (b) События, свидетельствующие об условиях, возникших после отчетной даты (некорректирующие события после отчетной даты)	**events after the reporting date**	Those events, both favorable and unfavorable, that occur between the reporting date and the date when the financial statements are authorized for issue. Two types of events can be identified: (a) Those that provide evidence of conditions that existed at the reporting date (adjusting events after the reporting date); and (b) Those that are indicative of conditions that arose after the reporting date (non- adjusting events after the reporting date).	14.5
Совместная деятельность	Совместная договоренность, имеющая обязательную силу, в соответствии с которой две или более стороны принимают на себя обязательства осуществлять деятельность, находящуюся под совместным контролем.	**joint venture**	A binding arrangement whereby two or more parties are committed to undertake an activity that is subject to joint control.	8.6
Совместный контроль	Согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу.	**joint control**	The agreed sharing of control over an activity by a binding arrangement.	8.6
Сопоставимая информация	Фактические суммы, представленные с использованием единого метода учета, единого метода классификации, для одних и тех же организаций и за тот же период, что и утвержденный бюджет.	**comparable basis**	The actual amounts presented on the same accounting basis, same classification basis, for the same entities, and for the same period as the approved budget.	24.7
Специфическая для организации стоимость	Дисконтированная стоимость потоков денежных средств, которую организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или ожидает понести при погашении обязательства.	**entity-specific value**	The present value of the cash flows an entity expects to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life or expects to incur when settling a liability.	17.13
Спот-курс обмена валют	Обменный курс для немедленного осуществления операций.	**spot exchange rate**	The exchange rate for immediate delivery.	4.10
Справедливая стоимость	Сумма, на которую можно обменять актив или погасить обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.	**fair value**	The amount for which an asset could be exchanged, or a liability settled, between knowledgeable, willing parties in an arm's length transaction.	9.11

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу	Сумма, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие.	**fair value less costs to sell**	The amount obtainable from the sale of an asset in an arm's length transaction between knowledgeable, willing parties, less the costs of disposal.	21.14
Срок аренды	Не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил сделку по аренде актива, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на дату начала арендных отношений имеется обоснованная уверенность, что арендатор реализует такое право.	**lease term**	The non-cancelable period for which the lessee has contracted to lease the asset, together with any further terms for which the lessee has the option to continue to lease the asset, with or without further payment, when at the inception of the lease it is reasonably certain that the lessee will exercise the option.	13.8
Срок полезного использования (аренды)	Расчетный период, оставшийся с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды или возможность полезного использования от использования актива.	**useful life (of a lease)**	The estimated remaining period, from the commencement of the lease term, without limitation by the lease term, over which the economic benefits or service potential embodied in the asset are expected to be consumed by the entity.	13.8
Срок полезного использования (негенерирующего актива)	Одно из двух: (a) период времени, в течение которого актив предположительно будет использоваться организацией; или (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.	**useful life (of a non-cash-generating asset)**	Either: (a) The period of time over which an asset is expected to be used by the entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by the entity.	21.14
Срок полезного использования (основных средств)	Одно из двух: (a) период времени, на протяжении которого ожидается, что актив будет в распоряжении организации для использования; или (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.	**useful life (of property, plant, and equipment)**	Either: (a) The period over which an asset is expected to be available for use by an entity; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by an entity.	17.13
Срок экономической службы	Это или (a) Период времени в течение которого ожидается, что актив будет приносить экономические выгоды или возможность полезного использования одному или более пользователям; или (b) Количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые ожидается получить от использования актива одним или более пользователями.	**economic life**	Either (a) The period over which an asset is expected to yield economic benefits or service potential to one or more users; or (b) The number of production or similar units expected to be obtained from the asset by one or more users.	13.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды	это ставка дисконтирования, применение которой на дату начала арендных отношений обеспечивает равенство совокупной дисконтированной стоимости: (c) минимальных арендных платежей; и (d) негарантированной ликвидационной стоимости с суммой (i) справедливой стоимости арендуемого актива и (ii) всех первоначальных прямых затрат арендодателя.	**interest rate implicit in the lease**	The discount rate that, at the inception of the lease, causes the aggregate present value of: (a) The minimum lease payments; and (b) The unguaranteed residual value to be equal to the sum of (i) fair value of the leased asset, and (ii) any initial direct costs of the lessor.	13.8
Стандартные сделки купли-продажи	Покупка или продажа финансового актива согласно договору, условия которого требуют поставки актива в течение периода времени, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.	**regular way purchase or sale**	A purchase or sale of a financial asset under a contract whose terms require delivery of the asset within the time frame established generally by regulation or convention in the marketplace concerned.	29.10
Стоимость услуг прошлых периодов	Изменение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работником в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений после окончания трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений работникам. Стоимость услуг прошлых периодов может быть как положительной (при введении новых выплат или увеличении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам), так и отрицательной (при уменьшении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам)	**past service cost**	The change in the present value of the defined benefit obligation for employee service in prior periods, resulting in the current period from the introduction of, or changes to, post-employment benefits or other long-term employee benefits. Past service cost may be either positive (when benefits are introduced or changed so that the present value of the defined benefit obligation increases) or negative (when existing benefits are changed so that the present value of the defined benefit obligation decreases).	25.10
Стоимость услуг текущего периода	Увеличение дисконтированной стоимости обязательств организации по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.	**current service cost**	The increase in the present value of the defined benefit obligation resulting from employee service in the current period.	25.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям	Страховой полис, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной (согласно определению в МСФО ОС 20) отчитывающейся организации, если поступления по такому полису: (a) могут быть использованы исключительно на выплату или финансирование вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами; (b) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов организации (даже при банкротстве) и не могут быть выплачены отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда: (i) поступления представляют собой излишек активов, которые не являются необходимыми для удовлетворения всех соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или (ii) поступления возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работнику.	**qualifying insurance policy**	An insurance policy[31] issued by an insurer that is not a related party (as defined in IPSAS 20) of the reporting entity, if the proceeds of the policy: (a) Can be used only to pay or fund employee benefits under a defined benefit plan; and (b) Are not available to the reporting entity's own creditors (even in bankruptcy) and cannot be paid to the reporting entity, unless either: (i) The proceeds represent surplus assets that are not needed for the policy to meet all the related employee benefit obligations; or (ii) The proceeds are returned to the reporting entity to reimburse it for employee benefits already paid.	25.10
Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему	Суммы, доступные для их получателей, независимо от того являются ли они плательщиками налогов.	**expenses paid through the tax system**	Amounts that are available to beneficiaries regardless of whether or not they pay taxes.	23.7
Существенный	Пропуски или искажения величин существенны, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, оказать влияние на решения или оценки пользователей, принимаемые на основании финансовой отчетности. Существенность зависит от природы и величины конкретного пропуска или искажения, оцениваемых при сопутствующих обстоятельствах. Решающим фактором может оказаться либо характер, либо величина соответствующей статьи, либо сочетание того и другого.	**material**	Omissions or misstatements of items are material if they could, individually or collectively, influence the decisions or assessments of users made on the basis of the financial statements. Materiality depends on the nature and size of the omission or misstatement judged in the surrounding Circumstance s. The nature or size of the item, or a combination of both, could be the determining factor.	1.7
Твердое соглашение	Соглашение, имеющее обязательную силу, по обмену установленным количеством ресурсов по установленной цене на установленную дату (установленные даты) в будущем.	**firm commitment**	A binding agreement for the exchange of a specified quantity of resources at a specified price on a specified future date or dates.	29.10
Текущая стоимость замещения	Расходы, которые организация должна была бы понести на отчетную дату для приобретения актива	**current replacement cost**	The cost the entity would incur to acquire the asset on the reporting date.	12.9

[31] A qualifying insurance policy is not necessarily an insurance contract (see the relevant international or national standard dealing with insurance contracts).

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Традиционное обязательство	Обязательство, вытекающее из действий организации в случаях, когда: (a) установившейся практикой прошлой деятельности, опубликованной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением, организация заявила другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и (b) в итоге организация создала у этих сторон обоснованные ожидания того, что она исполнит принятые на себя обязанности.	**constructive obligation**	An obligation that derives from an entity's actions where: (a) By an established pattern of past practice, published policies, or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and (b) As a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities.	19.18
Транзакционные издержки	Дополнительные затраты, непосредственно связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства (см. МСФО ОС 29, пункт AG26 приложения А). Дополнительные затраты – затраты, которые бы не возникли, если бы организация не приобрела, не выпустила или не продала финансовый инструмент.	**transaction costs**	Incremental costs that are directly attributable to the acquisition, issue or disposal of a financial asset or financial liability (see [IPSAS 29] Appendix A paragraph AG26). An incremental cost is one that would not have been incurred if the entity had not acquired, issued or disposed of the financial instrument.	29.10
Трансферты	Поступления будущих экономических выгод или возможности полезного использования от проведения необменных операций, за исключением налоговых поступлений.	**transfers**	Inflows of future economic benefits or service potential from non-exchange transactions, other than taxes.	23.7
Убыток от обесценения генерирующих денежные средства активов	Сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.	**impairment loss of a cash-generating asset**	The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable amount.	17.13
Убыток от обесценения не генерирующих денежные средства активов	Сумма, на которую балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, превышает его возмещаемую стоимость.	**impairment loss of a non-cash-generating asset**	The amount by which the carrying amount of an asset exceeds its recoverable service amount.	17.13
Условия использования передаваемых активов	Положения законодательства или нормативных документов или соглашение, имеющее обязательную силу, которые вводятся в действие при использовании переданного актива организациями, являющимися внешними по отношению к отчитывающейся организации.	**stipulations on transferred assets**	Terms in laws or regulation, or a binding arrangement, imposed upon the use of a transferred asset by entities external to the reporting entity.	23.7
Условия передачи активов	Условия, согласно которым будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заложенные в активе, должны быть потреблены получателем оговоренным образом или возвращены лицу, передавшему активы.	**conditions on transferred assets**	Stipulations that specify that the future economic benefits or service potential embodied in the asset is required to be consumed by the recipient as specified or future economic benefits or service potential must be returned to the transferor.	23.7
Условная арендная плата	Часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, объем будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).	**contingent rent**	That portion of the lease payments that is not fixed in amount, but is based on the future amount of a factor that changes other than with the passage of time (e.g., percentage of future sales, amount of future use, future price indices, future market rates of interest).	13.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Условное обязательство	(a) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации; или (b) существующее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как: (i) нет вероятности того, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, потребуется для погашения обязательства; или (ii) величина обязательства не может быть измерена с достаточной надежностью.	**contingent liability**	(a) A possible obligation that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity; or (b) A present obligation that arises from past events, but is not recognized because: (i) It is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits or service potential will be required to settle the obligation; or (ii) The amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability.	19.18
Условный актив	Возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.	**contingent asset**	A possible asset that arises from past events, and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the entity.	19.18
Утвержденный бюджет	Статьи расходов, утвержденные законодательством, нормативно-правовыми актами о бюджетных ассигнованиях, правительственными постановлениями и другими распоряжениями, принятыми в отношении выручки или поступлений, предполагаемых в бюджетном периоде.	**approved budget**	The expenditure authority derived from laws, appropriation bills, government ordinances, and other decisions related to the anticipated revenue or receipts for the budgetary period.	24.7
Участник совместной деятельности	Сторона в совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.	**venturer**	A party to a joint venture and has joint control over that joint venture.	8.6
Учетная политика	Конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.	**accounting policies**	The specific principles, bases, conventions, rules, and practices applied by an entity in preparing and presenting financial statements.	3.7
Учетная политика по отчетному сегменту	Учетная политика, принятая для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации наряду с положениями учетной политики, установленными для формирования сегментной отчетности.	**segment accounting policies**	Accounting policies adopted for preparing and presenting the financial statements of the consolidated group or entity as well as those accounting policies that relate specifically to segment reporting.	18.27
Финансовая аренда	Аренда, при которой передаются практически все риски и преимущества, связанные с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.	**finance lease**	A lease that transfers substantially all the risks and rewards incident to ownership of an asset. Title may or may not eventually be transferred.	13.8
Финансовая деятельность	Деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе внесенного капитала и заемных средств организации	**financing activities**	Activities that result in changes in the size and composition of the contributed capital and borrowings of the entity.	2.8

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовое обязательство	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Финансовое обязательство – это любое обязательство, которое является договорным обязательством: (a) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или (b) произвести обмен финансовыми инструментами с другой организацией на потенциально невыгодных условиях. У организации может быть обязательство по договору, которое она может исполнить путем передачи финансовых активов или собственных долевых ценных бумаг. В таком случае, если количество долевых ценных бумаг, требуемых для исполнения обязательства, меняется в зависимости от изменений их справедливой стоимости так, что общая справедливая стоимость передаваемых долевых ценных бумаг всегда равна сумме обязательств по договору, то на держателя обязательства не влияет формирование прибылей или убытков, связанных с колебаниями цены его долевых ценных бумаг. Такое обязательство должно учитываться как финансовое обязательство организации.	**financial liability**	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any liability that is a contractual obligation: (a) To deliver cash or another financial asset to another entity; or (b) To exchange financial instruments with another entity under conditions that are potentially unfavorable. An entity may have a contractual obligation that it can settle either by payment of financial assets or by payment in the form of its own equity securities. In such a case, if the number of equity securities required to settle the obligation varies with changes in their fair value so that the total fair value of the equity securities paid always equals the amount of the contractual obligation, the holder of the obligation is not exposed to gain or loss from fluctuations in the price of its equity securities. Such an obligation should be accounted for as a financial liability of the entity.	15.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовое обязательство	Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно. любое обязательство, являющееся: (a) обязательством по договору: (iii) о передаче денежных средств или иного финансового актива другой организации; или (iv) об обмене финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально невыгодных для организации; или (b) договором, расчет по которому будет или может быть произведен путем поставки собственных долевых инструментов, и являющимся: (iii) непроизводным инструментом, по которому организация предоставляет или может быть обязана передать нефиксированное количество собственных долевых инструментов; или (iv) производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть произведены иначе, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов организации. Для этих целей собственные долевые инструменты организации не включают финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, налагающие на организацию обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов организации только при ликвидации и классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, являющиеся договорами на получение или поставку собственных долевых инструментов в будущем. В качестве исключения инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он обладает всеми характеристиками и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в параграфах 15 и 16 или параграфах 17 и 18.	**financial liability**	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any liability that is: (a) A contractual obligation: (i) To deliver cash or another financial asset to another entity;or (ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially unfavorable to the entity; or (b) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is: (i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to deliver a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) A derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 15 and 16, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 17 and 18, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments. As an exception, an instrument that meets the definition of a financial liability is classified as an equity instrument if it has all the features and meets the conditions in paragraph 15 and 16 or paragraphs 17 and 18.	28.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через профицит или дефицит	Финансовые активы или финансовые обязательства, которые соответствуют одному из следующих условий: (a) Они классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовые активы или финансовые обязательства классифицируются как предназначенные для торговли, если они (i) приобретены или приняты, в основном, с целью их продажи или выкупа в ближайшем будущем; (ii) при первоначальном признании являются частью портфеля идентифицированных финансовых инструментов, управляемых как единое целое, и структура последних сделок с которыми свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе; или (iii) являются производными инструментами (за исключением производных инструментов, представляющих собой договоры финансовой гарантии или эффективные инструменты хеджирования). (b) При первоначальном признании они классифицируются организацией как финансовые активы или финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через профицит или дефицит. Организация может использовать эту классификацию только тогда, когда это разрешено пунктом 13 или если это обеспечивает более уместную информацию в связи с тем, что либо (i) она исключает или существенным образом уменьшает несоответствие оценки или признания (иногда именуемое «учетным несоответствием»), которое в противном случае возникало бы при оценке активов или обязательств, либо при признании прибылей и убытков по ним на разной основе; либо (ii) управление и оценка эффективности группой финансовых активов или финансовых обязательств, либо и тех и других одновременно, осуществляются на основе справедливой стоимости согласно утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии, и информация о группе предоставляется на этой основе внутри организации ключевому управленческому персоналу организации (в соответствии с определением в МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»), например, руководству и генеральному директору организации.	**financial asset or financial liability at fair value through surplus or deficit**	A financial asset or financial liability that meets either of the following conditions. (a) It is classified as held for trading. A financial asset or financial liability is classified as held for trading if it is: (i) It is acquired or incurred principally for the purpose of selling or repurchasing it in the near term; (ii) On initial recognition it is part of a portfolio of identified financial instruments that are managed together and for which there is evidence of a recent actual pattern of short-term profit-taking; or (iii) It is a derivative (except for a derivative that is a financial guarantee contract or a designated and effective hedging instrument). (b) Upon initial recognition it is designated by the entity as at fair value through surplus or deficit. An entity may use this designation only when permitted by paragraph 13 or when doing so results in more relevant information, because either: (i) It eliminates or significantly reduces a measurement or recognition inconsistency (sometimes referred to as “an accounting mismatch”) that would otherwise arise from measuring assets or liabilities or recognizing the gains and losses on them on different bases; or (ii) A group of financial assets, financial liabilities or both is managed and its performance is evaluated on a fair value basis, in accordance with a documented risk management or investment strategy, and information about the group is provided internally on that basis to the entity’s key management personnel (as defined in PSAS 20, “Related Party Disclosures”), for example the entity’s governing body and chief executive officer.	29.10

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовые активы имеющиеся в наличии для продажи	непроизводные финансовые активы, которые либо отнесены к категории «имеющиеся в наличии для продажи», либо не классифицируются как (a) займы и дебиторская задолженность; (b) инвестиции, удерживаемые до погашения; (c) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита.	**available-for-sale financial assets**	Those non-derivative financial assets that are designated as available for sale or are not classified as (a) loans and receivables, (b) held-to-maturity investments or (c) financial assets at fair value through surplus or deficit.	29.10
Финансовый актив	Применимо к отчетным периодам, оканчивающимся до 31 декабря 2012 г. включительно. Любой актив, являющийся: (a) денежными средствами; (b) договорным правом на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации; (c) договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или (d) долевым инструментом другой организации.	**financial asset**	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012. Any asset that is: (a) Cash; (b) A contractual right to receive cash or another financial asset from another entity; (c) A contractual right to exchange financial instruments with another entity under conditions that are potentially favorable; or (d) An equity instrument of another entity.	15.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовый актив	Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно. Любой актив, являющийся: (a) денежными средствами; (b) долевым инструментом другой организации; (c) правом по договору (i) на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации; или (ii) обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или (d) договором, который должен или может быть исполнен собственными долевыми инструментами организации; и является: (i) непроизводным финансовым инструментом, по которому организация должна или может получить переменное количество собственных долевых инструментов; или (ii) производным финансовым инструментом, который не должен или не может быть оплачен посредством обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевых инструментов организации. В этих целях собственные долевые инструменты не включают финансовые инструменты с правом досрочного погашения, классифицируемые как долевые инструменты в соответствии с параграфами 15 и 16, инструменты, которые обязывают организацию предоставить другой стороне пропорциональную долю ее чистых активов, только в случае ликвидации и классифицируются как долевые инструменты в соответствии с параграфами 17 и 18, или инструменты, которые являются договорами на получение или предоставление собственных долевых инструментов организации в будущем.	**financial asset**	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013.Any asset that is: (a) Cash; (b) An equity instrument of another entity; (c) A contractual right: (i) To receive cash or another financial asset from another entity; or (ii) To exchange financial assets or financial liabilities with another entity under conditions that are potentially favorable to the entity; or (d) A contract that will or may be settled in the entity's own equity instruments and is: (i) A non-derivative for which the entity is or may be obliged to receive a variable number of the entity's own equity instruments; or (ii) A derivative that will or may be settled other than by the exchange of a fixed amount of cash or another financial asset for a fixed number of the entity's own equity instruments. For this purpose the entity's own equity instruments do not include puttable financial instruments classified as equity instruments in accordance with paragraphs 15 and 16, instruments that impose on the entity an obligation to deliver to another party a pro rata share of the net assets of the entity only on liquidation and are classified as equity instruments in accordance with paragraphs 17 and 18, or instruments that are contracts for the future receipt or delivery of the entity's own equity instruments.	28.9

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Финансовый инструмент	Договор, по которому у одной организации возникает финансовый актив и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой. Договоры на поставку товаров, дающие любой стороне право платить денежными средствами или любым другим финансовым инструментом, считаются финансовыми инструментами, за исключением договоров на поставку товаров, которые (a) были заключены и продолжают отвечать ожидаемым требованиям организации по закупкам, продаже или обращению, (b) были предназначены для этой цели изначально, (c) должны быть исполнены путем поставки товара.	**financial instrument**	Applicable up to periods ending on or before December 31, 2012.Any contract that gives rise to both a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity. Commodity-based contracts that give either party the right to settle in cash or some other financial instrument should be accounted for as if they were financial instruments, with the exception of commodity contracts that (a) were entered into and continue to meet the entity's expected purchase, sale, or usage requirements, (b) were designated for that purpose at their inception, and (c) are expected to be settled by delivery.	15.9
Финансовый инструмент	Применимо к отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2013 г. включительно. Любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой.	**financial instrument**	Applicable for periods beginning on or after January 1, 2013. Any contract that gives rise to both a financial asset of one entity and a financial liability or equity instrument of another entity.	28.9
Функциональная валюта	Валюта основной экономической среды, в которой организация осуществляет свою деятельность.	**functional currency**	The currency of the primary economic environment in which the entity operates.	4.10
Ценность использования актива, генерирующего денежные средства	Дисконтированная стоимость прогнозируемых денежных потоков, ожидаемых от использования актива и его ликвидации в конце срока полезного использования.	**value in use of a cash-generating asset**	The present value of the estimated future cash flows expected to be derived from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life	26.13
Ценность использования актива, не генерирующего денежные средства	Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива.	**value in use of a non-cash-generating asset**	The present value of the asset's remaining service potential.	21.14
Чистая цена продажи	Прогнозируемая продажная цена в ходе обычной операционной деятельности, за вычетом прогнозируемых расходов на завершение производства и ожидаемых затрат, которые необходимо понести для продажи, обмена и распространения.	**net realizable value**	The estimated selling price in the ordinary course of operations, less the estimated costs of completion and the estimated costs necessary to make the sale, exchange or distribution.	12.9
Чистые активы/капитал	Остающаяся доля в активах организации после вычета всех ее обязательств	**net assets/equity**	The residual interest in the assets of the entity after deducting all its liabilities.	1.7
Чистые инвестиции в аренду	Валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.	**net investment in the lease**	The gross investment in the lease discounted at the interest rate implicit in the lease.	13.8
Чистые инвестиции в зарубежную организацию	Доля отчитывающейся организации в чистых активах/ капитале этой организации	**net investment in a foreign operation**	The amount of the reporting entity's interest in the net assets/equity of that operation.	4.10
Штрафные санкции	Экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные или причитающиеся к получению организациями общественного сектора согласно решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения законов или нормативных актов.	**fines**	Economic benefits or service potential received or receivable by public sector entities, as determined by a court or other law enforcement body, as a consequence of the breach of laws or regulations.	23.7

Термин (итоговый вариант)	Определение (итоговый вариант)	Термин	Определение	Источник
Эквиваленты денежных средств	Краткосрочные высоколиквидные инвестиции, легко обратимые в заранее известные суммы денежных средств и подверженные незначительному риску изменения их стоимости.	**cash equivalents**	Short-term, highly liquid investments that are readily convertible to known amounts of cash and which are subject to an insignificant risk of changes in value.	2.8
Эффективность хеджирования	Степень, в которой относящиеся к хеджируемому риску изменения справедливой стоимости или денежных потоков объектов хеджирования компенсируются изменениями справедливой стоимости или денежными потоками инструмента хеджирования (см. параграфы AG145–AG156 приложения А).	**hedge effectiveness**	The degree to which changes in the fair value or cash flows of the hedged item that are attributable to a hedged risk are offset by changes in the fair value or cash flows of the hedging instrument (see [IPSAS 29] Appendix A paragraphs AG145–AG156).	29.10
Юридическое обязательство	Обязательство, возникающее на основании: (a) договора (на основании его явных или подразумеваемых условий); (b) законодательства; или (c) иного действия закона	**legal obligation**	An obligation that derives from: (a) A contract (through its explicit or implicit terms); (b) Legislation; or (c) Other operation of law.	19.18