

Зарегистрирован Министерством
адалат Туркменистана
под № 686 от 16 апреля 2013 г.

Утвержден приказом
Министра финансов Туркменистана
№ 57-Ө от 1 апреля 2013 г.

**Национальный стандарт финансовой отчетности
для предприятий малого и среднего предпринимательства**

(с учетом изменений и дополнений, утвержденных приказом Министерства финансов Туркменистана № 117-Ө от 16 сентября 2015 года и зарегистрированных Министерством адалат Туркменистана под № 921 от 14 октября 2015 года, неофициальный перевод)

Содержание	№ страниц
Раздел 1. «Общие положения».....	2
Раздел 2. «Представление финансовой отчетности».....	3-22
Раздел 3. «Представление консолидированной финансовой отчетности».....	23-28
Раздел 4. «Отчет о движении денежных средств».....	29-35
Раздел 5. «События после окончания отчетного периода»	36-39
Раздел 6. «Раскрытие информации о связанных сторонах»	40-44
Раздел 7. «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	45-52
Раздел 8. «Запасы»	53-59
Раздел 9. «Основные средства»	60-69
Раздел 10. «Нематериальные активы, за исключением гудвила»	70-76
Раздел 11. «Инвестиционное имущество».....	77-80
Раздел 12. «Специализированная деятельность».....	81-86
Раздел 13. «Обесценение активов»	87-93
Раздел 14. «Инвестиции в ассоциированные предприятия»	94-98
Раздел 15. «Инвестиции в совместную деятельность»	99-103
Раздел 16. «Финансовые инструменты»	104-120
Раздел 17. «Оценочные резервы»	121-125
Раздел 18. «Вознаграждения работникам».....	126-129
Раздел 19. «Налоги на прибыль»	130-138
Раздел 20. «Затраты по займам»	139
Раздел 21. «Выручка»	140-146
Раздел 22. «Перевод операций в иностранной валюте»	147-150
Раздел 23. «Аренда».....	151-159
Раздел 24. «Государственные субсидии»	160-161
Раздел 25. «Обязательства и капитал».....	162-166
Раздел 26. «Объединение предприятий и гудвил»	167-173
Раздел 27. «Первое применение национального стандарта финансовой отчетности для предприятий МСП».....	174-179
Раздел 28. «Заключительные положения»	180-181

РАЗДЕЛ 1. «ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

1. Раздел «Общие положения» определяет цель и сферу применения национального стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего предпринимательства. Национальный стандарт финансовой отчетности для предприятий малого и среднего предпринимательства (далее – стандарт для предприятий МСП) предназначен для использования предприятиями малого и среднего предпринимательства.

2. Стандарт для предприятий МСП разработан в соответствии с Законом Туркменистана «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности». Стандарт для предприятий МСП определяет принципы, лежащие в основе составления и представления упрощенной финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса (далее – финансовая отчетность) экономического субъекта (далее – субъект) для внешних пользователей.

3. Стандарт для предприятий МСП разработан в целях предоставления финансовой отчетности предприятиями малого и среднего предпринимательства.

СУБЪЕКТЫ МАЛОГО И СРЕДНЕГО ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСТВА

4. Предприятия малого и среднего предпринимательства – это субъекты, относящиеся к субъектам малого и среднего предпринимательства в соответствии с Законом Туркменистана «О государственной поддержке малого и среднего предпринимательства», а также приравненные к ним субъекты с иностранными инвестициями.

5. Предприятиями малого и среднего предпринимательства являются те предприятия, которые не обязаны представлять свою финансовую отчетность широкому кругу пользователей, кроме предприятий государственной формы собственности, филиалов и представительств. Примеры внешних пользователей: владельцы, не участвующие в управлении предприятием, инвесторы, существующие и потенциальные кредиторы, и кредитно-рейтинговые агентства.

6. Предприятие обязано представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, если:

а) долговые или долевыми инструменты обращаются на открытом рынке, или оно находится в процессе выпуска таких инструментов для торговли на открытом рынке (национальная или иностранная фондовая биржа, или внебиржевой рынок), или

б) предприятие является фидуциаром в отношении активов широкого круга сторонних лиц, что является одним из видов его основной деятельности (обычно это банки, кредитные и страховые компании, а также брокеры и дилеры ценных бумаг и другие).

РАЗДЕЛ 2. «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

7. Цель раздела заключается в том, чтобы установить предприятиям малого и среднего предпринимательства основу для представления финансовой отчетности и промежуточной финансовой отчетности, сопоставимой:

как во времени (за ряд отчетных периодов);

так и с финансовой отчетностью других предприятий.

8. Данный раздел устанавливает общие правила по составлению и представлению финансовой отчетности:

рекомендации по ее соответствию стандарту;

рекомендации по структуре финансовой отчетности;

минимальные требования к содержанию финансовой отчетности;

минимальные требования к содержанию промежуточной финансовой отчетности.

9. Вопросы признания, оценки и раскрытия информации об отдельных объектах учета рассматриваются в других разделах.

10. Настоящий раздел применяется:

ко всей финансовой отчетности, составленной и представленной в соответствии со стандартом для предприятий МСП;

к промежуточной финансовой отчетности.

11. Отчеты, представляемые помимо финансовой отчетности, которую требует настоящий стандарт для предприятий МСП, не входят в сферу применения настоящего стандарта и данного раздела.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

12. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Упрощенная финансовая отчетность - это отчетность, которая предназначена для удовлетворения нужд тех пользователей, которые не имеют возможности истребовать предоставление отчетов, отвечающих их конкретным информационным потребностям.

Промежуточная упрощенная финансовая отчетность - финансовый отчет, содержащий либо полный комплект упрощенной финансовой отчетности, либо комплект сокращенной упрощенной финансовой отчетности (в соответствии с настоящим стандартом) за промежуточный период.

Промежуточный период - это отчетный период, продолжительность которого короче полного финансового года.

Практическая невозможность - применение какого-либо требования является практически невозможным, когда предприятие, предприняв для этого все разумные усилия, все-таки не может его применить.

Существенность - опущения или искажения статей являются существенными, если они могут, каждое по отдельности или в совокупности, повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от размера и характера конкретного опущения или искажения, оцениваемых в контексте сопутствующих обстоятельств. Решающим фактором может оказаться либо размер, либо характер соответствующей статьи, либо сочетание того и другого.

Примечания - содержат информацию, представляемую в дополнение к отчету о финансовом положении, отчету о совокупной прибыли, отчету об изменениях в капитале и отчету о движении денежных средств. В примечаниях приводятся повествовательные описания или более подробный анализ статей, раскрытых в финансовой отчетности, а также информация о тех статьях, которые не подлежат признанию в финансовой отчетности.

13. Оценка того, может ли данное конкретное опущение или искажение повлиять на экономические решения пользователей, и, таким образом, оказаться существенным, требует изучения конкретных особенностей этих пользователей. Предполагается, что пользователи обладают достаточными знаниями в области хозяйственной деятельности и бухгалтерского учета, а также имеют намерение изучить информацию с достаточным старанием.

НАЗНАЧЕНИЕ И ПРАВИЛА ПРЕДОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

14. Финансовая отчетность - это структурированное представление информации о финансовом положении и финансовых результатах деятельности предприятия. Цель финансовой отчетности состоит в представлении информации о финансовом положении, о финансовых результатах и движении денежных средств предприятия, которая полезна пользователям при принятии ими экономических решений. Финансовая отчетность также показывает результаты деятельности руководства по управлению ресурсами предприятия.

15. Полный комплект финансовой отчетности включает:

- а) отчет о финансовом положении;
- б) отчет о совокупной прибыли;
- в) отчет об изменениях в капитале;
- г) отчет о движении денежных средств;
- д) примечания, в которых кратко изложены основные принципы учетной политики, а также даны дополнительные пояснения к отчетности.

16. При составлении и представлении финансовой отчетности руководство предприятия должно принимать во внимание все нижеизложенные общие правила:

достоверное представление;
соответствие стандарту для предприятий МСП;
допущение о непрерывности деятельности предприятия;
метод начисления;
последовательность представления;
существенность и агрегирование;
взаимозачет;
сравнительная информация.

Достоверное представление

17. Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия. Достоверное представление требует правдивого описания влияния хозяйственных операций на активы, обязательства, доходы и расходы в соответствии с определениями и критериями признания, сформулированными в «Концепции составления и представления финансовой отчетности» (далее – «Концепция»).

18. Достоверное представление достигается при условии, что предприятие:

а) предполагается, что применение стандарта для предприятий МСП, с дополнительным раскрытием информации в случае необходимости, ведет к составлению финансовой отчетности, которая обеспечивает достоверное представление финансового положения, финансовых результатов деятельности и движения денежных средств предприятиями малого и среднего предпринимательства (далее – предприятия МСП);

б) обеспечивает дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдение определенных требований разделов настоящего стандарта недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять влияние конкретной операции или событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности предприятия.

19. Применение настоящего стандарта предприятием МСП, обязанным представлять финансовую отчетность широкому кругу пользователей, не ведет к достоверному представлению в соответствии с настоящим стандартом.

Соответствие стандарту

20. Финансовая отчетность, составленная в соответствии со стандартом для предприятий МСП, должна соответствовать данному стандарту для

предприятий МСП и содержать четкое и однозначное указание на такое соответствие.

21. В исключительно редких случаях, когда руководство приходит к заключению о том, что при выполнении определенного требования раздела отчетность вводит в заблуждение в такой степени, что это противоречит цели финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», но при этом соответствующая нормативная правовая база запрещает отступать от данного требования, тогда предприятие должно в максимальной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:

а) наименование соответствующего раздела, характер требования и причины, по которым руководство пришло к заключению, что при выполнении данного требования отчетность будет вводить в заблуждение в такой степени, что это будет противоречить цели финансовой отчетности, изложенной в «Концепции»;

б) для каждого представляемого отчетного периода по каждой статье корректировку, которая по мнению руководства, необходима для обеспечения достоверного представления.

22. При оценке того, является ли выполнение требования настоящего стандарта настолько вводящим в заблуждение, что это будет противоречить задаче финансовой отчетности, руководству следует проанализировать следующие аспекты:

а) причины, по которым цель финансовой отчетности не может быть достигнута в сложившихся конкретных обстоятельствах;

б) отличие обстоятельств, в которых функционирует предприятие от обстоятельств, в которых действуют другие предприятия, выполняющие требования настоящего стандарта. Если при схожих обстоятельствах другие предприятия соблюдают данное требование, то существует опровержимое допущение, что соблюдение указанного требования не будет вводить в заблуждение в такой степени, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции».

Допущение о непрерывности деятельности

23. При подготовке финансовой отчетности руководство должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство либо намеревается ликвидировать предприятие или прекратить ее торговую деятельность, либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив. Если руководство, в ходе оценки, располагает информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности предприятия непрерывно осуществлять свою деятельность в

дальнейшем, то такая неопределенность должна быть раскрыта в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен быть раскрыт в отчетности вместе с основой, использованной при подготовке финансовой отчетности, а также причиной, по которой предприятие считается неспособным непрерывно продолжать свою деятельность.

Учет на основе принципа начисления

24. С тем, чтобы выполнить поставленные задачи, финансовая отчетность составляется по методу начисления. Предприятие должно составлять финансовую отчетность, за исключением отчета о движении денежных средств, с использованием метода начисления.

25. Метод начисления предполагает, что статьи в отчетности признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания, указанных элементов, которые сформулированы в «Концепции».

Последовательность в представлении

26. Формат представления и классификация объектов в финансовой отчетности должны сохраняться последовательно от одного отчетного периода к другому.

27. Предприятие может нарушить последовательность представления финансовой отчетности, когда:

а) более приемлемым становится другое представление информации или другая классификация, с учетом критериев, сформулированных в разделе «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», из-за значительных изменений характера деятельности предприятия или анализа его финансовой отчетности;

б) какой-либо раздел настоящего стандарта требует изменения в представлении информации.

Существенность и агрегирование (группировка информации)

28. Каждый существенный класс аналогичных статей должен представляться в финансовой отчетности отдельно. Статьи, отличающиеся по характеру или функции, должны представляться отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.

29. Финансовая отчетность формируется на основе обработки большого числа фактов экономической деятельности, которые группируются в классы в соответствии с их характером или функциональным назначением. Заключительной стадией процесса группировки и классификации отчетной

информации является представление сжатых и классифицированных данных, которые формируют статьи:

- а) отчета о финансовом положении;
- б) отчета о совокупной прибыли;
- в) отчета об изменениях в капитале;
- г) отчета о движении денежных средств;
- д) или отдельные статьи в примечании.

30. Любой объект, который не является достаточно существенным для отдельного представления в вышеуказанных отчетах, может оказаться достаточно существенным для отдельного представления в примечаниях.

31. Если статья не является существенной, то ее объединяют с другими статьями вышеуказанных отчетов или представляют в примечаниях. Если информация не является существенной, то выполнение соответствующего требования стандарта по раскрытию информации не носит обязательного характера.

Взаимозачет статей отчетности

32. Активы и обязательства, а также доходы и расходы не подлежат взаимозачету (свернутому представлению), если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо разделом настоящего стандарта.

33. В некоторых случаях, результаты операций представляются путем взаимозачета всех возникающих вследствие одной и той же операции доходов и соответствующих расходов, так как представление результатов таких операций отражает сущность соответствующей операции или события. Например, в разделе «Выручка» дает определение выручки и требует, чтобы она оценивалась по справедливой стоимости полученного или ожидаемого вознаграждения, за вычетом суммы скидок, предоставляемых предприятием. Существуют такие операции, которые связаны с основной деятельностью, но выручку не приносят. Результаты таких операций представляются путем взаимозачета дохода и расходов, относящихся к одной операции. Например:

а) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных активов, в том числе инвестиций и операционных активов, представляются в отчетах путем вычитания из вырученной от выбытия актива суммы балансовой стоимости актива и соответствующих расходов по его реализации;

б) затраты, связанные с таким оценочным обязательством, которое признается в соответствии с разделом «Оценочные резервы» и возмещается по условиям договорного соглашения с третьей стороной (например, соглашения о гарантийных обязательствах поставщика), могут представляться свернуто с полученным возмещением;

в) помимо этого свернуто отражаются прибыли (и убытки), возникающие по группе аналогичных операций, например, прибыли (и убытки) по курсовым валютным разницам или прибыли (и убытки) от переоценки финансовых инструментов, предназначенных для реализации.

34. Тем не менее, если такие прибыли и убытки существенны, то их следует отражать развернуто.

Сравнительная информация

35. За исключением случаев, когда допускает или требует иное, по всем показателям, отраженным в финансовой отчетности, следует привести сравнительную информацию за предшествующий период. Там, где это имеет значение для понимания финансовой отчетности за текущий отчетный период, сравнительная информация должна включаться и в описательную часть.

36. В некоторых случаях повествовательная информация, представленная в финансовой отчетности за предшествующий период (периоды), сохраняет значимость и в текущем периоде. Пользователям важно знать о существовании неопределенности на предыдущую отчетную дату и о шагах, предпринятых в течение отчетного периода по разрешению этой неопределенности.

37. Если представление или классификация статей в финансовой отчетности изменены, сравнительные суммы должны быть в обязательном порядке переклассифицированы, за исключением случаев, когда реклассификация практически невозможна. При реклассификации сравнительных сумм предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- а) характер изменений классификации;
- б) сумму каждой статьи или класса тех статей, которые были переклассифицированы;
- в) причины изменения классификации.

38. Если реклассифицировать сравнительные суммы практически невозможно, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

- а) причину, по которой не проведена реклассификация соответствующих сумм; и
- б) характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.

Обозначение финансовой отчетности

39. Финансовая отчетность должна быть четко обозначена и выделена из прочей информации внутри того же опубликованного документа. Пользователям должна быть предоставлена возможность разграничивать информацию, отвечающую требованиям разделов настоящего стандарта, и прочую информацию, в которой указанные требования не учтены.

40. Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко обозначен. Помимо этого, для должного понимания представленной

информации, необходимо наглядно представлять (и при необходимости повторять) следующую информацию:

а) наименование отчитывающегося предприятия, составившего финансовую отчетность, а также все изменения, произошедшие с предыдущей отчетной даты;

б) указание на то, охватывает ли финансовая отчетность отдельное предприятие или группу;

в) отчетную дату или период, который охвачен финансовой отчетностью в зависимости от того, что более приемлемо для данного компонента финансовой отчетности;

г) валюту представления отчетности;

д) степень округления показателей финансовой отчетности. Уровень точности при представлении цифр в финансовой отчетности.

Отчетный период

41. Финансовая отчетность представляется, ежегодно за финансовый год с 1 января по 31 декабря.

42. Промежуточная финансовая отчетность представляется за квартал или за полугодие нарастающим итогом.

ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

43. Объекты, представляемые непосредственно в отчете о финансовом положении, должны быть классифицированы как краткосрочные и долгосрочные активы, краткосрочные и долгосрочные обязательства.

44. При классификации активов и обязательств предприятием используется один и тот же обычный операционный цикл. Операционный цикл - это интервал времени между приобретением активов для переработки и их превращением в денежные средства или их эквиваленты. Если обычный операционный цикл не может быть четко идентифицирован, предполагается, что он равен двенадцати месяцам.

45. Актив классифицируется как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

а) он предназначен для реализации или потребления при обычных условиях операционного цикла предприятия;

б) он предназначен главным образом для целей реализации;

в) его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; либо

г) он представляет собой денежные средства или эквивалент денежных средств (как это определено в разделе «Отчет о движении денежных средств»), кроме случаев, когда его запрещено обменивать или использовать для погашения какого-либо обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.

46. Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.

47. Краткосрочные активы включают активы (такие, как запасы и дебиторская задолженность), которые потребляются или реализуются в рамках обычного операционного цикла, даже если не предполагается их реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты. Краткосрочные активы также включают активы, предназначенные в основном для целей торговли (относящиеся к этой категории финансовые активы классифицируются как предназначенные для торговли в соответствии с разделом «Финансовые инструменты»), и краткосрочную часть, составляющую долгосрочных финансовых активов.

48. Обязательство должно классифицироваться как краткосрочное, если оно удовлетворяет любому из приведенных ниже критериев:

а) его предполагается погасить в рамках обычного операционного цикла предприятия;

б) оно предназначено главным образом для целей реализации;

в) оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;

г) у предприятия нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.

49. Все прочие обязательства в обязательном порядке должны классифицироваться как долгосрочные.

50. Некоторые краткосрочные обязательства, такие, как торговая кредиторская задолженность и некоторые начисления расходов по оплате труда и прочих операционных затрат, составляют часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению не ранее чем через двенадцать месяцев после отчетной даты.

51. Другие краткосрочные обязательства не погашаются в рамках обычного операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или предназначены в основном для целей торговли. Примерами служат финансовые обязательства, классифицированные как предназначенные для торговли, банковские овердрафты, а также текущая часть долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, обеспечивающие долгосрочное финансирование (т.е. не составляющие часть оборотного капитала, используемого в течение обычного операционного цикла предприятия) и не подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, представляют собой долгосрочные обязательства.

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

а) первоначальный срок погашения составлял более двенадцати месяцев;
и

б) после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности заключено соглашение о рефинансировании или изменении графика платежей на долгосрочной основе.

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

54. Тем не менее, обязательство классифицируется как долгосрочное, если кредитор по состоянию на отчетную дату согласился предоставить период отсрочки, заканчивающийся не ранее чем через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого предприятие может исправить нарушение и во время которого кредитор не может требовать немедленного погашения.

55. Если предприятие нарушает какое-либо из условий долгосрочного кредитного соглашения по состоянию на отчетную дату или на более раннюю дату, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию, то это обязательство классифицируется как краткосрочное, даже если кредитор согласился, после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности, не требовать платежа на основании допущенного нарушения. Обязательство классифицируется как краткосрочное, поскольку на отчетную дату у предприятия не было безусловного права откладывать его погашение на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после отчетной даты.

56. Предприятие не должно классифицировать отложенные налоговые активы (обязательства) как краткосрочные активы (обязательства). Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства классифицируются как долгосрочные активы и долгосрочные обязательства.

57. Настоящий раздел не регламентирует порядок или формат, в котором должны представляться статьи, а определяет только перечень статей, отличающихся друг от друга по характеру или функции в степени, достаточной для того, чтобы они подлежали отдельному представлению непосредственно в отчете о финансовом положении.

58. Так в составе отчета о финансовом положении должны быть представлены следующие статьи:

а) основные средства;

- б) инвестиционное имущество;
- в) нематериальные активы;
- г) финансовые активы (за исключением сумм, указанных в подпунктах д), з) и и));
- д) инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- е) биологические активы;
- ж) запасы;
- з) торговая и прочая дебиторская задолженность;
- и) денежные средства и эквиваленты денежных средств;
- к) торговая и прочая кредиторская задолженность;
- л) оценочные резервы;
- м) финансовые обязательства (за исключением сумм, указанных в подпунктах к) и л));
- н) обязательства и активы по текущему налогу в значении, определенном в разделе «Налоги на прибыль»;
- о) отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы в значении, определенном в разделе «Налоги на прибыль»;
- п) доля меньшинства, представленная в составе собственного капитала (в консолидированной отчетности);
- р) выпущенный капитал и капитальные резервы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнского предприятия;
- о) совокупная сумма активов, классифицированных как предназначенные для реализации, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для реализации;
- п) обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицированные как предназначенные для реализации.

59. Дополнительные статьи, разделы и промежуточные показатели должны вводиться непосредственно в состав отчета о финансовом положении в том случае, когда их представление позволяет лучше продемонстрировать финансовое положение предприятия.

60. Профессиональное суждение о том, следует ли представлять отдельно дополнительные статьи, основывается на оценке следующих факторов:

- а) характер и ликвидность активов;
- б) функция активов в рамках предприятия;
- в) суммы, характер и сроки погашения обязательств.

61. Предприятие должно раскрыть непосредственно в примечаниях более подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая подходит для деятельности предприятия. Степень детализации в представлении информации определяется требованиями раздела, а также величиной, характером и функциональным назначением соответствующих объектов.

62. Предприятие должно раскрывать или в отчете о финансовом положении, или в примечаниях следующую информацию:

- а) для каждого класса акционерного капитала:
 - количество акций, разрешенных к выпуску;
 - количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
 - номинальную стоимость акции, или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
 - выверку количества акций в обращении на начало и на конец периода;
 - права, привилегии и ограничения, связанные с соответствующим классом, в том числе ограничения на распределение дивидендов и выплату капитала;
 - акции предприятия, удерживаемые самим предприятием или ее дочерними или ассоциированными предприятиями;
 - акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы;
- б) описание характера и цели каждого резерва в рамках собственного капитала.

63. Предприятие, не имеющее акционерного капитала, например, товарищество обязано раскрывать информацию, аналогичную вышеприведенной, показывая изменения, произошедшие в течение отчетного периода, по каждой категории капитала, а также права, привилегии и ограничения по каждой категории капитала.

ОТЧЕТ О СОВОКУПНОЙ ПРИБЫЛИ

64. Предприятие обязано представлять все статьи доходов и расходов, признанные в периоде в едином отчете о совокупной прибыли, показывающем компоненты прибыли или убытка и компоненты прочего совокупной прибыли.

65. Как минимум, отчет о совокупной прибыли должен включать линейные статьи, которые представляют следующие суммы за период:

- выручку;
- расходы по финансированию;
- долю предприятия в прибыли или убытках ассоциированных предприятий и совместных предприятий, учтенную согласно методу учета по долевого участию;
- расходы по налогу на прибыль;
- единую сумму, включающую прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию;
- прибыль или убыток;
- каждый компонент прочей совокупной прибыли, классифицированной по ее характеру;

долю в прочей совокупной прибыли ассоциированных предприятий и совместных предприятий, учтенной согласно методу учета по долевого участию; и

суммарную совокупную прибыль.

66. В консолидированной финансовой отчетности предприятие должно в обязательном порядке раскрывать следующие статьи в отчете о совокупной прибыли:

а) прибыль или убыток за период, относящиеся к неконтрольной доле участия и владельцам материнского предприятия;

б) суммарный совокупный доход за период, относящийся к неконтрольной доле участия и владельцам материнского предприятия.

67. Предприятие должно в обязательном порядке представлять дополнительные линейные статьи, заголовки разделов и промежуточные суммы в отчете о совокупной прибыли, когда такое представление значимо для понимания финансовых результатов деятельности предприятия. При этом необходимо принимать в расчет факторы, включая существенность, а также характер и назначение соответствующих статей доходов и расходов.

68. Предприятие должно в обязательном порядке признавать все статьи доходов и расходов, признанные в периоде, в прибыли или убытке, если иное не требуется или разрешается каким-либо разделом настоящего стандарта финансовой отчетности. Предприятие не вправе представлять какие-либо статьи доходов и расходов в качестве чрезвычайных статей в отчете о совокупной прибыли.

69. Предприятие должно в обязательном порядке раскрывать величину налога на прибыль в отношении каждого компонента прочего совокупного дохода, включая переклассификационные корректировки, либо в отчете о совокупной прибыли, либо в примечаниях. Переклассификационная корректировка представляется в составе соответствующего компонента прочего совокупного дохода в том периоде, в котором такая сумма переносится в прибыль или убыток. Например, прибыли, полученные при выбытии имеющихся в наличии для реализации финансовых активов представляются в составе прибыли или убытка текущего периода. Эти суммы могут признаваться в прочей совокупной прибыли как неполученные прибыли текущего или предыдущего периода. Эти неполученные прибыли подлежат вычету из прочей совокупной прибыли в периоде, в котором полученные прибыли переносились в прибыль или убыток, во избежание повторного включения их в суммарную совокупную прибыль.

70. Необходимость в переклассификационных корректировках не возникает при изменениях в приросте от переоценки, признаваемых в соответствии с разделом «Основные средства» или разделом «Нематериальные активы, за исключением гудвила». Эти компоненты признаются в прочей совокупной прибыли и не переносятся в прибыль или убыток в последующих периодах.

71. Изменения в приросте от переоценки могут переноситься в нераспределенную прибыль в последующих периодах по мере использования актива или при его списании. Если статьи доходов и расходов являются существенными, предприятие должно раскрывать их характер и величину отдельно. Обстоятельства, при которых статьи доходов и расходов будут раскрываться отдельно, включают следующие:

- а) списание стоимости запасов до величины чистой стоимости возможной реализации или основных средств до возмещаемой суммы, а также возвращения таких списаний;
- б) реверсирования любых оценочных резервов;
- в) выбытия объектов основных средств;
- г) выбытия инвестиций.

72. Предприятие обязано представлять анализ расходов, признанных в прибыли или убытке, используя классификацию, основанную либо на характере расходов, либо на их назначении внутри предприятия, в зависимости от того, какое представление является надежным и дает более значимую информацию.

Метод «по характеру расходов»

73. Расходы объединяются в отчете о совокупной прибыли в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу), и не перераспределяются в соответствии с их различным назначением внутри предприятия. Этот метод может быть легко применим, потому что не требуется распределения расходов в соответствии с функциональной классификацией. Пример классификации с помощью метода по характеру расходов выглядит следующим образом:

Выручка		X
Прочий доход		X
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	X	
Использованное сырье и расходные материалы	X	
Расходы на вознаграждения работникам	X	
Амортизационные расходы	X	
Прочие расходы	X	
Итого расходы		(X)
Прибыль до уплаты налога на прибыль		X

Метод «по функции расходов»

74. Этот метод дает разбивку расходов в соответствии с их назначением как часть себестоимости или, например, расходов на реализацию или на ведение административной деятельности. Как минимум, предприятие раскрывает по этому методу отдельно от других расходов свою себестоимость. Этот метод может дать пользователям более значимую информацию, чем классификация расходов по характеру, но проведение распределения расходов по их назначению может повлечь за собой субъективность распределения и значительные усилия по выработке соответствующего суждения. Пример классификации с помощью метода по назначению расходов выглядит следующим образом:

Выручка	X
Себестоимость реализации	(X)
Валовая прибыль	X
Прочий доход	X
Расходы на реализацию	(X)
Административные расходы	(X)
Прочие расходы	(X)
Прибыль до уплаты налога на прибыль	X

75. Выбор формы представления зависит от исторических и отраслевых факторов, а также от характера деятельности предприятия. Обе формы позволяют продемонстрировать те затраты, которые изменяются прямо или косвенно в зависимости от объема реализации (или производства). Наиболее приемлемый формат представления выбирает руководство предприятия. Так как, если сведения о характере расходов полезны для прогнозирования движения денежных средств, то при использовании классификации расходов по функциональному назначению потребуется дополнительное раскрытие информации.

76. Предприятие, классифицирующее расходы на основе их функции, должно раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая затраты на амортизацию и расходы на вознаграждения работникам.

77. Предприятие либо в отчете о совокупной прибыли, либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях обязано раскрывать информацию о:

- а) сумме дивидендов за отчетный период, распределяемых между владельцами капитала предприятия;
- б) сумме дивидендов на акцию.

ОТЧЕТ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В КАПИТАЛЕ

78. Изменения в капитале предприятия между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшения его чистых активов за этот период. Общее изменение в капитале за период представляет собой общую сумму доходов и расходов, включая прибыли и убытки, полученные в результате деятельности предприятия в течение отчетного периода (вне зависимости от того, были ли эти статьи доходов и расходов признаны в составе прибыли или убытка или же непосредственно отнесены на изменения в капитале), за исключением изменений, возникающих вследствие операций с владельцами собственного капитала, действующими в качестве владельцев собственного капитала, (такими, как взносы в собственный капитал, выкуп собственных долевых инструментов предприятия и выплата дивидендов) и затрат, непосредственно связанных с такими операциями.

79. Некоторые разделы настоящего стандарта требуют, чтобы отдельные виды прибылей и убытков отражались как изменения в капитале:

- а) увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки;
- б) определенные курсовые валютные разницы;
- в) прибыли или убытки по результатам переоценки финансовых активов, имеющихся в наличии для реализации;
- г) соответствующие суммы текущих и отложенных налогов.

80. Предприятие обязано представлять отчет об изменениях в капитале и раскрывать непосредственно в этом отчете следующую информацию:

- а) прибыль или убыток за период;
- б) все те статьи доходов и расходов за период, которые в соответствии с требованиями остальных разделов настоящего стандарта признаются непосредственно в капитале, а также итоговую сумму этих статей;
- в) итоговую сумму доходов и расходов за период (рассчитанную как сумма показателей, определенных в соответствии с подпунктами а) и б)), показывая отдельно итоговые суммы, относящиеся к владельцам собственного капитала материнского предприятия и к доле меньшинства;
- г) по каждому компоненту собственного капитала - влияние изменений в учетной политике и исправления ошибок, которые признаны в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» настоящего стандарта.
- д) суммы операций с владельцами собственного капитала, выделяя отдельно распределение прибыли в их пользу;
- е) сальдо нераспределенной прибыли (т.е. накопленной прибыли или убытка) на начало периода и на отчетную дату, а также соответствующие изменения за период;

ж) сверку между балансовой стоимостью каждого класса оплаченного собственного капитала и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

81. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет относятся на сальдо нераспределенной прибыли, за исключением тех случаев, когда стандарт для предприятий МСП предполагает ретроспективную корректировку другого компонента капитала. В соответствии с настоящим разделом, в отчете об изменениях в капитале следует раскрывать информацию о совокупных корректировках по каждому компоненту капитала, отражая отдельно результаты изменений учетной политики и исправления ошибок. Информация о данных корректировках подлежит раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

82. Формат отчета об изменениях в капитале представляет собой таблицу, где выполняется сверка входящих и исходящих сальдо по каждому элементу капитала.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

83. Информация о движении денежных средств дает пользователям возможность оценить способность предприятия генерировать денежные средства и ее потребности в денежных средствах. Требования по представлению отчета о движении денежных средств и раскрытию соответствующей информации установлены разделом «Отчет о движении денежных средств» настоящего стандарта.

ПРИМЕЧАНИЯ К ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

84. В примечаниях к финансовой отчетности излагаются принципы, лежащие в основе определения той информации, которая должна быть представлена в примечаниях к финансовой отчетности, и формы ее представления. Примечания содержат информацию, представляемую в дополнение к той, что представлена в отчете о финансовом положении, отчете о совокупной прибыли, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств. В примечаниях дается повествовательное описание или детализация статей, представленных в этих отчетах, и информация о статьях, не подлежащих признанию в этих отчетах. Также почти каждый раздел стандарта для предприятий МСП предусматривает требования к раскрытию информации, которая обычно представляется в примечаниях.

85. Примечания к финансовой отчетности должны:

а) представлять информацию об основах составления финансовой отчетности и об используемой учетной политике;

б) раскрывать информацию, требуемую разделом настоящего стандарта, которая не представляется непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о совокупной прибыли, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств;

в) обеспечивать дополнительную информацию, которая не представляется непосредственно в отчете о финансовом положении, отчете о совокупной прибыли, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств, но уместна в целях понимания любого из указанных отчетов.

86. Примечания должны представляться упорядоченно. Каждая статья отчета о финансовом положении, отчета о совокупной прибыли, отчета об изменениях в капитале и отчета о движении денежных средств должна быть снабжена перекрестной ссылкой на соответствующую информацию в примечаниях.

87. Обычно примечания приводятся в порядке, который помогает пользователям лучше понять данные финансовой отчетности и выполнить ее сопоставление с отчетностью других предприятий, а именно:

а) заявление о соответствии стандарту для предприятий МСП;

б) краткое описание значительных аспектов применяемой учетной политики;

в) дополнительные сведения по статьям, представленным непосредственно в отчете о финансовом положении, в отчете о совокупной прибыли, отчете об изменениях в капитале и отчете о движении денежных средств, в той же последовательности, в которой представлены отчеты и их статьи;

г) прочие раскрытия информации.

88. В разделе, посвященном основным положениям учетной политики, предприятие обязано раскрывать:

а) использованную при подготовке финансовой отчетности основу (или основы) оценки;

б) прочие принципы учетной политики, которые значимы для понимания финансовой отчетности предприятия.

89. В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с расчетными оценками, которые были выработаны руководством в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

90. Предприятие обязано раскрывать в примечаниях основные допущения о развитии событий в будущем, а также другие источники информации, позволяющие отразить в отчетности объекты, имеющие неопределенную оценку, что несет значительный риск будущих существенных корректировок балансовой стоимости активов (и

обязательств). В отношении таких активов (и обязательств) примечания должны содержать следующую информацию об:

- а) их характере; и
- б) их балансовой стоимости на отчетную дату.

ПРОМЕЖУТОЧНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

91. Промежуточная финансовая отчетность предназначена для представления обновленной информации по сравнению с последним полным комплектом годовых финансовых отчетов.

92. Промежуточная финансовая отчетность должна включать следующее:

- отчет о финансовом положении по состоянию на конец текущего промежуточного периода и сравнительную информацию по состоянию на конец непосредственно предшествовавшего финансового года;

- отчет о совокупной прибыли за текущий промежуточный период нарастающим итогом в сравнении с сопоставимым промежуточным периодом непосредственно предшествовавшего финансового года;

- отчетность, показывающая изменения в капитале нарастающим итогом за текущий год в сравнении с сопоставимым периодом непосредственно предшествовавшего финансового года;

- отчет о движении денежных средств общим итогом за текущий год в сравнении с сопоставимым периодом непосредственно предшествовавшего финансового года; и

- выборочные пояснительные примечания.

93. Предприятие должно применять в промежуточной финансовой отчетности ту же учетную политику, что и в годовых финансовых отчетах, за исключением изменений в учетной политике, произведенных после даты составления последних годовых финансовых отчетов, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности.

94. Выручка, которую получают сезонно, циклически или случайно в течение финансового года, не должна предполагаться или переноситься по состоянию на дату промежуточной отчетности, если предположение или отсрочка не будут распределены в конце финансового года предприятия.

95. Затраты, которые возникают неравномерно в течение финансового года предприятия, должны прогнозироваться или переноситься для целей промежуточной отчетности, если, и только если, этот тип затрат также реально прогнозировать или переносить на конец финансового года.

96. Предприятие, как минимум, должно включать следующую информацию в примечания к промежуточной финансовой отчетности:

- а) заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используется та же учетная политика и методы вычисления, что и в последней годовой финансовой отчетности, или, если эта политика и методы изменились, описание характера и воздействия этого изменения;

б) пояснительные комментарии о сезонности или цикличности промежуточных операций;

в) характер и сумму статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль и потоки денежных средств, которые необычны для предприятия, в силу их характера, размера или сферы деятельности;

г) характер и сумму изменений в оценках сумм, представленных в предшествующих промежуточных периодах текущего финансового года или изменений в оценках сумм, представленных в предыдущие финансовые годы, если эти изменения оказывают существенное влияние в текущем промежуточном периоде;

д) эмиссия, выкуп и погашение долговых и долевого ценных бумаг;

е) выплаченный дивиденд (в совокупности или в расчете на акцию) по обыкновенным акциям и прочим акциям;

ж) существенные события, последовавшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности промежуточного периода;

з) влияние изменений в составе предприятия в течение промежуточного периода, включая объединения предприятий, приобретение или реализацию дочерних предприятий и долгосрочных инвестиций.

97. Предприятие также должно раскрывать любые события или операции, существенные для понимания текущего промежуточного периода.

РАЗДЕЛ 3. «ПРЕДСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

99. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Консолидированная финансовая отчетность - финансовая отчетность группы экономических субъектов, представленная как финансовая отчетность единого экономического субъекта.

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

Группа - объединение предприятий (ассоциации, концерны и иные формы объединений), материнское предприятие и его дочерние предприятия.

Материнское предприятие - это предприятие, имеющее одну или несколько дочерних предприятий.

Дочернее предприятие - это предприятие, которое контролируется другим предприятием (называемой материнским).

Неконтролирующая доля - это часть прибыли или убытка и чистых активов дочернего предприятия, приходящаяся на долю в капитале, которой материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние структуры.

Отдельная финансовая отчетность - это представляемая материнским предприятием, инвестором ассоциированного предприятия или предпринимателем в совместно контролируемом предприятии отчетность, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия, а не представляемых в отчетности результатов и чистых активов объектов инвестиций. Финансовая отчетность предприятия, не имеющего дочернего предприятия, ассоциированного предприятия или доли участия в совместно контролируемом предприятии, не является отдельной финансовой отчетностью. Материнское предприятие, которое в соответствии с настоящим разделом, освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности, может представлять отдельную финансовую отчетность и сводную финансовую отчетность.

Сводная финансовая отчетность - это представляемая материнским предприятием (министерство, ведомство, объединение) финансовая

отчетность полученная путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов материнского и дочерних предприятий.

Метод учета по себестоимости - это метод учета инвестиции, при котором инвестиция признается по ее себестоимости. Инвестор признает доход от инвестиций только в той степени, в которой он получает распределения из накопленной прибыли объекта инвестиций, возникающей после даты приобретения. Распределения, полученные сверх этих прибылей, рассматриваются как возмещение инвестиций, и признаются как уменьшение себестоимости инвестиций.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ КОНСОЛИДИРОВАННОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

100. Материнское предприятие должно представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидировала бы свои инвестиции в дочерние предприятия в соответствии с настоящим разделом.

101. Материнское предприятие освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности в следующих случаях:

а) если предприятие отвечает двум следующим условиям:

материнское предприятие само является дочерним предприятием; и его фактическое материнское предприятие представляет консолидированную финансовую отчетность, соответствующую национальным стандартам финансовой отчетности для коммерческих предприятий или настоящему стандарту;

б) если материнское предприятие не имеет других дочерних предприятий кроме одного, которое было приобретено с целью последующей его продажи или выбытия в течение одного года. Материнское предприятие должно учитывать такое дочернее предприятие:

по справедливой стоимости с изменениями в справедливой стоимости, признаваемыми в составе прибыли или убытка, если справедливая стоимость акций может быть надежно оценена;

по себестоимости за вычетом обесценения.

102. Консолидированная финансовая отчетность материнского предприятия должна включать финансовую отчетность всех его дочерних предприятий.

103. Наличие контроля предполагается, когда материнское предприятие владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия более чем половиной голосующих прав предприятия, кроме исключительных случаев, когда может быть четко продемонстрировано, что такое владение не обеспечивает контроль. Контроль существует и когда материнское предприятие владеет не более чем половиной голосующих прав предприятия, если она обладает:

а) возможностью управлять более чем половиной акций, имеющих право голоса, по соглашению с другими инвесторами;

б) полномочиями определять финансовую и операционную политику предприятия согласно уставу или соглашению;

в) правом назначать и смещать большинство членов совета директоров или равнозначного органа управления другого предприятия, при этом контроль над предприятием осуществляется через этот совет или орган; или

г) возможностью иметь большинство голосов на заседаниях совета директоров или равнозначного органа управления, при этом контроль над предприятием осуществляется через этот совет или орган.

104. Материнское предприятие утрачивает контроль, когда она теряет возможность управлять финансовой и операционной политикой объекта инвестиций и тем самым получать выгоды от его деятельности. Утрата контроля может происходить как при изменении, так и при сохранении уровней абсолютного или относительного владения. Это может происходить, например, когда дочернее предприятие становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

105. Дочернее предприятие не исключается из консолидации на том основании, что его деятельность отличается от деятельности других предприятий в составе группы. Консолидация таких дочерних предприятий и раскрытие дополнительных сведений о различных видах их деятельности в консолидированной финансовой отчетности обеспечивает получение значимой информации.

ПРОЦЕДУРЫ КОНСОЛИДАЦИИ

106. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе как о едином экономическом субъекте, предпринимаются следующие действия:

а) предприятие построчно консолидирует финансовую отчетность материнского и дочерних предприятий путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов;

б) балансовая стоимость инвестиций материнского предприятия в каждое дочернее предприятие и часть капитала каждой дочернего предприятия, принадлежащая материнскому предприятию, элиминируются;

в) определяются неконтролирующие доли в прибыли или убытке консолидированных дочерних предприятий за отчетный период; и

г) неконтролирующие доли в чистых активах консолидированных дочерних предприятий указываются отдельно от капитала акционеров материнского предприятия. Неконтролирующая доля в чистых активах состоит из:

суммы этих неконтролирующих долей на дату первоначального объединения;

неконтролирующие доли в изменениях капитала, начиная с даты объединения.

107. Остатки по расчетам внутри группы, сделки, доходы и расходы полностью элиминируются. Прибыли и убытки, являющиеся результатом сделок внутри группы и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, элиминируются полностью. Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной финансовой отчетности.

108. Финансовая отчетность материнского предприятия и его дочерних предприятий, которая используется при составлении консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться по состоянию на одну и ту же отчетную дату. Когда отчетные даты материнского и дочернего предприятия не совпадают, то дочернее предприятие, для целей консолидации, готовит дополнительную финансовую отчетность на ту же дату, что и материнское предприятие, если это практически осуществимо.

109. Когда финансовая отчетность дочернего предприятия, которая использовалась при составлении консолидированной финансовой отчетности, готовится на отчетную дату, несовпадающую с отчетной датой материнского предприятия, необходимо производить корректировки на воздействие существенных сделок или событий, имевших место в период между этой датой и отчетной датой материнского предприятия. В любом случае, отчетные даты дочернего и материнского предприятий не должны отстоять друг от друга более чем на три месяца. Продолжительность отчетных периодов и любая разница между отчетными датами должны быть одинаковыми из периода в период.

110. Консолидированная финансовая отчетность для аналогичных сделок и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.

111. Если предприятие в составе группы использует учетную политику, отличную от учетной политики, принятой для составления консолидированной отчетности в отношении аналогичных операций и событий в аналогичных условиях, то в процессе подготовки консолидированной финансовой отчетности ее финансовая отчетность соответствующим образом корректируется.

112. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с даты приобретения. Доходы и расходы дочернего предприятия включаются в консолидированную финансовую отчетность за период до даты, на которую материнское предприятие перестает контролировать это дочернее предприятие. Разница между поступлением денежных средств от выбытия дочернего предприятия и его балансовой стоимостью по состоянию на дату выбытия, признается в консолидированном отчете о совокупной прибыли в качестве прибыли или убытка от выбытия дочернего предприятия.

113. В случае, если предприятие перестает быть дочерним предприятием, но инвестор (бывшее материнское предприятие) продолжает удерживать долю в бывшем дочернем предприятии, то эта доля должна быть учтена как финансовый актив в соответствии с разделом «Финансовые инструменты» с даты, с которой предприятие перестает быть дочерним и при условии, что предприятие не становится ассоциированным предприятием (в таком случае применяется положение раздела «Инвестиции в ассоциированные предприятия») или совместно контролируемым предприятием (к которому в таком случае применяется положение раздела «Инвестиции в совместную деятельность»). Балансовая стоимость инвестиции на дату, когда предприятие перестает быть дочерним, должна приниматься за себестоимость при первоначальной оценке финансового актива.

114. Неконтролирующие доли должны представляться в консолидированном отчете о финансовом положении в разделе капитала, отдельно от акционерного капитала материнского предприятия. Отдельно должны раскрываться и неконтролирующие доли в прибыли или убытке группы.

115. Прибыль или убыток относится на акционерный капитал материнского предприятия и неконтролирующую долю. Поскольку и то, и другое представляет собой капитал, относимая на неконтролирующую долю сумма не представляет собой ни доход, ни расход.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТДЕЛЬНОЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

116. Настоящий стандарт для предприятий МСП не обязывает материнское предприятие представлять отдельную финансовую отчетность по материнскому предприятию или отдельным дочерним предприятиям. Финансовая отчетность предприятия, не имеющего дочернего предприятия, не являются отдельной финансовой отчетностью. Следовательно, предприятие, которое не является материнским, но является инвестором в ассоциированном предприятии или имеет долю участника в совместной деятельности, представляет свою финансовую отчетность в соответствии с разделом «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или с разделом «Инвестиции в совместную деятельность». Оно также может выбрать представление отдельной финансовой отчетности.

117. Предприятие должно утвердить политику по учету своих инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместно контролируемые предприятия следующим образом:

- а) по себестоимости за вычетом суммы обесценения; либо
- б) по справедливой стоимости, признаваемые в составе прибыли или убытка.

118. Такой же порядок учета применяется в отношении каждой категории инвестиций.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

119. Следующая информация подлежит раскрытию в консолидированной финансовой отчетности:

а) тот факт, что данная отчетность является консолидированной финансовой отчетностью;

б) характер отношений между материнским предприятием и дочерним, в котором материнское предприятие не владеет прямо или косвенно через дочерние предприятия более чем половиной акций, имеющих право голоса;

в) дата составления финансовой отчетности дочернего предприятия, когда такая отчетность используется при составлении консолидированной финансовой отчетности и составлена на дату или за период, не совпадающие с отчетной датой и отчетным периодом материнского предприятия, а также причины, в силу которых используются другие отчетные дата и период; и

г) характер и степень любых существенных ограничений (например, как результат соглашений о займах или требований регулирующих органов) возможности дочерних предприятий по переводу средств материнского предприятия в форме дивидендов, возврата кредитов или авансов.

120. Если материнское предприятие, инвестор в ассоциированное предприятие или участник совместной деятельности с долей в совместно контролируемом предприятии подготавливает отдельную финансовую отчетность, то такая отчетность должна раскрывать следующее:

а) факт того, что данная финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью и что применено исключение из требований к консолидации;

б) перечень значительных инвестиций в дочерние, совместно контролируемые и ассоциированные предприятия, соотношение долей владения, а также описание метода, примененного для учета таких инвестиций.

РАЗДЕЛ 4. «ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

121. Цель настоящего раздела заключается в том, чтобы установить порядок предоставления информации об изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств предприятия в форме отчета о движении денежных средств.

122. Предприятие должно составлять отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями настоящего раздела и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, в отношении которого представляется финансовая отчетность.

123. Настоящий раздел требует представления отчета о движении денежных средств от всех предприятий МСП независимо от их размера, структуры собственности или отрасли.

124. Информация о движении денежных средств предоставляет пользователям основу для оценки способности предприятия генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств, а также потребности предприятия в использовании этих потоков денежных средств.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

125. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Денежные средства включают денежные средства в кассе, на счетах в банке и депозиты до востребования.

Эквиваленты денежных средств - это краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и которые не подвержены значительному риску изменения их стоимости и имеют короткий срок погашения, например, три месяца или меньше с даты их приобретения. Эквиваленты денежных средств предназначены в большей степени для погашения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей.

Потоки денежных средств - поступления и выплаты денежных средств и эквивалентов денежных средств. Движение денежных средств не включает обороты между статьями денежных средств или эквивалентов денежных средств, потому что эти компоненты являются частью управления денежными средствами предприятия, а не частью его операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

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

Инвестиционная деятельность - деятельность, связанная с приобретением и выбытием долгосрочных активов и других инвестиций, не

относящихся к эквивалентам денежных средств.

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

Банковские овердрафты, как правило, рассматриваются как займы, т.е. как финансовая деятельность. Тем не менее, в случае, если банковский овердрафт подлежит погашению по требованию и является неотъемлемой частью управления денежными средствами субъекта, то обычно банковские овердрафты рассматриваются как денежные притоки. В таких условиях банковские овердрафты включаются в качестве компонента денежных средств и их эквивалентов. Характерной чертой таких соглашений с банками является то, что остаток по банковскому счету часто изменяется от положительного к отрицательному.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

126. Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о потоках денежных средств за отчетный период с разбивкой на потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

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

128. Предприятие представляет сведения о движении денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности в форме, которая наилучшим образом соответствует характеру его деятельности.

129. Поступления и платежи денежных средств от одной операции могут включать потоки денежных средств, классифицируемых по-разному. Например, когда выплата денежных средств по займу включает в себя как проценты, так и основную сумму долга, то часть, составляющая проценты, может классифицироваться как операционная деятельность, а часть, составляющая основную сумму, классифицируется как финансовая деятельность.

Операционная деятельность

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

а) денежные поступления от реализации товаров и предоставления услуг;

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

в) денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;

г) денежные выплаты работникам и от имени работников;

д) денежные выплаты или возвраты налога на прибыль, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью; и

е) денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих целях.

131. Некоторые операции, такие, как реализация единицы оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, которые включаются в определение прибыли или убытка. Однако движение денежных средств, связанное с такими операциями, классифицируется как движение денежных средств от инвестиционной деятельности.

132. Предприятие может иметь ценные бумаги и займы, предназначенные для коммерческих целей, и в этом случае они могут быть приравнены к запасам, приобретенным специально для перепродажи. Таким образом, движение денежных средств, возникающее от покупки или продажи коммерческих или торговых ценных бумаг, классифицируется как операционная деятельность.

Инвестиционная деятельность

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

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

б) денежные поступления от реализации основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;

в) денежные выплаты для приобретения долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств или предназначенные для коммерческих целей);

г) денежные поступления от реализации долевых или долговых инструментов других предприятий и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений по инструментам, рассматриваемым как эквиваленты денежных средств или предназначенным для коммерческих

целей);

д) денежные займы, предоставленные другим лицам;

е) денежные поступления от возврата займов, предоставленных другим лицам.

Финансовая деятельность

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

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

б) денежные выплаты собственникам для выкупа акций предприятия;

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

г) денежные выплаты по заемным средствам; и

д) денежные выплаты арендатора для погашения задолженности по финансовой аренде.

Отражение движения денежных средств от операционной деятельности

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

а) прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; либо

б) косвенный метод, при котором прибыль или убыток корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

136. Поощряется использование предприятиями прямого метода представления движения денежных средств от операционной деятельности. Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат может быть получена либо:

а) из учетных записей предприятия; либо

б) путем корректировки выручки, себестоимости реализации и других статей отчета о совокупной прибыли с учетом следующих факторов:

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

прочие неденежные статьи; и

прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

137. При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка с учетом следующих факторов:

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

б) неденежные статьи, такие, как амортизация, оценочные резервы, отложенные налоги, нереализованные положительные и отрицательные курсовые разницы, нераспределенная прибыль ассоциированных предприятий и неконтролирующая доля; и

в) прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Отражение движения денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности

138. В своей отчетности предприятие должно отражать основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, возникающих в ходе инвестиционной и финансовой деятельности, по отдельности. Совокупные потоки денежных средств, возникающие в результате приобретений и выбытия дочерних предприятий и других структурных подразделений, должны представляться отдельно и классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Движение денежных средств в иностранной валюте

139. Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, должно отражаться в функциональной валюте предприятия путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.

140. Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются движением денежных средств. Однако, эта сумма представляется отдельно от движения денежных средств от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включает любые разницы, которые возникли бы в случае представления данных о движении денежных средств в отчетности по обменным курсам валют на конец периода.

Проценты и дивиденды

141. Поступления и выплаты денежных средств, возникающие в связи с получением и выплатой процентов, должны раскрываться по отдельности. Каждое такое поступление или выплата должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от операционной деятельности.

142. Поступления денежных средств, возникающие в связи с получением дивидендов, должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от инвестиционной деятельности.

143. Выплаты денежных средств, возникающие в связи с выплатой дивидендов, должны классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от финансовой деятельности.

Налоги на прибыль

144. Потоки денежных средств, возникающие в связи с налогами на прибыль, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как движение денежных средств от операционной деятельности за исключением случаев, когда они могут быть непосредственно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.

145. В случае если, потоки денежных средств по налогу на прибыль можно соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, то такие потоки денежных средств соответственно классифицируются как инвестиционная или финансовая деятельность.

146. Когда потоки денежных средств по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

Неденежные операции

147. Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или эквивалентов денежных средств, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

148. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает целям отчета о движении денежных средств, поскольку эти статьи не связаны с движением денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

- а) приобретение активов путем непосредственного принятия соответствующих обязательств или посредством финансовой аренды;
- б) приобретение предприятия путем выпуска долевых инструментов;

- в) приобретение любых активов (запасов, основных средств, и др.) в обмен на выпуск долговых или долевых инструментов;
- г) бартерные сделки.

Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств

149. Предприятие должно раскрывать компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств и представлять сверку сумм, содержащихся в отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

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

РАЗДЕЛ 5. «СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОКОНЧАНИЯ ОТЧЕТНОГО ПЕРИОДА»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

151. Целью настоящего раздела является определение:

а) в каких случаях предприятие должно корректировать финансовую отчетность с учетом событий после окончания отчетного периода; и

б) требования к информации, которую предприятие должно раскрывать в отношении даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, а также событий, произошедших после отчетной даты.

152. Кроме того, настоящий раздел требует, чтобы предприятие не составляло свою финансовую отчетность на основе допущения о непрерывности деятельности, если события после окончания отчетного периода указывают на неуместность допущения о непрерывности деятельности.

153. Настоящий раздел применяется при учете и раскрытии информации о событиях после окончания отчетного периода.

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

155. В настоящем разделе используется следующий термин в указанном значении:

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

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

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

КОРРЕКТИРУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

156. Предприятие должно корректировать суммы, признанные в финансовых отчетах, включая соответствующие раскрытия, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

157. События, произошедшие после окончания отчетного периода, и являющиеся корректируемыми события учитываются или путем

корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в отчетности.

158. Корректирующими событиями, произошедшими после окончания отчетного периода, которые предприятие обязано учитывать, являются:

а) урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердился факт наличия у предприятия существующего обязательства на отчетную дату. В таком случае предприятие корректирует оценочный резерв, признанный ранее и относящийся к данному судебному спору в соответствии с разделом «Оценочные резервы»;

б) получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. (Например: банкротство покупателя, произошедшее после окончания отчетного периода, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по торговой дебиторской задолженности и необходимость корректировки чистой балансовой стоимости торговой дебиторской задолженности; реализация запасов, произошедшая после окончания отчетного периода, может служить источником информации об их чистой стоимости возможной реализации на отчетную дату);

в) определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от реализации активов, реализованных до окончания отчетного периода;

г) определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у предприятия было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода. В таком случае предприятие признает оценочный резерв в соответствии с разделом «Оценочные резервы»;

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

НЕКОРРЕКТИРУЮЩИЕ СОБЫТИЯ

159. Предприятие не должно корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после окончания отчетного периода.

160. Некорректирующими событиями после окончания отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Падение рыночной стоимости, как правило, отражает обстоятельства, возникшие в последующем периоде, и не связано с

состоянием инвестиции на отчетную дату. Поэтому предприятие не корректирует сумму, по которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности.

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

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

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

163. Если некорректирующие события после окончания отчетного периода существенны, их не раскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности, то предприятие должно раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после окончания отчетного периода:

а) характер события; и

б) расчетную оценку его финансового влияния или заявление о невозможности такой оценки.

164. Примерами некорректирующих событий после окончания отчетного периода, по которым обычно требуется раскрытие, являются:

а) существенное объединение предприятий после окончания отчетного периода;

б) оглашение плана по прекращению деятельности;

в) крупные покупки активов, классификация активов в качестве предназначенных для реализации, прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством;

г) уничтожение важных производственных мощностей предприятия в результате пожара после окончания отчетного периода;

д) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;

е) необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют, произошедшие после окончания отчетного периода;

ж) изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после окончания отчетного периода, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;

з) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода.

РАЗДЕЛ 6. «РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

165. Цель настоящего раздела состоит в том, чтобы обеспечить раскрытие такой информации в финансовой отчетности предприятия, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных с ней сторон, а также операций и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими сторонами на ее финансовое положение, прибыль или убыток.

166. Настоящий раздел применяется для:

- а) идентификации отношений и операций со связанными сторонами;
- б) идентификации непогашенных сальдо взаиморасчетов между предприятием и связанными сторонами.

167. При рассмотрении любых взаимоотношений со связанной стороной, следует обращать внимание на содержание этих взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

168. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Связанная сторона - сторона считается связанной с предприятием, если:

- а) эта сторона прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников:

контролирует предприятие или контролируется им, либо вместе с предприятием является объектом совместного контроля (материнские предприятия, дочерние предприятия);

имеет долю в предприятии, обеспечивающем значительное влияние на это предприятие;

или осуществляет совместный контроль над предприятием;

- б) является ассоциированным предприятием данного предприятия;
- в) входит в состав ключевого управленческого персонала предприятия или ее материнского предприятия;

г) является близким родственником любого лица, упоминаемого в пунктах а) или в);

д) является предприятием, которое контролируется, совместно контролируется или испытывает значительное влияние со стороны любого лица, упоминаемого в пунктах в) или г), или значительное право голоса в которой принадлежит, прямо или косвенно, любому такому лицу.

В настоящем разделе следующие стороны не обязательно являются связанными сторонами:

а) два предприятия, просто потому что у них общий директор или другой ключевой управляющий, невзирая на пункты в) и д) в определении «связанной стороны»;

б) два предпринимателя, просто потому, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью;

в) предприятия, предоставляющие финансовые ресурсы;

г) профсоюзы, коммунальные службы, государственные учреждения и агентства просто в силу их обычного взаимодействия с предприятием (при том, что они могут влиять на степень свободы действий предприятия или принимать участие в процессе принятия им решений);

д) отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, распространитель или генеральный агент, с которым предприятие проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

Операция между связанными сторонами представляет собой передачу ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы. В качестве примеров операций со связанными сторонами, характерных для предприятий МСП, можно привести следующие операции:

а) операции между предприятием и его основным владельцем (владельцами);

б) операции между предприятием и другим предприятием, при совершении которых оба предприятия находились под контролем одного и того же предприятия или лица;

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

Близкими родственниками являются те члены семьи частного лица, которые, предположительно, могут оказывать влияние на это лицо, либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с предприятием.

К близким родственникам относятся: родители (в том числе усыновители), супруги, дети (в том числе усыновлённые), бабушка и дедушка со стороны отца и матери, внуки, полнородные и неполнородные братья и сёстры.

Компенсация включает в себя все вознаграждения работникам. Вознаграждениями работникам являются любые формы возмещения, выплачиваемого, подлежащего выплате или предоставляемого предприятием или от его лица в обмен на оказываемые им услуги (см. раздел «Вознаграждения работникам»). Она также включает в себя такое возмещение, выплачиваемое предприятию от лица его материнского предприятия.

Контроль - это полномочия на управление финансовой и операционной политикой предприятия таким образом, чтобы получать выгоды от его деятельности.

Совместный контроль - это согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью.

Ключевой управленческий персонал - это лица, облеченные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля деятельностью предприятия, в том числе любой (исполнительный или неисполнительный) директор такого предприятия.

Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики предприятия, но не контроль над такой политикой. Значительное влияние может достигаться через долевое владение, по уставу или по соглашению.

ЦЕЛЬ РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

169. Взаимоотношения между связанными сторонами - обычное явление в коммерции и бизнесе. Так, предприятия часто осуществляют часть своей деятельности через дочерние предприятия, совместную деятельность и ассоциированные предприятия. В таких обстоятельствах воздействие предприятия на финансовую и операционную политику объекта инвестиций осуществляется в форме контроля, совместного контроля или значительного влияния.

170. Отношения со связанными сторонами способны влиять на прибыль или убыток, а также на финансовое положение предприятия. Связанные стороны могут вступать в сделки, в которые не вступают несвязанные стороны. Например, предприятие, продающее товары своей материнского предприятия по себестоимости может отказать другому покупателю в поставке этих товаров на таких же условиях. Кроме того, операции между связанными сторонами не могут осуществляться в таких же объемах, как операции между несвязанными сторонами.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

171. Взаимоотношения между материнскими и дочерними предприятиями должны раскрываться в обязательном порядке, вне зависимости от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. Предприятие обязано раскрывать наименование своего материнского предприятия, а если материнское предприятие не является конечной контролирующей стороной - наименование конечной контролирующей стороны. Если ни материнское предприятие, ни конечная контролирующая сторона не представляет финансовую отчетность, предназначенную для открытого доступа, необходимо указывать наименование самой старшей по иерархии материнского предприятия, которое предоставляет такую отчетность.

172. Предприятие обязано раскрывать размер вознаграждения, выплачиваемого ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий:

- а) краткосрочные вознаграждения работникам;
- б) вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- в) другие долгосрочные вознаграждения;
- г) выходные пособия.

173. Если между связанными сторонами осуществлялись операции, предприятие обязано раскрывать характер взаимоотношений между связанными сторонами, а также информацию об этих операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов, необходимую для понимания потенциального влияния этих взаимоотношений на финансовую отчетность. Раскрытию подлежит, по крайней мере, следующая информация:

- а) сумма осуществленных операций;
- б) сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов и связанные с ними: условия, в том числе обеспеченность и характер встречного предоставления, предоставляемого при расчетах; детали сведения о любых предоставленных или полученных гарантиях;
- в) резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо;
- г) расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся к получению со связанных сторон.

174. Информация должна раскрываться отдельно для каждой из перечисленных ниже категорий:

- а) материнского предприятия;
- б) предприятий, осуществляющих совместный контроль над данным предприятием, или оказывающих на нее значительное влияние;
- в) дочерних предприятий;
- г) ассоциированных предприятий;
- д) других связанных сторон.

175. Примеры операций, информация о которых подлежит раскрытию:

- а) закупки или реализация товаров (готовой или незавершенной продукции);
- б) закупки или реализация имущества и других активов;
- в) оказание или получение услуг;
- г) аренда;
- д) передача исследований и разработок;
- е) передача по лицензионным соглашениям;
- ж) передача по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал в денежной или в натуральной форме);
- з) предоставление гарантий или обеспечения;
- и) погашение обязательств от лица другого предприятия, или предприятием от лица другой стороны.

176. Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность предприятия.

РАЗДЕЛ 7. «УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ И ОШИБКИ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

177. Цель раздела «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» состоит в том, чтобы определить порядок: выбора и применения учетной политики; учета изменений учетной политики, а также раскрытия информации об изменениях в учетной политике; изменений в бухгалтерских оценках; исправления ошибок прошлых отчетных периодов.

178. Раздел планирует улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий.

179. Налоговые последствия исправления ошибок предыдущих периодов и ретроспективных корректировок, сделанных в целях применения изменений в учетной политике, учитываются и раскрываются в соответствии с разделом «Налоги на прибыль».

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

180. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Учетная политика - это конкретные принципы, основы, соглашения, правила и практика, принятые предприятием для составления и представления финансовой отчетности.

Изменения в бухгалтерской оценке – связаны с появлением новой информации или развитием событий и поэтому не являются исправлением ошибок, а представляют собой корректировки балансовой стоимости актива или обязательства, или суммы периодического потребления актива, которые возникают в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод и обязанностей, связанных с активами и обязательствами.

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

Ошибки предыдущих периодов – это пропуски или искажения в финансовой отчетности предприятия для одного или более периодов,

возникающие вследствие неиспользования либо неверного использования надежной информации, которая:

а) имела в наличии, когда финансовая отчетность за те периоды была утверждена к выпуску; и

б) могла обоснованно ожидать быть полученной и рассмотренной в ходе составления и представления этой финансовой отчетности.

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

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

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

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

а) эффект ретроспективного применения или ретроспективного пересчета не может быть определен;

б) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует допущений о том, каковы были намерения руководства в том периоде; или

в) ретроспективное применение или ретроспективный пересчет требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно идентифицировать информацию об этих оценках.

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

а) применение новой учетной политики к операциям, прочим событиям и условиям, имевшим место после даты, на которую поменялась политика; и

б) признание влияния изменения в бухгалтерских оценках в текущем и будущих периодах, затронутых изменением.

181. Оценка того, могут ли пропуск или искажение информации повлиять на экономические решения пользователей финансовой отчетности и, следовательно, быть существенными, требует рассмотрения характеристик этих пользователей. Предполагается, что пользователи должны иметь достаточные знания в области бизнеса, экономической деятельности и бухгалтерского учета, а также желание изучать информацию с должным старанием.

ВЫБОР И ПРИМЕНЕНИЕ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

182. Когда конкретный раздел настоящего стандарта применяется к операции, прочему событию или условию, учетная политика или ее положения, применяемые к этой статье, должны быть определены путем применения данного раздела настоящего стандарта.

183. Учетная политика может не применяться, если эффект от ее применения незначителен. Однако является неприемлемым в целях представления финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия определенным образом допускать незначительные отклонения от применения других разделов настоящего стандарта или оставлять такие отступления неисправленными.

184. В отсутствие конкретного указания в разделе настоящего стандарта, применимого к операции, прочему событию или условию, руководство должно использовать собственное суждение в разработке и применении учетной политики для формирования информации, которая:

- а) уместна для пользователей при принятии экономических решений; и
- б) надежна в том, что финансовая отчетность:

достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

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

является нейтральной, то есть свободной от предвзятости;

является консервативной; и

является полной во всех существенных отношениях.

185. При выборе учетной политики на основе собственного суждения руководство должно обращаться и рассматривать применимость следующих источников в нисходящем порядке:

а) требования и указания раздела настоящего стандарта, затрагивающие аналогичные и связанные вопросы;

б) определения, критерии признания и концепции оценки активов, обязательств, доходов и расходов, представленные в «Концепции»;

в) при использовании суждения, руководство также может принять во внимание требования и руководящие указания, содержащиеся в национальных стандартах финансовой отчетности для коммерческих предприятий для похожих или связанных случаев.

186. Предприятие должно выбрать и применять последовательно учетную политику для аналогичных операций, прочих событий и условий, если только другие разделы настоящего стандарта специально не требуют или разрешает деление статей по категориям, для которых могут подходить разные учетные политики. Если требует или допускает такое деление по категориям, то для каждой такой категории следует выбрать соответствующую учетную политику и применять ее последовательно.

187. Одна и та же учетная политика, применяемая последовательно в течение каждого периода и от одного периода к следующему, позволит пользователям финансовой отчетности иметь возможность сравнивать финансовые отчеты предприятия разных периодов с тем, чтобы определить тенденции изменения его финансового положения, финансовых результатов и движения денежных средств.

ИЗМЕНЕНИЯ В УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКЕ

188. Предприятие должно вносить изменения в учетную политику, только если такое изменение:

а) требуется каким-либо разделом настоящего стандарта; или

б) приведет к тому, что финансовая отчетность будет предоставлять надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств предприятия.

189. Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

применение учетной политики в отношении операций, прочих событий или условий, отличающихся по своей сущности от операций, прочих событий или условий, ранее имевших место;

применение новой учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее не имели место или не были существенными; и

изменение метода учета по фактическим затратам в том случае, когда надежная оценка справедливой стоимости более не является доступной (или наоборот) в отношении актива, который в другом случае стандарт для предприятий МСП требовал бы или разрешал бы оценивать по справедливой стоимости.

190. Когда предприятие меняет учетную политику при первоначальном применении раздела, которые не предписывают специфических переходных положений, применяемых к такому изменению или добровольно меняет учетную политику, оно должно применять изменение ретроспективно.

191. Когда предприятие применяет новую учетную политику ретроспективно, оно применяет ее к сравнительной информации за предыдущие периоды на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо. Ретроспективное применение к предыдущему периоду практически невозможно, если только определение кумулятивного влияния на суммы в отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец периода не является практически осуществимым. Сумма корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным в финансовой отчетности, относится на начальное сальдо каждого затронутого изменением компонента собственного капитала в самом раннем из представленных периодов. Обычно корректируется нераспределенная прибыль. Однако корректировка может относиться и на иной компонент собственного

капитала (например, для соответствия требованиям стандарта). Любая другая информация о предыдущих периодах, такая как сводки финансовой информации за предыдущие периоды, также корректируется на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.

192. Когда ретроспективное применение предприятием новой учетной политики практически невозможно, так как оно не может определить кумулятивный эффект применения учетной политики на все предыдущие периоды, предприятие применяет новую учетную политику перспективно с начала самого раннего периода, с которого применение будет практически осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивной корректировки активов, обязательств и собственного капитала, возникающую до этой даты. Изменение учетной политики разрешено, даже если перспективное применение политики для любого из предыдущих периодов практически невозможно.

ИЗМЕНЕНИЯ В БУХГАЛТЕРСКИХ ОЦЕНКАХ

193. В результате неопределенностей, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть оценены точно, а могут быть лишь оценены на основании расчета. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой свежей, доступной и надежной информации. Например, могут требоваться расчетные оценки:

- а) безнадежных долгов;
- б) устаревания запасов;
- в) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- г) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах; и
- д) гарантийных обязательств.

194. Использование обоснованных расчетных оценок является важной частью составления финансовой отчетности и не снижает степени ее надежности.

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

196. Когда трудно отличить изменение в учетной политике от изменения в бухгалтерской оценке, оно учитывается как изменение в бухгалтерской оценке.

197. Влияние изменения бухгалтерской оценки должно быть признано перспективно посредством включения в прибыль или убыток:

- а) периода, когда изменение имело место, если оно влияет только на данный период; или

б) периода, когда изменение имело место, и будущих периодов, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды.

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

199. Перспективное признание влияния изменения бухгалтерской оценки означает, что изменение применяется к операциям, прочим событиям и условиям с даты изменения в расчетной оценке. Изменение в бухгалтерской оценке может влиять только на прибыль или убыток текущего периода или текущего и будущих периодов. Например, изменение расчетной оценки суммы безнадежных долгов влияет на прибыль или убыток только текущего периода, и поэтому признается в текущем периоде. Однако изменение расчетного срока полезного использования или предполагаемой схемы потребления экономических выгод, заключенных в амортизируемом активе влияет на расходы на амортизацию в текущем периоде и в каждом будущем периоде оставшегося срока полезного использования актива. В обоих случаях результат изменения, относящийся к текущему периоду, признается как доход или расход в текущем периоде. Влияние изменения на будущие периоды, если таковое имеется, признается как доход или расход в этих будущих периодах.

ОШИБКИ

200. Ошибки могут возникнуть при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности.

201. Предприятие должно ретроспективно корректировать существенные ошибки предыдущих периодов в первом пакете финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения посредством:

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

б) если ошибка была допущена до самого раннего из представленных периодов, то пересчета начального сальдо активов, обязательств и собственного капитала за самый ранний из представленных периодов.

202. Ошибка предыдущего периода должна корректироваться посредством ретроспективного пересчета, за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить влияние, относящееся к определенному периоду, или кумулятивное влияние ошибки.

203. Когда практически невозможно определить влияние ошибки, относящейся к определенному периоду, на сравнительную информацию за один или более представленных периодов, предприятие должно пересчитать начальное сальдо активов, обязательств и собственного капитала за самый

ранний период, для которого ретроспективный пересчет практически осуществим (этот период может быть текущим).

204. Когда практически невозможно определить кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно скорректировать ошибку с самой ранней даты, с которой это будет практически осуществимо.

205. Корректировка ошибки предыдущего периода не включается в прибыль или убыток за период, в котором была обнаружена ошибка. Любая представленная информация о предыдущих периодах, включая исторические сводки финансовой информации, пересчитывается на столько периодов назад, насколько это практически осуществимо.

206. Когда практически невозможно определить сумму ошибки (например, ошибка в применении учетной политики) за все предыдущие периоды, предприятие должно пересчитать сравнительную информацию перспективно с самой ранней даты, с которой это практически осуществимо. Таким образом, предприятие не учитывает часть кумулятивного пересчета активов, обязательств и собственного капитала, возникающую до этой даты.

207. Следует различать корректировки ошибок и изменения в расчетных оценках. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, прочий доход или убыток, признанный как результат исхода условного факта хозяйственной деятельности, не является корректировкой ошибки.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

208. Если первоначальное применение стандарта оказывает влияние на текущий или предыдущий период, а также если добровольное изменение в учетной политике оказывает влияние на текущий период или предыдущий, то предприятие должно раскрывать следующую информацию:

а) характер изменения в учетной политике;

б) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо, для каждой затронутой статьи финансовой отчетности;

в) если ретроспективное применение практически невозможно для определенного предыдущего периода или периодов, предшествующих представленным, обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента применялось изменение в учетной политике.

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

210. Предприятие должно раскрыть характер и сумму изменений в бухгалтерских оценках, оказывающих влияние в текущем периоде, или тех, которые, как ожидается, окажут влияние в будущих периодах, за

исключением случаев раскрытия влияния на будущие периоды, когда практически невозможно оценить это влияние.

211. Если величина влияния на будущие периоды не раскрывается, так как оценка не является практически осуществимой, то предприятие должно раскрыть этот факт.

212. В случае исправления ошибок предприятие должно раскрыть следующую информацию:

а) характер ошибки предыдущего периода;

б) сумму корректировки каждого из предыдущих представленных периодов в той степени, в какой это практически осуществимо, для каждой затронутой ошибкой статьи финансовой отчетности;

в) сумму корректировки на начало самого раннего периода из представленных;

г) если ретроспективный пересчет практически невозможен для определенного предыдущего периода, то обстоятельства, которые привели к наличию такого условия, и описание того, как и с какого момента ошибка была исправлена.

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

РАЗДЕЛ 8. «ЗАПАСЫ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

214. Целью раздела является получить информацию о запасах. Основным вопросом при этом является оценка запасов:

определение суммы фактических затрат, которая признается в качестве актива и переносится на будущие периоды до момента признания соответствующей выручки, которую они принесут в будущем. Раздел содержит указания по определению фактических затрат и их последующему признанию в качестве расходов, включая любое списание до чистой стоимости возможной реализации (переоценки или уценки);

способы расчета себестоимости, которые используются для отнесения суммы фактических затрат на запасы.

215. Раздел применяется в отношении всех запасов, за исключением следующих:

а) незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (раздел «Выручка»);

б) финансовые инструменты;

в) биологические активы, относящиеся к сельскохозяйственной деятельности и сельскохозяйственная продукция в момент ее сбора (раздел «Специализированная деятельность»).

216. Только в отношении оценки положения раздела не распространяются на запасы, принадлежащие:

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

б) товарным брокерам-трейдерам, которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом затрат на их реализацию. Если такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на их реализацию, изменения в справедливой стоимости за вычетом затрат на их реализацию признаются в составе прибыли или убытка за период, когда эти оценки произошли.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

217. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Запасы — это активы:

- а) предназначенные для реализации в ходе обычной деятельности;
- б) находящиеся в процессе производства для такой реализации; или
- в) находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

К запасам относятся:

товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные предприятием розничной торговли и предназначенные для перепродажи;

здания оборудование и другое имущество, предназначенные для перепродажи;

готовая продукция или незавершенное производство предприятия, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства;

затраты на оказание услуг (у поставщиков услуг), в отношении которых предприятие еще не признало связанные с ним доходы (выручку).

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

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

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

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА ЗАПАСОВ

219. Запасы оцениваются по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой стоимости возможной реализации.

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

221. Затраты на приобретение запасов включают:

цену покупки;

импортную пошлину и прочие налоги (за исключением тех, которые

впоследствии возмещаются предприятию налоговыми органами); а также затраты на транспортировку, погрузку-разгрузку и прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров, материалов, работ и услуг.

222. Торговые уценки, скидки и прочие аналогичные статьи подлежат вычету при определении затрат на приобретение.

223. Затраты на переработку запасов включают в себя:

прямые затраты на оплату труда, которые непосредственно связаны с производством продукции; а также

систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию.

224. Постоянные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые остаются относительно неизменными независимо от объема производства, например, амортизация и обслуживание производственных зданий и оборудования, а также связанные с производством управленческие и административные затраты.

225. Переменные производственные накладные расходы - это косвенные производственные затраты, которые находятся в прямой или практически прямой зависимости от объема производства, например, косвенные затраты на сырье или косвенные затраты на оплату труда.

226. Отнесение постоянных производственных накладных расходов на затраты на переработку производится на основе нормальной производительности производственных мощностей.

227. Нормальная производительность - это тот объем производства, который ожидается получить исходя из средних производственных показателей, определяемых за ряд периодов или сезонов работы в обычных условиях, с учетом потерь в производительности в связи с плановым обслуживанием. Фактический объем производства может использоваться в том случае, если он примерно соответствует нормальной производительности.

228. При этом сумма постоянных накладных расходов, относимых на единицу продукции, не должна увеличиваться в период низкого уровня производительности или простоев. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в период возникновения.

229. В периоды необычно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается таким образом, чтобы запасы не оценивались выше себестоимости.

230. Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

231. В процессе производства может одновременно производиться более одного продукта. Это происходит, например, при производстве совместно

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

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

233. Затраты, не включаемые в себестоимость запасов и признаваемые в качестве расходов в период возникновения, являются:

- а) сверхнормативные потери сырья, затраченного труда или прочих производственных затрат;
- б) затраты на хранение, если только они не требуются в процессе производства для перехода к следующей стадии производства;
- в) административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения или состояния запасов;
- г) затраты на реализацию.

234. Затраты по займам включаются в себестоимость запасов, только в редких случаях, которые определены в разделе «Затраты по займам». Во всех других случаях такие расходы относятся на расходы периода.

235. Предприятие может приобрести запасы на условиях отсрочки платежа. Если соглашение фактически содержит элемент финансирования, то разница между ценой покупки на условиях обычного торгового кредита и выплаченной суммой признается в качестве расходов на выплату процентов на протяжении периода финансирования.

Себестоимость запасов поставщика услуг

236. Поставщики услуг оценивают свои запасы, по затратам на их производство. Эти затраты состоят главным образом из затрат на оплату труда и прочих затрат на персонал, непосредственно занятый в предоставлении услуг, включая персонал, выполняющий надзорные функции и распределяемые накладные расходы.

237. Затраты на оплату труда и прочие затраты, относящиеся к персоналу, занимающемуся сбытом и выполняющему административные функции общего характера, не включаются в себестоимость запасов, а признаются в качестве расходов в период возникновения.

238. Себестоимость запасов поставщика услуг не включает в себя нормы прибыли или не распределяемые накладные расходы, которые часто заложены в ценах, определяемых поставщиками услуг.

Себестоимость собранной сельскохозяйственной продукции, полученной от биологических активов

239. В соответствии с разделом «Специализированная деятельность» запасы, состоящие из собранной сельскохозяйственной продукции, которую предприятие получило от своих биологических активов, при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости на момент сбора за вычетом расчетных затрат на реализацию. Это является себестоимостью запасов на упомянутую дату в рамках применения.

Методы определения себестоимости

240. Для удобства могут использоваться такие методы определения себестоимости запасов, как:

- а) метод учета по нормативным затратам; или
- б) метод учета по розничным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют значению себестоимости.

241. Нормативные затраты учитывают нормальные уровни потребления сырья и материалов, труда, эффективности и производительности использования мощностей. Они регулярно анализируются и при необходимости пересматриваются с учетом текущих условий.

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

Способы расчета себестоимости

243. Себестоимость отдельных статей запасов, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и

выделенных для конкретных проектов, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат.

244. Специфическая идентификация затрат означает, что конкретные затраты относятся на идентифицированные статьи запасов. Этот порядок учета подходит для статей, выделенных для конкретных проектов, вне зависимости от того, были ли они куплены или же произведены. Тем не менее, специфическая идентификация затрат неприемлема в случаях, когда существует большое количество статей запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми. В таких случаях для получения предопределенной величины влияния на прибыль или убыток можно было бы использовать метод выбора тех позиций запасов, которые остаются в запасах.

245. Себестоимость запасов, помимо тех, которые рассматриваются в пункте 243, должна определяться с использованием:

- а) метода «первое поступление — первый отпуск» (ФИФО); или
- б) метода средневзвешенной стоимости.

246. Предприятие должно использовать один и тот же способ расчета себестоимости для всех запасов, имеющих одинаковый характер и способ использования предприятием. Применительно к запасам с неодинаковым характером или способом использования может быть оправдано применение разных способов расчета себестоимости.

247. Метод ФИФО исходит из допущения о том, что те статьи запасов, которые были куплены или произведены первыми, будут проданы первыми, и что, соответственно, те статьи, которые остаются в запасах на конец периода, были куплены или произведены последними.

248. Согласно методу средневзвешенной стоимости себестоимость каждой статьи определяется на основе средневзвешенного значения себестоимости аналогичных статей на начало периода и себестоимости аналогичных статей, купленных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на периодической основе или при получении каждой новой партии в зависимости от специфики деятельности предприятия.

249. Для всех однородных запасов, предназначенных для одинакового использования предприятием, следует использовать один и тот же метод оценки себестоимости, в то время как для других запасов может быть обоснованное использование иного метода оценки себестоимости. Тем не менее, различие в географическом местонахождении запасов само по себе не является достаточным основанием для использования разных способов расчета себестоимости.

Обесценение запасов

250. В соответствии с разделом «Обесценение активов» предприятие на каждую отчетную дату должно определить, обесценились ли запасы, то есть балансовая стоимость не может быть возмещена в полном объеме (например,

по причине повреждений, устаревания или снижающихся продажных цен). В случаях, когда статья (или группа статей) запасов обесценились, указанные пункты обязывают предприятие оценивать запасы по их продажной цене за вычетом затрат на завершение и продажу и признать убыток от обесценения. В разделе «Обесценение активов» также описываются обстоятельства, при которых стоимость обесцененных запасов должна восстанавливаться.

ПРИЗНАНИЕ В КАЧЕСТВЕ РАСХОДОВ

251. При реализации запасов балансовая стоимость этих запасов должна быть признана в качестве расходов в том периоде, в котором признаются связанные с активом доходы (выручка). Сумма любой уценки запасов до чистой стоимости возможной реализации и все потери запасов должны быть признаны в качестве расходов в том периоде, в котором была выполнена уценка или имели место потери. Сумма любой реверсивной записи в отношении списания запасов, выполненной в связи с увеличением чистой стоимости возможной реализации, должна быть признана как уменьшение величины запасов, отраженных в составе расходов, в том периоде, в котором была сделана данная реверсивная запись.

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

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

253. Финансовая отчетность должна раскрывать:

- а) принципы учетной политики, принятые для оценки запасов, включая используемый способ расчета себестоимости;
- б) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов по видам, используемым данным предприятием;
- в) величину запасов, признанную в качестве расходов в течение отчетного периода;
- г) сумму любой уценки запасов, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;
- д) балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

РАЗДЕЛ 9. «ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

254. Цель этого раздела состоит в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций.

255. Раздел применяется для учета основных средств, а также для учета капитальных вложений, которые находятся на стадии сооружения или подготовки к эксплуатации для дальнейшего использования в качестве инвестиционного имущества, но еще не соответствуют определению «инвестиционного имущества». После завершения сооружения или освоения капитальные вложения становятся инвестиционным имуществом, согласно разделом «Инвестиционное имущество».

256. Раздел не применяется к:

а) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью в соответствии с разделом «Специализированная деятельность»;

б) правам пользования недрами и запасами полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные не возобновляемые ресурсы.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

257. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Основные средства - это материальные активы, которые:

а) предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров и предоставления услуг, при сдаче в аренду или в административных целях;

б) предполагаются использоваться в течение более чем одного периода;

в) для предприятий малого и среднего предпринимательства минимальным размером стоимости основных средств, является сумма не меньше установленного размера в его учетной политике.

Балансовая стоимость - стоимость, в которой актив признается в отчетности после вычета накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Себестоимость - сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент его приобретения или во время его строительства, или, в случае если это применимо, сумма, в которой был отражен такой актив при первоначальном признании в

соответствии с конкретными требованиями других разделов стандарта для предприятий МСП.

Амортизируемая величина - стоимость актива или иная сумма, принимаемая за стоимость в финансовой отчетности, за вычетом его ликвидационной (остаточной) стоимости.

Справедливая стоимость - сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Возмещаемая стоимость - это наибольшая сумма из двух значений: справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию актива или стоимости от его использования.

Ликвидационная (остаточная) стоимость актива - расчетная сумма, которую предприятие получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

Убыток от обесценения - та сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

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

Срок полезного использования - это:

а) период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет использоваться предприятием; или

б) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ

258. Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в случае, если:

а) существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

б) себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

259. Крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства в случае, когда предприятие рассчитывает использовать их более одного года. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование можно использовать только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства.

260. Части некоторых объектов основных средств могут требовать замены через равные промежутки времени. В случае если субъект ожидает, что замена детали объекта основных средств увеличит приток будущих экономических выгод, то стоимость такой замены должна прибавляться к балансовой стоимости объекта в момент признания затрат на замену детали.

Балансовая стоимость заменяемых деталей в таком случае прекращает признаваться в соответствии с положениями стандарта для предприятий МСП.

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

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

263. Предприятие не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе расходов отчетного периода по мере их возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание состоят главным образом из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать затраты на приобретение мелких комплектующих частей. Назначение этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.

264. При первоначальном признании объекта основных средств субъект должен оценить данный объект по его фактической себестоимости.

265. Себестоимость объекта основных средств включает:

а) цену покупки, включая гонорары юристам и брокерам, импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

б) любые прямые затраты на доставку актива в установленное место и приведение его в состояние, необходимое для его использования по назначению, определенному руководством предприятия (такими затратами могут быть затраты на подготовку места для установки объекта, затраты на его доставку и погрузку/разгрузку, установку, сборку и пуско-наладочные работы);

в) первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление территории на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при

приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием товарно-материальных ценностей в течение этого периода.

266. Примерами прямых затрат являются:

а) затраты на выплату вознаграждений работникам которые возникают непосредственно вследствие создания или приобретения объекта основных средств;

б) затраты на подготовку территории;

в) затраты на первоначальную доставку и погрузочно-разгрузочные работы;

г) затраты на установку и монтаж;

д) затраты на проверку правильности функционирования актива за вычетом чистых поступлений от реализации продукции, произведенных в процессе доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и

е) выплаты за оказанные профессиональные услуги.

267. Примерами затрат, не относящихся к стоимости объекта основных средств, являются:

а) затраты на открытие нового производственного комплекса;

б) затраты, связанные с внедрением новых продуктов или услуг (включая затраты на рекламу и проведение мероприятий по их продвижению);

в) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала);

г) административные и прочие общие накладные расходы;

д) затраты по займам (см. раздел «Затраты по займам»).

268. Признание затрат в балансовой стоимости объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его функционирование в соответствии с намерениями руководства предприятия. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или передислокации объекта, не включаются в балансовую стоимость этого объекта. Например, следующие затраты не включаются в балансовую стоимость объекта основных средств:

а) затраты, понесенные в течение периода, когда объект, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще не введен в эксплуатацию или работает не с полной нагрузкой;

б) первоначальные операционные убытки: например, операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую при помощи этого объекта;

в) затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.

269. Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки этого объекта в нужное место и приведение его в состояние,

обеспечивающие возможность эксплуатации в соответствии с намерениями руководства. Эти побочные операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или освоению. Доходы и относящиеся к ним расходы по таким операциям признаются в качестве прибыли или убытка и включаются в состав соответствующих статей дохода и расхода.

270. Себестоимость актива, созданного собственными силами предприятия, определяется на основе тех же принципов, что и себестоимость приобретаемого актива. Если предприятие производит аналогичные активы для реализации в ходе обычной коммерческой деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для реализации, в соответствии с разделом «Запасы». Соответственно, при определении такой себестоимости исключаются внутренние доходы. Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья и других ресурсов, трудовые и прочие затраты, понесенные при создании актива своими силами.

271. Себестоимостью объекта основных средств является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания. Если имеет место отсрочка платежа на период, превышающий обычные условия кредитования, то разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как процент за период кредитования, если только такой процент не признается в балансовой стоимости объекта основных средств, в соответствии с разделом «Затраты по займам».

272. В случае, если объект основных средств приобретается в обмен на неденежный актив или группу активов, или же в случае, если плата за объект основных средств является смешанной и включает в себя как уплату денежных средств, так и передачу каких-либо немонетарных активов, то стоимость приобретаемого актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

а) операция по обмену не имеет коммерческого содержания в достаточном объеме; или

б) ни справедливая стоимость приобретаемого актива, ни справедливая стоимость обмениваемого актива не может быть достоверно оценена. В таких случаях стоимость приобретаемого актива оценивается по балансовой стоимости актива, отдаваемого взамен.

273. Если предприятие способно достоверно определить справедливую стоимость либо полученного, либо переданного актива, то для определения себестоимости полученного актива используется справедливая стоимость переданного актива, кроме случаев, когда справедливая стоимость полученного актива представляется более очевидной.

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

274. После первоначального признания предприятие должно оценивать все объекты основных средств по себестоимости за вычетом накопленной

амортизации и накопленных убытков от обесценения. Предприятие должно признать затраты на текущее обслуживание объектов основных средств в составе прибыли или убытка того периода, в котором затраты понесены.

АМОРТИЗАЦИЯ

275. Каждый компонент объекта основных средств, себестоимость которого составляет значительную величину относительно общей себестоимости объекта, амортизируется отдельно. Предприятие распределяет сумму, первоначально учтенную в составе объекта основных средств, между его значительными компонентами и амортизирует каждый такой компонент по отдельности.

276. Срок полезного использования и метод амортизации одного значительного компонента объекта основных средств могут полностью соответствовать сроку полезного использования и методу амортизации другого значительного компонента того же самого объекта. Такие компоненты можно объединять в группы при определении величины амортизационного отчисления.

277. Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе отчета о совокупной прибыли, за исключением случаев, когда она включается в состав балансовой стоимости другого актива. В этом случае сумма амортизационного отчисления является частью себестоимости другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. раздел «Запасы»).

278. Амортизируемая величина актива подлежит равномерному погашению на протяжении срока полезного использования этого актива.

279. Такие факторы как изменение способа использования актива, значительный непрогнозируемый физический износ, новые технологические разработки и изменение рыночных цен могут указывать на то, что ликвидационная (остаточная) стоимость или срок полезного использования актива изменились за время, прошедшее с последней годовой отчетной даты. Если такие признаки имеются, предприятие должно пересмотреть свои предыдущие бухгалтерские оценки, и, если текущие прогнозы отличаются от таких бухгалтерских оценок, внести поправки в ликвидационную стоимость, метод амортизации или срока полезного использования актива. Предприятие должно учитывать изменение в ликвидационной стоимости, методе амортизации или сроке полезного использования как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

280. Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, то есть когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в соответствии с

намерениями руководства. Начисление амортизации актива прекращается, начиная с даты списания актива. Начисление амортизации не прекращается в случае простоя актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован. Тем не менее, при применении метода начисления амортизации на основе использования актива сумма амортизационного отчисления может быть равна нулю, если актив не участвует в процессе производства.

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

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

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

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

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

282. Используемый метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления предприятием будущих экономических выгод от актива.

283. Метод начисления амортизации, применяемый в отношении актива, должен пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года и в случае значительного изменения в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, метод должен быть изменен с целью отражения такого изменения структуры. Это изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке, то есть последующая корректировка амортизации должна производиться перспективно. Амортизируемая стоимость в этом случае подлежит списанию в течение текущего и будущих периодов в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в учетных оценках и ошибки» настоящего стандарта.

284. Для погашения амортизируемой величины актива на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации. К ним относятся:

а) линейный метод;

б) метод уменьшаемого остатка;

в) метод единиц производства продукции.

285. Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности.

286. Предприятие выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе. Выбранный метод применяется последовательно от одного отчётного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ

287. Предприятие обязано в конце каждого отчетного периода предпринять меры, предусмотренные разделом «Обесценение активов» настоящего стандарта с целью определения наличия обесценения в объекте или группе объектов основных средств, и, если обесценение произошло, определение порядка признания и оценки убытка от обесценения. Этот раздел объясняет, когда и каким образом предприятие пересматривает балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую величину актива, и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

288. Пункт 368 е) указывает, что планируемое отчуждение актива до ожидаемой ранее даты является признаком обесценения, что является основанием для вычисления возмещаемой величины актива с целью определения, подвергся ли актив обесценению.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

289. Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:

а) при его выбытии; или

б) когда от его использования или выбытия не ожидается никаких будущих экономических выгод.

290. Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны включаться в прибыль или убыток отчетного периода при прекращении признания такого объекта. Прибыли не должны классифицироваться как выручка.

291. Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта основных средств, в обязательном порядке должны

определяться как разность между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью данного объекта.

292. Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем реализации, заключения договора аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта предприятие использует критерии, установленные разделом «Выручка» для признания выручки от реализации товаров. Раздел «Аренда» применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате реализации с обратной арендой.

293. Если предприятие включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на замену части объекта, то тогда оно списывает балансовую стоимость замененной части вне зависимости от того, амортизировалась эта часть отдельно или нет. Если для предприятия практически невозможно определить балансовую стоимость замененной части, то оно может использовать стоимость заменяющей части как показатель стоимости замененной части на момент, когда она была приобретена или построена.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

294. В финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация по каждому классу основных средств:

а) принципы оценки, используемые для определения балансовой стоимости (первоначальная стоимость). Если предприятие использует несколько методов оценки, то валовая балансовая стоимость по каждому методу должна быть раскрыта по каждой категории;

б) используемые методы амортизации;

в) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

г) валовая балансовая стоимость и накопленная амортизация основных средств (в совокупности сумм с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец отчетного периода;

д) сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:

поступления;

выбытия;

приобретения путем объединения бизнеса;

перевод инвестиционного имущества в категорию основных средств, если надежная оценка справедливой стоимости становится невозможной (см. пункт 334);

убытки от обесценения, включённые в отчет о совокупной прибыли в соответствии с разделом «Обесценение активов»;

убытки от обесценения, восстановленные в отчете о совокупной прибыли;

амортизацию за период;
прочие изменения.

295. Финансовая отчетность также должна раскрывать:

а) наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;

б) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств.

РАЗДЕЛ 10. «НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ, ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ГУДВИЛА»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

296. Цель раздела - определить порядок получения информации нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других разделах стандарта. Раздел также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

297. Данный раздел применяется при учете нематериальных активов, за исключением:

- а) гудвила (см. раздел «Объединения предприятий и гудвил»);
- б) финансовых активов;
- в) прав на разработку недр и полезных ископаемых, таких как нефть, природного газа и других аналогичных невозобновляемых ресурсов.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

298. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Нематериальный актив - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

Монетарные активы - имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в виде фиксированных или определяемых сумм денежных средств.

Исследования - оригинальные плановые изыскания, предпринимаемые с целью получения новых научных или технических знаний.

Разработка - применение результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Себестоимость - сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания, или, когда это применимо, сумма, отнесенная на данный актив при первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других разделов.

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения такого актива.

Амортизируемая стоимость - себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость, за вычетом его ликвидационной стоимости.

Справедливая стоимость актива - сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми сторонами.

Ликвидационная стоимость - расчетная сумма, которую предприятие получило бы в настоящий момент времени от выбытия актива после вычета расчетных затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, которые ожидаются к концу срока его полезного использования.

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

Амортизация - систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на весь срок его полезного использования.

Срок полезного использования - это:

период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием; или

количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

299. Нематериальный актив подлежит признанию тогда и только тогда, когда:

а) существует вероятность того, что предприятие получит ожидаемые будущие экономические выгоды, проистекающие из актива;

б) себестоимость актива можно надежно оценить;

в) сам актив не является результатом затрат, понесенных предприятием в связи с образованием нематериальной статьи.

300. Предприятие должно оценить вероятность ожидаемых будущих экономических выгод, используя разумные и обоснованные допущения, представляющие собой наилучшую расчетную оценку руководства в отношении совокупности экономических условий, которые будут существовать на протяжении срока полезного использования актива.

301. Предприятие использует профессиональное суждение для оценки степени определенности, относящейся к потоку будущих экономических выгод от использования актива, на основе данных, имеющихся на момент первоначального признания, придавая большее значение данным, полученным из внешних источников.

302. Критерий признания в пункте 299 а), основанный на вероятности, всегда считается удовлетворенным для отдельно приобретаемых нематериальных активов.

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

а) актив не является отделимым от гудвила; либо

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

304. Актив удовлетворяет критерию идентифицируемости, если он:

а) является отделяемым, т. е. может быть отсоединен или отделен от предприятия и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменян индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, активом или обязательством, независимо от того, намечается ли предприятие так поступить; или

б) является результатом договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли эти права передавать или отделять от предприятия или от других прав и обязательств.

305. Нематериальный актив первоначально оценивается по себестоимости.

306. Себестоимость отдельно приобретенного нематериального актива включает в себя:

а) цену покупки нематериального актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, после вычета торговых скидок и уступок; и

б) любые затраты, непосредственно относящиеся к подготовке актива к использованию по назначению.

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

308. В некоторых случаях нематериальный актив может быть приобретен при помощи государственной субсидии. Себестоимостью этого нематериального актива является его справедливая стоимость на дату подлежащей приобретению гранта в соответствии с разделом «Государственные субсидии».

309. Один или более нематериальных активов могут быть приобретены в обмен на денежный актив или активы, либо на комбинацию денежных и неденежных активов. Первоначальная стоимость такого нематериального актива оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

- а) операция обмена не имеет коммерческого содержания; или
- б) справедливая стоимость и полученного, и переданного актива не поддается достоверной оценке. В этом случае стоимость актива оценивается по балансовой стоимости отдаваемого взамен актива.

САМОСТОЯТЕЛЬНО СОЗДАННЫЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ

310. Предприятие должно признавать затраты, понесенные самостоятельно по нематериальной статье, включая все затраты на исследования и разработки, в качестве расхода тогда, когда они возникают, за исключением тех затрат, которые включаются в стоимость другого актива, соответствующего критериям признания указанные в «Концепции». В качестве примеров ниже приведены статьи, по которым предприятие должно признавать расходы и не должно включать такие затраты в состав нематериальных активов:

- а) затраты на торговые марки, логотипы, издательские права, списки клиентов и аналогичные по существу статьи;
- б) затраты в связи с началом деятельности (начальные затраты), которые включают учредительные расходы, такие как затраты на юристов;
- в) затраты, понесенные при учреждении юридического лица;
- г) затраты на открытие нового объекта или предприятия (то есть предпусковые затраты);
- д) затраты на начало новой операционной деятельности;
- е) запуск производства новой продукции или процессов (предоперационные затраты);
- ж) затраты на деятельность, связанную с обучением персонала;
- з) затраты на рекламу и деятельность по продвижению товара;
- и) затраты на перемещение или реорганизацию части или всего предприятия;
- к) самостоятельно созданный гудвил.

311. Пункт 310 не исключает возможности признания предоплаты в качестве актива в случае, если оплата за поставку товаров или услуг произведена до поставки товаров или предоставления услуг.

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

ОЦЕНКА ПОСЛЕ ПРИЗНАНИЯ

313. Предприятие должно учитывать нематериальный актив по его себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения. В разделе «Обесценение активов» установлены требования по признанию обесценения.

СРОК ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

314. В настоящем стандарте для предприятий МСП, все нематериальные активы рассматриваются с учетом имеющегося срока полезного использования.

315. Срок полезного использования нематериального актива, возникающего из договорных или иных юридических прав, не должен превышать срок действия этих прав, но может быть короче в зависимости от периода, на протяжении которого предприятие предполагает использовать данный актив. Если договорные или иные юридические права передаются на ограниченный срок, который может быть возобновлен, то при определении срока полезного использования этого нематериального актива возобновляемый срок (сроки) должен учитываться только в том случае, если имеются свидетельства в пользу того, что предприятие сможет получить пролонгацию без значительных затрат.

316. Если предприятие не в состоянии дать надежную оценку срока полезного использования нематериального актива, то этот срок должен составлять 10 лет.

АМОРТИЗАЦИЯ

317. Амортизация, начисленная за каждый период, должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением случаев, когда настоящий стандарт для предприятий МСП разрешает или требует ее включения в балансовую стоимость другого актива. В этом случае начисленная амортизация составляет часть себестоимости такого другого актива и включается в его балансовую стоимость. Например, амортизация нематериальных активов, используемых в процессе производства, включается в состав балансовой стоимости запасов (см. раздел «Запасы»).

318. Амортизация должна начинаться с того момента, когда этот актив становится доступным для использования, т.е. когда его местоположение и состояние обеспечивают возможность его использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация должна прекращаться, когда актив списывается с баланса.

319. Для распределения амортизируемой величины актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться различные методы начисления амортизации:

- а) линейный метод;
- б) метод уменьшаемого остатка;
- в) метод единиц производства продукции.

320. Используемый метод выбирается на основе ожидаемого характера потребления будущих экономических выгод, заключенных в активе, и применяется последовательно из периода в период, за исключением случаев,

когда происходит изменение ожидаемого характера потребления этих будущих экономических выгод. Если указанный характер потребления нельзя надежно определить, то следует использовать линейный метод.

321. Ликвидационная стоимость нематериального актива с конечным сроком полезного использования равна нулю, за исключением случаев, когда:

а) существует обязанность третьего лица купить данный актив в конце срока его полезного использования; или

б) существует активный рынок для этого актива и ликвидационную стоимость можно определить с использованием данных этого рынка;

в) существует высокая вероятность того, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования данного актива.

322. Факторы, такие как изменение, в том, как используется нематериальный актив, технический прогресс и как изменения в рыночной цене могут указать на то, что ликвидационная стоимость или срок полезного использования изменились с момента последней годовой отчетной даты. Когда есть такие указатели, предприятие должно провести проверку своих предыдущих оценок и, если текущие результаты будут отличаться, предприятие должно внести изменения в ликвидационную стоимость, в метод начисления амортизации или в срок полезного использования. Предприятие должно отражать такие изменения как изменения в бухгалтерской оценке в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

323. В соответствии с разделом «Обесценение активов» предприятие определяет, произошло ли обесценение нематериального актива. Раздел «Обесценение активов» объясняет, когда и каким образом предприятие пересматривает балансовую стоимость своих активов, как оно определяет возмещаемую сумму актива и когда оно признает или восстанавливает убыток от обесценения.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ И ВЫБЫТИЕ

324. Предприятие должно прекратить признание нематериального актива и должно признать доходы или расходы в составе прибыли или убытка в следующих обстоятельствах:

а) при выбытии актива; или

б) когда от использования или выбытия данного актива не ожидается никаких будущих экономических выгод.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

325. Предприятие должно раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов:

а) какие применяются сроки полезного использования или нормы амортизации;

б) применяемые методы начисления амортизации;

в) валовую балансовую стоимость и всю накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;

г) статью (статьи) в отчете о совокупной прибыли, в которую(ые) включена(ы) амортизация нематериальных активов;

д) выверку между балансовой стоимостью на начало и на конец отчетного периода, с отдельным указанием поступлений, выбытий, приобретений в рамках объединения предприятия, амортизационных отчислений, убытка от обесценения и прочих изменений;

е) описание, балансовую стоимость и оставшийся срок амортизации любого отдельного нематериального актива, являющегося существенным для финансовых отчетов субъекта;

ж) для нематериальных активов, приобретенных в виде государственной субсидии и первоначально признанных по справедливой стоимости:

справедливую стоимость, первоначально признанную для этих активов;
их балансовую стоимость;

з) наличие и балансовую стоимость нематериальных активов, права собственности на которые ограничены, и балансовую стоимость нематериальных активов, переданных в залог для обеспечения обязательств;

и) сумму договорных обязательств по приобретению нематериальных активов.

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

РАЗДЕЛ 11. «ИНВЕСТИЦИОННОЕ ИМУЩЕСТВО»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

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

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

328. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Балансовая стоимость - сумма, в которой актив признается в отчете о финансовом положении.

Себестоимость - это сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств, или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения, либо, там, где это применимо, сумма оценки такого актива при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других разделов настоящего стандарта.

Справедливая стоимость - та сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Инвестиционное имущество - недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенное (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) с целью получения арендных платежей или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не с целью:

а) использования в производстве или поставке товаров или услуг, либо для административных целей; или

б) реализации в ходе обычной деятельности.

Недвижимость, занимаемая владельцем - недвижимость, предназначенная (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров или услуг, или в административных целях.

КЛАССИФИКАЦИЯ ИНВЕСТИЦИОННОГО ИМУЩЕСТВА

329. Доля недвижимости, которой арендатор владеет по договору операционной аренды, может быть классифицирована и отражена в учете как инвестиционное имущество в соответствии с данным разделом только при условии, что такая недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционного имущества и арендатор может на любой момент времени оценить справедливую стоимость доли недвижимости надежно без чрезмерных затрат или усилий. Данная альтернативная классификация может быть применена к отдельным объектам недвижимости.

330. Недвижимость смешанного пользования должна быть распределена между инвестиционным имуществом и основными средствами. Однако, если справедливая стоимость компонента инвестиционного имущества не может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий, вся недвижимость должна учитываться в составе основных средств в соответствии с разделом «Основные средства».

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

Оценка при первоначальном признании

331. При первоначальном признании предприятие должно оценивать инвестиционное имущество по себестоимости. Себестоимость приобретенного инвестиционного имущества включает цену покупки и расходы (прямые затраты), непосредственно относимые на такую недвижимость, такие как гонорары юристов и брокеров, налоги на передачу недвижимости и прочие затраты по сделке. Если период отсрочки платежа превышает обычные сроки, себестоимость является приведенной стоимостью всех будущих платежей. Предприятие должно определять себестоимость самостоятельно построенного инвестиционного имущества в соответствии с разделом «Основные средства».

332. Первоначальная стоимость доли недвижимости, находящейся во владении предприятия по договору аренды и классифицируемой как инвестиционное имущество, определяется также, как для финансовой аренды, даже если бы аренда, в противном случае, классифицировалась как операционная аренда, если бы она попадала в сферу применения раздела «Аренда». Другими словами, актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и приведенной

стоимости минимальных арендных платежей. Эквивалентная сумма должна признаваться как обязательство.

Оценка после признания

333. Инвестиционное имущество, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена без чрезмерных затрат или усилий, должно оцениваться по справедливой стоимости на каждую отчетную дату с отражением изменений справедливой стоимости в составе прибыли или убытка. Если доля недвижимости, находящаяся во владении предприятия по договору аренды, классифицируется как инвестиционное имущество, то статьей, которая учитывается по справедливой стоимости, является эта доля, а не основная недвижимость. В разделе «Финансовые инструменты» представлено руководство по оценке справедливой стоимости. Предприятие должно учитывать все прочее инвестиционное имущество в составе основных средств с использованием модели учета по фактическим затратам за вычетом амортизации и обесценения согласно разделу «Основные средства».

Переводы

334. Если надежная оценка справедливой стоимости объекта инвестиционного имущества, который оценивается с использованием модели учета по справедливой стоимости, более невозможна без чрезмерных затрат или усилий, то предприятие должно учитывать такой объект в составе основных средств в соответствии с разделом «Основные средства» до тех пор, пока не появится возможность надежно оценить справедливую стоимость. Балансовая стоимость инвестиционного имущества на такую дату становится его себестоимостью согласно разделу «Основные средства». В раскрытиях показывается информация об этом изменении. Это изменение является изменением обстоятельств, а не изменением учетной политики.

335. Кроме случаев, описанных в пункте 476, предприятие должно переводить недвижимость в категорию инвестиционного имущества (или исключать из категории инвестиционного имущества) только тогда, когда объект недвижимости соответствует (или более не соответствует) определению инвестиционного имущества.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

336. Предприятие должно раскрыть следующую информацию в отношении всего инвестиционного имущества, учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка:

а) методы и существенные допущения, использованные при определении справедливой стоимости инвестиционного имущества;

б) степень, в которой справедливая стоимость объекта инвестиционного имущества (оцененная или раскрытая в финансовой отчетности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также недавним опытом проведения оценки инвестиционного имущества той же категории и расположенной на той же территории, что и оцениваемый объект. Факт отсутствия подобной оценки подлежит раскрытию;

в) наличие и размер ограничений в отношении реализуемости инвестиционного имущества или распределения дохода или выручки от выбытия;

г) контрактные обязательства по приобретению, строительству или реконструкции инвестиционного имущества, либо по ремонту, текущему обслуживанию или улучшению.

д) сверка балансовой стоимости инвестиционного имущества на начало и на конец периода, отражая отдельно:

поступления, отдельно раскрывая поступления, которые являются результатом приобретений посредством объединения предприятия;

чистые прибыли или убытки от корректировок справедливой стоимости;

перевод в категорию основных средств, когда надежная оценка справедливой стоимости более невозможна без чрезмерных затрат или усилий;

перевод из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и обратно;

прочие изменения.

Предоставлять данную сверку для предшествующих периодов не нужно.

337. В соответствии с разделом «Аренда» владелец инвестиционного имущества раскрывает информацию о заключенных договорах аренды в соответствии с требованиями к раскрытию информации арендодателями. Предприятие, владеющее инвестиционным имуществом по условиям договора финансовой или операционной аренды, раскрывает информацию о заключенных договорах аренды в соответствии с требованиями к раскрытию информации арендаторами – для финансовой аренды и арендодателями – для операционной аренды.

РАЗДЕЛ 12. «СПЕЦИАЛИЗИРОВАННАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

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

339. Раздел применяется для учета сельскохозяйственной продукции (т.е. продукции, полученной от биологических активов) только в момент ее получения (сбора). Для ее последующего учета применяется раздел «Запасы» или иной.

340. В разделе не рассматриваются вопросы переработки сельскохозяйственной продукции после ее сбора, так как такая переработка не относится к сельскохозяйственной деятельности, согласно определению, приведенному в стандарте для предприятий МСП.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

341. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Сельскохозяйственная деятельность - осуществляемое предприятием управление биотрансформацией и сбором биологических активов в целях их реализации или переработки в сельскохозяйственную продукцию или производства дополнительных биологических активов.

Сельскохозяйственная продукция - продукция, полученная от (собранная с) биологических активов предприятия.

Биологический актив - живущее животное или растение.

Биотрансформация - включает процессы роста, вырождения, продуцирования и размножения, в результате которых в биологическом активе происходят качественные или количественные изменения.

Расходы на реализацию - дополнительные затраты, напрямую относимые на реализацию актива, кроме затрат на финансирование и налогов на прибыль.

Группа биологических активов - совокупность живущих животных или растений со сходными характеристиками.

Сбор сельскохозяйственной продукции - отделение продукции от биологического актива или прекращение жизнедеятельности биологического актива.

Активный рынок - рынок, на котором выполняются все перечисленные ниже условия:

- а) обращающиеся на этом рынке товары являются однородными;
- б) желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время; и

в) информация о ценах является общедоступной.

Справедливая стоимость - сумма, на которую может быть обменен актив, или в которой может быть исполнено обязательство, в результате осуществления сделки между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую сделку. Справедливая стоимость актива определяется исходя из его местоположения и состояния на данный момент времени. Так, например, справедливой стоимостью крупного рогатого скота на ферме является его цена на соответствующем рынке, за вычетом транспортных и прочих затрат по доставке этого скота на указанный рынок.

Активы по разведке и оценке запасов полезных ископаемых - затраты на разведку и оценку запасов полезных ископаемых, признаваемые в качестве активов в соответствии с учетной политикой предприятия.

Затраты на разведку и оценку запасов полезных ископаемых - затраты, которые несет предприятие в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых до получения обоснованного подтверждения технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

Разведка и оценка запасов полезных ископаемых - поиск полезных ископаемых, включая минералы, нефть, природный газ и аналогичные им невозобновляемые ресурсы после получения предприятием юридических прав на проведение разведочных работ в конкретном районе, а также определение технической осуществимости и коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

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

СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО

342. Предприятие, применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП и занимающееся сельскохозяйственной деятельностью, должно установить свою учетную политику для каждого класса их своих биологических активов следующим образом:

а) предприятие должно использовать модель учета по справедливой стоимости, изложенную в пунктах 345, 346, 347 и 350 для учета

биологических активов, справедливая стоимость которых может быть определена без чрезмерных затрат или усилий;

б) предприятие должно использовать модель учета по фактическим затратам, изложенную в пунктах 348, 349 и 351 для всех прочих биологических активов.

Признание и оценка

343. Предприятию следует признать биологический актив или сельскохозяйственную продукцию только тогда, когда:

а) данное предприятие контролирует актив в результате прошлых событий;

б) существует высокая вероятность получения предприятием будущих экономических выгод, связанных с данным активом; и

в) справедливую стоимость или себестоимость актива можно надежно оценить без чрезмерных затрат и усилий.

344. Сельскохозяйственная продукция являющаяся государственным заказом оценивается по фиксированным ценам, установленным государством за вычетом расходов на реализацию.

Модель учета по справедливой стоимости

345. В момент первоначального признания и на каждый отчетный период биологический актив оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию. Изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию должны признаваться в составе прибыли или убытка.

346. Сельскохозяйственная продукция, полученная от биологических активов предприятия, оценивается по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться раздел «Запасы» или иной раздел настоящего стандарта.

347. При определении справедливой стоимости, предприятие должно учитывать следующее:

а) если для биологического актива или сельскохозяйственной продукции в их текущем состоянии и местоположении существует активный рынок, то установленная на таком рынке цена является подходящей базой для определения справедливой стоимости данного актива. Если предприятие имеет доступ к нескольким активным рынкам, используется та цена, которая существует на рынке и которую предприятие планирует использовать. Например, если у предприятия есть доступ к двум активным рынкам, то оно бы использовало цену того из них, на котором оно предполагает заключать сделки;

б) при отсутствии активного рынка, предприятие для определения справедливой стоимости использует один или несколько из нижеуказанных показателей:

цену последней сделки на рынке при условии, что в период между датой совершения сделки и концом отчетного периода не произошло существенных изменений хозяйственных условий;

рыночные цены на подобные активы, скорректированные с учетом отличий; и

соответствующие отраслевые показатели, например, стоимость садовых насаждений в расчете на один экспортный лоток или гектар, и стоимость крупного рогатого скота в расчете на килограмм мяса;

в) в некоторых случаях информация, указанная выше в а) или б), может привести к различным выводам в отношении справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. Предприятие рассматривает причины данных расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в относительно узком спектре обоснованных оценок.

Модель учета по фактическим затратам (себестоимости)

348. Предприятие должно оценивать биологические активы, справедливая стоимость которых не может быть определена без чрезмерных затрат и усилий, по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

349. Предприятие должно оценивать сельскохозяйственную продукцию, полученную от биологических активов по справедливой стоимости за вычетом расчетных затрат на реализацию, определяемых в момент получения продукции. Полученная в результате такой оценки величина является себестоимостью на ту дату, когда начинает применяться раздел «Запасы» или иной применимый раздел настоящего стандарта.

Раскрытие информации

350. Предприятие должно в отношении своих биологических активов, оцениваемых по справедливой стоимости, раскрывать следующую информацию:

а) описание каждого класса своих биологических активов;

б) методы и существенные допущения, применяемые при определении справедливой стоимости каждой группы сельскохозяйственной продукции в момент ее получения (сбора) и каждой группы биологических активов;

в) выверку изменений балансовой стоимости биологических активов, имевших место между началом и концом текущего периода. Выверка должна включать:

прибыль или убыток от изменений справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию;

повышение стоимости в результате приобретения активов;

уменьшение стоимости в связи со сбором (получением) сельскохозяйственной продукции;

прочие изменения.

351. Предприятие должно раскрывать в отношении своих биологических активов, оцениваемых по фактическим затратам, следующую информацию:

а) описание каждой группы биологических активов;

б) объяснение причин, в силу которых справедливую стоимость невозможно надежно оценить;

в) используемый метод начисления амортизации;

г) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизационных отчислений; и

д) общую балансовую стоимость и сумму накопленной амортизации (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода.

ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ПО ДОБЫЧЕ ИСКОПАЕМЫХ

352. Предприятие применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП и занимающееся разведкой, оценкой запасов или добычей полезных ископаемых (деятельность по добыче ископаемых), должно учитывать затраты на приобретение или разработку материальных или нематериальных активов, предназначенных для использования в деятельности по добыче ископаемых, применяя раздел «Основные средства» и раздел «Нематериальные активы, за исключением гудвила» соответственно. Если у предприятия имеется обязательство демонтировать или ликвидировать объект либо восстановить участок, такие обязательства и затраты учитываются в соответствии с разделом «Основные средства» и разделом «Оценочные резервы».

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

353. Существует две основные категории концессионных соглашений по предоставлению услуг:

а) по одной категории оператор получает финансовый актив – безусловное договорное право на получение от правительства специальных или определенных денежных средств или иного финансового актива за выполнение услуг по строительству или модернизации актива государственного сектора за определенный период времени. В эту категорию входят гарантии от правительства по выплате любых недостающих сумм между суммами, полученными от пользователей общественных услуг и оговоренными или определяемыми суммами.

б) по другой категории, оператор получает нематериальный актив, то есть право взимать плату за использование актива государственного сектора, который он строит или модернизирует и далее которым управляет и поддерживает определенное время. Право взимать плату с пользователей не является безусловным правом на получение денежных средств, потому что суммы зависят от степени, в которой общественность пользуется услугами.

354. Иногда один контракт может содержать обе категории:

в той части, в которой правительство предоставило безусловную гарантию по выплатам за строительство актива государственного сектора, оператор получает финансовый актив; и

в той части, когда оператор полагается на общественность, которая пользуется его услугой, для получения выплаты, в этом случае оператор имеет нематериальный актив.

Модель учета финансового актива

355. Оператор должен признать финансовый актив в той степени, в которой он имеет безусловное договорное право на получение денежных средств или другого финансового актива от поставщика концессии или по его указанию за выполнение услуг по строительству. Оператор должен оценивать финансовый актив по справедливой стоимости. Поэтому, он должен придерживаться положений раздела «Финансовые инструменты» при учете финансового актива.

Модель учета нематериального актива

356. Оператор должен признать нематериальный актив в той степени, в которой он получает право (лицензию) взимать плату с пользователей общественных услуг. Оператор должен производить первоначальную оценку нематериального актива по справедливой стоимости. Соответственно, он должен придерживаться положений раздела «Нематериальные активы, за исключением гудвила» при учете нематериального актива.

Операционная прибыль

357. Оператор концессионного соглашения на предоставление услуг должен признавать, оценивать и раскрывать информацию о выручке в соответствии с разделом «Выручка» по услугам, которые он предоставляет.

РАЗДЕЛ 13. «ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

358. Цель раздела состоит в том, чтобы установить процедуры, которые предприятие применяет для учета своих активов по величине, не превышающей их возмещаемую стоимость. Обесценение активов происходит тогда, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

359. Настоящий раздел должен применяться для учета обесценения всех активов, за исключением обесценения генерирующей единицы и гудвила, в отношении которых применяется международный стандарт финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса.

360. Данный раздел применяется при учете всех активов, за исключением следующих активов, в отношении которых действуют требования других разделов настоящего стандарта для предприятий МСП:

- а) отложенные налоговые активы (см. раздел «Налоги на прибыль»);
- б) активы, возникающие в результате вознаграждений работникам (см. раздел «Вознаграждения работникам»);
- в) финансовые активы, находящиеся в сфере применения раздела «Финансовые инструменты»;
- г) инвестиции в недвижимость, которые оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с разделом «Инвестиционное имущество»;
- д) биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью и оцениваемые по справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию, согласно разделу «Специализированная деятельность».

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

361. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Активный рынок - это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

- а) объекты сделок на рынке являются однородными;
- б) обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели;
- в) информация о ценах является общедоступной.

Балансовая стоимость - сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

Генерирующая единица - это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в

значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Затраты на выбытие - это дополнительные затраты, которые прямо связаны с выбытием актива или генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

Амортизируемая стоимость - фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости.

Амортизация - это систематическое распределение амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию - это сумма, которую можно получить путем реализации актива или генерирующей единицы при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

Убыток от обесценения - это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость.

Возмещаемой стоимостью актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию или ценность использования.

Срок полезной службы - это либо:

а) период времени, на протяжении которого предприятие предполагает использовать актив; либо

б) количество единиц производства или аналогичных единиц, которое предприятие ожидает получить от использования актива.

Ценность использования - это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ ЗАПАСОВ

362. На каждую отчетную дату предприятие должно проводить оценку запасов на предмет обесценения. Предприятие должно производить такую оценку путем сравнения балансовой стоимости каждой статьи запасов (или группы похожих статей) с ее ценой реализации за вычетом затрат на завершение и реализацию. Если статья запасов (или группа похожих статей) обесценилась, предприятие должно сократить балансовую стоимость запасов (или группу) по отношению к своей цене продажи за вычетом затрат на завершение и реализацию.

363. Если практически невозможно определить цену реализации за вычетом затрат на завершение и реализацию для запасов на постатейной основе, предприятие может сгруппировать статьи запасов, относящиеся к одному и тому же ассортименту изделий, имеющие одно и тоже

предназначение или конечное использование, которые производятся и продаются в одной географической области, для целей оценки обесценения.

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

себестоимости; и

пересмотренной цены реализации за вычетом затрат на завершение и реализацию.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ЗА ИСКЛЮЧЕНИЕМ ЗАПАСОВ

365. Если, и только если возмещаемая стоимость актива меньше его балансовой стоимости, то балансовая стоимость должна уменьшаться до возмещаемой величины актива. Это уменьшение и является убытком от обесценения.

366. Предприятие обязано немедленно признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка.

367. Предприятие обязано на каждую отчетную дату выявлять наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. При выявлении любого такого признака предприятие обязано оценить возмещаемую стоимость актива. Если признак обесценения отсутствует, то оценку возмещаемой стоимости проводить не требуется.

368. В процессе выявления признаков возможного обесценения актива, предприятие обязано рассмотреть, как минимум, следующие факторы:

Внешние источники информации

а) в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на существенно более значительную величину, чем можно было ожидать в течение времени или в результате нормального использования;

б) существенные изменения, имевшие отрицательные последствия для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает предприятие, или на рынке, для которого предназначен актив;

в) в течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и эти увеличения, вероятно, существенно повлияют на ставку дисконта, которая используется

при расчете стоимости актива от использования, и уменьшат его справедливую стоимость за вычетом затрат на реализацию;

г) балансовая стоимость чистых активов предприятия больше чем оцененная справедливая стоимость предприятия в целом (то есть оценка уже могла быть сделана, например, в отношении потенциальной реализации части или всего предприятия);

Внутренние источники информации

д) имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

е) существенные изменения имевшие отрицательные последствия для предприятия, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия, а также пересмотр срока полезной службы актива из неопределенного в ограниченный по времени;

ж) внутренняя отчетность показывает, что текущие или будущие экономические показатели использования актива хуже, чем предполагалось. В данном контексте экономические показатели включают операционные результаты и потоки денежных средств.

369. Если существует признак возможного обесценения актива, то это может свидетельствовать о том, что оставшийся срок полезной службы, метод амортизации или ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и скорректировать, согласно разделу стандарта для предприятий МСП, применимому к данному активу (например, разделу «Основные средства» и разделу «Нематериальные активы, за исключением гудвила»), даже если в отношении него не признается какой-либо убыток от обесценения.

ОЦЕНКА ВОЗМЕЩАЕМОЙ СТОИМОСТИ

370. Возмещаемая стоимость актива является наибольшей, чем их справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию и их ценности использования. Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом затрат на реализацию, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что актив не обесценен, и нет необходимости в оценке другой суммы.

371. В отсутствие оснований считать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом затрат на реализацию, эта последняя величина может быть принята за его

возмещаемую стоимость. Это часто бывает справедливо для актива, предназначенного для выбытия.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на реализацию

372. Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом затрат на его реализацию является цена оговоренная по имеющему обязательную силу договору о продаже, заключаемым между независимыми сторонами или рыночная цена на активном рынке.

373. В отсутствие имеющего обязательную силу договора о продаже или активного рынка для актива, основой для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию служит информация, наиболее достоверно отражающая ту сумму, которую может получить предприятие на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами, за вычетом затрат на выбытие. При определении этой суммы предприятие учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли.

Ценность использования

374. Оценка ценности использования актива включает следующие этапы:

- а) оценку будущих поступлений и оттоков денежных средств, в связи с продолжающимся использованием актива и его окончательным выбытием; и
- б) применение соответствующей ставки дисконта к этим будущим потокам денежных средств.

375. При вычислении ценности использования актива надлежит отражать следующие элементы:

- а) оценка будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получить от использования актива;
- б) ожидания относительно возможных вариаций в размере и сроках поступления этих потоков денежных средств;
- в) временная стоимость денег, представленная текущей рыночной безрисковой ставкой процента;
- г) надбавка за неопределенность, присущую данному активу; и
- д) другие факторы, такие как ликвидность, отражаемые участниками рынка при установлении величины будущих потоков денежных средств, которые предприятие ожидает получать от актива.

376. Оценки будущих потоков денежных средств должны включать:

- а) прогнозы поступлений денежных средств от продолжающегося использования актива;
- б) прогнозы оттоков денежных средств, которые неизбежно возникнут для генерирования притоков денежных средств от продолжающегося

использования актива (включая оттоки денежных средств на подготовку актива к использованию), и которые могут быть прямо отнесены или обоснованно и последовательно распределены на актив;

в) чистые потоки денежных средств (если таковые имеются), которые предполагается получить (или выплатить) при ликвидации актива в конце срока его полезного использования в результате сделки между независимыми, хорошо осведомленными и желающими заключить сделку сторонами.

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

378. Оценки будущих потоков денежных средств не могут включать:

- а) притоки или оттоки денежных средств от финансовой деятельности; и
- б) поступления или выплаты налога на прибыль.

Ставка дисконта

379. Ставкой (ставками) дисконта должна быть ставка (ставки) до учета налогов, отражающая текущие рыночные оценки:

- а) временной стоимости денег; и
- б) специфически присущих данному активу рисков, на которые не производилась корректировка при оценке будущих денежных потоков.

380. Ставка (ставки) дисконта, используемая для оценки ценности использования актива, не должна отражать риски, на которые производилась корректировка при оценке будущих потоков денежных средств. В противном случае последствия некоторых допущений будут посчитаны дважды.

РЕВЕРСИРОВАНИЕ УБЫТКА ОТ ОБЕСЦЕНЕНИЯ

381. На каждую отчетную дату предприятие обязано выявлять наличие или отсутствие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, за исключением гудвила, возможно, больше не существует или уменьшился. При обнаружении любого такого признака предприятие обязано оценить возмещаемую стоимость этого актива.

382. Если признанный ранее убыток от обесценения основывался на возмещаемой стоимости отдельного актива, подвергшегося обесценению, к нему применяются следующие требования:

а) предприятие должно оценить возмещаемую стоимость актива на текущую отчетную дату;

б) если оцененная сумма возмещения стоимости актива превышает его балансовую стоимость, предприятие должно увеличить балансовую стоимость до возмещаемой стоимости за исключением ограничения, описанного ниже в подпункте в). Предприятие должно немедленно признать реверсирование в составе прибыли или убытка;

в) реверсирование убытка от обесценения не должно превышать балансовую стоимость актива над балансовой стоимостью, которая была определена (за вычетом амортизационных отчислений), если бы не признавалось никакого убытка от обесценения для данного актива за предыдущие годы;

г) после признания реверсирования убытка от обесценения, предприятие должно скорректировать амортизационные отчисления по активу в будущих периодах с учетом пересмотра балансовой стоимости актива, за вычетом его остаточной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

383. По каждому классу активов предприятие обязано раскрывать следующую информацию:

а) сумму убытков от обесценения, признанных в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) отчета о совокупной прибыли, в которой эти убытки от обесценения отражаются;

б) реверсированную сумму убытков от обесценения, признанных в прибыли или убытке в течение периода, и линейную статью (статьи) отчета о совокупной прибыли, в которой эти убытки от обесценения отражаются.

384. Для каждого из следующих видов активов, предприятие должно раскрыть информацию, в соответствии с требованиями пункта 383:

а) запасы;

б) основные средства (включая инвестиционное имущество, учитываемое по фактическим затратам);

в) гудвил;

г) нематериальные активы, за исключением гудвила;

д) инвестиции в ассоциированные предприятия;

е) инвестиции в совместную деятельность.

РАЗДЕЛ 14. «ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

385. Данный раздел применяется к учету ассоциированных предприятий в консолидированной финансовой отчетности и в финансовой отчетности инвестора, который не является материнским предприятием, но имеет инвестиции в одном или нескольких ассоциированных предприятиях. В разделе «Представление консолидированной финансовой отчетности» настоящего стандарта для предприятий МСП установлены требования к учету ассоциированных предприятий для индивидуальной финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

386. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Ассоциированное предприятие - это предприятие, на деятельность которого инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни дочерним предприятием, ни долей участия в совместной деятельности.

Значительное влияние - это возможность участия в принятии решений по финансовой и операционной политике объекта инвестиций, но не единоличного или совместного контроля над такой политикой. Например:

а) если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия), 20 или более процентами прав голоса в ассоциированном предприятии, считается, что инвестор имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда наличие такого влияния можно четко продемонстрировать, что это не так;

б) и на оборот, если инвестор владеет прямо или косвенно (например, через дочерние предприятия), менее чем 20 процентами прав голоса в ассоциированном предприятии, считается, что инвестор не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда наличие такого влияния можно четко продемонстрировать;

в) тот факт, что другой инвестор обладает существенной или большей частью прав собственности, не исключает возможности для инвестора иметь значительное влияние.

ВЫБОР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

387. Инвестор должен учитывать свои инвестиции во все ассоциированные предприятия по одному из следующих методов:

- а) метод учета по фактическим затратам;
- б) метод долевого участия;

в) метод учета по справедливой стоимости.

Метод учета по фактическим затратам

388. Инвестор должен отражать свои инвестиции в ассоциированные предприятия, кроме тех, для которых существуют опубликованные котировки цен, по себестоимости за вычетом любых накопленных убытков от обесценения, признанных в соответствии с разделом «Обесценение активов».

389. Инвестор должен признавать дивиденды и другие распределения, полученные от инвестиций, в составе дохода, независимо от того, являются ли распределения результатом накопленной прибыли ассоциированного предприятия, возникающей до или после даты приобретения.

390. Инвестор должен отражать свои инвестиции в ассоциированные предприятия, для которых существуют опубликованные котировки цен, используя метод учета по справедливой стоимости.

Метод долевого участия

391. По методу долевого участия долевая инвестиция первоначально признается по цене операции (включая затраты по сделке), а впоследствии корректируется с учетом доли инвестора в прибыли или убытке и прочей совокупной прибыли ассоциированного предприятия:

а) распределения и прочие корректировки к балансовой стоимости - распределения, полученные от ассоциированного предприятия, уменьшают балансовую стоимость инвестиции. Корректировки к балансовой стоимости могут также требоваться вследствие изменений в капитале ассоциированного предприятия, возникающих в связи со статьями прочей совокупной прибыли;

б) потенциальные права голоса - хотя потенциальные права голоса рассматриваются при принятии решения о том, имеется ли значительное влияние, инвестор должен оценить свою долю в прибыли или убытке ассоциированного предприятия и свою долю в изменениях в капитале ассоциированного предприятия на основе существующих непосредственных долей участия. Данные оценки не должны отражать возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса;

в) подразумеваемый гудвил и корректировки справедливой стоимости - при приобретении инвестиции в ассоциированное предприятие инвестор должен отражать в учете любые разницы (как положительные, так и отрицательные) между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов ассоциированного предприятия. Инвестор должен корректировать свою долю в прибылях или убытках ассоциированного предприятия после приобретения, чтобы учесть дополнительную амортизацию амортизируемых активов ассоциированного предприятия (включая гудвил) на основе

превышения их справедливой стоимости над их балансовой стоимостью на момент приобретения инвестиции;

г) обесценение - при наличии признака возможного обесценения инвестиции в ассоциированное предприятие, инвестор должен протестировать всю балансовую стоимость инвестиции на обесценение в соответствии с разделом «Обесценение активов» как отдельный актив. Любой гудвил, включенный в балансовую стоимость инвестиции в ассоциированное предприятие, не тестируется на обесценение отдельно, но, в рамках теста на обесценение инвестиции в целом;

д) операции инвестора с ассоциированными предприятиями - если ассоциированное предприятие отражается в учете с использованием метода долевого участия, то инвестор должен исключить нереализованные прибыли и убытки, полученные от операций «снизу-вверх» (от предприятия ассоциированного к инвестору) и «сверху-вниз» (от инвестора к ассоциированному предприятию) в объеме, равном доле инвестора в ассоциированном предприятии. Нереализованные убытки от таких операций могут послужить доказательством обесценения переданного актива;

е) дата финансовой отчетности ассоциированного предприятия - при применении метода долевого участия инвестор должен использовать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, подготовленную на ту же самую дату, что и финансовая отчетность инвестора, за исключением случаев, когда сделать это практически невозможно. Если сделать это практически невозможно, то инвестор должен использовать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, подготовленную на самую последнюю дату, с корректировками, сделанными с учетом влияния любых значительных операций или событий, произошедших в период между датами окончания отчетных периодов;

ж) учетная политика ассоциированного предприятия - если ассоциированное предприятие использует учетную политику, которая отличается от учетной политики инвестора, то инвестор должен скорректировать финансовую отчетность ассоциированного предприятия, чтобы отразить учетную политику инвестора с целью применения метода долевого участия, за исключением случаев, когда сделать это практически невозможно;

з) убытки, превышающие сумму инвестиции - если доля инвестора в убытках ассоциированного предприятия равна балансовой стоимости его инвестиции в ассоциированное предприятие или превышает ее, то инвестор должен прекратить признание своей доли в дальнейших убытках. После того, как доля инвестора снизится до нуля, инвестор должен признать дополнительные убытки, создав резерв (см. раздел «Оценочные резервы»), только на сумму, равную сумме юридических обязанностей инвестора или его обязанностей, обусловленных сложившейся практикой, или сумме платежей, сделанных от имени ассоциированного предприятия. Если ассоциированное предприятие впоследствии представляет прибыли, то

инвестор должен возобновить признание своей доли в данной прибыли только после того, как его доля в прибыли сравнивается с долей в непризнанных убытках;

и) прекращение использования метода долевого участия - инвестор должен прекратить использовать метод долевого участия, начиная с даты, на которую пришлось значительное влияние:

если ассоциированное предприятие становится дочерним предприятием или предприятием с совместной деятельностью, инвестор должен провести переоценку своей ранее имевшейся доли в капитале до справедливой стоимости и признать полученные в результате прибыль или убыток, при наличии такового, в составе прибыли или убытка;

при утрате инвестором значительного влияния на ассоциированное предприятие в результате полного или частичного выбытия, инвестор должен прекратить признание данного ассоциированного предприятия и признать в составе прибыли или убытка разницу между суммой полученных поступлений плюс справедливая стоимость любой сохранившейся доли, с одной стороны, и балансовой стоимостью инвестиции в ассоциированное предприятие, на ту дату, когда было утрачено значительное влияние, с другой стороны. Впоследствии инвестор должен учитывать любую сохранившуюся долю, применяя требования раздела «Финансовые инструменты», в зависимости от обстоятельств;

если инвестор утратил значительное влияние по иным причинам, но не в результате частичного выбытия его инвестиции, инвестор должен расценивать балансовую стоимость инвестиции на указанную дату как новую основу себестоимости и должен отражать инвестицию в учете, применяя требования раздела «Финансовые инструменты», в зависимости от обстоятельств.

Метод учета по справедливой стоимости

392. При первоначальном признании инвестиции в ассоциированное предприятие инвестор должен оценить ее по цене операции. Цена операции не включает затраты по сделке.

393. На каждую отчетную дату инвестор должен оценивать свои инвестиции в ассоциированные предприятия по справедливой стоимости, а изменения в справедливой стоимости признавать в составе прибыли или убытка, используя руководство по оценке справедливой стоимости, предложенное в разделе «Финансовые инструменты». Инвестор, использующий метод учета по справедливой стоимости, должен использовать метод учета по фактическим затратам в отношении любой инвестиции в ассоциированное предприятие, справедливую стоимость которой практически невозможно надежно оценить без применения чрезмерных затрат или усилий.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

394. Инвестор должен классифицировать инвестиции в ассоциированные предприятия как долгосрочные активы.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

395. Инвестор ассоциированного предприятия должен раскрывать следующую информацию:

а) свою учетную политику в отношении инвестиций в ассоциированные предприятия;

б) балансовую стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия;

в) справедливую стоимость инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых с использованием метода долевого участия, для которых нет опубликованных котировок цен.

396. В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу учета по фактическим затратам, инвестор должен раскрывать сумму дивидендов и прочих распределений, признанных в составе дохода.

397. В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу долевого участия, инвестор должен раскрывать отдельно информацию о своей доле в прибыли или убытке таких ассоциированных предприятий, и информацию о своей доле в любых видах прекращенной деятельности таких ассоциированных предприятий.

398. В отношении инвестиций в ассоциированные предприятия, учитываемых по методу учета по справедливой стоимости, инвестор должен раскрывать информацию, которая требуется к раскрытию в соответствии с разделом «Финансовые инструменты».

РАЗДЕЛ 15. «ИНВЕСТИЦИИ В СОВМЕСТНУЮ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

399. Данный раздел применяется при учете совместной деятельности в консолидированной финансовой отчетности и в финансовой отчетности инвестора, который не является материнским предприятием, но имеет долю участника совместной деятельности в одной или более совместной деятельности. Раздел «Представление консолидированной финансовой отчетности» настоящего стандарта для предприятий МСП устанавливает требования к отражению доли участника совместной деятельности в совместной деятельности в индивидуальной финансовой отчетности.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

400. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Совместный контроль представляет собой согласованное по договору распределение контроля над экономической деятельностью и существует только в тех случаях, когда связанные с такой деятельностью стратегические финансовые и операционные решения требуют общего согласия сторон, между которыми распределен контроль (участниками совместной деятельности).

Совместная деятельность - это договорное соглашение, по которому две или более сторон осуществляют экономическую деятельность при условии совместного контроля над ней. Совместная деятельность может принимать форму совместно контролируемых активов, совместно контролируемой деятельности или совместно контролируемых предприятий.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ОПЕРАЦИИ

401. Операции некоторых видов совместной деятельности предполагают использование активов и прочих ресурсов участников совместной деятельности, а не учреждение корпорации, товарищества или другого предприятия, или финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности использует свои собственные основные средства и создает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства и получает свое собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства. Совместная деятельность может осуществляться наемными работниками участника совместной деятельности параллельно аналогичной деятельности его самого. Соглашение об учреждении совместной деятельности обычно предусматривает средства, с помощью

которых выручка от реализации совместного продукта и любые понесенные совместно расходы делятся между участниками совместной деятельности.

402. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых операциях каждый участник совместной деятельности обязан признавать в своих отдельных формах финансовой отчетности:

- а) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства; и
- б) понесенные расходы и свою долю в доходах, которую он получает в результате реализации товаров или услуг, произведенных совместной деятельностью.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ АКТИВЫ

403. Некоторые виды совместной деятельности предполагают наличие совместного контроля, а зачастую и совместного владения участниками совместной деятельности одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения целей совместной деятельности.

404. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник совместной деятельности обязан признавать в своей финансовой отчетности:

- а) свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером этих активов;
- б) принятые им обязательства;
- в) свою долю любых обязательств наряду с другими участниками совместной деятельности в отношении совместной деятельности;
- г) доход от реализации или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, вместе со своей долей расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и
- д) расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.

СОВМЕСТНО КОНТРОЛИРУЕМЫЕ ПРЕДПРИЯТИЯ

405. Совместно контролируемое предприятие - это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или другого предприятия, в которой каждый участник совместной деятельности имеет свою долю участия. Такое предприятие работает точно также как и другие предприятия, за исключением того, что договорное соглашение между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над его экономической деятельностью.

ВЫБОР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

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

- а) метод учета по фактическим затратам;
- б) метод долевого участия;
- в) метод учета по справедливой стоимости.

Метод учета по фактическим затратам

407. Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях, для которых нет объявленных котировок цен, по фактическим затратам за вычетом накопленных убытков от обесценения, признанных в соответствии с разделом «Обесценение активов».

408. Инвестор должен признавать дивиденды, полученные от инвестиций, как доход вне зависимости от того, являются ли они дивидендами от накопленной прибыли в совместно контролируемом предприятии, полученной до или после даты приобретения.

409. Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях, для которых имеются объявленные котировки цен, используя метод учета по справедливой стоимости.

Метод долевого участия

410. Участник совместной деятельности должен оценивать свои инвестиции в совместно контролируемых предприятиях по методу долевого участия, используя процедуры, изложенные в разделе «Инвестиции в ассоциированные предприятия» (подставляя выражение «совместный контроль» вместо выражения «значительное влияние» в указанном разделе).

Метод учета по справедливой стоимости

411. При первоначальном признании инвестиции в совместно контролируемое предприятие участник совместной деятельности должен оценить их по цене сделки. Цена сделки не учитывает затраты по сделке.

412. На каждую отчетную дату участник совместной деятельности должен оценить свои инвестиции в совместно контролируемые предприятия по справедливой стоимости, признавая изменения справедливой стоимости в составе прибыли или убытка с использованием руководства по оценке справедливой стоимости, предложенное в разделе «Финансовые инструменты». Участник совместной деятельности, использующий метод

учета по справедливой стоимости, должен использовать метод учета по фактическим затратам в отношении любых инвестиций в совместно контролируемое предприятие, справедливую стоимость которого невозможно оценить без чрезмерных затрат или усилий.

ОТРАЖЕНИЕ НЕКОТОРЫХ ОПЕРАЦИЙ В ХОДЕ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

413. Когда участник совместной деятельности вносит или продает активы в совместную деятельность, признание любой части прибыли или убытков от операции должно отражать содержание данной операции. Пока активы удерживаются совместной деятельностью, и при условии, что участник совместной деятельности передал значительные риски и вознаграждения, связанные с правом владения, участник совместной деятельности обязан признавать только ту часть прибыли, которая причитается на доли участия других участников совместной деятельности. Участник совместной деятельности должен признать любую сумму убытка в полном объеме, если такой вклад или продажа свидетельствуют об убытке от обесценения.

414. Когда участник совместной деятельности приобретает активы совместной деятельности, он не вправе признавать свою долю прибыли совместной деятельности от этой операции, если только он не перепродает активы независимой стороне. Участник совместной деятельности должен признавать свою долю убытков, возникающих в результате таких операций в том же порядке, что и прибыли, с той разницей, что убытки должны быть признаны сразу, если они отражают убыток от обесценения.

СЛУЧАИ, КОГДА ИНВЕСТОР НЕ ОБЛАДАЕТ СОВМЕСТНЫМ КОНТРОЛЕМ

415. Инвестор совместной деятельности, не имеющий совместного контроля, должен учитывать такую инвестицию в соответствии с разделом «Финансовые инструменты» или, при наличии у него значительного влияния на совместную деятельность, в соответствии с разделом «Инвестиции в ассоциированные предприятия».

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

416. Инвестор в совместную деятельность должен раскрыть следующую информацию:

а) учетную политику, которую он использует для признания своей доли участия в совместно контролируемых предприятиях;

б) балансовую стоимость инвестиций в совместно контролируемые предприятия;

в) справедливую стоимость инвестиций в совместно контролируемые предприятия, отражаемых с использованием метода долевого участия, для которых есть объявленные котировки цен;

г) совокупную сумму своих обязательств, связанных с совместной деятельностью, включая долю в обязательствах инвестиционного характера, которые были приняты совместно с другими участниками совместной деятельности, а также долю в обязательствах инвестиционного характера совместной деятельности непосредственно.

417. В отношении совместно контролируемых предприятий, учет которых осуществляется по методу долевого участия, участник совместной деятельности также должен раскрыть информацию, для инвестиций, учитываемых по методу долевого участия.

418. В отношении совместно контролируемых предприятий, учитываемых по методу справедливой стоимости, участник совместной деятельности должен раскрыть информацию, требуемую в разделе «Финансовые инструменты».

РАЗДЕЛ 16. «ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

419. Цель настоящего раздела состоит в установлении принципов признания и оценки финансовых активов, финансовых обязательств и некоторых договоров о покупке или продаже нефинансовых активов.

420. Настоящий раздел применяется всеми предприятиями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:

а) тех долей участия в дочерних предприятиях, ассоциированных предприятиях и совместной деятельности, которые учитываются в соответствии с разделом «Представление консолидированной финансовой отчетности», «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или «Инвестиции в совместную деятельность»;

б) прав и обязательств по договорам аренды, к которым применяется раздел «Аренда»;

в) договоров условного встречного предоставления при объединении предприятий (см. раздел «Объединение предприятий и гудвил»). Данное исключение действует исключительно в отношении предприятия-покупателя;

г) договоров между предприятием-покупателем и продавцом при объединении предприятий о покупке или продаже приобретаемого предприятия на определенную будущую дату;

д) прав на выплаты в возмещение затрат, которые обязано производить предприятие для погашения обязательства, признанного ею в качестве оценочного резерва в соответствии с разделом «Оценочные резервы», либо для которого в одном из более ранних периодов им был признан оценочный резерв в соответствии с разделом «Оценочные резервы».

421. Настоящий раздел применяется к тем договорам на покупку или продажу нефинансового актива, расчеты по которым могут производиться путем зачета встречных требований денежными средствами, другим финансовым инструментом или путем обмена финансовыми инструментами, за исключением договоров, заключенных и действующих с целью получения или поставки нефинансового актива для удовлетворения ожидаемых потребностей предприятия в его покупке, реализации или потреблении.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

422. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

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

В разделе термины «**договор**» и «**договорный**» относятся к соглашению между двумя или более сторонами, которое имеет четкие экономические последствия и уклониться от исполнения которого стороны, вероятнее всего, не могут, как правило, потому, что исполнение такого соглашения обеспечено правовой санкцией. Договоры, а, соответственно, и финансовые инструменты могут иметь различную форму и необязательно должны представляться в письменном виде.

Финансовый актив - это любой актив, который представляет собой:

- а) денежные средства;
- б) долевого инструмент другого предприятия;
- в) договорное право:

на получение денежных средств или иного финансового актива от другого предприятия, или на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другим предприятием на потенциально выгодных для себя условиях;

г) такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами предприятия.

Финансовое обязательство - это любое обязательство, которое представляет собой:

- а) договорную обязанность:

предоставить денежные средства или иной финансовый актив другому предприятию; или

обменять финансовые активы или финансовые обязательства с другим предприятием на потенциально невыгодных для себя условиях;

б) такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами предприятия.

Долевой инструмент - это любой договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах предприятия, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

Справедливая стоимость - та сумма, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, должны отвечать любому из перечисленных ниже условий:

а) они классифицируются как предназначенные для торговли. Финансовый актив или финансовое обязательство классифицируются как предназначенные для торговли, если он/оно:

приобретается или принимается главным образом с целью реализации или обратной покупки в краткосрочной перспективе;

является частью портфеля идентифицируемых финансовых инструментов, которые управляются на совокупной основе и недавние

сделки с которыми свидетельствуют о фактическом получении прибыли на краткосрочной основе;

б) при первоначальном признании он/она классифицируется предприятием как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Инвестиции в долевые инструменты, которые не котируются на активном рынке и справедливая стоимость которых не поддается достоверной оценке, не подлежат классификации как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Удерживаемые до погашения инвестиции представляют собой финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые предприятие твердо намерена и способна удерживать до погашения, кроме:

тех, которые после первоначального признания определяются предприятием как подлежащие отражению в учете по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

тех, которые предприятие определяет в качестве имеющихся в наличии для реализации;

тех, которые отвечают определению ссуд и дебиторской задолженности.

Предприятие не вправе классифицировать какие-либо финансовые активы как удерживаемые до погашения, если в течение текущего финансового года или двух предыдущих финансовых годов объем удерживаемых до погашения инвестиций, которые предприятие продало или переклассифицировало до наступления срока погашения, выражается более чем незначительной суммой (более чем незначительной по отношению ко всему портфелю инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продаж и переклассификаций, которые:

произведены очень близко к сроку погашения или дате отзыва финансового актива (например, менее чем за три месяца до погашения);

произошли после того, как предприятие собрало практически всю первоначальную основную сумму финансового актива посредством регулярных платежей или предоплат; или

имели место в результате особого события, которое произошло по независящим от предприятия причинам, носило чрезвычайный характер и не могло быть обоснованно предвосхищено предприятием.

Ссуды и дебиторская задолженность представляют собой финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, которые не котируются на активном рынке, за исключением:

тех, которые предприятие намерено продать немедленно или в ближайшее время и которые должны классифицироваться как предназначенные для торговли, и тех, которые после первоначального признания определяются предприятием как подлежащие отражению в учете по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

тех, которые предприятие после первоначального признания определяет в качестве имеющихся в наличии для реализации; или

тех, по которым владелец, в силу других, нежели ухудшение качества кредита, причинам, может не получить обратно значительную часть своей первоначальной инвестиции, и которые должны классифицироваться как имеющиеся в наличии для реализации.

Доля участия, приобретенная в пакете активов, не являющихся ссудами или дебиторской задолженностью (например, доля участия во взаимном фонде или аналогичном фонде), не считается ссудой или дебиторской задолженностью.

Финансовые активы, имеющиеся в наличии для реализации, представляют собой те финансовые активы, которые определены как имеющиеся в наличии для реализации или не классифицированы ни как:

а) ссуды и дебиторская задолженность;

б) инвестиции, удерживаемые до погашения;

в) финансовые активы, отражаемые в учете по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Договор финансовых гарантий является договором, обязывающим эмитента производить конкретные выплаты в возмещение убытков, понесенных держателем полиса из-за того, что конкретный дебитор не производит своевременные платежи по изначальным или измененным условиям долгового инструмента.

Типовая сделка по покупке или продаже финансовых активов представляет собой покупку или реализацию финансового актива по договору, условия которого требуют поставить данный актив в срок, устанавливаемый законодательством или правилами, принятыми на данном конкретном рынке.

Прекращение признания представляет собой списание ранее признанного финансового актива или финансового обязательства с финансовой отчетности предприятия.

Метод эффективной ставки процента представляет собой метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства и начисления процентного дохода или расходов на выплату процентов в течение соответствующего периода. Эффективная ставка процента представляет собой ставку, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту, либо, когда это уместно, в течение более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента предприятие обязано определять потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента, но не вправе принимать во внимание будущие кредитные убытки. В расчет принимаются все вознаграждения и прочие выплаченные или полученные сторонами суммы,

являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента, а также затраты по сделке и все другие премии или скидки. Предполагается, что потоки денежных средств и расчетный срок группы аналогичных финансовых инструментов могут быть достоверно оценены. Однако, в тех редких случаях, когда не представляется возможным произвести оценку потоков денежных средств или ожидаемого срока действия финансового инструмента, предприятие обязано использовать предусмотренные договором денежные потоки в течение всего договорного срока финансового инструмента.

Затраты по сделке представляют собой дополнительные издержки, прямо связанные с приобретением, выпуском или выбытием финансового актива или финансового обязательства. Дополнительные издержки не возникают, если предприятие не приобретает, не выпускает или не реализует финансовый инструмент.

ПРИЗНАНИЕ

423. Предприятие обязано признавать финансовый актив или финансовое обязательство в своей финансовой отчетности только в том случае, когда она становится стороной по договору в отношении данного финансового инструмента.

Первоначальная оценка

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

425. Примеры по финансовым активам к пункту 424:

для долгосрочного займа, выданного другому предприятию, дебиторская задолженность признается по приведенной стоимости денежных средств к получению (включая оплату процентов и выплату основного долга) от этого предприятия;

для товаров, проданных покупателю по краткосрочному кредиту, дебиторская задолженность признается по недисконтированной сумме

денежных средств к получению от этого предприятия, что обычно является ценой по счету;

для товара, проданного покупателю в двухлетний беспроцентный кредит, дебиторская задолженность признается по текущей цене реализации данного товара за наличный расчет. Если текущая цена реализации за наличный расчет неизвестна, она может рассчитываться как приведенная стоимость денежных потоков, дисконтированных с использованием преобладающей рыночной процентной ставки, по схожей дебиторской задолженности;

для покупки обыкновенных акций другого предприятия за наличные деньги, инвестиция признается по сумме денежных средств, оплаченных за получение этих акций.

426. Примеры по финансовым обязательствам к пункту 424:

для займа, полученного в банке, обязательство первоначально признается по приведенной стоимости денежных выплат банку (например, включая выплату процентов и основного долга);

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

Последующая оценка

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

а) долговые инструменты, должны оцениваться по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента. Долговые инструменты, которые классифицируются как краткосрочные активы или краткосрочные обязательства должны оцениваться по недисконтированной величине денежных средств или прочего возмещения, подлежащих выплате или получению (то есть чистое обесценение), кроме договора фактически представляющего собой операцию по финансированию (см. пункт 424). Если договор представляет собой операцию по финансированию, предприятие должно оценивать долговой инструмент по настоящей приведенной стоимости всех будущих платежей, дисконтированных по рыночной процентной ставке по аналогичным долговым инструментам;

б) обязательства по получению займа, должны оцениваться по себестоимости (которые иногда равны нулю) за вычетом обесценения;

в) инвестиции в неконвертируемые привилегированные акции, обыкновенные акции без права обратной продажи и привилегированные акции без права обратной продажи должны оцениваться следующим образом:

если акции обращаются на открытом рынке или их справедливая стоимость может быть надежно оценена, то инвестиция должна быть оценена по справедливой стоимости с отражением изменений в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка;

все прочие подобные инвестиции должны оцениваться по себестоимости за вычетом обесценения.

Амортизированная стоимость и метод эффективной ставки процента

428. Амортизированной стоимостью финансового актива или обязательства на каждую отчетную дату является чистая сумма следующих величин:

а) величина, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оценивается при первоначальном признании;

б) за вычетом выплат в погашение основной суммы долга;

в) уменьшенная или увеличенная на сумму накопленной амортизации, с использованием метода эффективной ставки процента, разницы между первоначальной стоимостью и суммой погашения;

г) за вычетом суммы уменьшения (прямого или путем использования счета оценочного резерва) на обесценение или безнадежную задолженность.

Финансовые активы и финансовые обязательства, которые не имеют номинальной ставки процента и классифицируются как краткосрочные активы или краткосрочные обязательства первоначально оцениваются по недисконтируемой сумме.

429. Эффективная процентная ставка определяется на основе балансовой стоимости финансового актива или обязательства при первоначальном признании. Метод эффективной ставки процента включает:

а) амортизированную стоимость финансового актива (обязательства), которая является приведенной стоимостью будущих поступлений (выплат) денежных средств, дисконтированных по эффективной процентной ставке; и

б) процентные расходы (процентные доходы) равные произведению балансовой стоимости финансового обязательства (актива) на начало периода и эффективной процентной ставки за период.

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

431. При расчете эффективной ставки процента предприятие должно амортизировать все связанные комиссии, уплаченные или полученные финансовые расходы (такие как «прочие суммы»), затраты по сделке и другие премии или скидки на протяжении ожидаемого периода

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

432. По финансовым активам и финансовым обязательствам с переменной процентной ставкой периодическая переоценка денежных потоков с целью отражения изменений рыночных процентных ставок приводит к изменению эффективной ставки процента. Если финансовый актив или финансовое обязательство с переменной процентной ставкой первоначально признается в размере, равном основной сумме, подлежащей получению или выплате при наступлении срока, то переоценка будущих процентных выплат обычно не оказывает значительного влияния на балансовую стоимость актива или обязательства.

433. Если предприятие пересматривает расчетные суммы выплат или поступлений, то оно должно скорректировать балансовую стоимость финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых инструментов) с тем, чтобы отразить фактические и пересмотренные расчетные денежные потоки. Предприятие должно пересчитать балансовую стоимость путем расчета приведенной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по первоначальной эффективной ставке процента финансового инструмента. Предприятие должно признать корректировку в составе прибыли или убытка как доход или расход в дату проведения пересмотра.

ОБЕСЦЕНЕНИЕ СТОИМОСТИ ФИНАНСОВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ, ОЦЕНИВАЕМЫХ ПО СЕБЕСТОИМОСТИ ИЛИ АМОРТИЗИРОВАННОЙ СТОИМОСТИ

Признание

434. В конце каждого отчетного периода, предприятие должно проводить анализ есть ли в наличии объективные доказательства обесценения любого финансового актива, стоимость которых оценивается по себестоимости или амортизированной стоимости. В случае наличия объективных доказательств обесценения, предприятие должно сразу же признать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка.

435. Объективные подтверждения обесценения финансового актива или группы активов включают наблюдаемые данные, ставшие известными держателю актива, о следующих событиях, приводящих к убытку:

- а) значительные финансовые трудности эмитента или должника;

б) нарушение договора, например, просрочка или невыполнение обязательств по выплате процентов или основной суммы долга;

в) предоставление кредитором – по экономическим или юридическим причинам, связанным с финансовыми трудностями заемщика – разрешения должнику на отступление от положений договора, разрешения, которого, кредитор бы при иных обстоятельствах не давал;

г) банкротство или финансовая реорганизация заемщика каким-либо иным образом стало вероятным;

д) наличие наблюдаемых данных, свидетельствующих о снижении суммы ожидаемых будущих денежных средств по группе финансовых активов после первоначального признания таких активов, хотя такое снижение еще не может быть определено для отдельных финансовых активов в группе, как, например, в случае с неблагоприятной экономической обстановкой в государстве или регионе или неблагоприятными отраслевыми изменениями.

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

437. Предприятие должно отдельно оценивать следующие финансовые активы на обесценение:

а) все долевого инструменты вне зависимости от их значительности; и

б) прочие финансовые активы, которые оцениваются отдельно.

438. Предприятие должно оценивать прочие финансовые активы на обесценение либо отдельно, либо по группам на основе схожих характеристик кредитного риска.

Оценка

439. Предприятие должно оценивать убыток от обесценения инструментов, оцениваемых по себестоимости или амортизированной стоимости следующим образом:

а) для тех финансовых инструментов, что учитываются по амортизированной стоимости, убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и приведенной стоимостью прогнозируемых денежных потоков, дисконтированных по первоначальной эффективной ставке процента по активу. Если подобный финансовый инструмент имеет переменную процентную ставку, установленную в соответствии с договором;

б) для инструментов, которые учитываются по себестоимости за вычетом обесценения, убыток от обесценения равен разнице между балансовой стоимостью актива и наилучшей оценкой (которая обязательно будет иметь приближенное значение) той суммы (которая может быть равной нулю), которую предприятие получит за актив, если он будет продан в конце отчетного периода.

Реверсирование

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

Справедливая стоимость

441. Инвестиции в обычные акции и привилегированные акции оцениваются по справедливой стоимости, при условии, что справедливая стоимость этих акций может быть надежно оценена. Предприятие должно использовать следующую иерархическую лестницу для оценки справедливой стоимости акций:

а) наилучшим подтверждением справедливой стоимости является котируемая цена для одного и того же актива на активном рынке. Обычно это текущая цена спроса;

б) в случае отсутствия информации о котируемых ценах, основой для определения справедливой стоимости служит цена последней операции для одного и того же актива при условии, что с момента ее проведения не произошло существенных изменений экономических условий или не прошло значительного промежутка времени. Если предприятие может продемонстрировать, что цена последней операции не является хорошей оценкой справедливой стоимости (например, потому что эта оценка отражает ту сумму, которую бы предприятие получило или выплатило в случае вынужденной операции, принудительной ликвидации или продаже по крайне низким ценам), то эта цена корректируется;

в) если рынок для данного инструмента не активен и последние операции по этому активу сами по себе не являются хорошей оценкой справедливой стоимости, предприятие оценивает справедливую стоимость, используя метод оценки. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату измерения при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами.

442. Другие разделы настоящего стандарта для предприятий МСП приводят ссылки на руководство по справедливой стоимости в пунктах 441-447, включая раздел «Инвестиции в ассоциированные предприятия»,

раздел «Инвестиции в совместную деятельность» и раздел «Инвестиционное имущество». При применении этого руководства в отношении активов, указанных в этих разделах, ссылка на простые и привилегированные акции в данном пункте должна рассматриваться с учетом тех видов активов, которые указываются в этих разделах.

Методы оценки

443. Методы оценки включают использование информации о недавних рыночных операциях для одного и того же актива между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить такие операции сторонами, при наличии таковой, сопоставление с текущей справедливой стоимостью другого актива, существенные характеристики которого аналогичны оцениваемому активу, анализ дисконтированных денежных потоков и моделей оценки опциона. Если существует метод оценки, широко используемый участниками рынка для определения цены актива, и было продемонстрировано, что этот метод предоставляет надежные расчеты цен, полученных в фактических рыночных операциях, то предприятие использует этот метод.

444. Цель применения метода оценки состоит в том, чтобы определить, какой была бы цена операции на дату измерения при совершении мотивированного нормальными деловыми соображениями обмена между независимыми сторонами. Справедливая стоимость рассчитывается на основе результатов применения метода оценки, в котором максимально используются рыночные исходные данные и как можно меньше полагаются на обусловленные данные предприятия. Предполагается, что метод оценки обеспечивает надежную оценку справедливой стоимости, если:

а) он в достаточной степени отражает ожидаемую оценку актива рынком; и

б) исходные данные для метода оценки обоснованно представляют рыночные ожидания и измерения коэффициентов риск-доходность, присущих этому активу.

Отсутствие активного рынка

445. Справедливая стоимость инвестиций в те активы, которые не имеют котировочной рыночной цены на активном рынке, оцениваются с достаточной степенью надежности, если:

а) изменчивость пределов, в которых производятся расчетные оценки обоснованной справедливой стоимости, не является значительной для этого актива; или

б) можно обоснованно оценить вероятность разных расчетных оценок в рамках этих пределов и использовать ее в оценке справедливой стоимости.

446. Существует много ситуаций, в которых диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости активов, не имеющие рыночных котировок, вероятно, не является значительной. Как правило, у предприятия имеется возможность рассчитать справедливую стоимость актива, приобретенного у внешней стороны. Однако, если диапазон, в котором находятся обоснованные расчетные оценки справедливой стоимости, значителен и вероятности разных расчетных оценок нельзя обоснованно оценить, предприятие не оценивает актив по справедливой стоимости.

447. В случае исчезновения источника данных для надежной оценки справедливой стоимости актива по справедливой стоимости (например, долевого инструмента, стоимость которого оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток), балансовая стоимость такого надежно оцененного актива на конечную дату признается его новой себестоимостью. В таком случае предприятие оценивает стоимость такого актива по данной себестоимости за вычетом убытков от обесценения до тех пор, пока не появляется источник данных для надежной оценки справедливой стоимости.

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ФИНАНСОВОГО АКТИВА

448. Прекращение признания финансового актива предприятием производится только тогда, когда:

а) обусловленные договором права на потоки денежных средств от данного финансового актива истекают или исполняются в полном объеме; или

б) предприятие передает другой стороне все существенные риски и выгоды, связанные с владением финансового актива; или

в) предприятие, несмотря на то, что оно сохраняет некоторые существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, передает контроль над данным активом другой стороне и эта сторона обладает практической возможностью продать данный актив целиком любой третьей стороне, и третья сторона может воспользоваться этой возможностью в одностороннем порядке, без необходимости налагать дополнительные ограничения на такую передачу. В таком случае предприятие должно:

прекратить признание актива; и

отдельно признать все права и обязательства, созданные или сохраненные в ходе передачи.

449. Балансовая стоимость переданного актива должна быть распределена между сохранившимися и переданными правами и обязанностями на основе их относительной справедливой стоимости на момент передачи. Вновь созданные права и обязанности должны оцениваться по их справедливой стоимости на эту дату. Разница в стоимости между полученным возмещением и признанными стоимостями и стоимостями, чье

признание было прекращено в соответствии с настоящим пунктом, включается в состав прибыли или убытка в период передачи.

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

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

а) если принимающая сторона имеет право, согласно договору или общепринятой практике, продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна переклассифицировать такой актив в своем отчете о финансовом положении (например, в качестве заемного актива, переданных в залог долевых инструментов или дебиторской задолженности по обратной покупке) отдельно от других активов;

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

в) если передающая сторона не выполняет условия договора и не имеет права получить обратно такое обеспечение, то она должна прекратить признание этого обеспечения, а принимающая сторона должна признать это обеспечение в качестве своего актива, первоначально оцененного по справедливой стоимости, или, если она уже продала это обеспечение, то прекратить признание своего обязательства по возврату этого обеспечения;

г) за исключением случаев, предусмотренных в пункте в), передающая сторона должна продолжать учитывать это обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна учитывать это обеспечение как актив.

452. Примеры по передаче, удовлетворяющая требованиям для прекращения признания: предприятие продает свою группу дебиторской задолженности банку по цене меньшей, чем их номинальная стоимость. Предприятие продолжает получать сборы от должников от имени банка, включая отправку ежемесячных отчетов, и банк выплачивает предприятию гонорары по рыночной процентной ставке за обслуживание дебиторской задолженности. Предприятие обязано немедленно отправлять в банк любые и все полученные суммы от должников, но предприятие не отвечает за несвоевременную оплату или за неоплату задолженности. В этом случае

предприятие передает банку большую часть рисков и выгод, связанных с правом собственности дебиторской задолженности. Следовательно, предприятие списывает дебиторскую задолженность со своего отчета о финансовом положении (то есть списывает эти задолженности с баланса), и показывает, что у предприятия нет финансовой ответственности в отношении дохода полученного от банка. Предприятие признает убыток, рассчитываемый как разница между балансовой стоимостью дебиторской задолженности во время продажи и выручки, полученной от банка. Предприятие признает ответственность в той части, когда оно получило денежные средства от должников, но ещё не отправила их в банк.

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

ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ ФИНАНСОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

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

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

456. Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным возмещением, включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, должна быть признана предприятием в составе прибыли или убытка.

ВЫБОР УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ

457. Предприятие обязано выбрать, на основании чего следует вести учет:

- а) на основании всех положений, содержащиеся в этом разделе; или
- б) признания и раскрытия положений, прописанных в национальном стандарте для коммерческих предприятий «Финансовые инструменты».

Для учета всех своих финансовых инструментов. Выбор предприятием между а) и б) выше является выбором учетной политики.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

458. В соответствии с пунктом 85 в своде значительных элементов учетной политики предприятие должно раскрывать основу (или основы), используемую для учета финансовых инструментов, а также другие элементы учетной политики, используемые в связи с финансовыми инструментами и уместные для понимания финансовой отчетности.

459. Либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях предприятие должно раскрыть данные о балансовой стоимости каждой из нижеперечисленных категорий финансовых активов и финансовых обязательств по состоянию на отчетную дату:

- а) финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- б) являющиеся долговыми инструментами финансовые активы, которые оцениваются по амортизированной стоимости;
- в) являющиеся долевыми инструментами финансовые активы, которые оцениваются по себестоимости за вычетом обесценения;
- г) финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости; и
- д) обязательства по займам, оцениваемые по себестоимости за вычетом обесценения.

460. Предприятие обязано раскрывать такую информацию, которая позволяла бы пользователям финансовой отчетности оценивать значение финансовых инструментов с точки зрения его финансового положения и результатов деятельности. Например, в случае долгосрочного долга такая информация, как правило, включает условия долгового инструмента (такие как ставка вознаграждения, срок погашения, график погашения, и ограничения, накладываемые долговым инструментом на предприятие).

461. Для всех финансовых активов и финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, предприятие должно раскрыть данные о базе определения справедливой стоимости, то есть котируемые цены на активном рынке или методы оценки. Если предприятие использует методы оценки, предприятие должно раскрыть информацию об основных допущениях, используемых для определения справедливой стоимости

каждого класса финансовых активов или финансовых обязательств. Например, если это применимо, предприятие должно раскрыть информацию о допущениях, сделанных в отношении уровня предоплаты, уровня расчетных кредитных потерь, процентных ставок или ставок дисконтирования.

462. В случае исчезновения источника данных для надежной оценки справедливой стоимости долевого инструмента, стоимость которого оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, предприятие должно раскрыть этот факт.

463. В случае если предприятие передало финансовые активы другой стороне в рамках операции, которая не удовлетворяет критериям прекращения признания, то для каждого класса таких активов предприятие раскрывает следующую информацию:

а) характер активов;

б) характер рисков и выгод, связанных с правом собственности, которые остались у предприятия;

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

464. В случае, если предприятие передало финансовые активы в качестве обеспечения обязательств или условных обязательств, предприятие должно раскрыть следующую информацию:

а) балансовую стоимость финансовых активов, переданных в качестве обеспечения;

б) условия и сроки такого залога.

465. Предприятие должно раскрыть следующую информацию о задолженности по займам, признанной на отчетную дату, по которым отмечается нарушение условий или невыполнение обязательств в части погашения основного долга, процентов, фонда погашения или условий погашения, которое не было исправлено на отчетную дату:

а) сведения о нарушениях или невыполнениях обязательств;

б) балансовая стоимость просроченной кредиторской задолженности на отчетную дату;

в) сведения о том, было ли устранено нарушение и невыполнение обязательств, или были ли пересмотрены условия погашения займов до того, как финансовая отчетность была утверждена к выпуску.

466. Предприятие должно раскрыть данные о нижеследующих составляющих доходов, расходов, прибыли или убытков:

а) доходы, расходы, прибыли или убытки, включая изменения в справедливой стоимости, признанные по:

финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости;

финансовым обязательствам, оцениваемым по амортизированной стоимости;

б) общие процентные доходы и общие процентные расходы (рассчитываемые по методу эффективной ставки процента) по финансовым активам или финансовым обязательствам, которые не оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

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

РАЗДЕЛ 17. «ОЦЕНОЧНЫЕ РЕЗЕРВЫ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

467. Цель настоящего раздела - обеспечить, соответствующие критерии признания и основы оценки, применяемые к оценочным резервам, а также раскрытия достаточной информации в примечаниях с тем, чтобы позволить пользователям финансовой отчетности понять их характер, временные параметры и сумму.

468. Требования данного раздела распространяются на все оценочные резервы, кроме тех из них, которые рассматриваются в других разделах. Такие оценочные резервы включают:

- а) раздел «Аренда», однако, данный раздел рассматривает операционную аренду, которая стала обременительной;
- б) договоры на строительство (раздел «Выручка»);
- в) обязательства по вознаграждению работникам (раздел «Вознаграждения работникам»);
- г) налог на прибыль (раздел «Налоги на прибыль»).

469. Требования данного раздела не применяются к договорам на стадии исполнения, если только они не являются обременительными договорами.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

470. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Слово «**резерв**» иногда используется в контексте таких статей как амортизация, обесценение активов и безвозвратная дебиторская задолженность. Указанные статьи являются скорее корректировками балансовой стоимости активов, чем признанием обязательств, и поэтому не попадают в сферу применения данного раздела.

Оценочный резерв - это обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком исполнения.

Обязательство (для целей признания в финансовой отчетности) - это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию с предприятия ресурсов, содержащих экономические выгоды.

Обязывающее событие - событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого у предприятия нет реалистичной альтернативы урегулированию этого обязательства.

Юридическое обязательство - обязательство, проистекающее из:

- а) договора (из прямо определенных или подразумеваемых условий его);
- б) законодательства; или
- в) иного действия правовых норм.

Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство) - обязательство, возникающее в результате действий предприятия в случаях, когда:

а) посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления предприятие продемонстрировало другим сторонам, что оно примет на себя определенные обязанности; и

б) в результате предприятие создало у других сторон обоснованные ожидания, что оно исполнит принятые на себя обязанности.

Обременительный договор - договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды.

Реструктуризация - программа, планируемая и контролируемая руководством, и существенно меняющая:

а) масштабы деятельности, осуществляемой предприятием; либо

б) методы ведения этой деятельности.

Договоры на стадии исполнения – это договоры, по которым ни одна из сторон не выполнила ни одного из своих обязательств, или обе стороны частично выполнили свои обязательства в равной степени.

ПЕРВОНАЧАЛЬНОЕ ПРИЗНАНИЕ

471. Предприятие должно признавать оценочный резерв только тогда, когда:

а) предприятие имеет по состоянию на отчетную дату существующую обязанность, возникшую в результате прошлого события;

б) вероятно (то есть скорее возможно, чем невозможно), что для исполнения обязанности предприятию потребуется передать экономические выгоды; и

в) сумма обязанности может быть надежно оценена.

472. Предприятие должно признать резерв как обязательство в отчете о финансовом положении, а также признать расход в составе прибыли или убытка на сумму, равную размеру обязательства, если только оно не является частью затрат, включаемых в себестоимость активов, таких как запасы или основные средства, в соответствии с требованиями какого-либо другого раздела.

ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ ОЦЕНКА

473. Предприятие должно оценивать резерв на основе наилучшей оценки суммы, необходимой для погашения обязательства на отчетную дату. Наилучшая оценка представляет собой сумму, которую предприятие, стоя на позициях рационализма, затратило бы для выполнения обязательства на отчетную дату или для передачи его третьему лицу в указанное время.

474. Если оцениваемый резерв включает крупную совокупность статей, оценка производится путем взвешивания всех возможных результатов по степени вероятности. Таким образом, резерв будет разным в зависимости от того, составляет ли вероятность потери данной суммы, например, 60 или 90 процентов. В случае если имеется постоянный диапазон возможных результатов и все точки такого диапазона одинаково вероятны, берется среднее значение заданного диапазона.

475. Если резерв связан с отдельно взятой обязанностью, то наиболее вероятный индивидуальный результат может служить наилучшей оценкой суммы, необходимой для исполнения обязанности. Однако, даже в таком случае предприятие рассматривает и другие возможные результаты. В случае если другие возможные результаты либо в основном выше, либо в основном ниже наиболее вероятного результата, наилучшей расчетной оценкой будет либо большая, либо меньшая величина, соответственно.

476. Предприятие должно исключить доходы от ожидаемого выбытия активов из оценки резерва.

477. Если ожидается, что затраты, или их часть, требуемые для урегулирования оценочного резерва, будут возмещены другой стороной (например, по страховой претензии), возмещение должно признаваться тогда и только тогда, когда практически несомненно, что возмещение будет получено, если предприятие погасит свое обязательство. Сумма, признанная в отношении такого возмещения, не должна превышать сумму соответствующего оценочного резерва. Возмещение, подлежащее получению, должно быть представлено в отчете о финансовом положении как актив и не должно засчитываться против соответствующего резерва. В отчете о совокупной прибыли предприятие может произвести зачет полученного от другой стороны возмещения против расходов, относящихся к соответствующему резерву.

ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА

478. Предприятие должно списывать затраты только против тех резервов, для которых они первоначально признавались.

479. Предприятие должно пересматривать резервы на каждую отчетную дату и проводить их корректировки, для того чтобы отразить наилучшую оценку суммы, необходимой для исполнения обязанности по состоянию на рассматриваемую отчетную дату. Любые корректировки ранее признанных сумм, должны признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением тех случаев, когда резерв первоначально был признан как часть затрат, включаемых в себестоимость актива.

УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И АКТИВЫ

480. Условное обязательство – это либо возможная, но неопределенная обязанность, либо существующая обязанность, которая не может быть признана, потому что она не удовлетворяет одному из условий б) и в) пункта 471 или обоим этим условиям. Предприятие не должно признавать условное обязательство в качестве обязательства, кроме случаев признания условных обязательств приобретаемым предприятием при объединении бизнеса. Если предприятие несет солидарную и индивидуальную ответственность за исполнение обязанности, та часть обязанности, исполнение которой ожидается от других сторон, учитывается предприятием как условное обязательство.

481. Предприятие не должно признавать условный актив как актив. Когда вероятность притока будущих экономических выгод предприятию является практически несомненной, тогда соответствующий актив не является условным и его признание уместно.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

482. Для каждого класса резервов предприятие должно раскрывать:

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

483. Сравнительная информация за предыдущие периоды не требуется.

484. Кроме случаев, когда вероятность какого-либо выбытия ресурсов в результате погашения является незначительной, для каждого класса условных обязательств на отчетную дату предприятие должно раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это практически возможно:

- а) оценку его влияния на финансовые показатели согласно принципам оценки;
- б) указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков возможного выбытия ресурсов; и
- в) возможность какого-либо возмещения.

485. Если практически невозможно осуществить одно или несколько из перечисленных раскрытий указанных в пункте 484, этот факт подлежит раскрытию.

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

487. В исключительно редких случаях могут быть основания полагать, что раскрытие всей или части информации, требуемой в соответствии с пунктами 482-486, нанесет серьезный урон позиции предприятия в споре с другими сторонами о предмете резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях предприятие может не раскрывать отмеченную информацию, однако должен раскрываться общий характер спора с указанием на то, что эта информация не была раскрыта, и причины, почему это не было сделано.

РАЗДЕЛ 18. «ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

488. Цель раздела состоит в том, чтобы установить правила получения и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Раздел требует от предприятия признавать если:

а) обязательство - в случае, когда работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и

б) расход - в случае, когда предприятие использует экономическую выгоду, возникающую в результате оказания работником услуги в обмен на вознаграждение, если только другой раздел не требует, чтобы затраты признавались как часть себестоимости актива такого как запасы или основные средства.

489. Раздел применяется работодателем для учета всех вознаграждений работникам, кроме тех, в отношении которых применяются другие разделы настоящего стандарта.

490. Вознаграждения работникам, в отношении которых применяется этот раздел, включают вознаграждения:

а) согласно соглашениям между предприятием и его работниками или их представителями;

б) согласно требованиям законодательства, в соответствии с которыми предприятие должно осуществлять отчисления на государственное социальное страхование.

491. Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставлением товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц.

492. Работник может оказывать услуги предприятию на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

493. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Вознаграждения работникам - все формы вознаграждений и выплат, предоставляемых предприятием работникам в обмен на оказанные ими услуги.

Отчисления на государственное социальное страхование - отчисления, которые производят организации, учреждения и предприятия, независимо от формы собственности, применяющие труд на договорной основе (далее - работодатели).

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

494. Вознаграждения включают в себя такие статьи как:

- а) заработная плата рабочим и служащим и отчисление на государственное социальное страхование;
- б) оплачиваемые отпуска в соответствии с законодательством Туркменистана;
- в) участие в прибыли и премии;
- г) вознаграждения в неденежной форме (такие, как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом, бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников.

495. Обязательства по вознаграждениям работникам оцениваются на не дисконтируемой основе.

496. Когда работник оказывает услуги предприятию в течение отчетного периода, предприятие должно признать не дисконтированную величину вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:

а) в качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже выплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает не дисконтированную величину выплат, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовых расходов) в той мере, в какой авансовые расходы приведут, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств; и

б) в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждений, которые другой раздел требует или разрешает включать в себестоимость актива (например, раздел «Запасы» и раздел «Основные средства»).

497. Предприятие может оплачивать отсутствие работников по самым разным причинам, в том числе по случаю ежегодного отпуска, болезни и т.д.

498. Предприятие должно признавать ожидаемые затраты на выплату вознаграждений работникам в форме оплачиваемых отпусков непосредственно при наступлении отпуска.

499. Предприятие должно признавать ожидаемые затраты на участие в прибыли и выплату премий только в случае, если:

а) предприятие имеет текущую, возникающую в силу договора или законодательства, либо вмененную обязанность производить такие выплаты в связи с прошлыми событиями; и

б) обязанность может быть надежно оценена.

500. Текущая обязанность существует только в случае, если предприятие не имеет реальной возможности не производить выплаты.

501. Предприятие может не иметь юридической обязанности выплачивать премии. Тем не менее, в некоторых случаях в предприятии может существовать практика выплаты премий. В таких случаях предприятие имеет вмененную обязанность, поскольку оно не имеет реальной возможности не выплачивать премии. Оценка вмененной обязанности в

данном случае учитывает возможность ухода из предприятия некоторых его работников без получения премий.

502. Предприятие может надежно оценить свои юридические или вмененные обязанности только в случае, если:

а) формализованные условия плана включают формулу определения величины вознаграждения;

б) предприятие определяет величину вознаграждения, подлежащего выплате, до утверждения финансовой отчетности к выпуску; либо

в) практика прошлых лет позволяет однозначно определить величину вмененной обязанности предприятия.

503. Обязанности по планам участия в прибыли и премиям возникают в связи с услугами, оказанными работником, а не в результате сделок с владельцами предприятия. Поэтому предприятие признает затраты по планам участия в прибыли и выплатам премий как расход, а не как распределение чистой прибыли.

ОТЧИСЛЕНИЯ НА ГОСУДАРСТВЕННОЕ СОЦИАЛЬНОЕ СТРАХОВАНИЕ

504. Учет отчислений на государственное социальное страхование определяется в размере установленных ставок за этот период, в соответствии с законодательством Туркменистана.

505. Если работник оказал услуги предприятию в течение периода, предприятие должно признать отчисления на государственное социальное страхование, в обмен на эти услуги:

а) в качестве обязательства (начисленный расход) за вычетом всех ранее уплаченных начислений. Если сумма ранее уплаченных начислений превышает величину отчисления, причитающегося за услуги, оказанные до отчетной даты, предприятие должно признать это превышение в качестве актива (авансовый расход) в той мере, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих платежей или к возврату денежных средств; и

б) в качестве расхода, за исключением тех сумм вознаграждений, которые другой раздел требует или разрешает включать в себестоимость актива (например, раздел «Запасы» и раздел «Основные средства»).

ВЫХОДНЫЕ ПОСОБИЯ

506. Предприятие может быть обязано в соответствии с законодательством, по договору или по иным соглашениям между предприятием и работниками или их представителями или в связи с имеющимися у нее вмененными обязанностями, вытекающими из сложившейся хозяйственной практики, обычаев или желания действовать справедливо, произвести выплаты (или предоставить какие-либо иные

вознаграждения) работникам при их увольнении. Такие выплаты называются выходным пособием.

507. Предприятие должно признавать выходное пособие в качестве обязательства и расходов в случаях предусмотренных законодательством Туркменистана.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

508. Раздел не требует специального раскрытия информации в отношении вознаграждений работникам, за исключением тех раскрытий, которые предусмотрены в других разделах (например, раздел «Раскрытие информации о связанных сторонах» требует раскрытия информации о выплатах ключевым управляющим, раздел «Представление финансовой отчетности» требует раскрывать расходы на вознаграждения работникам).

509. Предприятие должно раскрывать информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении отчислений на государственное социальное страхование.

РАЗДЕЛ 19. «НАЛОГИ НА ПРИБЫЛЬ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

510. Цель настоящего раздела состоит в определении порядка учета налогов на прибыль. Главный вопрос в учете налогов на прибыль состоит в том, как элиминируются текущие и будущие налоговые последствия:

а) будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в финансовой отчетности предприятия; и
б) операций и других событий текущего периода, которые признаются в финансовой отчетности предприятия.

511. Настоящий раздел применяется для учета налогов на прибыль.

512. Для целей настоящего раздела налоги на прибыль включают все национальные и зарубежные налоги, которые основываются на налогооблагаемых прибылях. Налоги на прибыль также включают такие налоги, как налог на прибыль, удерживаемый у источника, который уплачивается дочерним предприятием, ассоциированным предприятием или в рамках совместной деятельности с сумм, распределяемых в пользу отчитывающегося предприятия.

513. Если существует вероятность того, что возмещение или погашение балансовой стоимости активов (обязательств) вызовет более крупные (или меньшие) налоговые выплаты, чем те, которые имели бы место, если бы такое возмещение не принесло бы никаких налоговых последствий, то настоящий раздел требует, чтобы предприятие признавало отложенное налоговое обязательство (отложенный налоговый актив), с ограниченным количеством определенных исключений.

514. Настоящий раздел также касается признания отложенных налоговых активов, возникающих из неиспользованных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот, представления налогов на прибыль в финансовой отчетности и раскрытия информации, относящейся к налогам на прибыль.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

515. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Бухгалтерская прибыль - это прибыль или убыток за период, до вычета расходов по уплате налога на прибыль.

Налогооблагаемая прибыль (убыток, учитываемый при налогообложении) - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с правилами, установленными налоговым законодательством Туркменистана, в отношении которой уплачивается (возмещается) налог на прибыль.

Расходы по налогу (доходы по налогу) - это совокупная величина, включенная в расчет прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

Текущие налоги - это сумма налогов на прибыль к уплате (к возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) за период.

Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

Отложенные налоговые активы - это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущих периодах в связи с:

- а) вычитаемыми временными разницами;
- б) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;
- в) переносом на будущий период неиспользованных налоговых отсрочек.

Временные разницы - это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой. Временные разницы могут быть либо:

а) налогооблагаемыми, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо

б) вычитаемыми, т.е. временными разницами, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

Налоговая база актива или обязательства - это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения.

Налоговая база актива - это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит предприятие при возмещении балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Налоговая база обязательства равняется его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. В случае с выручкой, полученной авансом, налоговая база возникающего обязательства равняется его балансовой стоимости за вычетом любой суммы выручки, которая не будет облагаться налогом в будущих периодах.

ЭТАПЫ УЧЕТА НАЛОГА НА ПРИБЫЛЬ

516. Предприятие должно учитывать налоги на прибыль согласно следующим этапам:

а) признавать текущий налог, оцененный по сумме, которая включает результат возможного исхода проверки налоговыми органами;

б) определять, какие активы и обязательства, как ожидается, повлияли бы на налогооблагаемую прибыль, если бы эти активы и обязательства были возмещены или погашены по своей приведенной балансовой стоимости;

в) определять налоговые базы нижеуказанного на конец отчетного периода:

активов и обязательств указанных выше в б). Налоговая база активов и обязательств определяется по результатам реализаций активов или погашений обязательств по своей приведенной балансовой стоимости;

прочих статей, которые имеют налоговые базы, хотя они не признаются как активы или обязательства, т.е. статьи признанные в качестве дохода или расхода, которые будут подлежать налогообложению или налоговому вычету в будущих периодах;

г) рассчитывать любые временные разницы, неиспользованные налоговые убытки и кредиты;

д) признавать отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства, возникающие вследствие временной разницы, неиспользованных налоговых убытков и кредитов;

е) оценивать отложенные налоговые активы и обязательства по сумме, которая включает результат возможного исхода от проверки налоговыми органами, используя ставки, которые на основе по существу действующего налогового законодательства на конец отчетного периода, как ожидается, будут применяться, если отложенный налоговый актив реализуется, или отложенное налоговое обязательство погашается;

ж) признавать оценочный резерв против отложенных налоговых активов с тем, чтобы чистая сумма была равна наивысшей сумме, которая, скорее всего, нежели наоборот, будет реализована на основе текущей или будущей налогооблагаемой прибыли;

з) распределять текущий и отложенный налог на соответствующие компоненты прибыли или убытка, прочей совокупной прибыли и капитала;

и) представлять и раскрывать требуемую информацию.

ПРИЗНАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ

517. Предприятие должно признавать текущие налоговые обязательства в отношении налогооблагаемой прибыли за текущие и прошлые периоды. Если уже оплаченная сумма в отношении данного и предыдущего периодов

превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве актива.

518. Выгода, связанная с налоговым убытком, которая может быть перенесена на прошлый период для возмещения текущего налога предыдущего периода, должна признаваться в качестве актива.

519. Предприятие должно оценивать текущее налоговое обязательство (актив) в размере суммы, которую предполагается уплатить (возместить), с использованием ставок налога в соответствии с налоговым законодательством Туркменистана, действующих или по существу действующих на отчетный период. Предприятие должно рассматривать налоговые ставки как по существу принятые, если будущие события, предусмотренные процессом принятия, исторически не повлияли на исход и маловероятно, что повлияют.

520. Предприятие должно включать в суммы, признанные в соответствии с пунктами 517 и 518 результат возможного исхода проверки налоговыми органами.

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

522. Если предприятие планирует возмещать балансовую стоимость актива или погашать балансовую стоимость обязательства, не учитывая налогооблагаемую прибыль, то отложенный налог не возникает в отношении этого актива или обязательства.

Налоговая база

523. Предприятие должно определять налоговую базу актива, обязательства или прочую статью в соответствии с действующим законодательством Туркменистана.

Временные разницы

524. Временные разницы возникают:

а) когда, существует разница между балансовой стоимостью и налоговой базой при первоначальном признании активов и обязательств, или в момент создания налоговой базы по тем статьям, которые имеют налоговые базы, но не признаются как активы или обязательства;

б) когда разница между балансовой стоимостью и налоговой базой возникает после первоначального признания, потому что доход или расход

признается в составе совокупной прибыли или капитала в одном отчетном периоде, но в составе налоговой прибыли признается в другом периоде;

в) когда налоговая база актива или обязательства изменяется, и это изменение не будет отражаться в балансовой стоимости актива или обязательства в любом из периодов.

Отложенные налоговые обязательства и активы

525. За исключением указанного в пункте 526 предприятие должно признавать:

а) отложенное налоговое обязательство в отношении всех временных разниц, которые, как ожидается, увеличат налогооблагаемую прибыль в будущем;

б) отложенное налоговое обязательство в отношении всех временных разниц, которые, как ожидается, сократят налогооблагаемую прибыль в будущем;

в) отложенный налоговый актив в отношении перенесенных на будущие периоды неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов.

526. Исключения к требованиям пункта 525:

а) предприятие не должно признавать отложенный налоговый актив или обязательство в отношении временных разниц, связанных с неполученными доходами от дочерних предприятий, филиалов, ассоциированных предприятий и совместной деятельности, в той мере, в которой инвестиция является постоянной по продолжительности, за исключением случаев, когда совершенно очевидно, что временная разница будет восстановлена в обозримом будущем;

б) предприятие не должно признавать отложенное налоговое обязательство в отношении временной разницы, связанной с первоначальным признанием гудвила.

527. Предприятие должно признавать изменения в отложенном налоговом обязательстве или отложенном налоговом активе, в качестве расхода по налогу в составе прибыли или убытка. За исключением тех случаев, когда изменение, относящееся к статье доходов и расходов, признанное в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП как прочая совокупная прибыль, также должно отражаться в составе прочей совокупной прибыли.

ОЦЕНКА ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГА

528. Предприятие должно оценивать отложенное налоговое обязательство (актив), используя действующие или по существу действующие ставки налога и налоговое законодательство в срок до отчетной даты. Предприятие должно рассматривать ставки налога как по существу

действующие, если будущие события, предусмотренные процессом принятия, исторически уже не смогли повлиять на исход и маловероятно, что повлияют.

529. Когда к разным уровням налогооблагаемой прибыли применяются разные налоговые ставки, предприятие должно оценивать расход (доход) по отложенному налогу и соответствующие отложенные налоговые обязательства (активы), используя среднюю величину действующих или по существу действующих ставок, которые, как ожидается, будут применяться к налогооблагаемой прибыли (налоговому убытку) тех периодов, в которых ожидается реализация отложенного налогового актива или погашение отложенного налогового обязательства.

530. Оценка отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов должна отражать налоговые последствия, которые возникли бы в зависимости от способа, с помощью которого предприятие предполагает на отчетную дату возместить или погасить балансовую стоимость этих активов и обязательств. Например, если временная разница возникает по статье доходов, которая, как ожидается, в будущем периоде будет облагаться как прирост стоимости капитала, то расход по отложенному налогу будет оцениваться, используя ставку налога от прироста стоимости капитала.

531. Предприятие должно признать оценочный резерв против отложенных налоговых активов с тем, чтобы чистая балансовая стоимость равнялась самой высокой сумме, которая скорее будет возмещена, нежели наоборот, на основе текущей или будущей налоговой прибыли.

532. Предприятие должно пересматривать чистую балансовую стоимость отложенного налогового актива на каждую отчетную дату и корректировать оценочный резерв, с тем, чтобы отражать текущую оценку будущей налогооблагаемой прибыли. Подобная корректировка должна признаваться в составе прибыли или убытка, за исключением той корректировки, которая относится к статье дохода или расхода, признанной в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП как прочая совокупная прибыль, также должна признаваться в составе прочей совокупной прибыли.

ОЦЕНКА ТЕКУЩЕГО И ОТЛОЖЕННОГО НАЛОГА

533. Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства не должны дисконтироваться.

534. Предприятие должно оценивать текущие и отложенные налоговые активы и обязательства, используя вероятную средневзвешенную сумму всех возможных результатов, исходя из того что, налоговые органы пересмотрят представленные суммы и будут иметь полное представление обо всей необходимой информации. Изменения в вероятной средневзвешенной сумме

всех возможных результатов должны основываться на новой информации, а не новых разъяснениях ранее доступной информации предприятия.

535. В некоторых юрисдикциях налог на прибыль подлежит оплате по более высокой или низкой ставке, если часть или вся прибыль, либо нераспределенная прибыль выплачиваются в качестве дивидендов акционерам предприятия. В других юрисдикциях налог на прибыль может возвращаться или уплачиваться, если часть или вся чистая прибыль или нераспределенная прибыль выплачиваются в качестве дивидендов акционерам предприятия. В первом и втором случаях предприятие должно оценивать текущие и отложенные налоги по налоговой ставке, применяемой к нераспределенным прибылям до того момента, пока оно не признает обязательство выплатить дивиденды. Когда предприятие признает обязательство выплатить дивиденды, оно должно признать возникающее текущее или отложенное налоговое обязательство (актив) и соответствующий расход (доход) по налогу.

536. Предприятие должно признавать расход по налогу в том же компоненте и той совокупной прибыли (т.е. от продолжающейся деятельности, прекращенной деятельности или прочей совокупной прибыли) или капитала, как операцию или другое событие, которое привело к расходу по налогу.

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

538. Предприятие должно проводить взаимозачет текущих налоговых активов и текущих налоговых обязательств, если и только если она:

- а) имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм; и
- б) намеревается либо произвести расчет путем зачета встречных требований, либо одновременно реализовать актив и исполнить обязательство.

539. Предприятие должно проводить взаимозачет отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, если, и только если:

- а) предприятие имеет юридически закрепленное право зачета текущих налоговых активов против текущих налоговых обязательств; и
- б) отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства относятся к налогам на прибыль, взыскиваемым одним и тем же налоговым органом с:

одного и того же налогооблагаемого юридического лица; либо
разных налогооблагаемых юридических лиц, намеренных либо погасить текущие налоговые обязательства и требования на нетто основе, или реализовать активы и погасить обязательства одновременно, в каждом

будущем периоде, в котором предполагается погасить или возместить значительные суммы отложенных налоговых обязательств и требований.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

540. Предприятие должно раскрывать информацию, которая дает пользователям финансовой отчетности возможность оценить характер и финансовое воздействие текущих и отложенных налоговых последствий от признанных операций и других событий.

541. Основные компоненты расхода (дохода) по налогу на прибыль должны раскрываться отдельно. Компоненты расхода (дохода) по налогу на прибыль могут включать:

- а) расходы (доходы) по текущему налогу;
- б) любые корректировки текущего налога предшествующих периодов, признанные в данном периоде;
- в) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, связанного с образованием и восстановлением временных разниц;
- г) сумму расхода (дохода) по отложенному налогу, связанного с изменениями в налоговых ставках или введением новых;
- д) влияние на расход по отложенному налогу, возникающее из-за изменения в результате возможного исхода проверки налоговыми органами;
- е) корректировки расхода по отложенному налогу, возникающие из-за изменения в налоговом статусе предприятия или его акционеров;
- ж) любое изменение в оценочном резерве;
- з) сумму расхода по налогу, связанного с изменениями в учетной политике и ошибками.

542. Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

- а) агрегированный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые признаются как статьи прочей совокупной прибыли;
- б) объяснение существенных расхождений между суммами, представленными в отчете о совокупной прибыли, и суммами, представленными налоговым органам;
- в) пояснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим учетным периодом;
- г) в отношении каждого типа временных разниц и в отношении каждого типа неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых отсрочек (кредитов):
 - сумму отложенных налоговых активов и обязательств, а также оценочных резервов на конец отчетного периода; и
 - анализ изменения отложенных налоговых активов и обязательств, а также оценочных резервов в течение периода;
- д) дату истечения срока действия, если таковая имеется, временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и налоговых кредитов;

е) при наличии обстоятельств, описанных в пункте 535, предприятие должно объяснить характер возможных последствий налога на прибыль, возникающих в результате выплаты дивидендов акционерам предприятия.

РАЗДЕЛ 20. «ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

543. Настоящий раздел применяется для учета затрат по займам.

544. Затраты по займам включают:

а) расходы по процентам, рассчитываемые по методу эффективной ставки процента в соответствии с разделом «Финансовые инструменты»;

б) финансовые затраты в отношении финансовой аренды, которые учитываются в соответствии с разделом «Аренда»;

в) курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте в той мере, в какой они компенсируют снижение затрат на выплату процентов.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

545. В настоящем разделе используется следующий термин в указанном значении:

Затраты по займам - это процентные и другие расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств.

ПРИЗНАНИЕ

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

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

547. Пункт 65 требует раскрывать информацию о расходах на финансирование. Пункт 466 б) требует раскрывать информацию о совокупных процентных расходах (по методу эффективной ставки процента) в связи с финансовыми обязательствами, не учитываемыми по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Данный раздел не требует раскрытия дополнительной информации.

РАЗДЕЛ 21. «ВЫРУЧКА»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

548. Цель настоящего раздела состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий. Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно оценить. Данный раздел определяет условия, при которых выполняются эти критерии и, следовательно, признается выручка.

549. Настоящий раздел применяется при учете выручки, получаемой в результате следующих операций и событий:

- а) реализации продукции (производимой как самим субъектом с целью реализации, так и купленной для перепродажи);
- б) предоставление услуг;
- в) использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды;
- г) договоры на строительство, по которым предприятие является подрядчиком.

550. Выручка и прочие доходы, получаемые в результате некоторых операций и событий, рассматриваются в других разделах данного стандарта для предприятий МСП:

- договоры аренды (см. раздел «Аренда»);
- дивиденды и прочие доходы от инвестиций, учитываемых по методу долевого участия (см. раздел «Инвестиции в ассоциированные предприятия» и раздел «Инвестиции в совместную деятельность»);
- изменений справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (см. раздел «Финансовые инструменты»);
- изменения справедливой стоимости инвестиционного имущества (см. раздел «Инвестиционное имущество»);
- первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. раздел «Специализированная деятельность»);
- первоначальное признание сельскохозяйственной продукции (см. раздел «Специализированная деятельность»).

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

551. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Выручка - валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

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

ПРИЗНАНИЕ ВЫРУЧКИ

552. Предприятие должно оценивать выручку по справедливой стоимости возмещения, полученного или подлежащего получению. Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению, должна быть за вычетом суммы любых торговых скидок, скидок за досрочное погашение и оптовых скидок, предоставляемых предприятием.

553. Предприятие включает в выручку только валовые поступления экономических выгод, полученные и подлежащие к получению от имени самого предприятия. Из выручки исключаются все суммы, полученные в пользу третьих сторон, такие, как акцизы, налоги на добавленную стоимость. При работе по агентским соглашениям предприятие должно включать в выручку только сумму комиссионных вознаграждений. Суммы, полученные от имени принципала, не являются выручкой предприятия.

554. Предприятие не должно признавать выручку:

а) когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по характеру и стоимости; или

б) когда товары или услуги обмениваются на товары или услуги, не являющиеся аналогичными по характеру и стоимости, но операция обмена лишена коммерческой сущности.

555. Предприятие должно признавать выручку тогда, когда товары будут проданы или услуги обменены на товары или услуги, не являющиеся аналогичными по характеру и стоимости, и имеющей коммерческую сущность операции. В этом случае, предприятие должно оценивать операцию:

а) по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств; или

б) если сумма, предусмотренная указанная выше в а), не может быть надежно оценена, то по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств; или

в) если справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то по балансовой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму переданных денежных средств или эквивалентов денежных средств.

556. Выручка от реализации товаров признается, если удовлетворяются все перечисленные ниже условия:

а) предприятие передало покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;

б) предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

в) сумма выручки может быть надежно оценена;

г) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

д) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

557. Определение момента, когда предприятие передает покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, требует изучения условий операции. В большинстве случаев передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, совпадает с передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Так происходит при большинстве розничных продаж. В других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, происходит в иной момент, чем передача юридических прав собственности или передача владения.

558. Предприятие не признает выручку, если оно сохраняет значительные риски, связанные с правом собственности. Примеры ситуаций, в которых за предприятием могут сохраниться значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности:

а) когда за предприятием сохраняется ответственность за неудовлетворительные эксплуатационные качества, выходящая за рамки стандартных условий гарантии;

б) когда получение выручки от конкретной реализации зависит от реализации покупателем товаров;

в) когда отгруженные товары подлежат установке, а установка составляет значительную часть договора, которая еще не выполнена;

г) когда покупатель имеет право расторгнуть сделку покупки по причине, определенной в договоре продажи, или по единоличному усмотрению покупателя без какой бы то ни было причины, и предприятие не способно определить вероятность возврата.

559. Если предприятие сохраняет, лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является реализацией и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности только для того, чтобы обеспечить поступление причитающейся ему суммы. В таком случае, если предприятие передало значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности, операция является реализацией и выручка признается. Аналогичным образом, предприятие признает выручку в случаях, когда клиентам предлагается возврат денег, если клиент обнаруживает дефекты или не

удовлетворен покупкой по каким-либо иным причинам и предприятие может надежно оценить возврат. В таких случаях предприятие признает резерв на возможные возвраты согласно разделу «Оценочные резервы».

ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ УСЛУГ

560. Выручка от оказания услуг должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода, если результат операции, предполагающей предоставление услуг, поддается надежной оценке. Результат операции можно надежно оценить, если выполняются все следующие условия:

- а) сумма выручки может быть надежно оценена;
- б) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- в) стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
- г) затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно оценены.

561. Признание выручки по стадии завершенности операции часто называется методом процента выполнения. Согласно этому методу, выручка признается в том же отчетном периоде, когда предоставляются услуги. Признание выручки на этой основе обеспечивает полезную информацию об объеме предоставленных услуг и результатах такой деятельности за период.

562. Когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода в течение определенного периода, если нет доказательства того, что какой-либо иной метод лучше отражает стадию завершенности. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем другие, то признание выручки откладывается до осуществления этого действия.

563. Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

ДОГОВОРА НА СТРОИТЕЛЬСТВО

564. Если результат договора на строительство может быть надежно оценен, то предприятие должно признать выручку и затраты по договору, связанные с договором на строительство, в качестве выручки и расходов, соответственно, исходя из стадии завершенности работ по договору на конец отчетного периода (данный метод часто называют методом процента выполнения). Для надежной оценки результатов требуется надежная оценка стадии завершенности, будущих затрат и собираемости сумм по выставленным счетам.

565. Обычно требования настоящего раздела применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако, при определенных обстоятельствах данный раздел необходимо применять к отдельно идентифицируемым элементам индивидуального договора или к группе договоров, чтобы отразить сущность договора или группы договоров.

566. Если договор охватывает ряд активов, то строительство каждого из них должно учитываться как отдельный договор на строительство, если:

а) на строительство каждого актива были представлены отдельные проекты;

б) по каждому активу велись отдельные переговоры, а подрядчик и заказчик имели возможность принять или отклонить часть договора, относящуюся к каждому активу; и

в) выручка и затраты по каждому активу могут быть определены.

567. Группа договоров, независимо от того, заключены ли они с одним заказчиком или с несколькими, должна рассматриваться как единый договор на строительство, если:

а) группа договоров заключалась как единый пакет договоров;

б) договора так тесно взаимосвязаны, что, по существу, представляют собой части единого проекта с общей нормой прибыли; и

в) договора выполняются одновременно или в непрерывной последовательности.

МЕТОД ПРОЦЕНТА ВЫПОЛНЕНИЯ

568. Этот метод используется для признания выручки от предоставления услуг и от договоров на строительство. Предприятие должно анализировать и, в случае необходимости, пересматривать оценки выручки и затрат по мере выполнения операции по предоставлению услуг или договора на строительство.

569. Предприятие должно определять стадию завершенности операции или работ по договору на основе метода, который обеспечивает наиболее надежную оценку выполненной работы. Ниже приведены возможные методы:

а) отношение затрат, понесенных для выполнения работ, по состоянию на текущую дату, к расчетной величине совокупных затрат. Затраты, понесенные для выполнения работ, по состоянию на текущую дату не должны включать затраты, относящиеся к будущей деятельности, такие как затраты на материалы или авансы;

б) экспертная оценка выполненных работ;

в) завершение какой-либо физической доли операции по предоставлению услуг или объема работ по договору.

570. Поэтапные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают выполненной работы.

571. Предприятие должно признавать затраты, относящиеся к будущей деятельности по операции или договору, такие как затраты на материалы или авансы, в качестве актива, только если существует вероятность, что понесенные затраты будут возмещены.

572. Предприятие должно немедленно признать в качестве расхода затраты, вероятность возмещения которых равна нулю.

573. Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

а) предприятие должно признавать выручку только в размере понесенных по договору затрат, которые, вероятно, будут возмещены; и

б) предприятие должно признать затраты по договору как расходы в периоде, в котором они понесены.

574. Если превышение совокупных затрат по договору над совокупной выручкой по договору вероятно, ожидаемый убыток признается как расход немедленно, при этом создается соответствующий резерв на обременительный договор (см. раздел «Оценочные резервы»).

575. Если получение уже признанной как выручка по договору суммы перестало быть вероятным, предприятие должно признать такую сумму как расход, а не как корректировку суммы выручки по договору.

ПРОЦЕНТЫ, РОЯЛТИ И ДИВИДЕНДЫ

576. Выручка в виде процентов, роялти и дивидендов, возникающая от использования другими предприятиями активов, должна признаваться если:

а) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;

б) сумма выручки может быть надежно оценена.

577. Выручка должна признаваться на следующей основе:

а) проценты признаются с применением установленной договором (соглашением) процентной ставки;

б) роялти признаются по принципу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора;

в) дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

578. Роялти начисляются в соответствии с условиями соответствующих договоров и обычно признаются на этой основе, если только с учетом содержания договора для признания выручки не оказывается более подходящей иная систематическая рациональная основа.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

579. Предприятие должно раскрывать:

а) учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг;

б) сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

реализации товаров;

предоставления услуг;

процентов;

роялти;

дивидендов;

комиссионных;

государственных субсидий;

любые другие значительные типы выручки.

580. Предприятие должно раскрывать информацию о выручке от договоров на строительство, как указано ниже:

а) сумму выручки по договору, признанную в качестве выручки за период;

б) методы, используемые для определения выручки по договору, признанной за период;

в) методы, используемые для определения стадии завершенности договоров, находящихся в процессе выполнения.

581. Предприятие должно представлять информацию о выручке от договоров на строительство, как указано ниже:

а) в качестве актива – валовую сумму, причитающуюся с заказчиков за работы по договору;

б) в качестве обязательства – валовую сумму, причитающуюся заказчикам за работы по договору.

РАЗДЕЛ 22. «ПЕРЕВОД ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

582. Цель настоящего раздела - определить, каким образом следует отражать операции, осуществляемые в иностранной валюте, без образования иностранного (зарубежного) подразделения в финансовой отчетности предприятия.

583. Настоящий раздел применяется для учета операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах. Предприятие может вести иностранные операции двумя способами. Оно может проводить операции в иностранной валюте без образования иностранного подразделения или осуществлять деятельность за рубежом. Настоящий раздел предписывает способ отражения операций в иностранной валюте и операций, осуществляемых без образования иностранного подразделения.

584. В случае, если предприятие осуществляет операции в иностранной валюте в рамках зарубежной деятельности через иностранное подразделение, то для учета таких операций и отражения их в своих финансовых отчетах, а также для перевода финансовых данных иностранного подразделения в валюту представления, предприятие применяет МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют» или международный стандарт финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса.

585. Данный раздел не применяется:

- а) к учету хеджирования в отношении статей в иностранной валюте;
- б) при представлении в отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникших в результате операций в иностранной валюте.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

586. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Курс закрытия - текущий обменный курс на конец отчетного периода.

Текущий обменный курс - обменный курс валют при немедленной поставке.

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

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

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

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

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

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

УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

587. Функциональной валютой, а также валютой представления финансовой отчетности в Туркменистане является манат.

588. При подготовке финансовой отчетности предприятие переводит статьи в иностранной валюте в функциональную валюту и отражает результаты такого перевода в соответствии с настоящим разделом.

589. Операция в иностранной валюте - это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:

а) приобретении или реализации товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;

б) займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;

в) ином поступлении или выбытии активов или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.

590. При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную по состоянию на дату операции.

591. Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП. На практике часто используется обменный курс, приблизительно равный фактическому курсу на дату операции: например, средний курс за неделю или за месяц может быть применен ко всем операциям во всех иностранных валютах, осуществленным в течение соответствующего периода. Однако если обменный курс валют существенно колеблется, применять средний курс за период нецелесообразно.

592. На конец каждого отчетного периода:

а) монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия;

б) немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;

в) немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату определения справедливой стоимости.

КУРСОВЫЕ РАЗНИЦЫ

593. Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли.

594. Курсовые разницы, возникающие в связи с монетарной статьей, которая составляет часть чистой инвестиции отчитывающегося предприятия в иностранное подразделение признается в составе прибыли или убытка в отдельной финансовой отчетности отчитывающегося предприятия.

595. Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем отчетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.

596. Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочей совокупной прибыли, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочей совокупной прибыли. Напротив, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прибыли или убытка.

597. Если предприятие ведет свой учет в валюте, отличающейся от его функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы переводятся в функциональную валюту в соответствии с настоящим разделом. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи учитывались в функциональной валюте изначально. Например, монетарные статьи переводятся в функциональную валюту с использованием курса закрытия, а немонетарные статьи, которые учитываются по себестоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

598. Прибыли и убытки по операциям в иностранной валюте и курсовым разницам, возникающие при пересчете результатов и финансового положения предприятия, могут иметь налоговые последствия. Вопросы, связанные с такими налоговыми последствиями, регулируются налоговым законодательством Туркменистана и разделом «Налоги на прибыль».

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

599. Предприятие должно раскрывать:

а) сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытка за период;

б) сумму курсовых разниц, возникших в течение периода и классифицируемых в отдельном компоненте капитала на конец периода.

РАЗДЕЛ 23. «АРЕНДА»

ЦЕЛЬ И СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

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

601. Данный раздел применяется для учета всех договоров аренды, за исключением:

а) договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов (см. раздел «Специализированная деятельность»);

б) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права (см. раздел «Нематериальные активы, за исключением гудвила»);

в) оценка недвижимости, находящейся в распоряжении арендаторов, которая отражается в учете как инвестиционное имущество и оценка инвестиционного имущества, предоставленного арендодателями по договорам операционной аренды (см. раздел «Инвестиционное имущество»);

г) оценка биологических активов, находящихся в распоряжении арендаторов по договорам финансовой аренды и биологических активов, предоставленных арендодателями по договорам операционной аренды (см. раздел «Специализированная деятельность»);

д) договоров аренды, которые могут привести к возникновению убытков у арендодателя либо арендатора в результате выполнения договорных условий, не относящихся к изменениям цены актива, являющегося предметом аренды, изменениям обменных курсов валют или невыполнению обязательств одной из сторон;

е) договоров операционной аренды, которые представляют затруднения.

602. Данный раздел применяется в отношении договоров, предусматривающих передачу права на использование активов, даже, несмотря на то, что эксплуатация таких активов может потребовать от арендодателя оказания значительных услуг, связанных с техническим обслуживанием данных активов. Данный раздел не применяется в отношении соглашений об оказании услуг, не предусматривающих переход права на использование активов от одной стороны договора к другой.

603. Некоторые соглашения, такие как соглашения о привлечении внешних подрядчиков, соглашения в телекоммуникационной отрасли, которые предоставляют право на соответствующий объем или договоры типа «принимай или плати» по своей юридической форме не являются договорами аренды, но передают право на использование активов в обмен на платежи.

Такие соглашения содержаться в содержании договора аренды актива и должны учитываться в соответствии с данным разделом.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

604. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Аренда - договор, согласно которому арендодатель передает арендатору право на использование актива в течение согласованного периода времени в обмен на платеж или ряд платежей.

Финансовая аренда - аренда, предусматривающая передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Право собственности в конечном итоге может, как передаваться, так и не передаваться.

Операционная аренда - аренда, отличная от финансовой аренды.

Аренда без права досрочного прекращения - аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

а) при возникновении какого-либо маловероятного условного факта хозяйственной деятельности;

б) с согласия арендодателя;

в) если арендатор заключает новый договор аренды, предметом которого является тот же самый или эквивалентный актив, с тем же самым арендодателем;

г) в случае уплаты арендатором такой дополнительной суммы, которая на дату начала арендных отношений позволяет обоснованно считать, что продолжение аренды гарантировано.

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

а) аренда классифицируется как операционная или финансовая;

б) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

Минимальные арендные платежи - платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, сумм по оплате услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему. Однако, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а на дату принятия аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеупомянутого права на покупку, и платежа, необходимого для его реализации.

Валовые инвестиции в аренду - это совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде.

Чистая инвестиция в аренду представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

Неполученный финансовый доход - это разница между валовой инвестицией в аренду и чистой инвестицией в аренду.

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

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

КЛАССИФИКАЦИЯ АРЕНДЫ

605. Аренда классифицируется как финансовая, если в ее рамках происходит передача практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности. Аренда классифицируется как операционная, если в ее рамках не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности.

606. Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Ниже приведены примеры ситуаций, которые по отдельности или в сочетании обычно приводят к классификации аренды в качестве финансовой:

а) к концу срока аренды право собственности на актив переходит к арендатору;

б) арендатор имеет право купить арендуемый актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату, когда это право может быть использовано, и на начальную дату аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет использовано;

в) срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;

г) на начальную дату аренды приведенная стоимость минимальных арендных платежей близка к справедливой стоимости арендуемого актива;

д) арендуемые активы носят настолько специализированный характер, что только арендатор может использовать их без существенных модификаций.

607. Ниже приведены признаки, наличие которых по отдельности или в сочетании также может привести к тому, что аренда будет классифицирована в качестве финансовой:

а) при досрочном прекращении аренды арендатором все убытки арендодателя, связанные с таким досрочным прекращением, ложатся на арендатора;

б) доходы или убытки от колебаний ликвидационной стоимости актива на конец срока аренды получает арендатор (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продаж в конце срока аренды);

в) арендатор имеет возможность продлить аренду, причем арендные платежи в продленном периоде будут значительно ниже рыночных.

608. Примеры и признаки, перечисленные в пунктах 606 и 607 настоящего раздела, не всегда являются исчерпывающими. Если становится понятным по каким-то другим признакам, что в рамках аренды не происходит передачи практически всех рисков и выгод, присущих праву собственности, то аренда классифицируется как операционная. Например, такая ситуация может возникнуть, если право собственности на актив переходит в конце срока аренды за нефиксированную плату, равную его справедливой стоимости, или если существует условная арендная плата, которая делает невозможным переход арендатору практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом.

609. Классификация аренды производится на начальную дату аренды и не изменяется в течение срока аренды, кроме случаев, когда арендатор и арендодатель соглашаются на изменение условий аренды (за исключением простого ее продления); в таких случаях классификация аренды должна быть подвергнута пересмотру.

УЧЕТ ФИНАНСОВОЙ АРЕНДЫ

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендаторов

610. На начало срока аренды арендаторы обязаны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своей финансовой отчетности в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или если эти суммы ниже дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждой из которых определяется при принятии аренды. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей ставкой дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду.

611. Любые первоначальные прямые затраты арендатора (дополнительные издержки, непосредственно относящиеся к процессу обсуждения и заключения договора аренды) добавляются к сумме, признанной в качестве актива.

612. Арендатор должен проводить разделение арендного платежа на финансовые расходы и сумму уменьшения неоплаченного обязательства. Затраты на финансирование подлежат распределению между всеми периодами в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная периодическая ставка процента по непогашенному остатку обязательства. Арендатор должен относить условные арендные платежи на расходы в периодах их возникновения.

613. Арендатор должен амортизировать актив, удерживаемый по договору финансовой аренды, в соответствии с разделом «Основные средства», разделом «Нематериальные активы, за исключением гудвила» или разделом «Объединение предприятий и гудвил». Если нет обоснованной уверенности в том, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности, то актив должен быть полностью амортизирован в течение наименьшего из сроков: срока аренды и срока полезного использования.

Отражение финансовой аренды в финансовых отчетах арендодателей

614. Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своем отчете о финансовом положении и представлять их как дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду, которая представляет собой валовую инвестицию в аренду, дисконтированную по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

615. При финансовой аренде существенная доля всех сопутствующих владению рисков и выгод передаются арендодателем, и, таким образом, задолженность по арендным платежам к получению показывается арендодателем как возмещение основной суммы долга и финансовый доход для компенсации и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

616. Признание финансового дохода должно основываться на графике, отражающем постоянную периодическую норму прибыли на непогашенную чистую инвестицию арендодателя в финансовую аренду.

УЧЕТ ОПЕРАЦИОННОЙ АРЕНДЫ

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендаторов

617. Арендатор признает арендные платежи по операционной аренде (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в качестве расходов на прямолинейной основе за исключением случаев, когда иная систематическая основа обеспечивает лучшее представление временного графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся на иной основе.

Отражение операционной аренды в финансовых отчетах арендодателей

618. Арендодатель представляет в балансе активы, переданные в операционную аренду, в соответствии с характером таких активов.

619. Арендодатель должен признавать арендный доход от операционной аренды (за исключением затрат на услуги, такие, как страхование и обслуживание) в составе прибыли или убытка на прямолинейной основе на протяжении срока аренды за исключением случаев, когда систематический подход не обеспечивает лучшее представление временного графика получения выгод арендатором от актива, являющегося предметом аренды, даже если платежи производятся не на этой основе.

620. Арендодатель признает затраты, в том числе амортизацию, понесенные при получении арендного дохода, в качестве расходов. Политика начисления амортизации по сданным в аренду амортизируемым активам должна соответствовать нормальной амортизационной политике арендодателя для аналогичных активов.

621. Все первоначальные прямые затраты, понесенные при ведении переговоров и заключении договоров по операционной аренде, добавляются арендодателем к балансовой стоимости сданного в аренду актива и признаются в качестве расхода на протяжении срока аренды на той же основе, что и доход от аренды.

622. Производители или дилеры, выступающие в роли арендодателя, не признают прибыль от реализации при заключении договора операционной аренды, потому что она не эквивалентна реализации.

ОПЕРАЦИЯ РЕАЛИЗАЦИИ С ОБРАТНОЙ АРЕНДОЙ

623. Операция реализации с обратной арендой подразумевает реализацию актива с его последующей обратной арендой. Арендные платежи и продажная цена обычно взаимозависимы, поскольку они обсуждаются в комплексе. Порядок учета операций реализации с обратной арендой зависит от типа аренды.

Операция реализации с обратной арендой, ведущая к финансовой аренде

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

Операция реализации с обратной арендой, ведущая к операционной аренде

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

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

Раскрытия к финансовой отчетности арендатора

626. Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по договорам финансовой аренды:

а) по каждому виду активов чистую балансовую стоимость по состоянию на конец отчетного периода;

б) общую сумму будущих минимальных арендных платежей на конец каждого будущего отчетного периода;

в) общее описание договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

627. Кроме того, арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с разделом «Основные средства», разделом «Нематериальные активы, за исключением гудвила», разделом «Обесценение активов» и разделом «Специализированная деятельность» применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды.

628. Арендаторы раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:

а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого будущего периода;

б) платежи по аренде, признанные в качестве расходов;

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

Раскрытия к финансовой отчетности арендодателя

629. Арендодатели обязаны раскрывать следующую информацию применительно к договорам финансовой аренды:

а) сверку валовых инвестиций в аренду на конец отчетного периода с приведенной (дисконтированной) стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода;

б) неполученный финансовый доход;

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

630. Арендодатели раскрывают следующую информацию по договорам операционной аренды:

а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в отношении каждого будущего периода;

б) общую сумму арендных платежей, признанную в качестве дохода; и

в) общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ею:

основу, которая используется для определения размера условной арендной платы, подлежащей выплате;

наличие и условия возможностей возобновления договора аренды или покупки актива и оговорок о скользящих ценах; и

ограничения, установленные договорами аренды, такие, как ограничения в отношении дивидендов, дополнительных займов и дальнейшей аренды.

631. Кроме того, требования к раскрытию информации об активах в соответствии с разделом «Основные средства», разделом «Нематериальные активы, за исключением гудвила», разделом «Обесценение активов» и разделом «Специализированная деятельность» применяются к арендодателям, когда речь идет об активах, удерживаемых по договору операционной аренды.

РАЗДЕЛ 24. «ГОСУДАРСТВЕННЫЕ СУБСИДИИ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

632. Данный раздел определяет порядок учета всех государственных субсидий.

633. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций предприятия.

634. Данный раздел не охватывает государственную помощь, предоставленную предприятию в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или налоговых убытков, определяемых или ограничиваемых исходя из величины обязательства по налогу на прибыль. Примерами таких льгот являются налоговые каникулы, инвестиционные налоговые кредиты, разрешение ускоренной амортизации и снижение ставок налога на прибыль.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

635. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

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

Государственная помощь - действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенному предприятию или ряду предприятий, отвечающих определенным критериям. Примерами могут служить бесплатные технические или маркетинговые консультации, предоставление гарантий и займов под нулевой или низкий процент. Государственная помощь в контексте данного раздела не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии - помощь, оказываемая государством в форме передачи предприятию ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью предприятия.

ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА

636. Предприятие должно признавать государственные субсидии следующим образом:

а) субсидии, которые не предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе тогда, когда получены поступления по субсидиям;

б) субсидии, которые предусматривают выполнение получателем определенных условий в будущем, признаются в доходе только тогда, когда выполнены такие условия;

в) субсидии, полученные до того, как критерии признания дохода будут выполнены, признаются как обязательства.

637. Предприятие должно оценивать субсидии по справедливой стоимости активов, полученных или подлежащих получению.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

638. В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

а) характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых предприятие получило прямую выгоду;

б) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

РАЗДЕЛ 25. «ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И КАПИТАЛ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

639. Данный раздел устанавливает принципы для классификации финансовых инструментов либо в качестве обязательства, либо капитала, а также рассматривает учет долевых инструментов, выпускаемых для частных лиц и иных лиц, действующих в качестве инвесторов в долевые инструменты (т.е. как владельцы).

640. Данный раздел применяется при классификации всех видов финансовых инструментов, за исключением:

а) долей участия в дочерних, ассоциированных предприятиях или в совместной деятельности, учитываемых в соответствии с разделом «Представление консолидированной финансовой отчетности», разделом «Инвестиции в ассоциированные предприятия» или разделом «Инвестиции в совместную деятельность»;

б) прав и обязательств работодателей по планам вознаграждения работникам, к которым применяется раздел «Вознаграждения работникам»;

в) договоров по условным возмещениям при объединении бизнеса (см. раздел «Объединение предприятий и гудвил»). Это исключение применяется только к предприятию-покупателю.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

641. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Капитал - это доля в активах предприятия, остающаяся после вычета всех его обязательств. Капитал состоит из вкладов владельцев предприятия плюс прирост этих вкладов, получаемый за счет прибыльной деятельности и остающийся для использования в ходе операционной деятельности, минус сокращения вкладов владельцев в результате убыточной деятельности и выплат владельцам.

Обязательство - это существующее обязательство предприятия, возникающее из прошлых событий, погашение которого, как ожидается, приведет к оттоку ресурсов предприятия, содержащих экономические выгоды.

Инструмент с правом обратной продажи - это финансовый инструмент, дающий владельцу право продавать инструмент обратно его эмитенту за денежные средства или другой финансовый актив, или, который автоматически погашается или обратно выкупается эмитентом при возникновении какого-либо неопределенного события в будущем, смерти или отставки владельца инструмента.

Чистые активы предприятия - это те активы, которые остаются после вычета всех других требований по его активам.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, представляют собой долевые инструменты предприятия, которые были выпущены или впоследствии вновь приобретены предприятием.

КЛАССИФИКАЦИЯ ИНСТРУМЕНТА В КАЧЕСТВЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА ИЛИ КАПИТАЛА

642. Некоторые финансовые инструменты, которые соответствуют определению обязательства, классифицируются как капитал, так как эти инструменты представляют остаточную долю в чистых активах капитала:

а) инструмент с правом обратной продажи, который обладает всеми следующими характеристиками, классифицируется в качестве долевого инструмента:

предоставляет владельцу право на пропорциональную долю чистых активов предприятия в случае его ликвидации;

инструмент принадлежит к классу инструментов, субординированному по отношению ко всем другим классам инструментов;

все финансовые инструменты класса, субординированного по отношению ко всем другим классам инструментов, имеют идентичные характеристики;

помимо договорного обязательства эмитента по обратной покупке или погашению инструмента в обмен на денежные средства или другой финансовый актив, данный инструмент не включает никакого иного договорного обязательства по поставке денежных средств или другого финансового актива другому предприятию или по обмену финансовых активов или финансовых обязательств с другим предприятием на условиях, которые потенциально неблагоприятны для предприятия. Данный инструмент также не является контрактом, который подлежит или может быть погашен за счет собственных долевых инструментов предприятия;

общие ожидаемые движения денежных средств, относимые на инструмент в течение срока действия инструмента, в основном зависят от прибыли или убытка, изменений в признанных чистых активах или изменений в справедливой стоимости, признанных и непризнанных чистых активов предприятия в течение срока действия инструмента (за исключением любых последствий, к которым приводит данный инструмент);

б) инструменты или компоненты инструментов, субординированные по отношению ко всем другим классам инструментов классифицируются как капитал, если они налагают на предприятие обязательство по поставке другой стороне пропорциональной доли чистых активов предприятия только при ликвидации.

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

а) инструмент классифицируется как обязательство, если распределение чистых активов по ликвидации подвергается максимальной сумме

(предельной сумме). Например, если при ликвидации владельцы инструментов получают пропорциональную долю чистых активов, но эта сумма ограничивается до предельной суммы и превышение чистых активов распределяется в благотворительные или государственные организации, то такой инструмент не классифицируется как капитал;

б) инструмент с правом обратной продажи классифицируется как капитал, если при осуществлении опциона на продажу, владелец получает пропорциональную долю чистых активов предприятия, оцененную в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП. Однако, если владелец имеет право на получение суммы, оцененной на другой основе (например, местных общепринятых принципов бухгалтерского учета), инструмент классифицируется как обязательство;

в) инструмент классифицируется как обязательство, если он обязывает предприятие осуществлять выплаты владельцу инструмента до ликвидации, в качестве обязательного дивиденда;

г) инструмент с правом обратной продажи, который классифицируется как капитал в финансовой отчетности дочернего предприятия, классифицируется как обязательство в консолидированной группе финансовой отчетности;

д) привилегированные акции, которые подлежат обязательному выкупу эмитентом за фиксированную или установленную сумму на фиксированную или установленную дату в будущем, или дает право владельцу требовать у эмитента погашения инструмента на или после определенной даты по фиксированной или установленной сумме, являются финансовым обязательством.

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

а) у предприятия есть безусловное право отказать в погашении доли участников; или

б) погашение запрещено местным законом, правилом или руководящим уставом предприятия.

ПЕРВОНАЧАЛЬНЫЙ ВЫПУСК АКЦИЙ ИЛИ ИНЫХ ДОЛЕВЫХ ИНСТРУМЕНТОВ

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

а) если инструменты выпускаются до того, как предприятие получает денежные средства или иные ресурсы, предприятие должно представить сумму к получению в качестве контрсчета в капитале в отчете о финансовом положении, а не как актив;

б) если денежные средства или иные ресурсы были получены предприятием до выпуска инструментов и от предприятия нельзя потребовать возврата полученных денежных средств и иных ресурсов, то предприятию следует признать соответствующее увеличение собственного капитала в размере, равном сумме полученных ресурсов;

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

646. Предприятие должно оценивать долевые инструменты по справедливой стоимости денежных средств или иных ресурсов, полученных либо подлежащих получению, за вычетом прямых расходов на выпуск долевых инструментов. Если оплата производится с отсрочкой и влияние временной стоимости денег значительно, то первоначальная оценка должна производиться на основе приведенной стоимости.

647. Предприятие должно относить затраты по сделке, затрагивающей капитал, на уменьшение капитала за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль.

648. Порядок, согласно которому отражаются увеличения капитала при выпуске акций или других долевых инструментов, представляется в отчете о финансовом положении, определяется соответствующим законодательством. Например, может требоваться раздельное представление номинальной стоимости (или иного номинального показателя) акций и суммы, уплаченной сверх номинальной стоимости.

СОБСТВЕННЫЕ АКЦИИ, ВЫКУПЛЕННЫЕ У АКЦИОНЕРОВ

649. Предприятие должно вычитать из капитала справедливую стоимость возмещения, уплаченного за собственные акции, выкупленные у акционеров. Предприятие не должно признавать в составе прибыли или убытка прибыль или убыток, возникающий при покупке, продаже, выпуске или аннулировании собственных акций, выкупленных у акционеров.

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ АКТИВОВ В ПОЛЬЗУ ВЛАДЕЛЬЦЕВ

650. Предприятие должно уменьшить капитал на сумму распределения активов в пользу его владельцев (держателей его долевых инструментов), за вычетом связанных с ними сумм уменьшения налога на прибыль.

651. Иногда предприятие распределяет активы, не являющиеся денежными (неденежные активы) в качестве дивидендов в пользу своих владельцев, действующих в этом качестве. Когда предприятие объявляет о таком распределении и имеет обязательство по распределению неденежных активов в пользу его владельцев, предприятие должно признать обязательство. Предприятие должно оценивать обязательство по

справедливой стоимости распределенных активов. В конце каждого отчетного периода и на дату погашения, предприятие должно рассмотреть и откорректировать балансовую стоимость подлежащего выплате дивиденда, чтобы отразить изменения в справедливой стоимости распределенных активов, при этом любые изменения в балансовой стоимости подлежащего выплате дивиденда признаются в составе собственного капитала как корректировки на сумму распределения.

НЕКОНТРОЛИРУЮЩАЯ ДОЛЯ И ОПЕРАЦИИ С АКЦИЯМИ КОНСОЛИДИРОВАННЫХ ДОЧЕРНИХ ПРЕДПРИЯТИЙ

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

РАЗДЕЛ 26. «ОБЪЕДИНЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ И ГУДВИЛ»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

653. Данный раздел применяется для учета объединения предприятий. В раздел входит руководство по определению предприятия-покупателя, руководство по оценке затрат на объединение бизнеса предприятий и распределение этих затрат по отношению к приобретенным активам и принятым обязательствам и запасам, а также для условных обязательств. В разделе также рассматривается учет гудвила как во время объединения предприятий, так и после него.

654. В настоящем разделе указывается порядок учета всех видов объединения предприятий, за исключением:

- а) объединения предприятий или бизнеса, находящихся под совместным контролем;
- б) создания совместной деятельности;
- в) приобретения группы активов, которые формируют предприятия.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

655. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Объединение предприятий - это объединение отдельных предприятий или видов бизнеса в одно отчитывающееся предприятие. Результатом почти всех объединений бизнеса является то, что одно предприятие (покупатель) получает контроль над одним или несколькими другими видами бизнеса (приобретаемыми предприятиями). Датой приобретения является дата, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием.

Совместный контроль означает, что все объединяющиеся предприятия или бизнесы в конечном счете контролируются той же самой стороной или сторонами как до, так и после объединения, и этот контроль не является временным.

Приобретатель - это объединяющееся предприятие, которое приобретает контроль над другими объединяющимися предприятиями.

Контроль - это право управлять финансовой и операционной политикой предприятия или бизнеса, для того чтобы получать выгоды от их деятельности. Определение контроля одним предприятием над другим приводится в разделе «Представление консолидированной финансовой отчетности».

ОБЪЕДИНЕНИЕ ПРЕДПРИЯТИЙ

656. В силу юридических, налоговых и других причин, объединение предприятий может быть структурировано разными способами. Это может быть покупка предприятием собственного капитала другого предприятия, покупка всех чистых активов другого предприятия, принятие на себя обязательств другого предприятия или покупка части чистых активов другого предприятия, которые совместно образуют одно или несколько бизнесов.

657. Объединение предприятий может осуществляться посредством выпуска долевых инструментов, перевода денежных средств и их эквивалентов или посредством применения всех перечисленных способов. Операция может осуществляться между акционерами объединяющихся предприятий или между одним предприятием и акционерами другого предприятия. Это может быть учреждение нового предприятия для контроля над объединяющимися предприятиями или чистыми переданными активами или реорганизация одного или нескольких объединяющихся предприятий.

МЕТОД УЧЕТА ОБЪЕДИНЕНИЯ

658. Все объединения предприятий должны учитываться с применением метода покупки (приобретения).

659. Применение метода покупки включает следующие этапы:

- а) идентификация (определение) покупателя;
- б) оценка затрат на объединение предприятий;
- в) распределение на дату приобретения затрат на объединение предприятий между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.

Идентификация покупателя

660. Во всех случаях объединения предприятий необходимо идентифицировать покупателя.

661. Несмотря на то, что иногда может быть нелегко идентифицировать покупателя, обычно имеются признаки его наличия. Например:

- а) если справедливая стоимость одного из объединяющихся предприятий значительно выше справедливой стоимости другого объединяющегося предприятия, то, вероятно, покупателем является предприятие с большей справедливой стоимостью;
- б) если объединение предприятий осуществляется путем обмена обыкновенных, обладающих правом голоса, долевых инструментов на денежные средства или другие активы, то, вероятно, покупателем является предприятие, передающее денежные средства или другие активы;

в) если объединение предприятий ведет к тому, что руководство одного из объединяющихся предприятий получает возможность доминировать при подборе руководящих кадров предприятия, возникающего в результате объединения, то, вероятно, покупателем является предприятие, руководство которого может таким образом доминировать.

Затраты на объединение предприятий

662. Покупатель оценивает стоимость объединения предприятий по суммарному значению следующих величин:

а) справедливой стоимости (на дату обмена) активов, переданных покупателем, обязательств, принятых на себя покупателем и долевых инструментов, выпущенных покупателем в обмен на контроль над приобретаемым предприятием; плюс

б) сумму всех затрат, непосредственно относимых на данное объединение предприятий.

Корректировки затрат на объединение предприятий, обусловленные будущими событиями

663. Если договор об объединении предприятий предусматривает корректировку затрат на объединение, обусловленную будущими событиями, то оцениваемая сумма корректировки должна включаться покупателем в фактические затраты на это объединение на дату приобретения, если корректировка вероятна, а ее величина может быть надежно оценена.

664. Однако, следует отметить, что если такая потенциальная корректировка не признается в момент приобретения, но в последующем она становится вероятной, а ее величина становится надежно оцениваемой, то дополнительное возмещение будет учитываться как корректировка к затратам на данное объединение.

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

665. Покупатель должен на дату приобретения распределить затраты на объединение предприятий путем признания идентифицируемых активов, обязательств и резервов по тем условным обязательствам приобретаемого предприятия, которые удовлетворяют критериям признания, содержащимся в пункте 671 по их справедливой стоимости на эту дату. Любая разница между стоимостью объединения бизнеса и долей собственности покупателя в чистой справедливой стоимости признанных идентифицируемых активов, обязательств и резервов для условных обязательств должна учитываться (как гудвил или так называемый «отрицательный гудвил»).

666. Покупатель должен признавать на дату приобретения только те отдельно идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые соответствуют следующим критериям:

а) в случае, если актив не является нематериальным активом, является вероятным получение покупателем связанных с активом будущих экономических выгод, и справедливая стоимость актива может быть надежно оценена;

б) если обязательство не является условным обязательством, является вероятным выбытие ресурсов, для урегулирования обязательства, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена;

в) для нематериального актива или условного обязательства - их справедливая стоимость может быть надежно оценена.

667. Отчет о совокупной прибыли покупателя после даты покупки должен содержать прибыли и убытки приобретаемого предприятия путем включения доходов и расходов приобретаемого предприятия, основанных на затратах на объединение предприятий для покупателя. Например, амортизационные расходы, включенные после даты покупки в отчет о совокупной прибыли покупателя, которые относятся к амортизируемым активам приобретаемого предприятия, должны основываться на справедливой стоимости таких амортизируемых активов на дату покупки, т.е. на их стоимости для покупателя.

668. Применять метод приобретения начинают с даты покупки, которая является датой, на которую покупатель фактически получает контроль над приобретаемым предприятием. Нет необходимости в закрытии или завершении операции в соответствии с законом, до того как покупатель получит контроль, так как контроль – это право управлять финансовой и операционной политикой предприятия или бизнеса, для того чтобы получать выгоды от их деятельности. Все уместные факты и обстоятельства, сопутствующие объединению предприятий, должны приниматься во внимание при оценке того, когда покупатель получил контроль.

669. Покупатель признает отдельно только те идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемого предприятия, которые существуют на дату приобретения и отвечают критериям признания. Поэтому:

а) покупатель должен признавать обязательства по прекращению или сокращению деятельности приобретаемого предприятия при распределении затрат на объединение, только когда приобретаемое предприятие имеет на дату приобретения существующее обязательство по реструктуризации, признанное в соответствии с разделом «Оценочные резервы»; и

б) покупатель при распределении затрат на объединение предприятий не должен признавать обязательства по будущим убыткам или прочим расходам, которые, как ожидается, будут понесены в результате этого объединения.

670. Если первоначальный учет объединения предприятий не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, покупатель должен отразить в своей финансовой отчетности условные суммы в отношении тех статей, учет которых не завершен. В течение двенадцати месяцев после даты покупки, покупатель должен осуществлять ретроспективную корректировку условных сумм, признанных как активы и обязательства на дату покупки (т.е. учитывать их, как если бы они были сделаны на дату покупки), чтобы отразить новую полученную информацию. По истечении двенадцати месяцев после даты покупки, корректировки по первоначальному учету объединения бизнеса должны отражаться только для того, чтобы исправить ошибку в соответствии с разделом «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

Условные обязательства

671. В пункте 665 указано, что покупатель признает отдельно резервы по условному обязательству приобретаемого предприятия лишь в случаях, когда справедливая стоимость такого обязательства может быть надежно оценена. В случае, если справедливая стоимость такого обязательства не может быть надежно оценена:

- а) существует влияние на сумму признанную как гудвил; и
- б) предприятие-покупатель раскрывает информацию об условном обязательстве в соответствии с разделом «Оценочные резервы».

672. После первоначального признания покупатель должен оценивать условные обязательства, по наибольшей из:

- а) суммы, которая была бы признана в соответствии с разделом «Оценочные резервы»; и
- б) первоначально признанной суммы за вычетом сумм, ранее признанной в качестве выручки в соответствии с разделом «Выручка».

Гудвил

673. Покупателю следует на дату покупки:

- а) признавать гудвил, приобретенный при объединении бизнеса в качестве актива; и
- б) первоначально оценивать этот гудвил по его себестоимости, являющейся превышением затрат на объединение бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств, признанных в соответствии с пунктом 665.

674. После первоначального признания покупателю следует оценивать гудвил, приобретенный при объединении предприятий, по его себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения:

а) предприятие должно следовать принципам, указанным в разделе «Нематериальные активы, за исключением гудвила» для амортизации гудвила. Если предприятие не в состоянии дать надежную оценку срока полезного использования гудвила, то этот срок должен составлять 10 лет;

б) предприятие должно следовать разделу «Обесценение активов» для признания и оценки убытка от обесценения гудвила.

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

675. Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и резервов по условным обязательствам, превышает затраты на объединение бизнеса (иногда такое явление называется «отрицательный гудвил»), то покупателю следует:

а) подвергнуть переоценке идентификацию и оценку идентифицируемых активов, обязательств и резервов по условным обязательствам приобретаемого предприятия, а также оценку затрат на это объединение; и

б) немедленно признать в составе прибыли или убытка любое оставшееся после данной переоценки превышение.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

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

676. В отношении каждого объединения предприятий, произошедшего в течение периода, предприятие-покупатель должно раскрывать следующую информацию:

а) названия и описания объединяющихся предприятий или видов коммерческой деятельности;

б) дату покупки;

в) процент приобретенных голосующих долевых инструментов;

г) затраты на объединение и описание компонентов этих затрат (такие как денежные средства, долевые и долговые инструменты);

д) суммы, признанные на дату покупки по каждому классу активов, обязательств и условных обязательств приобретаемого предприятия, включая гудвил;

е) сумму любого превышения, признанную в составе прибыли или убытка в соответствии с разделом «Инвестиции в ассоциированные предприятия), и статью в отчете о совокупной прибыли в которой признано данное превышение.

Для всех объединений предприятий

677. Предприятие должно привести сверку балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, показывая отдельно:

а) изменения, произошедшие в связи с новыми объединениями предприятий;

б) убытки от обесценения;

в) выбытие ранее приобретенного предприятий или бизнеса;

г) прочие изменения.

Представлять такую сверку за предыдущие периоды не требуется.

РАЗДЕЛ 27. «ПЕРВОЕ ПРИМЕНЕНИЕ НАЦИОНАЛЬНОГО СТАНДАРТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ДЛЯ ПРЕДПРИЯТИЙ МСП»

СФЕРА ПРИМЕНЕНИЯ

678. Данный раздел применяется к предприятию, впервые применяющему стандарт для предприятий МСП, независимо от того, использовало ли оно ранее в качестве основы учета полную версию МСФО или иные общепринятые принципы бухгалтерского учета, такие как национальные стандарты учета или другую основу, такую как местная база по налогу на прибыль.

679. Предприятие, может считаться впервые применяющим стандарт для предприятий МСП только один раз. Если предприятие, применяющее стандарт для предприятий МСП, прекращает его применение на один или более отчетных периодов, а потом предприятию становится необходимо, или у предприятия есть выбор снова применять стандарт для предприятий МСП, то особые исключения, упрощения и другие требования настоящего раздела не применяются к повторному применению.

680. Первая финансовая отчетность предприятия, подготовленная по стандарту для предприятий МСП - это первая годовая финансовая отчетность, в которой это предприятие принимает стандарт для предприятий МСП путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии требованиям разделов стандарта для предприятий МСП, если, например, данное предприятие:

а) представляло свою финансовую отчетность за последний предшествующий период в соответствии с требованиями разделов, которые не соответствуют требованиям разделов стандарта для предприятий МСП во всех отношениях;

б) представляло свою финансовую отчетность за последний предшествующий период с включением прямо выраженного заявления о соответствии некоторым разделам, но не всему стандарту для предприятий МСП;

в) не представляло финансовую отчетность за предшествующие периоды.

ОПРЕДЕЛЕНИЯ

681. В настоящем разделе используются следующие термины в указанных значениях:

Дата перехода на национальный стандарт финансовой отчетности для малого среднего бизнеса - начало самого раннего периода, за который предприятие представляет полную сравнительную информацию в

соответствии со стандартом для предприятий МСП в своей первой финансовой отчетности.

Первая финансовая отчетность по национальному стандарту финансовой отчетности для малого среднего бизнеса - первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие принимает стандарт для предприятий МСП путем прямо выраженного и безоговорочного заявления о соответствии стандарту для предприятий МСП.

Отчетная дата - конец самого последнего периода, за который составлена финансовая отчетность или промежуточный финансовый отчет.

Первый отчетный период после перехода на стандарт - отчетный период, заканчивающийся на отчетную дату первой отчетности предприятия по стандарту для предприятий МСП.

Предприятие, которое впервые приняла стандарт - предприятие, которая представляет свою первую финансовую отчетность по стандарту для предприятий МСП.

Прежние национальные правила учета - основа учета, которой пользовалось предприятие ранее, до принятия стандарта для предприятий МСП.

Вступительный отчет о финансовом положении по стандарту - отчет о финансовом положении предприятия (опубликованный или неопубликованный) на дату перехода на стандарт для предприятий МСП.

Исходная стоимость - величина, используемая для обозначения стоимости или амортизированной стоимости на определенную дату. Последующий износ или амортизация предполагают, что предприятие изначально признало актив или обязательство на эту определенную дату, и его стоимость была равна исходной стоимости.

ВСТУПИТЕЛЬНЫЙ ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

682. Предприятие обязано подготовить вступительный отчет о финансовом положении по стандарту для предприятий МСП на момент перехода на стандарт для предприятий МСП. Он является отправным пунктом для ведения учета предприятия в соответствии со стандартом для предприятий МСП.

683. Предприятие обязано использовать одну и ту же учетную политику в своем вступительном отчете о финансовом положении по стандарту для предприятий МСП и во всех периодах, представленных в первой финансовой отчетности по стандарту для предприятий МСП. Эта учетная политика должна отвечать требованиям разделов стандарта для предприятий МСП, который является действующим на отчетную дату первой финансовой отчетности предприятий по стандарту для предприятий МСП.

684. Предприятие в своем вступительном отчете о финансовом положении по стандарту для предприятий МСП обязано:

а) признать все активы и обязательства, признание которых требуется стандартом для предприятий МСП;

б) не признавать статьи отчета о финансовом положении как активы или обязательства, если стандарт для предприятий МСП не разрешает такое признание;

в) реклассифицировать те статьи, которые были признаны в соответствии с применявшимися прежде правилами учета как активы, обязательства или компоненты капитала, относящиеся к одному типу, но которые в соответствии со стандартом для предприятий МСП относятся к другому типу активов, обязательств или компонентов капитала; и

г) для оценки всех признанных активов и обязательств применить стандарт для предприятий МСП.

685. Та учетная политика, которую предприятие использует в своем вступительном отчете о финансовом положении по стандарту для предприятий МСП, может отличаться от учетной политики, которую она использовала на ту же дату в соответствии с применявшимися им ранее правилами учета. Соответствующие корректировки возникают вследствие событий и операций, имевших место до момента перехода на стандарт для предприятий МСП. Поэтому предприятие обязано признать эти корректировки непосредственно в нераспределенной прибыли (или, если это целесообразно, в иной категории капитала) на момент перехода на стандарт для предприятий МСП.

686. При первом применении настоящего стандарта для предприятий МСП предприятие не должно изменять порядок учета, использованный в рамках предыдущей основы подготовки финансовой отчетности, в отношении следующих операций:

а) прекращения признания финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы и финансовые обязательства, признание которых прекращено в соответствии с ранее используемой основой учета, до даты перехода, не должны признаваться при применении стандарта для предприятий МСП. И, наоборот, для финансовых активов и обязательств, признание которых бы было прекращено при применении стандарта для предприятий МСП по операции, которая была совершена до даты перехода, но признание которых не было прекращено в соответствии с ранее используемой основой учета, предприятие может выбрать, прекратить их признание при применении стандарта для предприятий МСП или продолжить их признание до выбытия или погашения;

б) расчетных оценок;

в) прекращенной деятельности;

г) оценки неконтролирующей доли.

687. Предприятие может использовать при подготовке своих финансовых отчетностей, впервые подготовленных в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП, следующие освобождения от требований:

а) объединение предприятий. Предприятие, впервые применяющее данный стандарт для предприятий МСП, может решить не применять раздел «Объединение предприятий и гудвил» при объединении предприятий, произошедшее до даты перехода на него. Однако, если предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, пересчитывает данные по объединению предприятия, чтобы выполнить требования раздела «Объединение предприятий и гудвил», оно также должно пересчитать данные по всем более поздним объединениям предприятий;

б) справедливая стоимость в качестве условной первоначальной стоимости. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, может выбрать оценку статьи основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива на дату перехода на настоящий стандарт для предприятий МСП по своей справедливой стоимости и использовать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости на эту дату;

в) переоценка в качестве условной первоначальной стоимости. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, может выбрать использование переоцененной согласно предыдущему бухгалтерскому учету стоимости объекта основных средств, инвестиционного имущества или нематериального актива на дату (или ранее) перехода на настоящий стандарт для предприятий МСП в качестве его условной стоимости на дату переоценки;

г) накопленные разницы при пересчете в другую валюту. Раздел «Перевод операций в иностранной валюте» требует, чтобы предприятие классифицировало некоторые разницы от перевода в качестве отдельного компонента капитала. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, может считать накопленные разницы при пересчете в другую валюту для всех иностранных подразделений равными нулю на дату перехода на стандарт для предприятий МСП (то есть «перезагрузка»);

д) отдельная финансовая отчетность. Когда предприятие составляет отдельную финансовую отчетность, раздел «Представление консолидированной финансовой отчетности» требует от предприятия учитывать инвестиции в дочерние предприятия, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные предприятия либо:

по себестоимости за вычетом обесценения; либо

по справедливой стоимости с изменениями в справедливой стоимости в составе прибыли или убытка.

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

себестоимость, определенная в соответствии с разделом «Представление консолидированной финансовой отчетности»; или

условная первоначальная стоимость, которая должна быть либо справедливой стоимостью на дату перехода на стандарт для предприятий МСП либо балансовой стоимостью согласно предыдущим бухгалтерским учетом на эту дату;

е) отложенный налог на прибыль. От предприятия, впервые применяющего настоящий стандарт для предприятий МСП, не требуется на дату перехода на стандарт для предприятий МСП признавать отложенные налоговые активы или отложенные налоговые обязательства, относящиеся к разницам между налоговой базой и балансовой стоимостью активов либо обязательств, по которым признание отложенных налоговых активов или обязательств связано с чрезмерными затратами или усилиями;

ж) концессионные соглашения на предоставление услуг. От предприятия, впервые применяющего настоящий стандарт для предприятий МСП, не требуется применять пункты 353-357 для предоставления услуг по концессионным соглашениям, заключенным до даты перехода на настоящий стандарт для предприятий МСП;

з) деятельность по добыче полезных ископаемых. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, используя метод учёта по полным затратам в соответствии с предыдущим бухгалтерским учетом, может по выбору оценивать нефтяные и газовые активы (то есть, которые используются при разведке, анализе, разработке и производстве нефти и газа) на дату перехода на стандарт для предприятий МСП по сумме, определенной в соответствии с предыдущим бухгалтерским учетом предприятия. Предприятие должно проверить те активы на обесценение, которые приходятся на дату перехода на настоящий стандарт для предприятий МСП в соответствии с разделом «Обесценение активов»;

и) соглашения, предусматривающие аренду. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП может по выбору определить предусматривает ли аренду соглашение, существующее на дату перехода на стандарт для предприятий МСП (см. раздел «Аренда») на основе существующих на такую дату фактов и обстоятельств, скорее чем когда соглашение было заключено;

к) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в состав первоначальной стоимости основных средств. Пункт 265 в) устанавливает, что себестоимость объекта основных средств включает первоначальную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода. Предприятие, впервые применяющее настоящий стандарт для предприятий МСП, может по выбору оценивать этот

компонент стоимости объекта основных средств на дату перехода на стандарт для предприятий МСП, скорее чем на дату(ы), когда впервые возникли первоначальные обязательства.

688. Если для предприятия практически невозможно представить какое-либо из раскрытий, требуемых настоящим стандартом для предприятий МСП, за любой период, предшествующий периоду, за который предприятие впервые подготавливает финансовую отчетность в соответствии с настоящим стандартом для предприятий МСП, то данный факт должен быть раскрыт.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

689. Чтобы соответствовать требованиям раздела «Представление финансовой отчетности», первая финансовая отчетность предприятия по стандарту для предприятий МСП должна включать сравнительную информацию в соответствии со стандартом для предприятий МСП хотя бы за один год.

690. Предприятие обязано пояснить, как его переход от прежних правил учета к стандарту для предприятий МСП сказался на представленных в его отчете о финансовом положении, отчете о финансовых результатах деятельности и отчете о движении денежных средств предприятия.

691. Предприятие обязано включить в свою первую финансовую отчетность по стандарту для предприятий МСП:

а) описание характера каждого изменения в учетной политике;

б) выверку собственного капитала, представленного в соответствии с применявшимися им ранее правилами учета, с собственным капиталом, представленным в соответствии с данным разделом, по состоянию на дату перехода на стандарт для предприятий МСП и на конец последнего периода, в котором это предприятие представляло свою финансовую отчетность в соответствии с применявшимися им ранее правилами учета; и

в) выверку прибыли или убытка за последний период, представленного в самом последнем комплекте годовой финансовой отчетности этого предприятия в соответствии с применявшимися им ранее правилами учета, с прибылью или убытком за аналогичный период, представленным в соответствии со стандартом для предприятий МСП.

692. Если предприятию становится известно о допущенных им ошибках в отчетности в соответствии с применявшимися им ранее правилами учета, то соответствующие выверки, проведение которых требуется, должны отдельно отражать исправление этих ошибок и изменения в учетной политике.

693. Если предприятие не представляло финансовую отчетность за предыдущие периоды, его первая финансовая отчетность по стандарту для предприятий МСП должна раскрывать этот факт.

РАЗДЕЛ 28. «ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ»

ДАТА ВСТУПЛЕНИЯ СИЛУ

694. Настоящий национальный стандарт финансовой отчетности для предприятий МСП вступает в силу с 1 января 2013 года.

ПРИЛОЖЕНИЕ

695. Настоящий стандарт разработан в соответствии с международным стандартом финансовой отчетности «Международный Стандарт Финансовой Отчетности (IFRS) для предприятий малого и среднего бизнеса» в редакции 2009 года, за исключением следующего:

некоторые пункты разделов настоящего стандарта откорректированы для большей ясности;

настоящий стандарт приведен в соответствие с национальными стандартами финансовой отчетности для коммерческих предприятий в связи, с чем был откорректирован и были изменены названия разделов и нумерация разделов, которые отличаются от международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса;

раздел 1 международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса переименован в целях соответствия содержанию откорректированного текста;

раздел 2 международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса исключен в связи с утверждением общей концепции («Концепция составления и представления финансовой отчетности») и принципов для всех субъектов в Туркменистане;

раздел «Представление финансовой отчетности» данного стандарта включил содержание разделов 3, 4, 5, 6 и 8 международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса;

исключены положения относительно составления сжатых финансовых отчетов. Предусмотрено, что промежуточная отчетность включает полный комплект отчетов и выборочные примечания;

исключены положения относительно представления отчета о движении денежных средств при пересчете отчетности иностранного дочернего предприятия;

исключены положения относительно представления потоков денежных средств в виде процентных доходов (расходов) в инвестиционной или финансовой деятельности;

исключены положения относительно возможного представления полученных дивидендов в операционной деятельности;

внесены дополнения в процесс утверждения финансовой отчетности к выпуску, в соответствии с законодательством Туркменистана;

сокращены и упрощены некоторые пункты, поясняющего характера;

исключены положения относительно оценки на основе дисконтированной стоимости ожидаемых потоков денежных средств;

исключены положения о последующей оценке на основе ценности использования (дисконтированная стоимость ожидаемых денежных поступлений);

исключены положения о признании обесценения генерирующей единицы и гудвила, в отношении которых применяется международный стандарт финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса;

исключены положения относительно предприятий с рисковым капиталом, взаимных фондов, паевых инвестиционных фондов, инвестиционных страховых фондов и аналогичных предприятий;

раздел «Финансовые инструменты» данного стандарта объединил разделы 11 и 12 международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса;

исключены положения касающиеся хеджирования и встроенные производные инструменты;

термины «Краткосрочные вознаграждения работникам» и «Пенсионные планы с установленными взносами» заменены соответственно на «Вознаграждения работникам» и «Отчисления на государственное социальное страхование»;

исключены положения относительно применения стандарта при смене функциональной валюты;

исключены положения относительно использования валюты представления, отличной от функциональной валюты;

исключены положения относительно комбинированных финансовых инструментов;

исключены положения относительно классификации финансовых инструментов;

исключены положения относительно комбинированных финансовых инструментов;

исключены разделы 26 и 31 международного стандарта финансовой отчетности для предприятий малого и среднего бизнеса;

термины размещены почти в каждом разделе данного стандарта;

исключены некоторые требования к раскрытию информации.