



**СБОРНИК  
МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ  
ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА**

**ОФИЦИАЛЬНЫЙ ПЕРЕВОД**

**Издание 2010 года**

**Международная федерация бухгалтеров (IFAC)  
Министерство финансов Российской Федерации**

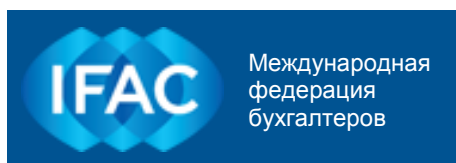
Сборник: Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора: Издание 2010 года. Официальный перевод. 2012. ISBN 978-5-9551-0573-4

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

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

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

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



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

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

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

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

## ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ИЗДАНИЮ

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## **Том I**

### **СОДЕРЖАНИЕ**

<b>ПРЕДИСЛОВИЕ К РУССКОМУ ИЗДАНИЮ.....</b>	<b>3</b>
<b>ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА .....</b>	<b>7</b>
<b>ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА .....</b>	<b>13</b>
<b>МСФО ОС 1 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ .....</b>	<b>14</b>
<b>МСФО ОС 2 – ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ .....</b>	<b>58</b>
<b>МСФО ОС 3 – УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ ....</b>	<b>76</b>
<b>МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ.....</b>	<b>101</b>
<b>МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ.....</b>	<b>120</b>
<b>МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ .....</b>	<b>131</b>
<b>МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ .....</b>	<b>157</b>
<b>МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ.....</b>	<b>173</b>
<b>МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ .....</b>	<b>194</b>
<b>МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ .....</b>	<b>213</b>
<b>МСФО ОС 11 – ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО .....</b>	<b>225</b>
<b>МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ.....</b>	<b>244</b>
<b>МСФО ОС 13 – АРЕНДА .....</b>	<b>259</b>
<b>МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ.....</b>	<b>288</b>
<b>МСФО ОС 15 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ.....</b>	<b>301</b>
<b>МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ .....</b>	<b>346</b>
<b>МСФО ОС 17 – ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА.....</b>	<b>372</b>
<b>МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ.....</b>	<b>402</b>
<b>МСФО ОС 19 – РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ .....</b>	<b>425</b>
<b>МСФО ОС 20 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ .....</b>	<b>456</b>

<b>МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА ....</b>	<b>472</b>
<b>МСФО ОС 22 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ О СЕКТОРЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО УПРАВЛЕНИЯ .....</b>	<b>503</b>
<b>МСФО ОС 23 – ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ) .....</b>	<b>522</b>
<b>МСФО ОС 24 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ .....</b>	<b>567</b>
<b>МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ.....</b>	<b>590</b>

## **Том II**

### **СОДЕРЖАНИЕ**

<b>МСФО ОС 26 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА.....</b>	<b>656</b>
<b>МСФО ОС 27 – СЕЛЬСКОЕ ХОЗЯЙСТВО .....</b>	<b>705</b>
<b>МСФО ОС 28 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ .....</b>	<b>731</b>
<b>МСФО ОС 29 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: ПРИЗНАНИЕ И ОЦЕНКА.....</b>	<b>802</b>
<b>МСФО ОС 30 – ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ .....</b>	<b>1021</b>
<b>МСФО ОС 31 – НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ.....</b>	<b>1063</b>
<b>ГЛОССАРИЙ ТЕРМИНОВ МСФО ОС.....</b>	<b>1106</b>

## ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	1–4
Цели СМСФО ОС .....	5–9
Членство в СМСФО ОС .....	7
Заседания СМСФО ОС .....	8–9
Сфера применения и действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора .....	10–28
Сфера применения стандартов .....	10–14
Финансовая отчетность общего назначения .....	15–17
МСФО ОС для учета по методу начисления и кассовому методу .....	18–20
Переход от кассового метода к методу начисления .....	21–25
Действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора .....	26–29
Надлежащие процедуры .....	30–35
Язык .....	36

# ПРЕДИСЛОВИЕ К МЕЖДУНАРОДНЫМ СТАНДАРТАМ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА

## Введение

1. В настоящем Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) устанавливаются цели и рабочие процедуры Совета по Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) и разъясняется сфера применения и действие МСФО ОС. Предисловие должно служить указанием при интерпретации Приглашений к представлению комментариев, дискуссионных документов, проектов документов для общественного обсуждения, а также стандартов, утвержденных и опубликованных СМСФО ОС.
2. Миссия Международной федерации бухгалтеров (МФБ), как указано в ее уставе, заключается в том, чтобы «служить общественным интересам, и с этой целью продолжать укреплять бухгалтерскую профессию во всем мире, содействовать укреплению экономики разных стран, разрабатывая и способствуя распространению принципа соблюдения высококачественных профессиональных стандартов, дальнейшему сближению этих стандартов в международном масштабе и высказывая точку зрения по общественно значимым вопросам, входящим в непосредственную компетенцию профессии». Для выполнения этой миссии МФБ учредила СМСФО ОС.
3. СМСФО ОС (ранее известный как Комитет по общественному сектору (КОС)) представляет собой Совет при МФБ, созданный для разработки и публикации в рамках его полномочий Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС). МСФО ОС являются высококачественными мировыми стандартами финансовой отчетности, показанными к применению организациями общественного сектора, за исключением коммерческих организаций с государственным участием (КОГУ).
4. Консультативная группа СМСФО ОС назначается самим СМСФО ОС. Консультативная группа является рабочей группой, не пользующейся механизмом голосования. Она является средством, с помощью которого СМСФО ОС может, при необходимости, проводить дискуссии и получать консультации от широкой группы участников. Консультативную группу возглавляет Председатель СМСФО ОС. Консультативная группа представлена, преимущественно, электронным форумом. Тем не менее, региональные филиалы Консультативной группы проводят встречи с СМСФО ОС в связи с любыми заседаниями СМСФО ОС, проводимыми в их регионах. Все члены Консультативной группы приглашаются на данные заседания. Кроме того, при необходимости может созываться заседание всех членов Консультативной группы.

## Цели СМСФО ОС

5. Цели СМСФО ОС заключаются в служении общественным интересам путем разработки высококачественных стандартов финансовой отчетности общественного сектора и содействия сближению международных и национальных стандартов для повышения качества и единообразия финансовой отчетности во всем мире. СМСФО ОС достигает этих целей путем:
  - издания Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС);
  - рекомендации их внедрения, а также сближения стандартов во всем мире с данными стандартами; и
  - публикации других документов, представляющих собой руководство по вопросам представления финансовой отчетности общественного сектора и опыт в этой сфере.
6. МСФО ОС представляют собой официальные требования, установленные СМСФО ОС. Помимо разработки МСФО ОС, СМСФО ОС публикует также неофициальные документы, в том числе исследования, отчеты об исследованиях и специальные документы, рассматривающие конкретные вопросы финансовой отчетности общественного сектора.

## Членство в СМСФО ОС

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



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

#### **Заседания СМСФО ОС**

8. Каждое заседание СМСФО ОС требует кворума, по меньшей мере, из 12-ти назначенных членов в форме личного присутствия или с использованием прямой телекоммуникационной связи.
9. Заседания СМСФО ОС по обсуждению разработки или утверждения публикации МСФО ОС или других документов открыты для общественности. Объявления о повестке дня, включая протоколы заседаний СМСФО ОС, публикуются СМСФО ОС на интернет-сайте: <http://www.ifac.org/publicsector>.

#### **Сфера применения и действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора**

##### **Сфера применения стандартов**

10. СМСФО ОС разрабатывает МСФО ОС, применяемые для учета по методу начисления, и МСФО ОС для учета по кассовому методу.
11. МСФО ОС устанавливают требования к признанию, оценке, представлению и раскрытию информации по операциям и событиям в финансовой отчетности общего назначения.
12. МСФО ОС предназначены к применению всеми организациями общественного сектора для целей финансовой отчетности общего назначения. К организациям общественного сектора относятся национальные правительства, региональные правительства (к примеру, на уровне штата, провинции, территории), местные органы власти (к примеру, города, района) и их подразделения (департаменты, службы, комитеты, комиссии), если не указано иное. Стандарты не применяются к КОГУ. КОГУ применяют Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), публикуемые Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО). В МСФО ОС дается определение КОГУ.
13. Любые ограничения применимости отдельных МСФО ОС четко указываются в этих стандартах. МСФО ОС не предназначаются для применения к несущественным статьям.
14. СМСФО ОС следует политике, в соответствии с которой все параграфы МСФО ОС имеют равную силу, и сила конкретных положений определяется используемой формулировкой. Во избежание незапланированных последствий СМСФО ОС принял решение применять данную политику перспективно при пересмотре и переиздании ранее выпущенных МСФО ОС. Поэтому МСФО ОС, утвержденные СМСФО ОС после 1 января 2006 года, содержат оформленные жирным и простым шрифтом параграфы, имеющие равную силу. Параграфы, выделенные жирным шрифтом, указывают на основные правила. Конкретный МСФО ОС должен пониматься в контексте его цели и Основания для заключений (если таковая имеется), приведенных в самом стандарте, а также в данном Предисловии.

##### **Финансовая отчетность общего назначения**

15. Финансовая отчетность, опубликованная для пользователей, которые не могут требовать от финансовой информации удовлетворения своих специфических информационных потребностей, является финансовой отчетностью общего назначения. Примерами таких пользователей являются граждане, избиратели, их представители и другие члены общества. Термин «финансовая отчетность», используемый в данном Предисловии и стандартах, охватывает все отчеты и пояснительные материалы, которые являются частью финансовой отчетности общего назначения.
16. В случаях, когда в основе подготовки финансовой отчетности лежит учет по методу начисления, финансовая отчетность должна включать Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале. В случаях когда в основе подготовки финансовой отчетности лежит учет по кассовому методу, основная финансовая отчетность представлена Отчетом о денежных поступлениях и выплатах.
17. Помимо подготовки финансовой отчетности общего назначения организация может подготавливать финансовую отчетность для других сторон (например, органов власти, парламента и других сторон, выполняющих надзорные функции), которые могут требовать, чтобы финансовая отчетность отвечала их специфическим информационным потребностям. Такие отчеты называются финансовой отчетностью специального назначения. СМСФО ОС рекомендует использовать МСФО ОС при

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

#### **МСФО ОС для учета по методу начисления и кассовому методу**

18. СМСФО ОС разрабатывает МСФО ОС для учета по методу начисления, которые:
- сближаются с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), издаваемыми Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО), путем адаптации последних к условиям общественного сектора в случаях, когда это целесообразно. В ходе данного процесса СМСФО ОС предпринимает попытки сохранить порядок учета и оригинальный текст МСФО насколько это возможно, за исключением случаев, когда специфика общественного сектора требует отступления; и
  - рассматривают вопросы финансовой отчетности общественного сектора, не охватываемые существующими МСФО или по которым СМСФО не разработал МСФО.
19. Поскольку многие МСФО ОС по методу начисления основаны на МСФО, «Концепция подготовки и представления финансовой отчетности», изданная СМСФО, дает подходящие указания пользователям МСФО ОС.
20. СМСФО ОС также издал всесторонние МСФО ОС для учета по кассовому методу, в том числе разделы, касающиеся обязательного и добровольного раскрытия информации.

#### **Переход от кассового метода к методу начисления**

21. МСФО ОС для учета по кассовому методу рекомендует организациям добровольно раскрывать информацию, представляемую на основе метода начисления, хотя основная финансовая отчетность при этом составляется по кассовому методу. Организация, находящаяся в процессе перехода от кассового метода к методу начисления, может раскрывать отдельную информацию по методу начисления. Статус дополнительной информации (например, проходила ли она аудиторскую проверку или нет) и ее расположение (например, в примечаниях к финансовой отчетности или в отдельном дополнительном разделе финансового отчета) будут зависеть от характеристики информации (например, надежности и полноты) и законодательных и нормативных положений по финансовой отчетности в этой стране.
22. СМСФО ОС также пытается облегчить переход на МСФО ОС по методу начисления с помощью переходных положений, предусмотренных в некоторых стандартах. В случаях когда существуют переходные положения, организации дается дополнительное время на выполнение всех требований отдельного МСФО ОС по методу начисления или предоставляется освобождение от некоторых требований при первоначальном применении МСФО ОС. Организация может в любое время принять решение внедрить учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. В этот момент организация должна применять все МСФО ОС по методу начисления и может решить воспользоваться любым переходным положением, предусмотренным конкретным МСФО ОС по методу начисления.
23. В случаях если принято решение о применении учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, переходные положения устанавливают сроки, в течение которых осуществляется переход. По истечении переходного срока организация должна представлять отчетность в полной мере в соответствии со всеми МСФО ОС по методу начисления.
24. Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 1 (МСФО ОС 1) «Представление финансовой отчетности» содержит следующее требование:
- Организация, финансовая отчетность которой соответствует Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, должна раскрыть информацию об этом факте. Финансовая отчетность не может быть представлена как соответствующая МСФО ОС, если она не соответствует всем требованиям каждого применяемого МСФО ОС.
25. МСФО ОС 1 также требует раскрытия информации о том, в какой мере организацией применяются переходные положения.

#### **Действие Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора**

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

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

27. СМСФО ОС считает, что внедрение МСФО ОС, наряду с раскрытием информации по их соблюдению, приведет к значительному повышению качества финансовой отчетности общего назначения, представляемой организациями общественного сектора. Это, в свою очередь, должно привести к более высокой степени информированности при оценке решений о распределении ресурсов, принимаемых правительствами, тем самым способствуя большей прозрачности и подотчетности.
28. СМСФО ОС признает право правительств и национальных органов стандартизации устанавливать стандарты и внедрять инструкции по финансовой отчетности в своих странах. Некоторые суверенные правительства и национальные органы стандартизации уже разработали стандарты бухгалтерского учета, применяемые к правительству и организациям общественного сектора в своих странах. МСФО ОС могут помогать таким органам стандартизации в разработке ими новых стандартов или пересмотре существующих в целях обеспечения большей сопоставимости. Скорее всего, МСФО ОС будут особенно полезны для стран, еще не разработавших стандарты бухгалтерского учета для правительства и организаций общественного сектора. СМСФО ОС настойчиво рекомендует принятие МСФО ОС и приведение национальных требований в соответствие с МСФО ОС.
29. Сами по себе ни СМСФО ОС, ни сообщество бухгалтеров не обладают полномочиями требовать соблюдения МСФО ОС. Успешность усилий СМСФО ОС зависит от признания и поддержки его работы со стороны множества различных заинтересованных групп, действующих в своих странах.

### **Надлежащие процедуры**

30. СМСФО ОС внедрил надлежащие процедуры по разработке МСФО ОС, обеспечивающие возможность представления комментариев заинтересованными сторонами, включая органы МФБ, аудиторов, составителей финансовой отчетности (включая министерства финансов), органов стандартизации и физических лиц. СМСФО ОС также проводит совещания со своей Консультативной группой по основным проектам, техническим вопросам и приоритетам рабочих программ.
31. Надлежащие процедуры СМСФО ОС для проектов, как правило, хотя и не обязательно, включают следующие шаги:
  - Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учета и обмен мнениями по соответствующим вопросам с национальными разработчиками стандартов;
  - Рассмотрение документов, опубликованных:
    - Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО);
    - национальными органами стандартизации, регуляторными и другими уполномоченными органами;
    - профессиональными организациями в сфере бухгалтерского учета; и
    - другими организациями, заинтересованными в финансовой отчетности общественного сектора.
  - Формирование Управляющих комитетов (УК), консультативных комитетов проектов (ККП) или подкомитетов для оказания помощи СМСФО ОС по тому или иному проекту;
  - Публикация проектов разработанных документов для общественного обсуждения и представления комментариев, по меньшей мере, в течение 4 месяцев. Это дает возможность сторонам, которых затрагивают документы СМСФО ОС, представить свою точку зрения до того, как эти документы будут завершены и утверждены СМСФО ОС. Проект разработанного документа включает в себя Основание для заключений;
  - Рассмотрение всех комментариев, полученных в течение периода обсуждения дискуссионных документов, проектов документов для общественного обсуждения, и внесение в предлагаемые стандарты изменений, которые были сочтены необходимыми в свете целей СМСФО ОС; и
  - Публикация МСФО ОС, включающие в себя Основание для заключений, в котором разъясняются этапы прохождения надлежащих процедур СМСФО ОС и то, как СМСФО ОС

пришел к данным заключениям.

*Управляющие комитеты, Консультативные комитеты по проекту и подкомитеты*

32. СМСФО ОС может делегировать свои обязанности по проведению необходимых исследований и подготовке проектов документов предлагаемых стандартов для общественного обсуждения и руководств, а также проектов исследований Управляющим комитетам, подкомитетам или физическим лицам.
33. В Управляющих комитетах, Консультативных комитетах по проекту и подкомитетах председательствует член СМСФО ОС, однако они могут включать лиц, не являющихся членами СМСФО ОС или органа МФБ.

*Порядок утверждения*

34. Проект стандарта, должным образом пересмотренный в течение периода обсуждения, представляется СМСФО ОС на утверждение. В случае утверждения он издается как МСФО ОС и вступает в силу с даты, указанной в Стандарте. Иногда в случаях, когда имеются значимые неразрешенные вопросы по проекту разработанного документа, вынесенного на публичное обсуждение, СМСФО ОС может принять решение повторно вынести проект предлагаемого стандарта на публичное обсуждение для представления комментариев.
35. При утверждении Приглашения к представлению комментариев (ППК), проекта документа для общественного обсуждения или МСФО ОС требуется, по меньшей мере, две трети от общего числа голосов в СМСФО ОС. Каждый член СМСФО ОС, представленный в СМСФО ОС, обладает одним правом голоса.

**Язык**

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

## **ВВЕДЕНИЕ В МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕСТВЕННОГО СЕКТОРА**

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

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

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

## МСФО ОС 1 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

### От издателей

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

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, ЕС4М 6ХН Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 1—ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение .....	IN1–IN23
Цель .....	1
Сфера применения .....	2–6
Определения .....	7–14
Группа организаций .....	8–10
Будущие экономические выгоды и возможность полезного использования.....	11
Коммерческие организации с государственным участием.....	12
Существенность.....	13
Чистые активы/ капитал .....	14
Назначение финансовой отчетности .....	15–18
Ответственность за финансовую отчетность .....	19–20
Компоненты финансовой отчетности.....	21–26
Общий анализ .....	27–58
Достоверное представление и соответствие МСФО ОС .....	27–37
Допущение о непрерывности деятельности .....	38–41
Последовательность представления .....	42–44
Существенность и агрегирование.....	45–47
Взаимозачет .....	48–52
Сравнительная информация .....	53–58
Структура и содержание .....	59–150
Введение.....	59–60
Составление финансовой отчетности.....	61–65
Отчетный период .....	66–68
Своевременность .....	69
Отчет о финансовом положении.....	70–98
Разделение на краткосрочные/долгосрочные статьи .....	70–75
Краткосрочные активы .....	76–79
Краткосрочные обязательства.....	80–87
Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовом положении .....	88–92
Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовом положении, либо в примечаниях .....	93–98
Отчет о финансовых результатах деятельности.....	99–117
Профицит или дефицит за период .....	99–101
Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовых результатах деятельности .....	102–105

## ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в примечаниях .....	106–117
Отчет об изменениях чистых активов/ капитала .....	118–125
Отчет о движении денежных средств.....	126
Примечания.....	127–150
Структура .....	127–131
Раскрытие информации об учетной политике .....	132–139
Основные источники неопределенности оценочных значений .....	140–148
Капитал.....	148A–148C
Финансовые инструменты с правом обратной продажи, классифицируемые как чистые активы/ капитал.....	148D
Раскрытие прочей информации .....	149–150
Переходные положения .....	151–152
Дата вступления в силу .....	153–154
Отмена МСФО ОС 1 (2000 г.) .....	155
Приложение А: Качественные характеристики финансовой отчетности	
Приложение В: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО 1	

---



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

## Введение

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

## Причины пересмотра МСФО ОС 1

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

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

## Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

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

### *Сфера применения*

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

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

### *Определения*

IN7 В настоящем Стандарте:

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

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

*Достоверное представление и отступление от МСФО ОС*

- IN9. В Стандарте разъясняется, что для достоверного представления необходимо точное представление влияния операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, выручки и расходов, приведенных в МСФО ОС. Ранее в МСФО ОС 1 отсутствовали указания относительно значения термина «достоверное представление».
- IN10. Стандарт требует, чтобы в исключительно редких случаях организация отступала от соблюдения требования МСФО ОС, при условии, что это не запрещено соответствующими законодательными нормами, если руководство приходит к выводу, что выполнение требования может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте. В любом случае организация обязана раскрывать данные сведения. В предыдущей редакции МСФО ОС 1 не устанавливался критерий отступления от МСФО ОС, и не проводилось различия между обстоятельствами, в которых законодательные нормы допускают или запрещают отступление от МСФО ОС.
- IN11. Стандарт не включает требования, связанные с выбором и применением учетной политики, так как они включены в МСФО ОС 3. Ранее МСФО ОС 1 включал такие требования.

*Классификация активов и обязательств*

- IN12. Стандарт требует, чтобы организация представляла активы и обязательства по степени ликвидности только тогда, когда такое представление дает надежную и более актуальную информацию, чем представление в разрезе краткосрочных/ долгосрочных статей. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не содержал такого ограничения.
- IN13. Стандарт требует, чтобы обязательство, удерживаемое преимущественно в целях продажи, классифицировалось как краткосрочное. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции не устанавливал такой критерий классификации обязательств как краткосрочных.
- IN14. Стандарт требует, чтобы финансовое обязательство, срок погашения которого наступает в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или применительно к которому организация не имеет безусловного права отсрочить его погашение, по меньшей мере, на двенадцать месяцев после отчетной даты, классифицировалось как краткосрочное обязательство. Такая классификация является необходимой даже в том случае, если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к публикации заключено соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе. МСФО ОС 1 в предыдущей редакции требовал, чтобы такие обязательства классифицировались как долгосрочные.
- IN15. В Стандарте разъясняется, что обязательство классифицируется как долгосрочное, если по действующим условиям кредитования организация имеет право по своему усмотрению рефинансировать или продлевать свои обязательства, по меньшей мере, на двенадцать месяцев после отчетной даты.
- IN16. В случае если долгосрочное финансовое обязательство подлежит оплате не позднее отчетной даты вследствие нарушения организацией кредитного соглашения, то оно классифицируется как краткосрочное на отчетную дату, даже если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к публикации кредитор согласился не требовать оплаты вследствие нарушения. Предыдущая редакция МСФО ОС 1 требовала, чтобы такие обязательства классифицировались как долгосрочные.
- IN17. Стандарт разъясняет, что обязательство классифицируется как долгосрочное, если к отчетной дате кредитор согласился предоставить льготный период, истекающий, по меньшей мере, через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может устранить нарушение, а кредитор не может требовать немедленного погашения.

*Представление и раскрытие информации*

**Отчет о финансовом положении**

- IN18. Стандарт устанавливает требования к представлению суммы профицита или дефицита за период. Ранее эти требования входили в МСФО ОС 3.
- IN19. Стандарт не требует представления следующих статей в Отчете о финансовом положении:
- профицит или дефицит от операционной деятельности;
  - профицит или дефицит от обычной деятельности; и

- чрезвычайные статьи.

Предыдущая редакция МСФО ОС 1 требовала представления этих статей.

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

#### **Отчет об изменениях чистых активов/ капитала**

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

#### *Примечания*

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

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

## Цель

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

## Сфера применения

2. **Настоящий Стандарт должен применяться ко всем формам финансовой отчетности общего назначения, подготовленным и представленным на основе метода начисления в соответствии с МСФО ОС.**
3. Финансовая отчетность общего назначения – это отчетность, предназначенная для удовлетворения потребностей тех пользователей, которые не имеют возможности получать отчетность, подготовленную специально для удовлетворения своих особых информационных нужд. К пользователям финансовой отчетности общего назначения относятся налогоплательщики, представители законодательной власти, кредиторы, поставщики, представители средств массовой информации и наемные работники. Финансовая отчетность общего назначения включает формы отчетности, которые представляются отдельно или в рамках других официальных документов, таких как годовой отчет. Настоящий Стандарт не применяется к промежуточной финансовой информации, представленной в сокращенном виде.
4. Настоящий Стандарт в равной мере применяется всеми организациями, независимо от того, требуется им составлять консолидированную или отдельную финансовую отчетность, как определено в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».
5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
6. В Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора, выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ приведено ниже в параграфе 7.

## Определения

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

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

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

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

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

**Выплаты в пользу собственников** – будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, распределенные организацией в пользу всех или некоторых из ее собственников в качестве инвестиционного дохода или возврата инвестиций.

**Группа организаций** – группа организаций, состоящая из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.

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

**Коммерческая организация с государственным участием** – организация, имеющая следующие характеристики:

- (a) имеет право заключать договоры от собственного имени;
- (b) имеет финансовые и операционные полномочия на ведение бизнеса;
- (c) в процессе своей коммерческой деятельности реализует товары и оказывает услуги другим организациям, извлекая из этого прибыль или полностью возмещая издержки;
- (d) работает непрерывно, независимо от продолжения государственного финансирования (кроме закупок продукции на рыночных условиях); и
- (e) контролируется организацией общественного сектора.

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

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

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

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

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

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

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

- 7А. В МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» описаны следующие термины, которые используются в настоящем Стандарте в значениях, указанных в МСФО ОС 28:
- (a) финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент (описан в параграфах 15 и 16 МСФО ОС 28);

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

#### **Группа организаций**

8. Термин «группа организаций» используется в настоящем Стандарте для обозначения в финансовой отчетности группы организаций, состоящей из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.
9. Иногда для обозначения группы организаций применяются другие термины: «административная единица», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».
10. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, департамент жилищно-коммунального хозяйства может являться группой организаций, включающей как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, оказывающие эти услуги на коммерческой основе.

#### **Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования**

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

#### **Коммерческие организации с государственным участием**

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

#### **Существенность**

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

#### **Чистые активы/ капитал**

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

#### **Назначение финансовой отчетности**

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

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

- (a) предоставления информации об источниках, распределении и использовании финансовых ресурсов;
- (b) предоставления информации о том, как организация финансировала свою деятельность и удовлетворяла свои потребности в денежных средствах;
- (c) предоставления информации, полезной при оценке способности организации финансировать свою деятельность и выполнять свои обязательства и намерения;
- (d) предоставления информации о финансовом положении организации и его изменениях; и
- (e) предоставления агрегированной информации, полезной для оценки результатов деятельности организации с точки зрения издержек на осуществление деятельности, эффективности и достижения результатов.

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

- (a) указывающей на то, были ли ресурсы получены и израсходованы в соответствии с бюджетом, утвержденным в установленном порядке; и
- (b) указывающей на то, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с правовыми и договорными требованиями, включая финансовые ограничения, установленные законодательной властью соответствующего уровня.

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

- (a) активы;
- (b) обязательства;
- (c) чистые активы/ капитал;
- (d) выручка;
- (e) расходы;
- (f) прочие изменения в чистых активах/ капитале; и
- (g) денежные потоки.

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

### **Ответственность за финансовую отчетность**

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



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

### Компоненты финансовой отчетности

21. **Полный комплект финансовой отчетности включает:**
- (a) **Отчет о финансовом положении;**
  - (b) **Отчет о финансовых результатах деятельности;**
  - (c) **Отчет об изменении чистых активов/ капитала;**
  - (d) **Отчет о движении денежных средств;**
  - (e) **когда организация публикует свой утвержденный бюджет, сопоставление бюджета и фактических сумм образует либо отдельный финансовый отчет, либо колонку с бюджетными данными в финансовых отчетах; и**
  - (f) **Примечания, состоящие из краткого обзора основных принципов учетной политики и прочей пояснительной информации.**
22. Компоненты, перечисленные в параграфе 21, могут иметь различные названия, как в разных странах, так и в пределах одной страны. Отчет о финансовом положении может называться Балансовым отчетом или Отчетом об активах и обязательствах. Отчет о финансовых результатах деятельности может называться Отчетом о выручке и расходах, Отчетом о доходах, Операционным отчетом или Отчетом о прибылях и убытках. Примечания к финансовой отчетности могут включать статьи, называемые в некоторых странах «активами в специальном списке».
23. Финансовая отчетность предоставляет пользователям информацию о ресурсах и обязательствах организации на отчетную дату и движении ресурсов в период между отчетными датами. Эта информация применяется пользователями при оценке способности организации продолжать поставку товаров и услуг на данном уровне и уровня ресурсов, которые могут потребоваться организации в будущем, чтобы она могла продолжать выполнение своих обязательств по оказанию услуг.
24. Организации общественного сектора обычно действуют в рамках бюджетных лимитов в виде бюджетных ассигнований или утвержденных объемов бюджетных средств (или их эквивалентов), которые вводятся в действие с помощью соответствующего законодательного акта. Финансовая отчетность общего назначения, представляемая организациями общественного сектора, может содержать информацию о том, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с законодательно утвержденным бюджетом. Организации, которые публикуют свои утвержденные бюджеты, обязаны соблюдать требования МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности». Применительно к другим организациям, у которых финансовая отчетность и бюджет готовятся по одному и тому же методу учета, настоящий Стандарт рекомендует включать в финансовую отчетность сопоставление с показателями бюджета на отчетный период. Для таких организаций сопоставление с бюджетом может быть представлено различными способами, включая:
- использование формата с отдельными колонками для сумм, запланированных в бюджете, и фактических сумм. Для полноты картины в отчет может быть добавлена колонка, показывающая отклонения от бюджета или ассигнования; и
  - раскрытие информации о том, что запланированные в бюджете суммы не были превышены. Если любая из запланированных в бюджете сумм или ассигнований была превышена, или расходы были произведены в отсутствие ассигнования или не были санкционированы в иной форме, то подробности могут раскрываться с помощью сноски к соответствующей статье финансового отчета.
25. Организациям рекомендуется представлять дополнительную информацию, чтобы помочь пользователям при оценке результатов деятельности организации и разумного распоряжения активами, а также для принятия и оценки решений о распределении ресурсов. Дополнительная информация может включать подробные сведения о промежуточных и конечных результатах деятельности организации в форме (а) показателей эффективности, (б) отчетов о предоставлении

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

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

## **Общий анализ**

### **Достоверное представление и соответствие МСФО ОС**

27. **Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты деятельности и денежные потоки организации. Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, выручки и расходов, изложенными в МСФО ОС. Предполагается, что в случае необходимости применение МСФО ОС с дополнительным раскрытием информации обеспечивает формирование финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.**
28. **Финансовая отчетность организации, составленная в соответствии с МСФО ОС, должна содержать четкое и однозначное указание на это соответствие в Примечаниях к финансовой отчетности. Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО ОС, если она не соответствует всем требованиям МСФО ОС.**
29. Практически при любых обстоятельствах достоверное представление обеспечивается за счет соответствия применяемым МСФО ОС. Достоверное представление также требует от организации:
- (a) выбрать и применять учетную политику в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 содержит перечень методологических рекомендаций, на которые должно опираться руководство при отсутствии стандарта, применимого к конкретной статье;
  - (b) представлять информацию, включая учетную политику, таким образом, чтобы обеспечить уместную, надежную, сопоставимую и понятную информацию;
  - (c) обеспечить дополнительное раскрытие информации в тех случаях, когда соблюдения соответствующих требований МСФО ОС недостаточно для того, чтобы пользователи могли понять воздействие конкретных операций, других событий и условий на финансовое положение и финансовые результаты деятельности организации.
30. **Организация не может компенсировать ненадлежащую учетную политику ни раскрытием применяемой учетной политики, ни Примечаниями или иными пояснительными материалами.**
31. **В исключительно редких случаях организация должна отступить от соблюдения требования МСФО ОС, прибегнув к способу, изложенному в параграфе 32, при условии, что это требуется или, по крайней мере, не запрещено соответствующими законодательными нормами, если руководство приходит к выводу, что выполнение требования может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте.**
32. Если организация отступает от соблюдения требования Стандарта в соответствии с параграфом 31, ей следует раскрыть следующую информацию:
- (a) что руководство пришло к выводу о достоверном представлении в финансовой отчетности финансового положения, финансовых результатов деятельности и денежных потоков организации;

- (b) что оно выполнило требования применяемых МСФО ОС за исключением отступления от соблюдения конкретного требования в целях обеспечения достоверного представления;
  - (c) наименование Стандарта, от соблюдения требований которого организация отступила, характер отступления, включая порядок учета, который требовал бы Стандарт, и причину, по которой этот порядок учета при данных обстоятельствах вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте, а также принятым порядком учета; и
  - (d) применительно к каждому отчетному периоду – финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.
33. Если организация отступила от соблюдения какого-либо требования Стандарта в одном из предыдущих периодов, и такое отступление повлияло на суммы, признанные в финансовой отчетности за текущий период, то она должна раскрыть информацию, указанную в параграфах 32 (c) и (d).
34. Параграф 33 применяется, например, если организация в одном из предыдущих периодов отступила от требования Стандарта в отношении оценки активов или обязательств, и такое отступление влияет на оценку изменения активов и обязательств, признанных в финансовой отчетности в текущем периоде.
35. В исключительно редких случаях, если руководство приходит к выводу о том, что соблюдение требования МСФО ОС может вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, определенной в настоящем Стандарте, однако соответствующие законодательные нормы запрещают отступление от этого требования, организация должна в максимально возможной степени уменьшить воздействие тех аспектов соблюдения требования, которые воспринимаются как вводящие в заблуждение, путем раскрытия следующей информации:
- (a) наименование соответствующего Стандарта, характер требования и причину, по которой руководство пришло к выводу, что соблюдение этого требования при данных обстоятельствах до такой степени вводит в заблуждение, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте; и
  - (b) применительно к каждому отчетному периоду корректировки по каждой статье финансовой отчетности, которые руководство считает необходимыми для обеспечения достоверного представления информации.
36. Для целей параграфов 31–35 статья отчетности будет противоречить цели финансовой отчетности, если она не обеспечивает правдивого отображения операций, других событий и условий, для отображения которых она предназначена или отображения которых в ней можно обоснованно ожидать, и вследствие этого, ее данные, вероятно, окажут влияние на решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности. При оценке того, будет ли соблюдение конкретного требования Стандарта вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте, руководству следует рассмотреть следующие вопросы:
- (a) почему при данных обстоятельствах цель финансовой отчетности не достигается; и
  - (b) в чем отличие обстоятельств организации от обстоятельств других организаций, которые соблюдают это требование. Если при тех же обстоятельствах другие организации соблюдают данное требование, то существует оспариваемое допущение о том, что соблюдение указанного требования организацией не будет вводить в заблуждение до такой степени, что возникает противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в настоящем Стандарте.
37. Отступления от требований МСФО ОС с целью соблюдения установленных законом требований к финансовой отчетности в конкретной стране не представляют собой отступления, которые вступают в противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в параграфе 31 настоящего Стандарта. Если такие отступления являются существенными, то организация не может заявлять о соблюдении МСФО ОС.

**Допущение о непрерывности деятельности организации**

38. При подготовке финансовой отчетности должна быть дана оценка способности организации продолжать свою деятельность. Эта оценка должна быть дана лицами, ответственными за подготовку финансовой отчетности. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда у руководства имеется намерение ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность, или если отсутствует реальная альтернатива подобным действиям. Если лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, при формировании своей оценки располагают информацией о существенной неопределенности в отношении событий или условий, которая может вызвать серьезные сомнения в способности организации непрерывно осуществлять свою деятельность в дальнейшем, то такая неопределенность должна раскрываться в отчетности. Если финансовая отчетность составляется не на основе допущения о непрерывности деятельности, то этот факт должен раскрываться в отчетности вместе с методом учета, на основе которого составляется финансовая отчетность с указанием причины, по которой организация не считается непрерывно действующей.
39. Финансовая отчетность обычно готовится на основании допущения о непрерывности деятельности организации и ее намерении продолжать свою деятельность в обозримом будущем, выполняя определенные уставом обязательства. При оценке применимости допущения о непрерывности деятельности лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, должны учитывать всю имеющуюся информацию о будущем, т.е. о периоде, который охватывает не менее двенадцати месяцев после утверждения финансовой отчетности, но не ограничивается этим сроком.
40. Глубина анализа зависит от фактов в каждом конкретном случае, и оценка допущения о непрерывности деятельности опирается не на проверку платежеспособности, обычно применяемой к коммерческим предприятиям. Возможны обстоятельства, при которых обычные проверки допущения о непрерывности деятельности по признакам ликвидности и платежеспособности дают неблагоприятный результат, но прочие факторы предполагают, что организация, тем не менее, является непрерывно действующей. Например:
- (a) при оценке непрерывности деятельности правительства право взимать налоги и сборы позволяет считать некоторые организации непрерывно действующими, хотя они могут функционировать продолжительное время, имея отрицательные чистые активы/ капитал;
  - (b) для отдельной организации оценка ее Отчета о финансовом положении на отчетную дату может говорить о том, что допущение о непрерывности деятельности является некорректным. Однако могут существовать долгосрочные соглашения о финансировании или другие соглашения, обеспечивающие продолжение деятельности организации.
41. Определение того, является ли допущение о непрерывности деятельности приемлемым, важно, прежде всего, для отдельных организаций, нежели для правительства в целом. Для отдельных организаций при оценке применимости допущения о непрерывности деятельности, лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности, необходимо учесть широкий спектр факторов, связанных с (a) текущими или будущими результатами деятельности, (b) потенциальной или объявленной реструктуризацией организационных подразделений, (c) прогнозом выручки или вероятностью продолжения государственного финансирования и (d) возможными источниками рефинансирования, прежде чем будет возможно сделать вывод о применимости допущения о непрерывности деятельности.

**Последовательность представления**

42. Представление и классификация статей в финансовой отчетности должны оставаться неизменными от периода к периоду, за исключением следующих случаев:
- (a) в результате значительных изменений в характере деятельности организации или анализа ее финансовой отчетности становится очевидным, что иное представление или классификация будут более приемлемыми с учетом критериев выбора и применения учетной политики, установленных в МСФО ОС 3; или
  - (b) какой-либо МСФО ОС требует изменения в представлении информации.

43. Значительное приобретение или выбытие, или анализ представления финансовой отчетности могут указывать на необходимость иного представления финансовой отчетности. Например, организация может продать сберегательный банк, являющийся одной из ее наиболее значимых контролируемых организаций, а оставшаяся группа организаций осуществляет в основном административные и консультационные функции. В данном случае представление финансовой отчетности, исходящее из того, что группа организаций функционирует как финансовый институт, не будет уместным для новой группы организаций.
44. Организация вносит изменения в представление своей финансовой отчетности только в том случае, когда новое представление позволяет предоставить пользователям финансовой отчетности более надежную и лучше отвечающую их потребностям информацию, а измененная структура будет сохраняться и в будущем, благодаря чему сопоставимость информации не будет нарушена. При внесении подобных изменений в финансовую отчетность организация реклассифицирует сравнительную информацию в соответствии с параграфами 55 и 56.

#### Существенность и агрегирование

45. **Каждый существенный класс аналогичных статей должен быть представлен в финансовой отчетности отдельно. Статьи, отличающиеся по характеру или назначению, должны представляться отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.**
46. Финансовая отчетность является результатом обработки большого количества операций или других событий, которые объединяются в классы в соответствии с их характером или назначением. Завершающий этап процесса агрегирования и классификации заключается в представлении сжатых и классифицированных данных, которые образуют статьи в самом Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменении чистых активов/ капитала, Отчете о движении денежных средств или в Примечаниях. Если какая-либо статья сама по себе не является существенной, она объединяется с другими статьями либо в самой финансовой отчетности, либо в Примечаниях. Статья, которая не является достаточно существенной для отдельного представления непосредственно в формах финансовой отчетности, тем не менее, может быть достаточно существенной для отдельного представления в Примечаниях.
47. Применение принципа существенности означает, что конкретное требование какого-либо МСФО ОС по раскрытию информации не требуется выполнять, если соответствующая информация не является существенной.

#### Взаимозачет

48. **Между активами и обязательствами, выручкой и расходами не допускается зачет, за исключением случаев, когда это требуется или разрешено каким-либо МСФО ОС.**
49. Важно, чтобы активы и обязательства, выручка и доходы представлялись в отчетности раздельно. За исключением случаев, когда взаимозачет статей отражает содержание операции или другого события, осуществление взаимозачета в Отчете о финансовых результатах деятельности или Отчете о финансовом положении снижает способность пользователей (а) понимать совершенные операции, другие имевшие место события и условия и (б) оценивать будущие денежные потоки организации. Оценка активов за вычетом сумм резервов по ним – например, резервов под снижение стоимости материальных ценностей или резервов по сомнительным долгам, не является взаимозачетом.
50. МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» дает определение выручки и требует, чтобы она измерялась по справедливой стоимости полученного или причитающегося вознаграждения с учетом суммы любых торговых и оптовых скидок, предоставленных организации. В процессе своей обычной деятельности организация совершает и другие операции, которые не приносят выручку, а являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Результаты таких операций представляются свернуто путем вычитания из выручки соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события. Например:
  - (а) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных активов, включая инвестиции и операционные активы, отражаются путем вычитания из поступлений от выбытия актива его балансовой стоимости и соответствующих расходов по его продаже; и
  - (б) расходы по формированию резервов, признаваемые в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», которые возмещаются согласно

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

51. Кроме того, прибыли и убытки, возникающие по группе аналогичных операций, представляются в отчетах на нетто-основе, например, положительные и отрицательные курсовые разницы или прибыли и убытки, возникающие по финансовым инструментам, предназначенным для торговли. Тем не менее, если эти прибыль и убытки являются существенными, то они отражаются в отчетах развернуто.
52. Взаимозачеты денежных потоков рассматриваются в МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».

#### **Сравнительная информация**

53. **За исключением случаев, когда МСФО ОС допускает или требует иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности, должна раскрываться сравнительная информация по отношению к предыдущему периоду. Сравнительная информация должна быть включена в описательную часть пояснительной записки, если она является уместной с точки зрения понимания финансовой отчетности за текущий период.**
54. В некоторых случаях пояснительная информация, содержащаяся в финансовой отчетности за предыдущий период (предыдущие периоды), сохраняет актуальность и в текущем периоде. Например, в текущем периоде раскрываются подробности судебного разбирательства, исход которого на последнюю отчетную дату не был определен, и решение по которому еще предстоит вынести. Для пользователей будет ценной информация (а) о существовании неопределенности по состоянию на последнюю отчетную дату и (б) о мерах, предпринятых в течение периода для ее разрешения.
55. **При изменении представления или классификации статей в финансовой отчетности сравнительные суммы должны быть реклассифицированы, за исключением случаев, когда реклассификация практически неосуществима. При реклассификации сравнительных сумм организация должна раскрыть:**
  - (а) **характер реклассификации;**
  - (б) **сумму каждой статьи или класса статей, подлежащих реклассификации; и**
  - (с) **причину реклассификации.**
56. **Если реклассификация сравнительных сумм практически неосуществима, организация должна раскрыть:**
  - (а) **причину, по которой не производится реклассификация соответствующих сумм; и**
  - (б) **характер корректировок, которые были бы произведены в случае реклассификации соответствующих сумм.**
57. Повышение сопоставимости информации, относящейся к разным периодам, помогает пользователям принимать и оценивать решения, в особенности за счет предоставления возможности оценить направленность финансовой информации для целей прогнозирования. В некоторых обстоятельствах практически неосуществимо произвести реклассификацию сравнительной информации за какой-либо предыдущий период для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, в предыдущем периоде (периодах) данные могли быть собраны таким образом, что это не позволяет провести реклассификацию, и по практическим соображениям изменить информацию может быть невозможно.
58. В МСФО ОС 3 рассматриваются корректировки сравнительной информации, которые необходимо осуществлять при изменении организацией своей учетной политики или исправлении ошибки.

#### **Структура и содержание**

##### **Введение**

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

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

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

#### **Оформление финансовой отчетности**

61. **Финансовая отчетность должна быть четко обозначена и выделена из прочей информации, содержащейся в одном и том же опубликованном документе.**
62. МСФО ОС применяются только для формирования финансовой отчетности и не распространяются на прочую информацию, представленную в годовом отчете или ином документе. Поэтому важно, чтобы пользователи могли отличить информацию, подготовленную в соответствии с требованиями МСФО ОС, от информации, которая может быть полезной для пользователей, но не отвечает этим требованиям.
63. **Каждый компонент финансовой отчетности должен быть четко обозначен. Кроме того, следующая информация должна быть четко обозначена и повторена, когда это необходимо для правильного понимания представленных сведений:**
- (а) **наименование отчитывающейся организации или иные способы ее идентификации, а также любое изменение этих данных по сравнению с предыдущим отчетным периодом;**
  - (б) **относится ли финансовая отчетность к организации или группе организаций;**
  - (с) **отчетная дата или период, охватываемый финансовой отчетностью, в зависимости от того, что применимо для соответствующего компонента финансовой отчетности;**
  - (д) **валюта представления отчетности в значении, определенном в МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов»; и**
  - (е) **степень округления, используемая при представлении сумм в финансовой отчетности.**
64. Требования, изложенные в параграфе 63, обычно выполняются путем указания постраничных заголовков и сокращенных заголовков колонок на каждой странице финансовой отчетности. Для определения наилучшего способа представления такой информации требуется профессиональное суждение. Например, если финансовая отчетность представляется в электронном виде, не всегда используется разбивка на отдельные страницы; в этом случае вышеуказанные заголовки должны указываться достаточно часто, чтобы обеспечить правильное понимание информации, содержащейся в финансовой отчетности.
65. Финансовой отчетности часто придается более понятный вид путем представления информации в тысячах или миллионах единиц валюты представления отчетности. Это допустимо в том случае, если раскрывается степень округления при представлении информации и не упускается существенная информация.

#### **Отчетный период**

66. **Финансовая отчетность должна представляться не реже одного раза в год. При изменении отчетной даты организации и представлении годовой финансовой отчетности за период более длительный или короткий, чем один год, организация должна не только указать период, охваченный финансовой отчетностью, но и раскрыть следующую информацию:**
- (а) **причину использования более длительного или короткого периода; и**
  - (б) **такой факт, что сравнительные суммы в некоторых отчетах, а именно, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов/ капитала, Отчет о движении денежных средств и соответствующие Примечания не являются в полной мере сопоставимыми.**

67. В исключительных обстоятельствах организации может быть выдвинуто требование или она сама может принять решение об изменении своей отчетной даты, например, с целью более тесной увязки отчетного периода и бюджетного цикла. В подобных случаях важно, чтобы (а) пользователи были поставлены в известность о том, что суммы за текущий период и сравнительные суммы несопоставимы и (б) причина изменения отчетной даты была раскрыта. Другим примером является случай, когда при переходе от кассового метода учета к учету по методу начисления группа организаций изменяет отчетную дату для организаций в рамках группы, чтобы обеспечить возможность подготовки консолидированной финансовой отчетности.
68. Обычно финансовая отчетность составляется последовательно за годовой период. Однако по практическим соображениям некоторые организации предпочитают отчитываться, например, за период продолжительностью 52 недели. Настоящий Стандарт не исключает такую практику, поскольку итоговая финансовая отчетность, по всей вероятности, не будет существенно отличаться от отчетности, представленной за год.

### **Своевременность**

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

### **Отчет о финансовом положении**

#### *Разделение на краткосрочные/ долгосрочные статьи*

70. **Организация должна представлять краткосрочные и долгосрочные активы и краткосрочные и долгосрочные обязательства в Отчете о финансовом положении в отдельных разделах в соответствии с параграфами 76–87, за исключением случаев, когда представление, основанное на степени ликвидности, дает более надежную и уместную информацию. Если применяется указанное исключение, все активы и обязательства должны представляться укрупненно в порядке ликвидности.**
71. **Вне зависимости от выбранного способа представления применительно к каждой статье активов и обязательств, возмещение или погашение которых ожидается (а) в течение не более чем двенадцати месяцев после отчетной даты и (б) спустя более чем двенадцать месяцев после отчетной даты, организация должна раскрыть суммы, возмещение или погашение которых ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев после отчетной даты.**
72. Если организация осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко идентифицируемого операционного цикла, разделение активов и обязательств в Отчете о финансовом положении на краткосрочные и долгосрочные обеспечивает полезную информацию, так как позволяет отделить чистые активы, постоянно находящиеся в составе оборотного капитала, от чистых активов, используемых в долгосрочной деятельности организации. Оно также позволяет выявить активы, которые предполагается реализовать в текущем операционном цикле, и обязательства, подлежащие погашению в течение того же периода.
73. Для некоторых организаций, таких как финансовые институты, представление активов и обязательств в порядке возрастания или убывания ликвидности обеспечивает надежную и более уместную информацию, чем представление с разделением на краткосрочные/ долгосрочные активы, поскольку организация не осуществляет поставку товаров или услуг в рамках четко определяемого операционного цикла.
74. При применении параграфа 70 организациям разрешается представлять часть своих активов и обязательств с разделением на краткосрочные и долгосрочные, а прочие активы и обязательства – в порядке ликвидности, если это обеспечивает надежную и более уместную информацию. Необходимость в использовании смешанной основы представления может возникнуть в тех случаях, когда деятельность организации диверсифицирована.
75. Информация о предполагаемых сроках продажи активов и обязательств полезна при оценке ликвидности и платежеспособности организации. МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты:



раскрытие информации» требует раскрытия информации о сроках погашения финансовых активов и финансовых обязательств. Финансовые активы включают торговую и прочую дебиторскую задолженность, а финансовые обязательства включают торговую и прочую кредиторскую задолженность. Информация об ожидаемых сроках возмещения и погашения неденежных активов и обязательств, таких как материально-производственные запасы и резервы, также полезна вне зависимости от разделения активов и обязательств на краткосрочные и долгосрочные.

*Краткосрочные активы*

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

- (a) **его предполагается реализовать или он предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла организации;**
- (b) **он предназначен преимущественно для целей торговли;**
- (c) **его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или**
- (d) **это денежные средства или эквивалент денежных средств (в соответствии с определением в МСФО ОС 2), при условии отсутствия ограничений на его обмен или использование для погашения обязательств в течение не менее двенадцати месяцев после отчетной даты.**

**Все прочие активы должны классифицироваться как долгосрочные.**

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

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

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

*Краткосрочные обязательства*

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

- (a) **предполагается его погашение в рамках обычного операционного цикла организации;**
- (b) **оно предназначено преимущественно для целей торговли;**
- (c) **оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты; или**
- (d) **у организации нет безусловного права отсрочить погашение обязательства в течение, по меньшей мере, двенадцати месяцев после отчетной даты.**

**Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.**

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

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

82. Прочие краткосрочные обязательства не погашаются в рамках обычного операционного цикла, однако подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты или предназначены преимущественно для целей торговли. Примерами служат некоторые финансовые обязательства, которые классифицируются как обязательства, предназначенные для торговли в соответствии с МСФО ОС 29, банковские овердрафты, а также краткосрочная составляющая долгосрочных финансовых обязательств, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочая неторговая кредиторская задолженность. Финансовые обязательства, которые обеспечивают финансирование на долгосрочной основе (т.е. не являющиеся частью оборотного капитала, используемого в обычном операционном цикле организации) и не подлежащие погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, являются долгосрочными обязательствами и к ним применяются требования параграфов 85 и 86.
83. Организация классифицирует свои финансовые обязательства как краткосрочные, если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты, даже если:
- (a) первоначальный срок погашения превышал двенадцать месяцев;
  - (b) в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску заключено соглашение о рефинансировании или пересмотре графика платежей на долгосрочной основе.
84. Если организация предполагает и имеет право по своему усмотрению рефинансировать или продлить какое-либо обязательство на срок, составляющий не менее двенадцати месяцев после отчетной даты в рамках существующей кредитной линии, она классифицирует это обязательство как долгосрочное, даже если в противном случае оно подлежало бы погашению в более короткий срок. Однако если организация не может по своему усмотрению рефинансировать или продлевать обязательство (например, при отсутствии соглашения о рефинансировании), то потенциальная возможность рефинансирования не принимается во внимание и обязательство классифицируется как краткосрочное.
85. Если организация нарушает какое-либо условие долгосрочного кредитного соглашения на отчетную или более раннюю дату, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию, то обязательство классифицируется как краткосрочное, даже если после отчетной даты и до утверждения финансовой отчетности к выпуску кредитор согласился не требовать платежа в результате нарушения. Обязательство классифицируется как краткосрочное, поскольку на отчетную дату у организации не было безусловного права откладывать его погашение на срок не менее двенадцати месяцев после этой даты.
86. Тем не менее обязательство классифицируется как долгосрочное, если к отчетной дате кредитор согласился предоставить период отсрочки, оканчивающийся не ранее, чем через двенадцать месяцев после отчетной даты, в течение которого организация может исправить нарушение и во время которого кредитор не может требовать немедленного погашения.
87. Если применительно к займам, классифицированным в качестве краткосрочных обязательств, в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску происходят указанные ниже события, эти события подлежат раскрытию как некорректирующие события в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты»:
- (a) рефинансирование на долгосрочной основе;
  - (b) устранение нарушения долгосрочного кредитного соглашения; и
  - (c) получение от кредитора периода отсрочки для устранения нарушения долгосрочного кредитного соглашения, заканчивающегося не ранее, чем через двенадцать месяцев после отчетной даты.

*Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовом положении*

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

- (a) **основные средства;**
  - (b) **инвестиционная недвижимость;**
  - (c) **нематериальные активы;**
  - (d) **финансовые активы (исключая суммы, указанные в пунктах (e), (g), (h) and (i));**
  - (e) **инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;**
  - (f) **запасы;**
  - (g) **суммы к возмещению по необменным операциям (налогам и трансфертам);**
  - (h) **суммы к поступлению от обменных операций;**
  - (i) **денежные средства и эквиваленты денежных средств;**
  - (j) **суммы к уплате по налогам и трансфертам;**
  - (k) **суммы к уплате по обменным операциям;**
  - (l) **резервы;**
  - (m) **финансовые обязательства (исключая суммы, указанные в пунктах (j), (k) and (l));**
  - (n) **доля меньшинства, представленная в составе чистых активов/ капитала; и**
  - (o) **чистые активы/ капитал, относящиеся к собственникам контролирующей организации.**
89. **Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в Отчете о финансовом положении, если такое представление уместно для понимания финансового положения организации.**
90. В настоящем Стандарте не предписывается порядок или формат представления статей. В параграфе 88 приводится только перечень статей, которые различаются по своему характеру или назначению настолько, что требуют отдельного представления непосредственно в форме Отчета о финансовом положении. Наглядные образцы форм приведены в Руководстве по внедрению настоящего Стандарта. Кроме того:
- (a) статьи добавляются, когда размер, характер или назначение статьи или группы аналогичных статей таковы, что отдельное представление уместно для понимания финансового положения организации; и
  - (b) в использованные названия и порядок статей или групп аналогичных статей могут вноситься изменения в соответствии с характером деятельности организации и ее операций с тем, чтобы обеспечить информацию, уместную для понимания финансового положения организации.
91. Профессиональное суждение о том, представлены ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке:
- (a) характера и ликвидности активов;
  - (b) назначения активов в рамках организации; и
  - (c) сумм, характера и сроков обязательств.
92. Применение различных методов оценки для разных классов активов означает, что различается их характер или назначение, в силу чего они должны представляться как разные статьи. Например, различные классы основных средств могут учитываться по фактической себестоимости или по переоцененной стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».
- Информация, подлежащая представлению либо в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях*
93. **Организация должна раскрывать либо непосредственно в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях к нему подробную разбивку представленных статей с использованием классификации, которая соответствует деятельности организации.**
94. Степень детализации в разбивке статьи зависит от требований МСФО ОС, а также от величины, характера и назначения соответствующих сумм. Для определения основы разбивки статей также

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

- (a) детализация статей основных средств по классам в соответствии с МСФО ОС 17;
- (b) детализация дебиторской задолженности с разбивкой на задолженность по сборам с плательщиков, налогам и другим доходам по необменным операциям, задолженность связанных сторон, суммы предоплаты и прочие суммы;
- (c) детализация запасов в соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы» по таким видам, как товары, производственные запасы, материалы, незавершенное производство и готовая продукция;
- (d) налоги и трансферты к выплате разбиваются на возвраты сумм налогов к уплате, трансферты к уплате и суммы к уплате другим членам группы организаций.
- (e) резервы разбиваются на резервы по затратам на вознаграждение работникам и прочие статьи; и
- (f) детализация компонентов чистых активов/ капитала по таким категориям, как внесенный капитал, накопленный профицит и дефицит, а также любые резервы.

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

- (a) **внесенный капитал, являющийся итоговой суммой взносов собственников за вычетом выплат в пользу собственников по состоянию на отчетную дату;**
- (b) **накопленный профицит или дефицит;**
- (c) **резервы, включая описание характера и назначения каждого резерва в составе активов/ капитала; и**
- (d) **долю меньшинства.**

95A. **Если организация реклассифицировала:**

- (a) **финансовый инструмент с правом обратной продажи, классифицируемый как долевой инструмент; или**
- (b) **инструмент, налагающий на организацию обязательство предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов организации только в случае ликвидации и классифицируемый как долевой инструмент;**

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

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

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

98. **Если организация имеет акционерный капитал, то в дополнение к информации, раскрываемой в соответствии с параграфом 95, она должна раскрыть следующие сведения либо в Отчете о финансовом положении, либо в Примечаниях:**

- (a) **применительно к каждому классу акционерного капитала:**
  - (i) **количество акций, разрешенных к выпуску;**

- (ii) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также количество акций, выпущенных, но не оплаченных полностью;
  - (iii) номинальную стоимость акции, или указание на то, что акции не имеют номинальной стоимости;
  - (iv) сверку количества акций в обращении на начало и на конец года;
  - (v) права, привилегии и ограничения по данному классу, включая ограничения на распределение дивидендов и возврат капитала;
  - (vi) собственные акции организации, выкупленные у акционеров самой организацией или ее контролируемой организацией, или ассоциированной компанией; и
  - (vii) акции, зарезервированные для выпуска по опционам и договорам на продажу акций, включая условия выпуска и суммы; и
- (b) описание характера и назначения каждого резерва в составе чистых активов/капитала.

### Отчет о финансовых результатах деятельности

*Профицит или дефицит за период*

99. Все статьи выручки и расходов, признанных в периоде, должны включаться в состав профицита или дефицита, если только какой-либо другой МСФО ОС не требует иного.
100. Обычно все статьи выручки и расходов, признанных в периоде, включаются в состав профицита или дефицита. Это включает влияние изменений оценочных значений. Тем не менее, может сложиться ситуация, когда конкретные статьи могут быть исключены из состава профицита или дефицита за текущий период. В МСФО ОС 3 рассматриваются два таких случая: исправление ошибок и влияние изменений в учетной политике.
101. В прочих МСФО ОС рассматриваются статьи, которые могут соответствовать определениям выручки или расходов, содержащимся в настоящем Стандарте, но обычно исключаются из состава профицита или дефицита. Примеры включают прибыль от переоценки (см. МСФО ОС 17), особенно (a) прибыль и убытки, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности по зарубежной деятельности (см. МСФО ОС 4) и (b) прибыль или убытки от переоценки финансовых активов, предназначенных для продажи (указания по оценке финансовых активов см. в МСФО ОС 29).

*Информация, подлежащая представлению в Отчете о финансовых результатах деятельности*

102. Отчет о финансовых результатах деятельности должен как минимум включать статьи, отражающие следующие суммы за период:
- (a) выручка;
  - (b) финансовые затраты;
  - (c) доля организации в профите или дефиците ассоциированных организаций и совместной деятельности, учитываемых по методу долевого участия;
  - (d) прибыль или убыток до налогообложения от выбытия активов или погашения обязательств, относящихся к прекращенной деятельности; и
  - (e) профицит или дефицит.
103. Следующие статьи должны быть раскрыты в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве распределения профицита или дефицита за период на:
- (a) профицит или дефицит, относимые на долю меньшинства; и
  - (b) профицит или дефицит, относимые на собственников контролирующей организации.
104. Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в Отчете о финансовых результатах деятельности, если такое представление уместно для понимания финансовых результатов деятельности организации.

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

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

106. **Если статьи выручки и расходов являются существенными, то их характер и суммы должны раскрываться отдельно.**
107. Обстоятельства, дающие основание для отдельного раскрытия статей выручки и расходов, включают:
- (a) уценка запасов до уровня чистой цены продажи или уценка основных средств до уровня возмещаемой стоимости активов, генерирующих и не генерирующих денежные средства, а также восстановление указанных уценок;
  - (b) реструктуризация деятельности организации и восстановление любых резервов по затратам на реструктуризацию;
  - (c) выбытие объектов основных средств;
  - (d) приватизация или прочие выбытия инвестиций;
  - (e) прекращение деятельности;
  - (f) урегулирование судебных споров; и
  - (g) прочие случаи восстановления резервов.
108. **Организация должна представить либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Примечаниях, детализацию общей суммы выручки по статьям, выделенным в соответствии с деятельностью организации.**
109. **Организация должна представить либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Примечаниях анализ расходов с использованием классификации, основанной либо на характере расходов, либо на их назначении в рамках организации в зависимости от того, какой из подходов обеспечивает более надежную и уместную информацию.**
110. Организациям рекомендуется представлять анализ в соответствии с параграфом 109 в Отчете о финансовых результатах деятельности.
111. Разбивка расходов применяется для выделения статей расходов и статей возмещения расходов по конкретным программам, видам деятельности и другим важным сегментам отчитывающейся организации. Указанный анализ проводится с использованием одного из двух подходов.
112. Первый подход к анализу состоит в представлении расходов в соответствии с их содержанием. В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы объединяются в соответствии с их характером (например, амортизация, закупки материалов, транспортные расходы, вознаграждения работникам и расходы на рекламу) без перераспределения в соответствии с их назначением в рамках организации. Этот подход прост в применении, поскольку не требует перераспределения расходов на основе классификации по назначению. Пример классификации расходов по их содержанию выглядит следующим образом:

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

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

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

114. Расходы, связанные с основными функциями, выполняемыми организацией, должны быть показаны отдельно. В данном примере организация выполняет функции, связанные с предоставлением услуг здравоохранения и образования. Организация должна представить каждую из этих функций отдельной строкой расходов.
115. **Организации, классифицирующие расходы по назначению, должны раскрывать дополнительную информацию о характере расходов, включая расходы на амортизацию и вознаграждение работникам.**
116. Выбор между подходом «по содержанию» и «по назначению» зависит от исторических факторов и нормативных требований, а также от характера организации. Оба подхода выделяют те затраты, которые могут прямо или косвенно изменяться в зависимости от объема производства организации. Поскольку каждый из подходов к представлению информации имеет свои преимущества для различных типов организаций, настоящий Стандарт требует, чтобы руководство выбрало наиболее уместное и надежное представление. Однако поскольку информация о характере затрат полезна для прогнозирования будущих денежных потоков, при использовании классификации на основе назначения расходов требуется раскрытие дополнительной информации. В параграфе 115 термин «вознаграждения работникам» имеет то же значение, что и в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам».
117. **Если организация выплачивает дивиденды или аналогичные выплаты в пользу собственников и имеет акционерный капитал, она должна раскрывать либо в Отчете о финансовых результатах деятельности, либо в Отчете об изменениях чистых активов/капитала, либо в Примечаниях, суммы дивидендов или аналогичных выплат, признаваемых как выплаты в пользу собственников в течение периода, и соответствующие суммы в расчете на акцию.**

#### Отчет об изменениях чистых активов/ капитала

118. Организация должна представлять Отчет об изменениях чистых активов/ капитала с указанием:
- (а) **профицита или дефицита за период;**

- (b) каждой статьи выручки и расходов за период, которая в соответствии с требованиями других стандартов признается непосредственно в составе чистых активов/ капитала, и итоговую сумму по этим статьям;
  - (c) общей суммы выручки и расходов за период (рассчитанных как сумма пунктов (a) and (b)), отдельно указав итоговые суммы, относящиеся к собственникам контролирующей организации и доли меньшинства; и
  - (d) для каждого отдельно раскрываемого компонента чистых активов/ капитала – влияние изменений в учетной политике и исправления ошибок, признаваемых в соответствии с МСФО ОС 3.
119. Организация также должна представить либо в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, либо в Примечаниях:
- (a) суммы операций с собственниками, действующими в этом качестве, с отдельным указанием выплат в пользу собственников;
  - (b) сальдо накопленного профицита или дефицита на начало периода и на отчетную дату и изменения за период; и
  - (c) если компоненты чистых активов/ капитала раскрываются отдельно, сверку между балансовой стоимостью каждого компонента чистых активов/ капитала на начало и на конец периода с отдельным раскрытием информации по каждому изменению.
120. Изменения в чистых активах/ капитале организации между двумя отчетными датами отражают увеличение или уменьшение чистых активов в течение периода.
121. Общее изменение в чистых активах/ капитале в течение периода представляет собой итоговую сумму профицита или дефицита за период, прочей выручки и расходов, признанных непосредственно как изменения в составе чистых активов/ капитала, вместе с любыми взносами собственников или выплатами в пользу собственников, действующих в качестве таковых.
122. Взносы и выплаты в пользу собственников включают трансферты между двумя организациями в рамках группы организаций (например, трансферт от правительства, действующего в качестве собственника, организации государственного сектора). Взносы собственников, действующих в качестве таковых, в контролируемые организации, признаются как прямые корректировки чистых активов/ капитала только в том случае, если они явным образом создают остаточные доли в организации в виде прав на чистые активы/ капитал.
123. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи выручки и расходов, признанные за период, были включены в состав профицита или дефицита, если другой МСФО ОС не требует иного. Другие МСФО ОС требуют, чтобы некоторые статьи (такие как прирост или снижение стоимости имущества в результате переоценки, отдельно взятые курсовые разницы) признавались непосредственно как изменения в составе чистых активов/ капитала. Поскольку при оценке изменений в финансовом положении организации между двумя отчетными датами важно учесть все статьи выручки и расходов, настоящий Стандарт требует представления Отчета об изменениях чистых активов/ капитала, в котором выделены общая сумма выручки и расходов, включая те статьи, которые признаны непосредственно в составе чистых активов/ капитала.
124. МСФО ОС 3 требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это осуществимо, если переходные положения в другом МСФО ОС не требуют иного. МСФО ОС 3 также требует, чтобы ретроспективный пересчет показателей отчетности для исправления ошибок производился в той мере, в которой это практически осуществимо. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет показателей отчетности осуществляются по отношению к сальдо накопленного профицита или дефицита, если какой-либо МСФО ОС не требует ретроспективной корректировки другого компонента чистых активов/ капитала. Параграф 118 (d) требует, чтобы в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала для каждого компонента чистых активов/ капитала по отдельности раскрывалась информация об итоговых суммах корректировок в результате изменений учетной политики и в результате исправления ошибок. Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.
125. Требования параграфов 118 и 119 могут быть выполнены путем использования столбцов, позволяющих сверить суммы на начало и конец периода по каждому элементу чистых активов/



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

### Отчет о движении денежных средств

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

### Примечания

#### Структура

127. Примечания должны:

- (а) представлять информацию о методах подготовки финансовой отчетности и об используемой учетной политике в соответствии с параграфами 132–139;
- (б) раскрывать информацию, требуемую МСФО ОС, не представленную непосредственно в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств;
- (с) обеспечивать дополнительную информацию, не представленную непосредственно в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств, но актуальную для понимания любого из указанных отчетов.

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

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

- (а) заявление о соответствии МСФО ОС (см. параграф 28);
- (б) краткое описание основных положений примененной учетной политики (см. параграф 132);
- (с) вспомогательная информация по статьям, представленным в Отчете о финансовом положении, Отчете о финансовых результатах деятельности, Отчете об изменениях чистых активов/ капитала или Отчете о движении денежных средств в том же порядке, в каком представлен каждый отчет и каждая статья; и
- (d) раскрытие прочей информации, в том числе:
  - (i) условные обязательства (см. МСФО ОС 19) и непризнанные договорные обязательства; и
  - (ii) раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика организации в сфере управления финансовыми рисками организации (см. МСФО ОС 30).

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

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

*Раскрытие информации об учетной политике*

132. **В кратком описании приводятся основные положения используемой учетной политики:**
- (a) **метод (или методы) оценки, использованный при составлении финансовой отчетности;**
  - (b) **степень применения организацией каких-либо переходных положений любого МСФО ОС; и**
  - (c) **прочие методы учетной политики, уместные для понимания финансовой отчетности.**
133. Важно, чтобы пользователи были проинформированы о методе или методах оценки, использованных в финансовой отчетности (например, первоначальная стоимость, текущая стоимость, чистая цена продажи, справедливая стоимость или возмещаемая стоимость или возмещаемая стоимость использования), поскольку способы составления финансовой отчетности значительно влияют на проводимый ими анализ. Если в финансовой отчетности используется более одного метода оценки, например, в случае переоценки отдельных видов активов, достаточно указать категории активов и обязательств, к которым применяется каждый из методов оценки.
134. При принятии решения о том, следует ли раскрывать информацию о конкретных методах учетной политики, руководство рассматривает вопрос о том, будет ли такое раскрытие полезно для понимания пользователями способа отражения операций, других событий и условий в финансовых результатах деятельности и финансовом положении, о которых отчитывается организация. Раскрытие информации о конкретных методах учетной политики особенно полезно для пользователей, если такие методы выбраны из альтернативных вариантов, предусмотренных МСФО ОС. Примером может служить раскрытие информации о том, признает ли участник совместной деятельности свою долю в совместно контролируемой организации на основе пропорциональной консолидации или по методу долевого участия (см. МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»). В некоторых МСФО ОС содержатся специальные требования о раскрытии конкретных методов учетной политики, включая сделанный руководством выбор из числа альтернативных вариантов, предусмотренных этими МСФО ОС. Например, МСФО ОС 17 требует раскрытия методов оценки, использованных для классов основных средств. МСФО ОС 5 «Затраты по займам» требует раскрытия информации о том, были ли затраты по займам сразу признаны в качестве расходов или были капитализированы как часть стоимости квалифицируемых активов.
135. Каждая организация принимает во внимание характер своей деятельности и те методы учета, раскрытия которых ожидают пользователи финансовой отчетности применительно к данному типу организации. Например, предполагается, что организации общественного сектора будут раскрывать учетную политику в отношении признания налогов, пожертвований и других форм доходов от необменных операций. Если организация активно действует за рубежом или осуществляет операции в иностранных валютах, то предполагается, что она раскроет принятый в ее учетной политике метод признания положительных и отрицательных курсовых разниц. Если происходит объединение организаций, то раскрывается метод учета, применяемый для оценки деловой репутации и доли меньшинства.
136. Какой-либо метод учетной политики может иметь большое значение в связи с характером деятельности организации, даже если суммы за текущий и предыдущий период не являются существенными. Также целесообразно раскрыть каждый значимый метод учетной политики, который не является предметом конкретных требований МСФО ОС, но выбран и применяется в соответствии с МСФО ОС 3.
137. **В кратком обзоре основных методов учетной политики или прочих примечаниях организация должна раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением суждений, связанных с расчетными оценками (см. параграф 140), выработанных руководством в процессе применения методов учетной политики организации, и оказывающих наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.**
138. В процессе применения учетной политики организации руководство вырабатывает различные профессиональные суждения, за исключением суждений, связанных с расчетными оценками, которые могут оказать значительное влияние на суммы, признаваемые в финансовой отчетности. Например, руководство применяет профессиональные суждения при определении:

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

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

*Основные источники неопределенности оценочных значений*

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

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

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

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

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

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

- (a) характер допущения или иной неопределенности расчетных оценок;
  - (b) чувствительность балансовой стоимости к лежащим в основе ее расчета методам, допущениям и оценкам, включая причины чувствительности;
  - (c) ожидаемое разрешение неопределенности и диапазон рациональных вариантов разрешения неопределенности в следующем году по отношению к балансовой стоимости соответствующих активов и обязательств;
  - (d) объяснение изменений, внесенных в прежние допущения, касающиеся этих активов и обязательств, если неопределенность останется неразрешенной.
145. При раскрытии информации, указанной в параграфе 140, нет необходимости раскрывать бюджетную информацию или прогнозы.
146. Если раскрытие информации о возможных последствиях основного допущения или других источников неопределенности расчетных оценок на отчетную дату практически неосуществимо, то организация при раскрытии информации указывает, что, исходя из имеющихся знаний, результаты разрешения неопределенности в следующем финансовом году, отличающиеся от сделанных допущений, могут потребовать существенной корректировки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Во всех случаях организация раскрывает информацию о характере и балансовой стоимости конкретного актива или обязательства (или вида активов или обязательств), затронутого допущением.
147. Раскрытие указанной в параграфе 137 информации о конкретных профессиональных суждениях руководства, выработанных в процессе применения учетной политики организации, не связано с раскрытием информации об основных причинах неопределенности расчетных оценок в соответствии с параграфом 140.
148. Другими МСФО ОС требуется раскрытие информации о некоторых ключевых допущениях, которое, в противном случае, потребовалось бы в соответствии с параграфом 140. Например, МСФО ОС 19 при определенных обстоятельствах требует раскрытия основных допущений о будущих событиях, влияющих на виды резервов. МСФО ОС 30 требует раскрытия значительных допущений, применяемых при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, которые учитываются по справедливой стоимости. МСФО ОС 17 требует раскрытия информации о значительных допущениях, применяемых при оценке справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

#### *Капитал*

- 148A. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценивать ее цели, политику и процессы в области управления капиталом.**
- 148B. Для соблюдения параграфа 148A организация раскрывает следующую информацию:
- (a) качественная информация о целях, политике и процессах в области управления капиталом, включая следующее (но не ограничиваясь этим):
    - (i) описание того, что организация считает объектом управления капиталом;
    - (ii) если организация подчиняется внешним требованиям к достаточности капитала, характер таких требований и то, каким образом эти требования учитываются в управлении капиталом; и
    - (iii) как организация достигает своих целей в управлении капиталом;
  - (b) сводные количественные данные об объекте управления капиталом. Некоторые организации расценивают определенные финансовые обязательства (например, некоторые формы субординированного долга) как часть капитала. Другие организации исключают из капитала некоторые компоненты собственного капитала (например, компоненты, возникающие в результате хеджирования денежных потоков);
  - (c) любые изменения в (a) и (b) по сравнению с предыдущим периодом;
  - (d) выполняла ли организация в отчетном периоде какие-либо внешние требования к достаточности капитала из тех, которые ей вменены;

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

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

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

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

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

- (а) сводные количественные данные о сумме, классифицируемой как чистые активы/капитал;
- (б) свои цели, политику и процессы по управлению ее обязательством выкупить или погасить инструменты по требованию их держателей, включая любые изменения по сравнению с предыдущим периодом;
- (с) ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе данного класса финансовых инструментов; и
- (d) информацию о том, как был определен ожидаемый отток денежных средств при погашении или выкупе.

*Раскрытие прочей информации*

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

- (а) сумму дивидендов или аналогичных выплат, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, но не признанных как выплаты в пользу собственников в течение периода, и соответствующая сумма в расчете на акцию; и
- (б) сумму любых непризнанных дивидендов или аналогичных выплат по кумулятивным привилегированным акциям.

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

- (а) постоянное местонахождение и организационно-правовая форма организации, страна, в которой действует организация;
- (б) описание характера операций организации и основных направлений деятельности;
- (с) ссылка на соответствующие нормативные акты, определяющие деятельность организации; и
- (d) название контролирующей организации и конечной контролирующей организации (там, где это применимо) в группе организаций;
- (е) если это организация с ограниченным сроком деятельности, то информацию о сроке ее деятельности.

### **Переходные положения**

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

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

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

#### **Дата вступления в силу**

153. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.
- 153A. В параграфы 79 и 82 были внесены поправки документом «Совершенствование МСФО ОС», выпущенном в январе 2010 года. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2011 года.
- 153B. МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации» внес поправку в параграф 150 и дополнил Стандарт параграфами 7A, 95A и 148D. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.
- 153C. МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» внес поправки в параграфы 75, 129 и 148 и дополнил Стандарт параграфами 148A–148C. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 30 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.
154. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### **Отмена МСФО ОС 1 (2000 г.)**

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

## Качественные характеристики финансовой отчетности

*Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 1.*

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

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

### *Понятность*

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

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

### *Уместность*

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

### *Существенность*

Уместность информации зависит от ее характера и существенности.

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

### *Надежность*

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

### *Достоверное представление*

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

### *Преобладание содержания над формой*

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

### *Нейтральность*

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

## **Осмотрительность**

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

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

### *Полнота*

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

### *Сопоставимость*

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

Сопоставимость относится:

- (а) к сравнению финансовой отчетности разных организаций; и
- (б) к сравнению финансовой отчетности одной и той же организации за различные периоды времени.

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

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

## **Связь уместности и надежности информации**

### *Своевременность*

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

### *Баланс между выгодами и затратами*

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

### *Баланс между качественными характеристиками*

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



**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС, применяемые на 1 января 2008 года:

- (a) упоминания «чистой прибыли» или «чистого убытка» меняются на «профицит» и «дефицит»; и
- (b) упоминания «Примечаний к финансовой отчетности» меняются на «Примечания».

## Основание для заключений

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

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

#### *История вопроса*

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>1</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 1, выпущенный в декабре 2000 года, основывался на МСФО 1 (в редакции 1997 года), который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник СМСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>2</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 1 и в целом согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 4 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 1 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что СМСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований этих МСФО к организациям общественного сектора.

#### *Доход*

- ВС7. В МСФО 1 используется термин «доход», не применяемый в МСФО ОС 1. В МСФО ОС 1 используется термин «выручка», который соответствует термину «доход» в МСФО. Термин «доход» шире термина «выручка» и включает прочие доходы помимо выручки. МСФО ОС не включают определение дохода, и введение такого определения не являлось частью проекта по совершенствованию стандартов, и не было включено в документ ED 26.

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

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

*Чрезвычайные статьи*

- ВС8. МСФО 1 запрещает организации представлять любые статьи доходов или расходов в качестве чрезвычайных как в самом Отчете о прибылях и убытках, так и в Примечаниях. СМСФО пришел к заключению, что статьи, учитываемые как чрезвычайные, возникают вследствие обычных деловых рисков, с которыми сталкивается организация, и не дают основания для их представления в качестве отдельного компонента Отчета о прибылях и убытках. Представление операции или иного события в Отчете о прибылях и убытках должно зависеть от характера или назначения этой операции или иного события, а не от ее частоты.
- ВС9. Определение чрезвычайных статей в МСФО ОС 1 (2000 г.) отличалось от определения, входившего в предыдущую (1993 года) версию МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике»<sup>3</sup>. Это различие отражало точку зрения общественного сектора на то, что является чрезвычайной статьей для организаций общественного сектора.
- ВС10. Настоящий Стандарт не исключает явным образом представления статей выручки и расходов в качестве чрезвычайных статей, как в самом Отчете о финансовых результатах деятельности, так и в Примечаниях. МСФО 1 запрещает представление любых статей доходов и расходов как чрезвычайных статей и в Отчете о прибылях и убытках, и в Примечаниях. Позиция СМСФО ОС заключается в том, что МСФО ОС не должны запрещать организациям раскрывать чрезвычайные статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности или в Примечаниях к нему. Причина заключается в том, что, с точки зрения Совета МСФО ОС, раскрытие информации о чрезвычайных статьях может соответствовать целям и качественным характеристиками финансовой отчетности. Однако другие члены Совета придерживаются мнения, что в данном вопросе недостаточно оснований, связанных со спецификой общественного сектора, для отступления от требований МСФО 1. Также было отмечено, что МСФО ОС 1 не исключает отдельного представления статей, отличающихся от обычной деятельности правительства как в Отчете о финансовых результатах деятельности, так и в Примечаниях, при условии, что эти статьи являются существенными. Совет МСФО ОС не уверен в наличии причин для отступления от запрета СМСФО представлять «чрезвычайные статьи» в финансовой отчетности, возникновение которых обусловлено спецификой общественного сектора.

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

- ВС11. СМСФО ОС изучил изменения в МСФО 1, включенные в «Совершенствования в МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

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

## Руководство по внедрению

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

### Наглядная структура финансовой отчетности

- IG1. Настоящий Стандарт устанавливает компоненты финансовой отчетности и минимальные требования к раскрытию информации в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также к представлению изменений в чистых активах/ капитале. В нем также описываются другие статьи, которые могут быть представлены как в соответствующем финансовом отчете, так и в Примечаниях. В данном Руководстве приводятся простые примеры того, каким образом могут быть выполнены требования Стандарта к представлению Отчета о финансовом положении, Отчета о финансовых результатах деятельности и Отчета об изменениях чистых активов/ капитала. Порядок представления и описания, использованные для статей, должны изменяться при необходимости для достижения достоверного представления в конкретных обстоятельствах каждой организации. Например, статьи такой организации общественного сектора, как Министерство обороны, скорее всего, будут значительно отличаться от статей Центрального банка.
- IG2. В иллюстративном примере Отчета о финансовом положении показывается один из способов представления Отчета, в котором проводится различие между краткосрочными и долгосрочными статьями. Другие форматы могут быть в равной степени применимы при условии обеспечения ими вышеупомянутого различия.
- IG3. Финансовая отчетность была подготовлена для федерального правительства, и Отчет о финансовых результатах деятельности (по назначению) отражает направления деятельности в соответствии с государственной классификацией, используемой в статистике государственных финансов. Данная классификация, по всей вероятности, не применима ко всем организациям общественного сектора. К настоящему Стандарту следует обращаться за примерами более общей классификации для других организаций общественного сектора.
- IG4. Настоящие примеры не предназначены для демонстрации всех аспектов МСФО ОС. Они не составляют полный набор финансовых отчетов, который также включал бы Отчет о движении денежных средств, краткий обзор основных методов учетной политики и другие пояснения.

### Организация общественного сектора – заявление об учетной политике (выдержка)

#### *Отчитывающаяся организация*

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

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

#### *Основа для подготовки*

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

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

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

(в тысячах денежных единиц)

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

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

**(иллюстрация классификации расходов по назначению)**

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

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

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

(иллюстрация классификации расходов по их характеру)

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

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

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

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

<sup>4</sup> Прочие резервы анализируются по компонентам, если они существенны.



### Сравнение с МСФО 1

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

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

**МСФО ОС 2 – ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ****От издателей**

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

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 2—ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

## СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–4
Преимущества информации о движении денежных средств .....	5–7
Определения .....	8–17
Денежные средства и эквиваленты денежных средств .....	9–11
Группа организаций .....	12–14
Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования .....	15
Коммерческие организации с государственным участием .....	16
Чистые активы/ капитал .....	17
Представление Отчета о движении денежных средств .....	18–26
Операционная деятельность .....	21–24
Инвестиционная деятельность .....	25
Финансовая деятельность .....	26
Отражение денежных потоков от операционной деятельности .....	27–30
Отражение денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности .....	31
Отражение денежных потоков на нетто-основе .....	32–35
Денежные потоки в иностранной валюте .....	36–39
Проценты и дивиденды .....	40–43
Налоги на прибыль .....	44–46
Инвестиции в контролируемые организации, ассоциированные компании и совместную деятельность .....	47–48
Приобретение и продажа контролируемых организаций и других структурных единиц .....	49–53
Неденежные операции .....	54–55
Компоненты денежных средств и их эквивалентов .....	56–58
Раскрытие прочей информации .....	59–62
Дата вступления в силу .....	63–64
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 7	

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

## Цель

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

## Сфера применения

- 1. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, обязана составлять Отчет о движении денежных средств в соответствии с требованиями настоящего Стандарта и представлять его в качестве неотъемлемой части своей финансовой отчетности за каждый период, по которому представляется финансовая отчетность.**
- Информация о движении денежных средств может быть полезной для потребителей финансовой отчетности организации (а) при оценке денежных потоков организации, (b) при оценке соблюдения организацией законов и правил (включая утвержденные бюджеты в случае необходимости) и (с) при принятии решений о том, предоставлять ли организации ресурсы и вступать ли с ней в деловые отношения. Пользователей обычно интересует, каким образом организация генерирует денежные средства и их эквиваленты, и как она их расходует. Это происходит независимо от характера деятельности организации и от того, могут ли денежные средства рассматриваться в качестве продукта деятельности организации, как, например, в случае общественного финансового института. Организации нуждаются в денежных средствах по одним и тем же причинам, какими бы ни были их основные приносящие выручку виды деятельности. Денежные средства необходимы для оплаты потребляемых ими товаров и услуг, для покрытия расходов на обслуживание долга и, в некоторых случаях, для снижения уровня задолженности. Соответственно, настоящий стандарт требует, чтобы все организации представляли Отчеты о движении денежных средств.
- 3. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
- В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

## Преимущества информации о движении денежных средств

- Информация о движении денежных средств помогает пользователям предсказать (а) потребности организации в денежных средствах в будущем, (b) способность генерировать денежные потоки в будущем, (с) способность финансировать изменения в масштабе и характере ее деятельности. Также Отчет о движении денежных средств является для организации способом осуществлять контроль за поступлением денежных средств и их расходованием в течение отчетного периода.
- Отчет о движении денежных средств, если он используется в сочетании с другими формами финансовой отчетности, содержит информацию, позволяющую пользователям оценить изменения в чистых активах/ капитале организации, ее финансовую структуру (включая ликвидность и платежеспособность) и ее способность влиять на объем и своевременность денежных потоков с тем, чтобы адаптироваться к изменяющимся условиям и возникающим возможностям. Информация о движении денежных средств улучшает сопоставимость отчетов разных организаций по текущей деятельности, поскольку она устраняет последствия применения различных методов учета к аналогичным операциям и событиям.

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

### Определения

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### Денежные средства и эквиваленты денежных средств

9. Эквиваленты денежных средств предназначены в большей степени для покрытия краткосрочных денежных обязательств, чем для инвестиций или иных целей. Для того чтобы инвестиция могла считаться эквивалентом денежных средств, она должна быть легко обратима в заранее известную сумму денежных средств и подвержена незначительному риску изменения стоимости. Таким образом, обычно инвестиция считается эквивалентом денежных средств только в случаях, когда она имеет короткий срок погашения, примерно три месяца и менее от даты приобретения. Инвестиции в капитал других организаций не включаются в состав эквивалентов денежных средств, за исключением случаев, когда они по существу являются таковыми.
10. Кредиты банков обычно относятся к финансовой деятельности. Однако в некоторых странах банковские овердрафты, возмещаемые по требованию, составляют неотъемлемую часть управления денежными средствами организации. В таких случаях банковские овердрафты включаются в состав денежных средств и их эквивалентов. Характерной чертой таких соглашений с банками является частое изменение остатка на банковском счете с положительного на отрицательный.
11. Денежные потоки не включают движения между статьями, соответствующими денежным средствам или их эквивалентам, поскольку эти компоненты относятся к управлению денежными средствами организации, а не являются частью ее операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Управление денежными операциями включает инвестирование излишка денежных средств в эквиваленты денежных средств.

### Группа организаций

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

13. Иногда для определения группы организаций применяются другие термины, такие как «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».
14. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, министерство жилищно-коммунального хозяйства может являться группой организаций, включающих как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, оказывающие эти услуги на коммерческой основе.

#### **Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования**

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

#### **Коммерческие организации с государственным участием**

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

#### **Чистые активы/ капитал**

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

#### **Представление Отчета о движении денежных средств**

18. **Отчет о движении денежных средств должен содержать сведения о денежных потоках за период в разрезе потоков от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.**
19. Организация представляет сведения о движении денежных средств по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности в форме, которая наилучшим образом соответствует характеру ее деятельности. Классификация по видам деятельности дает информацию, позволяющую пользователям оценить влияние указанных видов деятельности на финансовое положение организации, объем ее денежных средств и их эквивалентов. Эта информация также может использоваться для оценки взаимосвязи между этими видами деятельности.
20. Одна и та же операция может включать денежные потоки, которые относятся к разным видам деятельности. Например, если выплата денежных средств по займу включает и проценты, и основную сумму долга, то часть, соответствующая выплате процентов, может относиться к операционной деятельности, а часть, соответствующая выплате основной суммы долга, – к финансовой деятельности.

#### **Операционная деятельность**

21. Сумма чистых денежных потоков от операционной деятельности является ключевым показателем того, в какой степени деятельность организации обеспечивается за счет:
  - (а) налогов (напрямую или косвенно), или

- (b) получателей товаров и услуг, предоставляемых организацией.

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

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

- (a) поступления денежных средств в виде налогов, пошлин и штрафов;
- (b) поступления денежных средств в виде платы за товары и услуги, предоставляемые организацией;
- (c) поступления денежных средств в виде грантов или трансфертов и иных ассигнований или в силу других бюджетных полномочий, предоставленных федеральным правительством или другими организациями общественного сектора;
- (d) поступления денежных средств в виде роялти, гонораров, комиссионных и других видов выручки;
- (e) денежные платежи другим организациям общественного сектора для финансирования их деятельности (за исключением займов);
- (f) денежные платежи поставщикам за товары и услуги;
- (g) денежные платежи работникам и от имени работников;
- (h) поступления денежных средств и платежи страховых организаций в виде страховых премий и претензий, по договорам аннуитета, а также прочие выплаты по полисам;
- (i) денежные платежи в виде местных налогов на имущество или на доходы (если они предусмотрены), связанные с операционной деятельностью;
- (j) поступления денежных средств и платежи по контрактам, заключенным для коммерческих или торговых целей;
- (k) поступления денежных средств или платежи по прекращенной деятельности; и
- (l) поступления денежных средств или платежи, связанные с урегулированием судебных разбирательств.

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

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



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

#### **Инвестиционная деятельность**

25. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств от инвестиционной деятельности имеет большое значение, поскольку оно показывает, какая часть расходов была произведена с целью приобретения ресурсов, предназначенных для предоставления услуг организации в будущем. Примерами денежных потоков от инвестиционной деятельности являются:
- (a) денежные перечисления для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним относятся выплаты, связанные с капитализируемыми затратами на опытно-конструкторские и технологические разработки и самостоятельное создание основных средств;
  - (b) поступления денежных средств от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
  - (c) денежные перечисления для приобретения долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме платежей за финансовые инструменты, отнесенные к эквивалентам денежных средств, или за финансовые инструменты, предназначенные для публичного размещения или торговли ими);
  - (d) поступления денежных средств от продажи долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме поступлений от финансовых инструментов, отнесенных к эквивалентам денежных средств, или от финансовых инструментов, предназначенных для публичного размещения или торговли ими);
  - (e) денежные авансы и займы, предоставленные другим организациям (кроме авансов и займов, предоставленных государственным финансовым институтом);
  - (f) поступления денежных средств от возврата авансов и займов, предоставленных другим организациям (кроме авансов и займов, предоставленных государственным финансовым институтом);
  - (g) денежные выплаты по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, за исключением случаев, когда такие контракты заключены для публичного размещения или торговых целей или выплаты относятся к финансовой деятельности;
  - (h) денежные поступления по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, за исключением случаев, когда такие контракты заключены для публичного размещения или торговых целей, или поступления относятся к финансовой деятельности.

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

#### **Финансовая деятельность**

26. Отдельное раскрытие информации о движении денежных средств по финансовой деятельности имеет большое значение, поскольку эта информация полезна при прогнозировании требований на денежные потоки в будущем со стороны тех, кто финансирует организацию. Примерами денежных потоков от финансовой деятельности являются:
- (a) поступления денежных средств от выпуска долговых обязательств, векселей, облигаций, закладных, и привлечения других краткосрочных или долгосрочных займов;
  - (b) денежные выплаты по заемным средствам; и

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

### **Отражение денежных потоков от операционной деятельности**

27. **Организация представляет сведения о движении денежных средств по операционной деятельности, используя либо:**
- (а) **прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых поступлений или выплат денежных средств; либо**
  - (б) **косвенный метод, при котором чистый профицит или дефицит корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, всех отложенных либо начисленных поступлений или выплат денежных средств в прошлых или будущих периодах, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с денежными потоками от инвестиционной или финансовой деятельности.**
28. Организациям рекомендуется использовать прямой метод представления сведений о движении денежных средств по операционной деятельности. Прямой метод дает информацию, (а) полезную для прогнозирования денежных потоков в будущем, которая (б) не может быть получена при использовании косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых поступлений или выплат денежных средств может быть получена либо:
- (а) из бухгалтерской отчетности организации; либо
  - (б) путем корректировки операционных доходов и операционных расходов (процентных и других аналогичных доходов, а также процентных и иных аналогичных расходов для общественных финансовых институтов) и других статей Отчета о финансовых результатах деятельности с учетом следующих факторов:
    - (i) изменений в запасах и текущей дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
    - (ii) других неденежных статей; и
    - (iii) статей, ведущих к возникновению денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.
29. При использовании прямого метода представления данных о движении денежных потоков по операционной деятельности организациям также рекомендуется проводить сверку профицита/дефицита по обычной деятельности и чистого денежного потока по операционной деятельности. Результаты этой сверки могут включаться в Отчет о движении денежных средств или содержаться в примечаниях к финансовой отчетности.
30. При использовании косвенного метода чистый денежный поток от операционной деятельности определяется путем корректировки чистого профицита или дефицита от обычной деятельности с учетом следующих факторов:
- (а) изменений в запасах и текущей дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;
  - (б) неденежных статей, таких как амортизация, резервы, отложенные налоги, нереализованная положительная и отрицательная курсовая разница, нераспределенные профициты ассоциированных компаний и доля меньшинства;
  - (с) всех прочих статей, ведущих к возникновению денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности; и
  - (d) влияния любых чрезвычайных статей, которые классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности.

### **Отражение денежных потоков от инвестиционной и финансовой деятельности**

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

**Отражение денежных потоков на нетто-основе**

32. Денежные потоки от следующих видов операционной, инвестиционной или финансовой деятельности могут отражаться в отчетности на нетто-основе:
- (a) поступления и выплаты денежных средств от имени клиентов, налогоплательщиков или бенефициаров, когда денежные потоки отражают деятельность клиента, а не деятельность организации; и
  - (b) поступления и выплаты денежных средств по статьям, характеризующимся быстрым оборотом, большими суммами и короткими сроками погашения.
33. Параграф 32 (a) относится только к операциям, в которых конечный остаток денежных средств контролируется отчитывающейся организацией. Примерами таких поступлений и выплат денежных средств являются:
- (a) сбор налогов правительством одного уровня для правительства другого уровня, за исключением налогов, собираемых правительством для собственных нужд в рамках соглашений о разделе налогов;
  - (b) прием и выплата вкладов до востребования государственного финансового института;
  - (c) средства клиентов инвестиционной или трастовой компании;
  - (d) арендная плата, собираемая от имени владельцев недвижимости и передаваемая им.
34. Примерами поступлений и выплат денежных средств, перечисленных в параграфе 32 (b), являются авансовые платежи и выплаты, относящиеся к:
- (a) приобретению и продаже инвестиций; и
  - (b) прочим краткосрочным займам, например, со сроком погашения до трех месяцев.
35. Денежные потоки, возникающие в результате каждого из следующих видов деятельности государственного финансового института, могут представляться в отчетности на нетто-основе:
- (a) поступления и выплаты денежных средств в связи с приемом и выплатой депозитов с фиксированной датой погашения;
  - (b) размещение и изъятие депозитов в других финансовых институтах; и
  - (c) авансовые платежи и кредиты денежными средствами клиентам, а также погашение этих авансов и кредитов.

**Денежные потоки в иностранной валюте**

36. Денежные потоки, возникающие в результате операций в иностранной валюте, отражаются в функциональной валюте организации путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.
37. Денежные потоки иностранной контролируемой организации пересчитываются по обменному курсу между функциональной и иностранной валютами на дату движения денежных средств.
38. Денежные потоки, выраженные в иностранной валюте, отражаются в отчетности в соответствии с МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов». Это позволяет использовать обменный курс, примерно равный фактическому курсу. Например, средневзвешенный обменный курс за период может использоваться для отражения операций в иностранной валюте или для пересчета денежных потоков иностранной контролируемой организации. Однако МСФО ОС 4 не допускает использование обменного курса на отчетную дату при пересчете денежных потоков иностранной контролируемой организации.
39. Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов валют, не являются денежными потоками. Однако влияние изменений обменного курса на денежные средства и их эквиваленты, имеющиеся или подлежащие получению в иностранной валюте, отражаются в Отчете о движении денежных средств с тем, чтобы обеспечить сверку денежных средств и их эквивалентов на начало и на конец отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от денежных потоков от операционной, инвестиционной и финансовой

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

### **Проценты и дивиденды**

40. **Денежные потоки, возникающие в связи с получением и выплатой процентов и дивидендов, должны раскрываться по отдельности. Каждый такой поток классифицируется последовательно из периода в период как денежные потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.**
41. Общая сумма процентов, выплаченных в течение периода, раскрывается в Отчете о движении денежных средств независимо от того, признана ли она как расход в Отчете о финансовых результатах деятельности или капитализирована в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета и отражения в отчетности, предусмотренным МСФО ОС 5 «Затраты по займам».
42. Для государственных финансовых институтов проценты выплаченные и проценты и дивиденды полученные классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако в отношении других организаций единого мнения по вопросу о классификации таких денежных потоков не существует. Выплаченные проценты и проценты и дивиденды полученные могут классифицироваться как денежные потоки от операционной деятельности, так как они включаются в определение чистого профицита или дефицита. В то же время выплаченные проценты и проценты и дивиденды полученные могут классифицироваться как денежные потоки от финансовой и инвестиционной деятельности, соответственно, поскольку они представляют собой затраты на привлечение финансовых ресурсов или доход от инвестиций.
43. Выплаченные дивиденды могут классифицироваться как денежные потоки от финансовой деятельности, поскольку они являются затратами на привлечение финансовых ресурсов. В то же время выплаченные дивиденды могут классифицироваться как компонент денежных потоков от операционной деятельности с тем, чтобы помочь пользователям оценить способность организации выплачивать дивиденды из денежных потоков, поступивших от операционной деятельности.

### **Налоги на прибыль**

44. **Денежные потоки, возникающие в связи с налогами на прибыль, раскрываются отдельно и классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности, за исключением случаев, когда они могут быть однозначно отнесены к финансовой или инвестиционной деятельности.**
45. Организации общественного сектора, как правило, освобождены от уплаты налогов на прибыль. Тем не менее, некоторые организации общественного сектора могут функционировать в аналогичном налоговом режиме, при котором налоги взимаются с них точно так же, как и с организаций коммерческого сектора.
46. Налог на прибыль исчисляется по операциям, в результате которых возникают денежные потоки, классифицируемые в Отчете о движении денежных средств как потоки от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. В то время как расходы на уплату налогов можно легко соотнести с инвестиционной или финансовой деятельностью, соответствующие денежные потоки по налогам часто оказывается невозможным классифицировать подобным образом, и такие потоки могут относиться к периоду, отличному от того, в котором имели место денежные потоки по операции, лежащей в их основе. Поэтому уплаченные налоги обычно классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности. Однако в случае, когда денежный поток по налогам можно соотнести с конкретной операцией, поток по которой относится к инвестиционной или финансовой деятельности, то такой денежный поток по налогам классифицируется как денежный поток от инвестиционной или финансовой деятельности. Когда денежные потоки по налогам относятся более чем к одному виду деятельности, раскрывается общая сумма уплаченных налогов.

### **Инвестиции в контролируемые организации, ассоциированные компании и совместную деятельность**

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

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

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

### **Приобретения и продажи контролируемых организаций и других структурных единиц**

49. **Агрегированные денежные потоки, возникающие в результате приобретения и продажи контролируемых организаций и других структурных единиц, представляются отдельно и классифицируются как денежные потоки от инвестиционной деятельности.**
50. **Организация раскрывает следующую агрегированную информацию, касающуюся как приобретения, так и продажи контролируемых организаций или других структурных единиц в течение периода:**
- (а) **общее выплаченное или полученное вознаграждение;**
  - (б) **часть выплаченного или полученного вознаграждения, представленную в форме денежных средств или их эквивалентов;**
  - (с) **сумму денежных средств и их эквивалентов по приобретенной или проданной контролируемой организации или структурной единице; и**
  - (д) **сумму активов и обязательств, за исключением денежных средств и их эквивалентов, признанную приобретенной или проданной контролируемой организацией или структурной единицей, по основным видам активов и обязательств.**
51. Представление отдельными статьями информации о воздействии приобретения или продажи контролируемых организаций или структурных единиц на денежные потоки, а также отдельное раскрытие сумм приобретенных или проданных активов и обязательств помогает отделить такие денежные потоки от денежных потоков, возникающих в результате другой операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Результаты денежных потоков от продажи не вычитаются из результатов денежных потоков от приобретения.
52. Агрегированная сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения при приобретении или продаже, отражается в Отчете о движении денежных средств за вычетом полученных или выплаченных денежных средств и их эквивалентов.
53. Информацию об активах и обязательствах приобретенной или проданной контролируемой организации или другой структурной единицы, за исключением денежных средств или их эквивалентов, необходимо раскрывать только в том случае, если контролируемая организация или структурная единица ранее признали эти активы или обязательства. Например, если организация общественного сектора, которая готовит отчетность по кассовому методу, приобретена другой организацией общественного сектора, то организация-покупатель не обязана раскрывать активы и обязательства (кроме денежных средств и денежных эквивалентов) приобретенной организации, поскольку последняя могла не признать неденежные активы или обязательства.

### **Неденежные операции**

54. **Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из Отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в других разделах финансовой отчетности таким образом, чтобы обеспечить всю необходимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.**
55. Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущие денежные потоки, но при этом влияет на структуру

капитала и активов организации. Исключение неденежных операций из Отчета о движении денежных средств отвечает целям этого отчета, поскольку эти статьи не связаны с денежными потоками в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

- (a) приобретение активов путем обмена активами, принятия непосредственно на себя обязательств или посредством финансовой аренды; и
- (b) конвертация долговых обязательств в долевые.

### **Компоненты денежных средств и их эквивалентов**

- 56. **Организация должна раскрывать компоненты денежных средств и их эквивалентов и представлять сверку сумм, указанных в Отчете о движении денежных средств, с аналогичными статьями, представленными в Отчете о финансовом положении.**
- 57. Учитывая разнообразие методов управления денежными средствами и банковских механизмов в мире, а также в целях соблюдения МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», организация раскрывает политику, принятую ею для определения структуры денежных средств и их эквивалентов.
- 58. Влияние любого изменения политики определения компонентов денежных средств и их эквивалентов, например, изменение классификации финансовых инструментов, ранее считавшихся частью инвестиционного портфеля организации, отражается в отчетности в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

### **Раскрытие прочей информации**

- 59. **Организация должна раскрывать вместе с комментариями руководства в примечаниях к финансовой отчетности суммы значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющихся у организации, но недоступных для использования группой организаций.**
- 60. Существуют различные обстоятельства, при которых остатки денежных средств организации и их эквивалентов оказываются недоступными для использования группой организаций. Примером тому могут служить остатки денежных средств и их эквивалентов, имеющиеся у контролируемой организации, работающей в стране, где применяются меры валютного регулирования или иные правовые ограничения, не допускающие использования этих средств контролирующей организацией или другими контролируемыми организациями в общем порядке.
- 61. Дополнительная информация может оказаться уместной для понимания пользователями финансового положения и уровня ликвидности организации. Рекомендуется раскрытие такой информации наряду с описанием в примечаниях к финансовой отчетности, и данная информация может включать:
  - (a) суммы неиспользованных кредитных средств, которые могут быть направлены на финансирование операционной деятельности в будущем и на погашение инвестиционных обязательств, с указанием всех имеющихся ограничений на использование этих средств;
  - (b) агрегированные суммы денежных потоков в разрезе операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, относящиеся к долям участия в совместной деятельности, данные о которых представляются по методу пропорциональной консолидации;
  - (c) величину и характер остатков денежных средств с ограниченным правом использования.
- 62. Если ассигнования или бюджетные средства учитываются по кассовому методу, Отчет о движении денежных средств поможет пользователям понять связь между деятельностью организации или ее программами и информацией о бюджете, предоставляемой правительством. См. в МСФО ОС 1 краткое обсуждение сопоставления фактических и запланированных в бюджете цифр.

### **Дата вступления в силу**

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

- 63А. **Параграф 22 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 83А МСФО ОС 17.**
64. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Иллюстративные примеры**

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

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

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

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

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



**Примечания к Отчету о движении денежных средств**

*(а) Денежные средства и их эквиваленты*

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

	20X2	20X1
Денежные средства в кассе и остатки на банковских счетах	X	X
Краткосрочные инвестиции	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

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

*(b) Основные средства*

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

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

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

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

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

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

ОТЧЕТЫ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

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

**Примечания к Отчету о движении денежных средств**

*(а) Денежные средства и их эквиваленты*

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

	20X2	20X1
Денежные средства в кассе и остатки на банковских счетах	X	X
Краткосрочные инвестиции	X	X
	<u>X</u>	<u>X</u>

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

*(b) Основные средства*

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

### Сравнение с МСФО 7

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

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

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

### **От издателей**

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

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

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

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение.....	IN1 – IN20
Цель .....	1–2
Сфера применения.....	3–6
Определения .....	7–8
Существенность.....	8
Учетная политика .....	9–36
Выбор и применение учетной политики .....	9–15
Последовательное применение учетной политики .....	16
Изменения в учетной политике .....	17–23
Применение изменений в учетной политике.....	24–33
Ретроспективное применение.....	27
Ограничения ретроспективного применения .....	28–32
Раскрытие информации .....	33–36
Изменения оценочных значений.....	37–45
Раскрытие информации .....	44–45
Ошибки.....	46–54
Ограничения ретроспективного пересмотра отчетности .....	48–53
Раскрытие информации по ошибкам предыдущих периодов .....	54
Практическая неосуществимость ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности.....	55–58
Дата вступления в силу .....	59–60
Отмена МСФО ОС 3 (2000 г.) .....	61
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО 8	

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

**Введение**

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

**Причины пересмотра МСФО ОС 3**

- IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 3 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.
- IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 3 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 8 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 3 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 8». Все изменения в МСФО 8, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 3.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

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

*Название стандарта*

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

*Сфера применения*

- IN6. В стандарте приведены критерии выбора учетной политики, ранее содержащиеся в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
- IN7. Стандарт не содержит требований к представлению статей Отчета о финансовых результатах деятельности, которые теперь включены в МСФО ОС 1.

*Определения*

- IN8. В Стандарте даются определения новых терминов: «изменения оценочных значений», «ошибки предыдущих периодов», «перспективное применение», «ретроспективное применение», «ретроспективный пересмотр отчетности», «практически неосуществимо», «существенный» и «примечания к финансовой отчетности».
- IN9. Стандарт не содержит определений терминов «чрезвычайные статьи», «обычная деятельность», «чистый профицит/ дефицит» и «профицит/ дефицит от обычной деятельности», которые более не требуются.

*Существенность*

- IN10. Стандартом устанавливается, что:

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

*Профицит или дефицит за период*

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

*Учетная политика*

- IN12. Стандарт определяет иерархию документов Совета МСФО ОС, его официальных, а также необязательных инструкций, которые будут приниматься во внимание при выборе учетной политики, применяемых при подготовке финансовой отчетности. Новая иерархия теперь устанавливается в качестве принципа и печатается жирным шрифтом.
- IN13. Стандарт не содержит допустимых альтернативных методов учета для осуществления изменений в учетной политике (включая добровольные изменения), включенных в старую версию МСФО ОС 3. Организация теперь должна ретроспективно отражать изменения в учетной политике (там, где это практически осуществимо).

*Ошибки*

- IN14. В Стандарте нет разграничения между фундаментальными и другими существенными ошибками.
- IN15. Стандарт не содержит разрешенных альтернативных методов исправления ошибок, которые содержатся в старой версии МСФО ОС 3. Организация теперь должна (там, где это практически осуществимо) ретроспективно исправлять существенные ошибки предыдущих периодов в первом же комплекте финансовой отчетности, утвержденном к выпуску после обнаружения этих ошибок.

*Критерии для освобождения от выполнения требований (практическая неосуществимость)*

- IN16. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случае практической неосуществимости в начале текущего периода определялся кумулятивный эффект:
- от применения ко всем предыдущим периодам новой учетной политики, либо
  - от ошибки во всех предыдущих периодах.

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

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

*Раскрытие информации*

- IN18. Стандарт требует более подробного и дополнительного раскрытия сумм корректировок, сделанных вследствие изменения учетной политики или исправления ошибок предыдущих периодов, что не требовалось старой версией МСФО ОС 3.
- IN19. Стандарт не столько рекомендует, сколько требует раскрытия:
- предстоящих изменений в учетной политике в случаях, когда организация планирует начать применение уже опубликованной, но еще не вступившей в силу новой версии МСФО ОС;
  - известной или поддающейся обоснованной оценке информации, имеющей отношение к оценке возможного эффекта, который новая версия МСФО ОС окажет на финансовую отчетность в период ее первоначального применения.

*Внесение изменений в другие документы*

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



**Цель**

1. Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить критерии выбора и изменения учетной политики вместе с (а) порядком отражения в учете и отчетности и раскрытия изменений в учетной политике, (b) изменениями оценочных значений и (c) исправлениями ошибок. Настоящий Стандарт направлен на то, чтобы повысить уместность и надежность финансовой отчетности и улучшить ее сопоставимость как с финансовой отчетностью организации за предыдущие периоды, так и с финансовой отчетностью других организаций.
2. Требования к раскрытию учетной политики, за исключением требований к изменениям в учетной политике, приводятся в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

**Сфера применения**

3. **Настоящий Стандарт будет применяться при выборе и применении учетной политики, учете изменений в учетной политике, изменений оценочных значений и исправления ошибок прошлых периодов.**
4. Налоговые последствия исправления ошибок прошлых периодов и ретроспективных корректировок, сделанных при применении изменений в учетной политике, в настоящем Стандарте не рассматриваются, поскольку для многих организаций общественного сектора они не являются важными. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета, касающиеся учета налога на прибыль, содержат рекомендации о порядке учета налоговых последствий.
5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
6. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

**Определения**

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

**Учетная политика** – конкретные методы, основы, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

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

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

- (a) эффект от ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности невозможно определить;
- (b) ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует допущений о том, каковы были намерения руководства в указанном периоде; или
- (c) ретроспективное применение или ретроспективный пересмотр отчетности требует значительных расчетных оценок, и невозможно объективно оценить информацию

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

об этих оценках, которая:

- (i) свидетельствует об обстоятельствах, имевших место на дату(ы), в которую(ые) данные суммы должны быть признаны, оценены или раскрыты; и
- (ii) была бы в наличии, когда финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску на основе другой информации.

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

- (a) была доступна, когда финансовая отчетность за отчетные периоды была утверждена к выпуску;
- (b) могла бы обоснованно быть получена и учтена при подготовке и представлении данной финансовой отчетности.

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

**Перспективное применение** изменений в учетной политике и признание результатов изменений оценочных значений – это, соответственно:

- (a) применение новой учетной политики к операциям, событиям и обстоятельствам, имеющим место после даты изменения политики; и
- (b) признание результатов изменения оценочных значений в текущем и будущих периодах, на которые данные изменения оказывают влияние.

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

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

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

## Существенность

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

## Учетная политика

### Выбор и применение учетной политики

- 9. Если МСФО ОС напрямую применим к операции, другому событию или условию, то учетная политика или правила, применяемые к данной статье должны определяться посредством применения данного стандарта.
- 10. В МСФО ОС приводится учетная политика, результатом которых, согласно выводам Совета по МСФО ОС, является финансовая отчетность, содержащая уместную и надежную информацию об операциях, других событиях и условиях, к которым применяются эти политики. Учетная политика может не применяться, если эффект от их применения незначителен. Однако не следует допускать или оставлять неисправленными незначительные отклонения от МСФО ОС

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

11. К МСФО ОС прилагается руководство по применению стандартов для помощи организациям в применении требований к ним. В любом таком руководстве указано, являются ли оно неотъемлемой частью МСФО ОС. Руководство, являющееся неотъемлемой частью МСФО ОС, обязательно к применению. Руководство по применению стандартов, которое не является неотъемлемой частью указанных стандартов, не содержит требований к финансовой отчетности.
12. При отсутствии конкретного МСФО ОС, напрямую применимого к операции, другому событию или условию, руководство должно использовать собственное профессиональное суждение для разработки и применения учетной политики, обеспечивающей представление информации, которая:
  - (a) уместна при принятии решений необходимых пользователям; и
  - (b) надежна в том, что финансовая отчетность:
    - (i) достоверно представляет финансовое положение, результаты финансовой деятельности и денежные потоки организации;
    - (ii) отражает экономическую сущность операций, других событий и условий, а не только их юридическую форму;
    - (iii) является нейтральной, то есть, лишена предвзятости;
    - (iv) соответствует правилу осмотрительности; и
    - (v) является полной во всех существенных отношениях.
13. В соответствии с параграфом 11 требуется, чтобы при разработке учетной политики обеспечивалось представление в финансовой отчетности информации, отвечающей ряду качественных характеристик. В Приложении А к МСФО ОС 1 в сводном виде изложены качественные характеристики финансовой отчетности.
14. При формировании профессионального суждения таким образом, как это описано в параграфе 12, руководство организации обращается к следующим источникам и рассматривает их применимость (в порядке по мере убывания):
  - (a) требования МСФО ОС, затрагивающие аналогичные или связанные вопросы;
  - (b) определения, критерии признания и оценки активов, обязательств, доходов и расходов, описанных в других МСФО ОС.
15. При формировании профессионального суждения таким образом, как это описано в параграфе 11, руководство организации может также принять во внимание (a) новейшие документы других организаций, разрабатывающих стандарты, а также (b) принятую в коммерческом или общественном секторе практику, но лишь в той и только в той степени, в которой они не противоречат источникам, упомянутым в параграфе 14. К примерам можно отнести документы СМСФО, включая «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности», МСФО и Интерпретации, разработанные Комитетом по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО) или бывшим Постоянным комитетом по интерпретации (ПКИ).

#### Последовательное применение учетной политики

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

#### Изменения в учетной политике

17. Организация должна вносить изменения в учетную политику только в том случае, если:
  - (a) это требуется согласно МСФО ОС, или

- (b) это приведет к представлению более надежной и более уместной информации о влиянии операций, других событий и условий на финансовое положение, результаты финансовой деятельности или потоки денежных средств организации.
18. Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сравнивать финансовую отчетность организации с течением времени с тем, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении, результатах деятельности и потоках денежных средств. Следовательно, в каждом периоде и при переходе от одного периода к следующему обычно применяется одна и та же учетная политика, если только не удовлетворяется один из критериев, указанных в параграфе 17, требующих изменений в учетной политике.
19. **Переход от одного метода учета к другому методу учета представляет собой изменение в учетной политике.**
20. **Изменение в порядке учета, признания или оценки, отражения в отчетности операции, события и условия в рамках одного метода учета рассматривается как изменение в учетной политике.**
21. **Следующие действия не являются изменениями учетной политики:**
- (a) **применение учетной политики к операциям, другим событиям или условиям, отличающимся по существу от ранее происходивших операций, других событий или условий, и;**
- (b) **применение новой учетной политики к операциям, другим событиям или условиям, которые не происходили ранее, или не были существенными.**
22. **Первоначальное применение политики переоценки активов в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы», является изменением учетной политики, которое будет рассматриваться как переоценка согласно МСФО ОС 17 или МСФО ОС 31, а не в соответствии с настоящим Стандартом.**
23. Параграфы 24–36 не применяются к изменениям в учетной политике, описанным в параграфе 22.

*Применение изменений в учетной политике*

24. **При условии соблюдения положений параграфа 28:**
- (a) **организация должна учитывать изменения в учетной политике, являющиеся результатом первоначального применения МСФО ОС в соответствии со специальными переходными положениями, если таковые имеются в данном Стандарте; и**
- (b) **если организация изменяет учетную политику при первоначальном применении Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора, который не содержит специальных переходных положений, применимых к данному изменению, либо изменяет учетную политику добровольно, она должна учитывать изменения в учетной политике ретроспективно.**
25. В контексте настоящего Стандарта ранее применение Стандарта не является добровольным изменением в учетной политике.
26. При отсутствии конкретного МСФО ОС, напрямую применимого к операции, другому событию и условию, руководство может в соответствии с параграфом 14 применять учетную политику, (a) предусмотренную наиболее поздними документами других организаций, устанавливающих стандарты, а также (b) принятую в коммерческом или общественном секторе практику, но лишь в той и только в той степени, в какой они соответствуют параграфу 14. К примерам можно отнести документы КРМСФО, включая «Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности», МСФО и интерпретации, разработанные КИМСФО или ПКИ. Если после внесения изменений в такие документы организация принимает решение изменить учетную политику, это изменение учитывается и раскрывается как добровольное изменение в учетной политике.

**Ретроспективное применение**

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

**Ограничения ретроспективного применения**

28. Если ретроспективное применение требуется в соответствии с параграфом 24 (а) или (б), изменение в учетной политике должно учитываться ретроспективно, за исключением случаев, когда становится практически неосуществимым определение влияния, которое изменение в учетной политике оказало бы в конкретный период, или же его кумулятивного эффекта.
29. Когда практически неосуществимо определить влияние, которое изменение в учетной политике оказало бы в конкретном периоде на сравнительную информацию за один или более представленных прошлых периодов, организация должна применить новую учетную политику к балансовой стоимости активов и обязательств на начало наиболее раннего из периодов, на которые практически осуществимо распространить ретроспективный подход, (а таким периодом может быть и текущий период), и должна соответствующим образом скорректировать начальное сальдо по каждому затронутому компоненту чистых активов /капитала в данном периоде.
30. В случае практической неосуществимости определения в начале текущего периода кумулятивного эффекта от применения новой учетной политики ко всем предшествующим периодам, организация должна скорректировать сравнительную информацию для того, чтобы перспективно применить новую учетную политику как можно с более ранней даты, какую позволяет практическая осуществимость.
31. Когда организация ретроспективно применяет новую учетную политику, она распространяет ее на сравнительную информацию за предыдущие периоды настолько, насколько это позволяет практическая осуществимость. Ретроспективное применение новой учетной политики к предыдущему периоду не является практически осуществимым, если только не существует практическая возможность определить кумулятивный эффект этого изменения на суммы, указанные в Отчете о финансовом положении как на начало, так и на конец данного периода. Сумма итоговой корректировки, относящаяся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в финансовую отчетность, переносится на начальное сальдо самого раннего из представленных предыдущих периодов по каждому затронутому компоненту чистых активов/капитала. Обычно корректировка касается аккумулированного профицита или дефицита. Однако корректировка может быть сделана в отношении другого компонента чистых активов / капитала (например, для соответствия МСФО ОС). Любая другая информация о предыдущих периодах, в частности, историческая статистика финансовой информации, тоже пересчитывается, насколько это позволяет практическая осуществимость.
32. В случае практической неосуществимости ретроспективного применения новой учетной политики из-за невозможности определить кумулятивный эффект от ее применения ко всем предыдущим периодам, организация перспективно применяет новую политику в соответствии с параграфом 30, начиная с наиболее раннего прошлого периода, насколько это позволяет практическая осуществимость. Поэтому организация не принимает во внимание ту часть суммы кумулятивной корректировки активов, обязательств и чистых активов /капитала, которая возникает до этой даты. Изменение учетной политики допускается, даже если практически неосуществимо применять политику перспективно к какому-либо предыдущему периоду. В параграфах 55–58 приводятся руководства для случаев, когда практически неосуществимо применять новую учетную политику к одному или более предыдущим периодам.

**Раскрытие информации**

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

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

- (a) название Стандарта;
- (b) там, где применимо, указать, что изменение в учетной политике произведено в соответствии с переходными положениями данного Стандарта;
- (c) характер изменения в учетной политике;
- (d) там, где применимо, описание переходных положений;
- (e) там, где применимо, переходные положения, которые могут иметь влияние на будущие периоды;
- (f) насколько это практически осуществимо, сумму корректировки по каждой затронутой статье финансовой отчетности для текущего и для каждого из представленных прошлых периодов;
- (g) насколько это практически осуществимо, сумму корректировки, относящуюся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены; и
- (h) если ретроспективное применение, требуемое параграфом 24 (a) и (b), практически неосуществимо, применить к определенному предыдущему периоду и периодам, предшествующим тем, которые были представлены, – обстоятельства, вызвавшие такое положение, а также описание того, каким образом и с какого момента осуществлялось применение новой учетной политики.

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

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

- (a) характер изменения в учетной политике;
- (b) обоснование того, почему применение новой учетной политики обеспечивает представление надежной и более уместной информации;
- (c) насколько это практически осуществимо, сумму корректировки по каждой затронутой статье финансовой отчетности для текущего и для каждого из представленных прошлых периодов;
- (d) насколько это практически осуществимо, сумму корректировки, относящуюся к периодам, предшествующим тем, которые были представлены; и
- (e) если ретроспективное применение практически неосуществимо по отношению к определенному прошлому периоду или периодам, предшествующим тем, которые были представлены, – обстоятельства, вызвавшие такое положение, а также описание того, каким образом и с какого момента осуществлялось применение измененной учетной политики.

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

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

- (a) данный факт; и
- (b) известную или поддающуюся обоснованной оценке информацию, имеющую отношение к оценке возможного воздействия принятия нового Стандарта к финансовой отчетности организации в период его первоначального применения.

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

- (a) название нового МСФО ОС;
- (b) характер предстоящего изменения или изменений в учетной политике;
- (c) дату, до которой требуется принять Стандарт;
- (d) дату, на которую планируется первоначальное применение Стандарта; и
- (e) либо:
  - (i) обсуждение влияния, которое первоначальное применение Стандарта, как ожидается, окажет на финансовую отчетность организации; либо
  - (ii) если данное влияние не поддается определению или обоснованной оценке, сообщение об этом.

### Изменения оценочных значений

37. В результате неопределенности, свойственных сфере услуг, торговле или другим видам деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть точно рассчитаны, а могут быть лишь оценены. Процесс оценки включает подготовку профессиональных суждений, основывающихся на самой последней, доступной и надежной информации. Например, может потребоваться расчетная оценка:
- (a) государственных доходов от сбора налогов;
  - (b) безнадежных долгов, возникающих вследствие несобранных налогов;
  - (c) устаревания запасов;
  - (d) справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
  - (e) сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, или возможности полезного использования амортизируемых активов, или процента выполнения работ в дорожном строительстве;
  - (f) гарантийных обязательств.
38. Использование обоснованных оценок является важной частью подготовки финансовой отчетности и не снижает ее надежности.
39. Может потребоваться пересмотр расчетной оценки, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась. Это также может происходить в результате появления новой информации или накопления опыта. По своей природе пересмотр оценок не относится к прошлым периодам и не является исправлением ошибки.
40. Изменение в применяемом методе оценки является изменением учетной политики, а не расчетной оценки. Когда трудно провести различие между изменением учетной политики и изменением оценочных значений, такое изменение трактуется как изменение в расчетной оценке.
41. **Результат изменения оценочных значений, кроме изменения, рассматриваемого в параграфе 42, должен перспективно включаться в расчет профицита или дефицита в:**
- (a) периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период; или
  - (b) периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет и на то, и на другое.
42. **Изменение оценочных значений в той мере, в которой оно приводит к изменениям в активах и обязательствах, либо относится к статье чистых активов/ капитала, признается путем корректировки балансовой стоимости соответствующего актива, обязательства или статьи чистых активов/ капитала в период, когда произошло такое изменение.**
43. Ожидаемый учет влияния изменения в расчетной оценке применяется в отношении операций, других событий и условий со дня изменения в оценке. Изменение оценочных значений может влиять только на профицит или дефицит текущего периода, либо на профицит или дефицит как текущего, так и будущего периодов. Например, изменение оценки суммы безнадежной к взысканию задолженности влияет только на размер профицита или дефицита текущего периода и поэтому признается немедленно. Однако изменение срока полезного использования или

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

#### **Раскрытие информации**

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

#### **Ошибки**

46. Ошибки могут быть допущены при признании, оценке, представлении или раскрытии элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует МСФО ОС в случае, когда в ней содержатся существенные или несущественные ошибки, сделанные намеренно для достижения определенного представления финансового состояния организации, результатов его финансовой деятельности или потоков денежных средств. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, корректируются до того, как финансовая отчетность утверждается для выпуска. Однако, в некоторых случаях, существенные ошибки могут быть обнаружены только в будущем периоде, таким образом, корректировка таких ошибок прошлого периода проводится в сравнительной информации, представляемой в финансовой отчетности за будущий период (см. пункты 47–51).
47. **Согласно параграфу 48, организация должна проводить ретроспективное исправление существенной ошибки предыдущего периода в первом комплекте финансовой отчетности, утвержденной к выпуску, после их обнаружения путем:**
  - (a) **корректировки сравнительных сумм предыдущего представленного (ых) периода (ов), в котором (ых) была допущена ошибка; или**
  - (b) **корректировки начального сальдо активов, обязательств и чистых активов/ капитала за самый ранний из представленных предыдущих периодов, если ошибка произошла до самого раннего из прошлых периодов, представленного в отчетности.**

#### **Ограничения ретроспективного пересмотра отчетности**

48. **Ошибка прошлого периода должна исправляться путем ретроспективного пересчета показателей отчетности, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки конкретного периода, либо ее кумулятивное воздействие.**
49. **В случае, когда практически неосуществимо определить влияние ошибки конкретного периода на сравнительную информацию по одному или более прошлыми периодам, представленным в отчетности, проводится корректировка начального сальдо активов, обязательств и чистых активов/ капитала за самый ранний период, в котором практически осуществимо провести ретроспективный пересчет показателей отчетности (это может быть и текущий период).**
50. **В случае, когда практически неосуществимо определить в начале текущего периода кумулятивное воздействие ошибки всех предыдущих периодов, проводится пересмотр сравнительной информации для перспективного исправления ошибки с самой ранней даты, с которой практически осуществимо провести пересмотр.**
51. Исправление ошибки предыдущего периода исключается из суммы профицита или дефицита за период, в котором была обнаружена ошибка. Любая информация, представленная за предыдущие периоды, в т.ч. историческая статистика финансовой информации, также пересчитываются насколько это практически осуществимо.



52. В случаях, когда практически неосуществимо определить сумму ошибки за все предыдущие периоды (например, ошибка в применении учетной политики), в соответствии с параграфом 50 проводится перспективный пересмотр сравнительной информации с наиболее ранней даты с точки зрения практической осуществимости. При этом не учитывается часть совокупного пересмотра суммы активов, обязательств и чистых активов /капитала до этой даты. В параграфах 55–58 оговариваются случаи, когда практически неосуществимо провести корректировку ошибки за один или несколько предшествующих периодов.
53. Следует проводить различие между исправлением ошибок и изменениями оценочных значений. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Например, признанные прибыль или убыток по результатам наступления последствий условных фактов не представляют собой исправление ошибки.

#### **Раскрытие информации по ошибкам предыдущих периодов**

54. Согласно параграфу 47, организация должна раскрывать следующую информацию:
- (a) **характер ошибки предыдущего периода;**
  - (b) **для каждого представленного в отчетности прошлого периода, величину исправления по каждой статье финансовой отчетности, на которой отразилась ошибка, в той мере, в которой это практически осуществимо;**
  - (c) **величину исправления на начало самого раннего прошлого периода, представленного в отчетности;**
  - (d) **если практически неосуществимо провести ретроспективный пересчет показателей отчетности за конкретный прошлый период, обстоятельства, которые привели к такой неосуществимости проведения корректировки, а также описание, как и когда ошибка была исправлена.**

Данные раскрытия информации могут не включаться в финансовую отчетность последующих периодов.

#### **Практическая неосуществимость ретроспективного применения или ретроспективного пересмотра отчетности**

55. В некоторых случаях практически неосуществимо провести пересмотр сравнительной информации за один или более предыдущих периодов для достижения сопоставимости с текущим периодом. Например, сбор данных предыдущего периода (ов) может проводиться таким способом, который позволяет провести или ретроспективное применение новой учетной политики (в т.ч. ее перспективное применение для предыдущих периодов в соответствии с параграфами 56–58), или ретроспективный пересмотр отчетности для исправления ошибки предыдущего периода, а восстановление данных может быть практически неосуществимым.
56. Часто бывает необходимым проведение оценки применения учетной политики к компонентам финансовой отчетности, признанным или раскрытым в отношении операций, других событий или условий. Эта оценка по существу является субъективной, поэтому ее можно проводить после отчетной даты. Проведение оценки гораздо сложнее ретроспективного применения учетной политики или проведения ретроспективного пересмотра отчетности для исправления ошибки предыдущего периода ввиду длительного периода времени, прошедшего с момента появления операции, иного события или условия, на которые данная ошибка повлияла. Однако, цель проведения расчетной оценки предыдущих периодов аналогична цели проведения расчетной оценки текущего периода, а именно, оценки для отражения условий, которые существовали на момент совершения операции, другого события или условия.
57. Поэтому, ретроспективное применение новой учетной политики или исправление ошибки предыдущего периода требует выделения информации, которая:
- (a) **подтверждает обстоятельства, существовавшие на дату (ы) совершения операции, другого события или условия, и**
  - (b) **была бы в наличии на момент утверждения к выпуску финансовой отчетности за рассматриваемый предыдущий период;**

из других данных. Для некоторых видов оценки (например, расчетная оценка справедливой стоимости, не основанная на наблюдаемой цене или наблюдаемых данных) практически неосуществимо определить такие виды информации. В случае, когда ретроспективное применение, либо ретроспективный пересмотр отчетности требует проведения значительной расчетной оценки, для которой невозможно выделить эти два вида информации, ретроспективное применение новой учетной политики или корректировка ошибки предыдущего периода являются практически неосуществимыми.

58. При применении новой учетной политики или корректировке сумм прошлого периода обращение к обстоятельствам прошлого периода не должно использоваться путем допущений о возможных намерениях руководства в прошлом периоде, или путем проведения расчетной оценки сумм, которые были признаны, оценены и раскрыты в прошлом периоде. Например, когда организация исправляет ошибку предыдущего периода по классификации здания, находящегося в государственной собственности, как инвестиционной недвижимости (ранее это здание классифицировалось как основное средство), она не меняет классификацию за прошлый период, если руководство позднее решило использовать это здание в качестве офисной недвижимости, занимаемой владельцем. Кроме того, когда организация исправляет ошибку предыдущего периода по расчету резерва в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» на восстановление окружающей среды от загрязнений, возникших в результате деятельности государства, она не принимает во внимание информацию о чрезвычайно крупной утечке нефти с военно-морского судна в течение следующего периода, появившуюся после того, как финансовая отчетность за предыдущий период была утверждена к выпуску. Тот факт, что при корректировке сравнительной информации, представленной за предыдущие периоды, часто требуется проведение значительных расчетных оценок, не мешает проведению надежной корректировки или надежного исправления сравнительной информации.

#### Дата вступления в силу

59. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
- 59А. **Параграфы 9, 11 и 14 были изменены в соответствии с «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 г. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**
60. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### Отмена МСФО ОС 3 (2000 г.)

61. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 3 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», изданный в 2000г.

**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств» внесены следующие поправки:

Параграфы 40 и 41 по чрезвычайным статьям исключены.

В Приложении в МСФО ОС 2, иллюстрирующем Отчет о движении денежных средств организации, исключена чрезвычайная статья. Обновленный вариант Приложения представлен ниже.

**Отчет о движении денежных средств, составленный по прямому методу (параграф 27(a))****Примечания к Отчету о движении денежных средств**

*Сверка чистого денежного потока по операционной деятельности с профицитом (дефицитом)*

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

**Отчет о движении денежных средств, составленный по косвенному методу (параграф 27(b))****Организация общественного сектора—Консолидированный Отчет о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года (в тысячах денежных единиц)**

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

**В МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» внесены следующие поправки.**

Определение учетной политики в параграфе 8 читается в следующей редакции:

**Учетная политика** – конкретные методы, основания, допущения, правила и способы, применяемые организацией для подготовки и представления финансовой отчетности.

В параграф 57 внесены следующие поправки:

57. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случае существенности статей доходов или расходов характер и величина таких статей раскрывались отдельно. МСФО ОС 1 предлагает ряд примеров, в частности, списание запасов, основных средств, создание резервов по реструктуризации, выбытие основных средств, приватизация и другие продажи долгосрочных инвестиций, прекращение операций, урегулирование судебных споров и восстановление резервов. Параграф 56 не предназначается для изменения классификации таких статей или изменения оценки таких статей. Однако раскрытие информации, которое рекомендуется данным параграфом, переводит оценку значимости таких статей для целей раскрытия с уровня организации на уровень сегмента.

В параграфы 69 и 70 внесены следующие поправки:

69. Изменения в учетной политике, применяемые организацией, рассматриваются в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 требует, чтобы изменения в учетной политике производились только в случаях, если (а) этого требуют МСФО ОС или (б) если изменения обеспечат достоверность и повысят значимость информации об операциях, других событиях и условиях в финансовой отчетности организации.
70. Изменения в учетной политике, применяемые на уровне организации, которые затрагивают сегментную информацию, учитываются в соответствии с МСФО ОС 3. Если новый Международный стандарт финансовой отчетности для общественного сектора не предписывает иное, МСФО ОС 3 требует, чтобы:

## УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ

- (a) изменение в учетной политике применялось ретроспективно, и информация за предыдущий период пересчитывалась, если только не окажется практически неосуществимым либо определить кумулятивный эффект, либо отдельный эффект влияния изменений;
- (b) если ретроспективное применение практически неосуществимо для всех представленных периодов, новая учетная политика должна применяться ретроспективно с самой ранней практически возможной даты, и
- (c) если практически неосуществимо определить кумулятивный эффект применения новой учетной политики в начале текущего периода, политика должна применяться перспективно с самой ранней практически возможной даты.

Нижеследующие изменения вносятся с целью исключения ссылок на чрезвычайные статьи:

- (a) в параграфе 27, в определении доходов сегмента, исключен пункт (a);
- (b) в параграфе 27, в определении расходов сегмента, исключен пункт (a); и
- (c) в приложении 1 исключен предпоследний параграф.

В МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» исключен параграф 111.

В Международных стандартах финансовой отчетности для общественного сектора, вступающих в силу с 1 января 2008г., существующая версия МСФО ОС 3 «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике» замещается измененной версией МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет МСФО ОС 3, но не является его частью.*

**Пересмотр МСФО ОС 3 по итогам реализации Проекта СМСФО по общему совершенствованию стандартов***История вопроса*

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС. Сравнение с МСФО 8 проводится только с версией МСФО 8 от декабря 2003г.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>6</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 3, выпущенный в январе 2000 года, основывался на МСФО 8 (в редакции от 1993 года) «Чистая прибыль или убыток за период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике», который был переиздан в декабре 2003 года как МСФО 8 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». В конце 2003 года предшественник СМСФО – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>7</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это уместно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 8 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики *Комплексной службы подписки* СМСФО могут найти Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В случаях, когда МСФО ОС отходит от соответствующего МСФО, в основаниях для заключений поясняются причины расхождений для общественного сектора.
- ВС6. В МСФО ОС 3 были и в дальнейшем внесены изменения вследствие принятия после декабря 2003 года новой версии МСФО. Причиной тому является то, что СМСФО ОС еще не изучил и не сформировал собственного мнения относительно применимости требований данных МСФО к организациям общественного сектора.

**Пересмотр МСФО ОС 3 в результате совершенствований МСФО, предложенных Советом по МСФО в 2008 г.**

- ВС7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 8, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

<sup>6</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

<sup>7</sup> КОС стал СМСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Совет по разработке стандартов.

**Руководство по внедрению**

Данное Руководство дополняет МСФО ОС 3, но не является его частью.

**Ретроспективный пересмотр ошибок**

IG.1 В течение 20X2 года организация обнаружила, что доходы от подоходных налогов были отражены неправильно. Подоходные налоги в сумме 6 500 ДЕ<sup>8</sup>, которые должны были быть признаны в 20X1, ошибочно не были отражены в 20X1 году и засчитаны как доходы в 20X2.

IG.2 Бухгалтерские записи организации за 20X2 год показывают налоговые доходы в 60 000 ДЕ (включая налоги в сумме 6 500 ДЕ, которые должны быть учтены в начальном сальдо 20X1 года) и расходы в сумме 86 500 ДЕ.

IG.3 В 20X1 году организация представила следующий отчет:

Налоговые поступления	34 000
Сборы с потребителей	3 000
Прочие операционные доходы	30 000
Всего доходы	67 000
Расходы	(60 000)
Профицит за период	7 000

IG.4 В 20X1 г. накопленный профицит на начало периода составила 20 000 ДЕ, а накопленный профицит на конец периода – 27 000 ДЕ

IG.5 У организации не было прочих доходов или расходов.

IG.6 Авансированный капитал организации в течение всего периода составил 5 000 ДЕ, у организации не было прочих компонентов по статье чистых активов /капитала, за исключением накопленного профицита.

**Организация общественного сектора – Отчет о финансовых результатах деятельности**

	20X2	20X1 (пересчитано)
Налоговые поступления	53 500	40 500
Сборы с потребителей	4 000	3 000
Прочие операционные доходы	40 000	30 000
Всего доходы	97 500	73 500
Расходы	(86 500)	(60 000)
Профицит за период	11 000	13 500

<sup>8</sup> В данном примере денежные суммы номинированы в денежных единицах (ДЕ).

**Организация общественного сектора X – Отчет об изменениях в капитале**

	Авансированный капитал	Накопленный профицит	Итого
	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Остаток на 31 декабря 20X0г.	5 000	20 000	15 000
Профицит на конец года 31 декабря 20X1г.	-	13 500	13 500
Остаток на 31 декабря 20X1г.	5 000	33 500	38 500
Профицит на конец года 31 декабря 20X2г.	-	11 000	11 000
Остаток на 31 декабря 20X2г.	5 000	44 500	49 500

*Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности*

1. Валовые доходы от налогов в сумме 6 500 ДЕ ошибочно не были отражены в финансовой отчетности за 20X1. Финансовая отчетность за 20X1 год была пересмотрена с целью исправления этой ошибки. Влияние пересмотра на данные финансовые отчеты приведено ниже. На отчетность 20X2 г. данная корректировка влияния не оказала.

	Влияние на отчетность 20X1г.
	ДЕ
Увеличение доходов	6 500
Увеличение профицита	6 500
Увеличение дебиторской задолженности	6 500
Увеличение чистых активов /капитала	6 500

**Изменения в учетной политике с ретроспективным применением**

- IG.7 В течение 20X2 года организация изменила свою учетную политику в отношении порядка учета затрат по займам, которые непосредственно связаны с приобретением гидроэлектростанции, которая находится на стадии строительства. В предыдущие периоды организация капитализировала подобные издержки. Теперь организация приняла решение признавать расходы, а не капитализировать эти средства. Руководство посчитало новую политику более предпочтительной, так как она способствует более прозрачному учету финансовых расходов и соответствует отраслевым особенностям, делая финансовые отчеты организации сопоставимыми.



- IG.8 Организация капитализировала понесенные затраты по займам в сумме 2 600 ДЕ в течение 20X1 г. и 5 200 ДЕ в периоды до 20X1 года. Все понесенные затраты по займам, произведенные в предыдущие годы в связи с приобретением электростанции, были капитализированы.
- IG.9 Бухгалтерские записи за 20X2 год показывают прибыль от операционной деятельности до выплаты процентов в сумме 30 000 ДЕ; и процентные доходы в сумме 3 000 ДЕ (которые относятся только к 20X2 году).
- IG.10 Организация не начисляла амортизацию по электростанции, так как она еще не функционирует.
- IG.11 В 20X1 году организация представила следующий отчет:

	ДЕ
Профицит до выплаты процентов	18 000
Финансовые расходы	-
Профицит за период	<u>18 000</u>

- IG.12 В 20X1 году накопленный профицит на начало периода составил 20 000 ДЕ и накопленный профицит на отчетную дату – 38 000 ДЕ
- IG.13 Авансированный капитал организации в течение всего периода составил 10 000 ДЕ, у организации не было прочих компонентов по статье чистых активов /капитала, за исключением накопленного профицита.

**Организация общественного сектора - Отчет о финансовых результатах деятельности**

	(пересчитано)	
	20X2	20X1
	ДЕ	ДЕ
Профицит до выплаты процентов	30 000	18 000
Финансовые расходы	(3 000)	(2 600)
Профицит за период	<u>27 000</u>	<u>15 400</u>

**Организация общественного сектора - Отчет об изменениях в чистых активах /капитале**

	Авансированный капитал	Накопленный профицит	Итого
	ДЕ	ДЕ	ДЕ
Остаток на 31 декабря 20X0г. согласно предыдущему отчету	10 000	20 000	30 000
Изменение в учетной политике в отношении капитализации процентов (пояснительная записка 1)		(5 200)	(5 200)
Пересчитанный остаток на 31 декабря 20X0 г.	10 000	14 800	24 800

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА, ИЗМЕНЕНИЯ ОЦЕНОЧНЫХ ЗНАЧЕНИЙ И ОШИБКИ

Профицит на конец года 31 декабря 20X1г. (пересчитано)	-	15 400	15 400
Остаток на 31 декабря 20X1г.	10 000	30 200	40 200
Профицит на конец года 31 декабря 20X2 г.	-	27 000	27 000
Остаток на отчетную дату 31 декабря 20X2 г.	10 000	57 200	67 200

*Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности*

- В течение 20X2 года организация изменила свою учётную политику в отношении порядка учета затрат по займам в связи со строительством гидроэлектростанции. До этого, организация проводила капитализацию данных затрат, а теперь относит их на расходы. Руководство посчитало, что новая политика обеспечивает более достоверную и соответствующую информацию, так как она способствует более прозрачному учету финансовых расходов и соответствует отраслевым особенностям, делая финансовые отчеты организации сопоставимыми. Это изменение в учетной политике применено ретроспективно. Сравнительная отчетность за 20X1 год была пересчитана в соответствии с новой политикой. Результат изменения представлен в таблице ниже. Начальный накопленный дефицит за 20X1 год был сокращен на 5 200 ДЕ, что и является суммой корректировки, относящейся к периодам, предшествовавшим 20X1 году.

Влияние на 20-1	ДЕ
(Рост) финансовых расходов	(2 600)
(Снижение) профицита	(2 600)
Воздействие на периоды до 20-1	
(Снижение) профицита	(5 200)
(Уменьшение) активов в ходе строительства и в накопленном профиците	(7 800)

**Перспективное применение изменения в учетной политике, когда невозможно ретроспективное применение**

- IG.14 В 20X2 году организация изменила свою учетную политику в отношении начисления амортизации по основным средствам, для более полного применения компонентного метода и одновременного применения модели учета по переоцененной стоимости.
- IG.15 В периоды до 20X2 г., учет активов организации был не таким детальным, чтобы можно было полностью применить компонентный метод. В конце 20X1г. руководство приняло решение о проведении обследования технического состояния для сбора информации по имеющемуся оборудованию, его справедливой стоимости, срокам полезной службы, оценочной ликвидационной стоимости и амортизационных начислений на начало 20X2 г. При этом, обследование не обеспечило достаточной базы для достоверной оценки стоимости оборудования, учет которого в предыдущих периодах не проводился отдельно, а имеющиеся учетные данные до проведения обследования не позволили восстановить эту информацию.
- IG.16 Руководство рассмотрело вопрос учета каждого из двух аспектов изменения в учетной политике, и определило, что на практике невозможно вести учет изменения по компонентному методу в ретроспективном отношении, или вести учет этого изменения в перспективном отношении с любой более ранней даты до начала 20X2г. Кроме того, изменение в отношении перехода с модели учета по фактическим затратам на модель учета по переоцененной стоимости должно учитываться перспективно. Поэтому, руководство пришло к решению о перспективном применении новой учетной политики организации с начала 20X2г.

## IG.17 Дополнительная информация:

Основные средства:	ДЕ
Стоимость	25 000
Накопленная амортизация	(14 000)
Чистая балансовая стоимость	11 000
Перспективный начисленный износ за 20X2 г. (по старому методу учета)	1 500
Некоторые результаты обследования технического состояния	
Оценка	17 000
Оценочная ликвидационная стоимость	3 000
Средний остаточный срок амортизации (годы)	7
Начисленный износ по основным средствам за 20X2 г. (по новому методу учета)	2 000

*Выдержки из пояснительной записки к финансовой отчетности*

- С начала 20X2 г. организация изменила свою учетную политику в отношении начисления амортизации по основным средствам, с тем, чтобы сделать акцент на применении метода компонентов и, в то же время, применении модели учета по переоцененной стоимости. Руководство посчитало, что данная политика обеспечивает более достоверную и соответствующую информацию, так как она ведет более прозрачный учет основных средств и основывается на последней информации. Политика применялась перспективно с начала 20X2 г., так как невозможно было провести оценку влияния ретроспективного или перспективного применения политики с более ранней даты. В связи с этим, применение новой политики не оказывает влияния на предыдущие периоды. Результатом применения политики в текущем году является увеличение балансовой стоимости основных средств на начало года на 6 000 ДЕ; создание резерва переоценки на начало года в сумме 6 000 ДЕ и увеличение расходов на амортизацию на 500 ДЕ

### СРАВНЕНИЕ С МСФО 8

В основе МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» лежит МСФО 8 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», включая поправки, внесенные в МСФО 8 в рамках документа «Совершенствования МСФО», опубликованного в мае 2008 г. Основные различия между МСФО ОС 3 и МСФО 8 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 3 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 8, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 3 используется терминология, отличная от МСФО 8. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 3 терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности», «накопленный профицит/ дефицит» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 8 являются «Отчет о прибылях и убытках», «нераспределенная прибыль» и «собственный капитал».
- В МСФО ОС 3 не используется термин «выручка», который в МСФО 8 имеет более широкий смысл, чем термин «доход».
- В МСФО ОС 3 содержится отличный от МСФО 8 набор определений технических терминов (параграф 7).
- МСФО ОС 3 имеет структуру, аналогичную МСФО 8, за исключением того, что МСФО ОС пока не разработал Концептуальных основ.
- МСФО ОС 3 не требует раскрытия корректировок в отношении базовой или разводненной прибыли на акцию. МСФО 8 требует раскрытия сумм корректировок или исправления по базовой или разводненной прибыли на акцию.

**МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов» (в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 8 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 4 – ВЛИЯНИЕ ИЗМЕНЕНИЙ ОБМЕННЫХ КУРСОВ

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	IN1–IN6
Цель .....	1–2
Сфера применения .....	3–9
Определения .....	10–19
Функциональная валюта .....	11–16
Денежные статьи .....	17
Чистые инвестиции в зарубежную деятельность .....	18–19
Краткое изложение подхода, требуемого настоящим стандартом .....	20–22
Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте .....	23–42
Первоначальное признание .....	23–26
Отражение в отчетности на очередную отчетную дату .....	27–30
Признание курсовых разниц .....	31–39
Изменение функциональной валюты .....	40–42
Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты .....	43–58
Пересчет в валюту представления .....	43–49
Пересчет финансовой отчетности по зарубежной деятельности .....	50–56
Выбытие зарубежной деятельности .....	57–58
Налоговые последствия курсовых разниц .....	59
Раскрытие информации .....	60–66
Переходные положения .....	67–70
Применение бухгалтерского учета по методу начисления впервые .....	67–68
Переходные положения для всех организаций .....	69–70
Дата вступления в силу .....	71–72
Отмена МСФО ОС 4 (2006 г.) .....	72
Основание для заключений	
Таблица соответствия	
Сравнение с МСФО 21	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 4 «Влияние изменений обменных курсов» изложен в параграфах 1–73. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 4 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

- IN1. МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов» заменяет МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов» (изданный в декабре 2006 года) и должен применяться к годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся 1 января 2010 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины для пересмотра МСФО ОС 4**

- IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 4 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО 21 (опубликованные под названием «Чистые инвестиции в зарубежную деятельность») в декабре 2005 г., а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.
- IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 4 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов в декабре 2005 г., за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 21 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 4 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 21».

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

- IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 4 представлены ниже.

*Чистые инвестиции в зарубежную деятельность*

- IN5. Стандарт поясняет, что организация, у которой есть денежная статья, которая, по сути, является частью чистых инвестиций организации в зарубежную деятельность, и, соответственно, учитывается в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, может являться любой контролируемой организацией группы организаций.

*Признание курсовых разниц*

- IN6. Стандарт требует, чтобы курсовые разницы по денежной статье, которая является частью чистых инвестиций организации в зарубежную деятельность и номинирована в валюте, отличной от функциональной валюты отчитывающейся организации или по зарубежной деятельности, первоначально признавались как отдельный компонент чистых активов/ капитала в финансовой отчетности, которая включает зарубежную деятельность отчитывающейся организации. Ранее подобные курсовые разницы должны были признаваться в составе профицита или дефицита в финансовой отчетности, включая зарубежную деятельность и отчитывающуюся организацию.



## Цель

1. Организация может вести деятельность, связанную с иностранной валютой, двумя способами. Она может осуществлять операции в иностранной валюте или вести зарубежную деятельность. Кроме того, организация может представлять свою финансовую отчетность в иностранной валюте. Цель настоящего стандарта - установить порядок включения операций в иностранной валюте и по зарубежной деятельности в финансовую отчетность организации, а так же порядок пересчета финансовой отчетности в валюту представления.
2. Основные вопросы заключаются в определении того, (а) какой обменный курс использовать, и (б) как учитывать в финансовой отчетности влияние изменений обменных курсов.

## Сфера применения

3. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт:**
  - (а) **при учете операций и сумм остатков в иностранной валюте, за исключением операций с производными финансовыми инструментами и сумм остатков по ним, которые входят в сферу применения МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;**
  - (б) **при пересчете показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности, включенных в финансовую отчетность организации путем консолидации, пропорциональной консолидации или с применением метода долевого участия; и**
  - (с) **при пересчете показателей результатов финансовой деятельности и финансового положения организации в валюту представления отчетности.**
4. МСФО ОС 29 применяется ко многим производным инструментам по иностранной валюте, и, таким образом, они исключаются из области применения настоящего Стандарта. Однако, те производные инструменты по иностранной валюте, которые не включены в сферу действия МСФО ОС 29 (например, некоторые производные инструменты по иностранной валюте, встроенные в другие контракты), находятся в сфере действия настоящего Стандарта. Помимо этого, настоящий Стандарт применяется, когда организация пересчитывает производные инструменты из функциональной валюты в валюту представления.
5. Настоящий Стандарт не затрагивает учета хеджирования статей в иностранной валюте, включая хеджирование чистых инвестиций в зарубежную деятельность. При учете хеджирования применяется МСФО ОС 29.
6. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
7. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
8. Настоящий Стандарт применяется к представлению финансовой отчетности организации в иностранной валюте и устанавливает требования к итоговой финансовой отчетности на соответствие МСФО ОС. Переведенная в иностранную валюту финансовая отчетность, не отвечающая настоящим требованиям, должна раскрываться в соответствии с настоящим Стандартом.
9. Настоящий Стандарт не применяется для установления порядка представления в Отчете о движении денежных средств денежных потоков, возникающих по операциям в иностранной валюте, или при пересчете денежных потоков по зарубежной деятельности (см. Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств»).

**Определения**

10. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Курс закрытия** – спот-курс обмена валют на отчетную дату.

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

**Обменный курс (курс обмена)** – количественное соотношение двух валют при их обмене.

**Иностранная валюта** – валюта, отличная от функциональной валюты организации.

**Зарубежная деятельность (организация)**<sup>9</sup> – деятельность, осуществляемая организацией, которая является контролируемой, либо ассоциированной, либо совместной, либо филиалом отчитывающейся организации, и ведущаяся в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации.

**Функциональная валюта** – валюта основной экономической среды, в которой организация осуществляет свою деятельность.

**Денежные статьи** – имеющиеся денежные средства, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или устанавливаемых суммах денежных средств.

**Чистые инвестиции в зарубежную деятельность** – доля отчитывающейся организации в чистых активах/ капитале зарубежной организации.

**Валюта представления** – валюта, в которой организация представляет финансовую отчетность.

**Спот-курс обмена валют** – обменный курс для немедленного осуществления операций.

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

**Функциональная валюта**

11. Основной экономической средой, в которой организация осуществляет свою деятельность, как правило, является та среда, в которой она генерирует и расходует основную часть своих денежных средств. При определении функциональной валюты организация учитывает следующие факторы:

- (a) валюту:
  - (i) в которой генерируется выручка, в том числе налоги, гранты и штрафы;
  - (ii) которая оказывает основное влияние на цены реализации товаров и услуг (таковой часто является валюта, в которой установлены продажные цены и осуществляются расчеты по товарам и услугам);
  - (iii) страны, конкурентная среда и нормативная база, по которой, в основном, определяют формирование цен на товары и услуги.
- (b) валюту, которая оказывает основное влияние на трудовые, материальные и другие затраты, связанные с поставкой товаров или услуг (таковой часто является валюта, в которой установлена стоимость и осуществляются расчеты по таким затратам).

12. Следующие факторы также могут служить основанием для выбора функциональной валюты организации:

<sup>9</sup> В английском оригинале текста употребляется выражение «foreign operation». Буквально данный термин может быть переведен как «иностранная операция». Также встречается перевод этого термина как «иностранное подразделение». Использование слова «подразделение» усложняет дальнейшее употребление этого выражения в тексте Стандарта. Смысловая нагрузка параграфов, в которых используется этот термин, позволяет перевести его как «зарубежная деятельность (организация)» с наиболее точной передачей смысла оригинала.

- (a) валюта, в которой поступают средства от финансовой деятельности (например, от эмиссии долговых и долевых инструментов).
  - (b) валюта, в которой организация обычно оставляет у себя поступления от операционной деятельности.
13. Следующие дополнительные факторы принимаются во внимание при определении функциональной валюты по зарубежной деятельности и установлении совпадения ее функциональной валюты с функциональной валютой отчитывающейся организации (в данном контексте отчитывающейся организацией является организация, которая осуществляет зарубежную деятельность через контролируруемую организацию, филиал, ассоциированную организацию или совместно контролируемую организацию):
- (a) осуществляется ли такая зарубежная деятельность как продолжение деятельности отчитывающейся организации или как деятельность, обладающая значительной степенью автономности. Примером первого может служить быть министерство обороны, у которого за рубежом есть ряд военных баз, осуществляющих деятельность от имени правительства страны. Эти военные базы могут осуществлять деятельность преимущественно в функциональной валюте отчитывающейся организации. Например, оплата военнослужащим может производиться в функциональной валюте, а в местной валюте может выдаваться лишь небольшое денежное довольствие. Материально-техническое обеспечение может, в основном, производиться через отчитывающуюся организацию, при этом закупки в местной валюте сводятся к минимуму. Другим примером может быть зарубежный филиал государственного университета, который осуществляет деятельность под руководством национального университета. В то же время зарубежная деятельность, обладающая значительной степенью автономии, может накапливать денежные средства и прочие денежные статьи, нести расходы, получать выручку, и, возможно, даже производить заимствования преимущественно в своей местной валюте. Примерами такой государственной зарубежной деятельности, осуществляемой независимо от других государственных агентств, могут служить туристические, нефтепоисковые компании, комитеты по торговле, радиовещание и телевидение. Такие организации могут быть учреждены в виде коммерческих организаций с государственным участием;
  - (b) составляют ли операции с отчитывающейся организацией значительную или незначительную долю в деятельности организации, осуществляющей операции за рубежом;
  - (c) оказывают ли поступающие от зарубежной деятельности денежные потоки прямое влияние на денежные потоки отчитывающейся организации и могут ли они без задержки переводиться на ее счета;
  - (d) достаточны ли денежные потоки от зарубежной деятельности для обслуживания существующих и обычно ожидаемых долговых обязательств, без предоставления денежных средств со стороны отчитывающейся организации.
14. Если указанные выше показатели не позволяют сделать однозначный вывод, и выбор функциональной валюты не очевиден, руководство на основе собственного профессионального суждения определяет функциональную валюту, которая максимально справедливо отражала бы экономические результаты от исходных операций, событий и обстоятельств. В рамках такого подхода руководство в первую очередь рассматривает основные показатели, указанные в параграфе 11, перед тем как перейти к показателям, указанным в параграфах 12 и 13, которые предназначены для предоставления дополнительных обоснований при определении функциональной валюты организации.
15. Функциональная валюта организации отражает исходные операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Соответственно, после определения функциональная валюта не меняется, если не происходит изменений в исходных операциях, событиях и обстоятельствах.
16. Если функциональной валютой выступает валюта гиперинфляционной экономики, то финансовая отчетность организации пересчитывается в соответствии с МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике». Организация не может избежать предусмотренного МСФО ОС 10 пересчета, например, приняв в качестве своей функциональной валюты другую валюту, нежели та, которая должна была быть определена в соответствии с

настоящим Стандартом (например, функциональную валюту своей контролирующей организации).

#### **Денежные статьи**

17. Главной характеристикой денежной статьи является право на получение (или обязательство по поставке) фиксированного или определяемого количества валютных единиц. Примерами являются: обязательства по социальному обеспечению и другие пособия работникам, подлежащие выплате денежными средствами; статьи договора, расчет по которым производится в денежной форме; дивиденды или аналогичные выплаты, подлежащие перечислению денежными средствами и признанные в качестве обязательства. И, наоборот, основной отличительной чертой неденежной статьи является отсутствие права на получение (или обязательства по поставке) фиксированного или определяемого количества валютных единиц. Примерами являются: суммы авансовых платежей за товары и услуги (например, арендная плата, выплаченная авансом), деловая репутация, нематериальные активы, запасы, основные средства, а также статьи договора, расчет по которым осуществляется путем поставки неденежного актива.

#### **Чистые инвестиции в зарубежную деятельность**

18. Организация может иметь денежную статью, подлежащую получению или выплате по зарубежной деятельности. Статья, расчет по которой в обозримом будущем не предполагается, является, по существу, частью чистых инвестиций организации в эту зарубежную деятельность, и учитывается в соответствии с параграфами 37 и 38. Такие денежные статьи могут включать долгосрочную дебиторскую задолженность или займы. Они не включают дебиторскую или кредиторскую задолженность по торговым операциям.
19. Организацией, имеющей денежную статью к получению или выплате по зарубежной деятельности, описанную в параграфе 18, может быть любая контролируемая организация группы организаций. Например, у организации есть две контролируемые организации А и В. Контролируемая организация В осуществляет деятельность за рубежом. Контролируемая организация А предоставляет заем контролируемой организации В. Задолженность по займу организации В организации А будет отражаться в составе чистых инвестиций организации А в контролируемую организацию В, если погашение займа в обозримом будущем не планируется и, вероятно, не произойдет. Это будет справедливо и в том случае, если контролируемая организация А сама осуществляет деятельность за рубежом.

#### **Краткое изложение подхода, требуемого настоящим стандартом**

20. Каждая организация, является ли она независимой организацией (не входящей в группу организаций), или организацией, имеющей зарубежную деятельность (например, контролирующая организация) или осуществляющей деятельность только за рубежом (контролируемая организация или филиал), при подготовке финансовой отчетности определяет свою функциональную валюту в соответствии с параграфами 11–16. Организация пересчитывает статьи в иностранной валюте в функциональную валюту и отражает в отчетности результаты такого пересчета в соответствии с параграфами 23–42 и 59.
21. В состав многих отчитывающихся организаций входят несколько отдельных организаций (например, группа организаций может состоять из одной контролирующей организации и одной или нескольких контролируемых организаций). Различные виды организаций, независимо от того, входят ли они в группу организаций или нет, могут инвестировать в ассоциированные организации или совместную деятельность. Они могут также иметь отделения/ филиалы. Необходимо, чтобы показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения каждой отдельной организации, входящей в отчитывающуюся организацию, пересчитывались в ту валюту, в которой отчитывающаяся организация представляет свою финансовую отчетность. Настоящий Стандарт разрешает использование отчитывающейся организацией любой валюты (или валют) представления. Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения любой отдельной организации, входящей в отчитывающуюся организацию, чья функциональная валюта отличается от валюты представления, должна пересчитываться в соответствии с параграфами 43–59.
22. Настоящий Стандарт также разрешает независимым организациям (не входящим в группу организаций) при составлении финансовой отчетности, а также организациям, составляющим отдельную финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и

отдельная финансовая отчетность» представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления организации отличается от ее функциональной валюты, то показатели результатов ее финансовой деятельности и финансового положения также пересчитываются в валюту представления в соответствии с параграфами 43–59.

### **Отражение операций в иностранной валюте в функциональной валюте**

#### **Первоначальное признание**

23. Операция в иностранной валюте – это операция, которая отражается или расчеты, по которой осуществляются в иностранной валюте, включая операции, возникающие, когда организация:
- (a) покупает или продает товары или услуги, стоимость которых выражена в иностранной валюте;
  - (b) предоставляет займы или привлекает средства, суммы которых, подлежащие уплате или получению, выражены в иностранной валюте;
  - (c) каким-либо другим образом приобретает или реализует активы, или принимает на себя или погашает обязательства, выраженные в иностранной валюте.
24. **Операция в иностранной валюте при первоначальном признании должна отражаться в функциональной валюте путем применения к сумме в иностранной валюте спот-курса обмена валют между функциональной валютой и иностранной валютой на дату совершения операции.**
25. Датой операции является дата, на которую операция впервые соответствует критериям признания, предусмотренным МСФО ОС. Часто, исходя из практических соображений, используется обменный курс, который приблизительно равен фактическому курсу на день совершения операции, например средний курс за неделю или за месяц может использоваться для всех операций в иностранной валюте, осуществленных в этот период. Однако, в случае значительных колебаний обменных курсов, использование среднего курса за период представляется нецелесообразным.
26. Изменения обменного курса могут оказать влияние на величину имеющихся в распоряжении или подлежащих к уплате денежных средств или эквивалентов денежных средств в иностранной валюте. Порядок представления таких курсовых разниц определяется МСФО ОС 2. Хотя эти изменения и не представляют собой движения денежных средств, влияние изменений обменного курса на величину, имеющихся в распоряжении или подлежащих к уплате денежных средств или их эквивалентов в иностранной валюте, указывается в Отчете о движении денежных средств для того, чтобы сверить величину денежных средств и эквивалентов денежных средств на начало и конец отчетного периода. Эти суммы представляются отдельно от денежных потоков, возникших от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и включают разницы, при их наличии, если Отчет о движении этих денежных потоков был составлен по курсу обмена валют на конец отчетного периода.

#### **Отражение в отчетности на очередную отчетную дату**

27. **На каждую отчетную дату:**
- (a) денежные статьи в иностранной валюте должны пересчитываться с использованием курса закрытия;
  - (b) неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по исторической стоимости, должны пересчитываться по обменному курсу на дату совершения операции; и
  - (c) неденежные статьи в иностранной валюте, оцениваемые по справедливой стоимости, должны пересчитываться по обменному курсу, действовавшему на дату определения справедливой стоимости.
28. Балансовая стоимость статьи определяется во взаимодействии с другими применимыми МСФО ОС. Например, основные средства могут оцениваться по справедливой или по исторической стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства». Независимо от того, как определяется балансовая стоимость – на основе фактической или справедливой стоимости, если сумма выражена в иностранной валюте, она определяется в функциональной

валюте в соответствии с настоящим Стандартом.

29. Балансовая стоимость некоторых статей определяется путем сопоставления двух или нескольких величин. Например, балансовая стоимость запасов, предназначенных для продажи, представляет собой наименьшую из величин: себестоимости и чистой цены продажи, определенной в соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы». Аналогичным образом, согласно МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» балансовая стоимость актива, в отношении которого выявлены признаки обесценения, представляет собой наименьшую из величин: его балансовой стоимости до принятия в расчет возможных убытков от обесценения и его возмещаемой стоимости. Когда такой актив является неденежным активом и оценивается в иностранной валюте, его балансовая стоимость определяется путем сопоставления:
- (а) первоначальной стоимости либо балансовой стоимости, в зависимости от ситуации, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (т. е. по курсу на дату операции по статье, учтенной по исторической стоимости);
  - (б) чистой цены продажи или возмещаемой стоимости данного актива, в зависимости от ситуации, пересчитанной по обменному курсу на дату определения этой стоимости (например, по курсу закрытия на отчетную дату).
- Результат такого сопоставления может выразиться в том, что убыток от обесценения будет признан в функциональной валюте, но не будет признан в иностранной валюте, или наоборот.
30. При наличии нескольких обменных курсов используется тот из них, по которому могли бы производиться расчеты по будущим денежным потокам, возникающим по данной операции или по которому могла бы быть погашена сумма остатка по счету, если бы эти денежные потоки возникли на дату оценки. Если временно отсутствует возможность обмена между двумя валютами, в качестве обменного курса используется первый следующий курс, по которому можно совершить обмен.

#### Признание курсовых разниц

31. Как было отмечено в параграфе 5, настоящий Стандарт не затрагивает учет хеджирования статей в иностранной валюте. Указания относительно других аспектов учета хеджирования, включая критерии, позволяющие использовать учет хеджирования, можно найти в МСФО ОС 29.
32. **Курсовые разницы, возникающие (а) при расчетах по денежным статьям или (б) при пересчете денежных статей по курсу, отличающемуся от курса, по которому они пересчитывались при первоначальном признании в течение периода или в предшествующей финансовой отчетности, подлежат признанию в составе профицита или дефицита в том периоде, в котором они возникают, за исключением случаев, описанных в параграфе 37.**
33. Курсовая разница возникает в результате изменения обменного курса в период между датой совершения операции и датой погашения денежных статей по операции в иностранной валюте. Когда операция и расчет по ней осуществляются в течение одного и того же учетного периода, то вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако когда расчет по операции производится в учетном периоде, следующим за периодом ее совершения, курсовая разница, признаваемая в каждом промежуточном периоде вплоть до даты расчета, определяется изменением обменных курсов в течение этого периода.
34. Порядок учета изменений обменного курса иностранной валюты в Отчете о движении денежных средств описан в параграфе 26.
35. **Когда прибыль или убыток по неденежной статье признаётся непосредственно в составе чистых активов/ капитала, то любой валютный компонент такой прибыли или убытка должен признаваться непосредственно в составе чистых активов/ капитала. И наоборот, когда прибыль или убыток по неденежной статье признается в составе профицита или дефицита, любой валютный компонент этой прибыли или этого убытка должен признаваться в составе профицита или дефицита.**
36. Другие МСФО ОС требуют признания некоторых сумм прибыли или убытков непосредственно в составе чистых активов/ капитала. Например, МСФО ОС 17 требует, чтобы прибыли или

убытки, возникающие при переоценке основных средств, непосредственно отражались в составе чистых активов/ капитала. Если эти активы оцениваются в иностранной валюте, параграф 27(с) настоящего Стандарта требует пересчета стоимости по переоценке по курсу на дату определения переоцененной стоимости, что приводит к возникновению курсовых разниц, которые также признаются в составе чистых активов/ капитала.

37. **Курсовые разницы, возникающие по денежной статье, составляющих часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в зарубежную деятельность (см. параграф 18), должны признаваться в составе профицита или дефицита в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации, или индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности в зависимости от конкретного случая. В финансовой отчетности, которая охватывает зарубежную деятельность и деятельность отчитывающейся организации (например, консолидированная финансовая отчетность, в которой представлена зарубежная деятельность, осуществляемая контролируемой организацией), такие курсовые разницы должны первоначально признаваться в отдельном компоненте чистых активов/ капитала, и признаваться в составе профицита или дефицита при выбытии чистых инвестиций в соответствии с параграфом 57.**
38. Когда денежная статья составляет часть чистых инвестиций отчитывающейся организации в зарубежную деятельность и выражена в функциональной валюте отчитывающейся организации, курсовые разницы возникают в индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности согласно параграфу 32. Если такая статья выражена в функциональной валюте по зарубежной деятельности, курсовые разницы возникают в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации в соответствии с параграфом 32. Если такая статья выражена в валюте, отличающейся от функциональной валюты отчитывающейся организации или по зарубежной деятельности, курсовая разница возникает в отдельной финансовой отчетности отчитывающейся организации и в индивидуальной финансовой отчетности по зарубежной деятельности в соответствии с параграфом 32. Такие курсовые разницы реклассифицируются в отдельный компонент чистых активов/ капитала в финансовой отчетности, включающей зарубежную деятельность и деятельность отчитывающейся организации (например, финансовая отчетность, в которой зарубежная деятельность консолидируется в полном объеме или на пропорциональной основе, или учитывается с применением метода долевого участия).
39. Если организация ведет свой учет и бухгалтерские записи в валюте, отличающейся от функциональной, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы пересчитываются в функциональную валюту в соответствии с параграфами 23–30. Это позволяет получить те же суммы в функциональной валюте, которые бы получились, если бы такие статьи изначально учитывались в функциональной валюте. Например, денежные статьи пересчитываются в функциональную валюту по курсу закрытия, а неденежные статьи, которые оцениваются на основе исторической стоимости, пересчитываются по обменному курсу на дату осуществления операции, завершившейся их признанием.

#### **Изменение функциональной валюты**

40. **В случае изменения функциональной валюты организация должна применять процедуры пересчета, которые перспективно применяются к новой функциональной валюте с момента ее изменения.**
41. Как отмечено в параграфе 15, функциональная валюта организации отражает исходные операции, события и обстоятельства, относящиеся к организации. Соответственно, однажды определенная функциональная валюта может быть изменена, только если произойдут изменения в указанных исходных операциях, событиях и обстоятельствах. Например, изменение валюты, которое значительно влияет на продажные цены или условия поставки товаров и услуг, может привести к изменению функциональной валюты организации.
42. Влияние изменения функциональной валюты учитывается перспективно. Иными словами, организация производит пересчет всех статей в новую функциональную валюту по курсу, существующему на дату изменения валюты. Полученные в результате пересчета неденежных статей суммы отражаются в учете по их исторической стоимости. Курсовые разницы, полученные в результате пересчета статей по зарубежной деятельности, ранее отнесенные в состав чистых активов/ капитала в соответствии с параграфами 37 и 44(с), не признаются в составе профицита или дефицита до выбытия этой деятельности.

**Использование валюты представления, отличной от функциональной валюты****Пересчет в валюту представления**

43. Организация может представлять свою финансовую отчетность в любой валюте (или валютах). Если валюта представления отличается от функциональной валюты организации, она пересчитывает показатели результатов своей финансовой деятельности и финансового положения в валюту представления. Например, если группа организаций, такая как международная организация, включает отдельные организации с разными функциональными валютами, показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения каждой организации выражаются в единой валюте, чтобы можно было представить консолидированную финансовую отчетность. Для национальных или федеральных /региональных органов государственной власти валюта представления обычно определяется министерством финансов (или органом власти с аналогичными функциями), или закрепляется на законодательном уровне.
44. **Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения организации, чья функциональная валюта не является валютой экономики в условиях гиперинфляции, подлежат пересчету в отличающуюся от нее валюту представления с использованием следующих процедур:**
- (a) **активы и обязательства в каждом представленном Отчете о финансовом положении (т. е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу закрытия на дату этого Отчета о финансовом положении;**
  - (b) **доходы и расходы в каждом Отчете о финансовых результатах деятельности (т. е. включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу на даты осуществления операций; и**
  - (c) **все возникшие курсовые разницы подлежат признанию в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала.**
45. При пересчете денежных потоков, представляющих собой денежные поступления и денежные выплаты по зарубежной деятельности, и для включения их в свой Отчет о движении денежных средств, отчитывающаяся организация должна придерживаться процедур, указанных в МСФО ОС 2. МСФО ОС 2 требует, чтобы денежные потоки контролируемой организации, которая удовлетворяет определению зарубежной деятельности, пересчитывались по обменному курсу валюты представления к иностранной валюте на даты движения денежных потоков. МСФО ОС 2 также определяет порядок представления нереализованных прибылей и убытков, возникших вследствие изменения обменного курса иностранной валюты по имеющимся в распоряжении или подлежащих уплате, денежным средствам и эквивалентам денежных средств в иностранной валюте.
46. На практике для пересчета статей доходов и расходов часто используется курс, приблизительно равный фактическому обменному курсу на дату операций, например, средний курс за период. Однако, если колебания обменного курса значительны, использование усредненного курса не представляется уместным.
47. Курсовые разницы, указанные в параграфе 44 (с), возникают вследствие:
- (a) пересчета доходов и расходов по обменным курсам на даты операций и пересчета активов и обязательств по курсу закрытия. Такие курсовые разницы возникают как по статьям доходов, так и по статьям расходов, признаваемых в составе профицита или дефицита, а также по статьям, признаваемых в чистых активах/ капитале;
  - (b) пересчета начальных остатков чистых активов/ капитала по курсу закрытия, отличному от предыдущего курса закрытия.

Эти курсовые разницы не признаются в составе профицита или дефицита, потому что изменения обменных курсов оказывают незначительное влияние или совсем не влияют на текущие и будущие денежные потоки. Когда курсовые разницы относятся к зарубежной деятельности, которая консолидирована, но не находится в полной собственности отчитывающейся организации, накопленные курсовые разницы, возникающие при пересчете и относящиеся к доле меньшинства, распределяются и признаются как часть доли меньшинства в консолидированном Отчете о финансовом положении.



48. Показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения организации, чья функциональная валюта является валютой экономики в условиях гиперинфляции, подлежат пересчету в другую валюту представления с использованием следующих процедур:
- все суммы (т. е. активы, обязательства, статьи чистых активов/ капитала, доходы и расходы, включая сравнительные данные) подлежат пересчету по курсу закрытия на дату самого последнего Отчета о финансовом положении, за исключением следующих ситуаций:
  - суммы пересчитываются в валюту не гиперинфляционной экономики, тогда в качестве сравнительных сумм надлежит в обязательном порядке использовать те суммы, которые в соответствующей финансовой отчетности за предыдущий год были представлены как относящиеся к текущему году (т. е., не скорректированы на последующие изменения в уровне цен или на последующие изменения обменных курсов).
49. Когда функциональной валютой организации является валюта страны, экономика которой находится в условиях гиперинфляции, организация должна пересматривать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» перед тем, как применить метод пересчета, указанный в параграфе 48, за исключением сравнительной информации, которая пересчитывается в валюту не гиперинфляционной экономики (см. параграф 48 (b)). Когда экономика перестает быть гиперинфляционной и организация уже не пересматривает свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 10, ей следует использовать историческую стоимость для пересчета в валюту представления сумм, пересчитанных в соответствии с уровнем цен на дату, когда организация прекратила пересмотр своей финансовой отчетности.

#### Пересчет финансовой отчетности по зарубежной деятельности

50. Применение параграфов 51–56 в дополнение к параграфам 43–49 происходит, когда показатели финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности пересчитываются в валюту представления с тем, чтобы зарубежную деятельность можно было бы включить в финансовую отчетность отчитывающейся организации посредством консолидации, пропорциональной консолидации или метода учёта по долевого участию.
51. Включение показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения по зарубежной деятельности в соответствующие документы отчитывающейся организации производится в соответствии с принятыми процедурами по консолидации, такими как исключение сальдо по внутригрупповым расчетам и операций в пределах группы организаций (см. МСФО ОС 6 и МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»).
52. Тем не менее, и краткосрочный, и долгосрочный денежный актив (или обязательство) внутри группы организаций, не может быть зачтен против соответствующего обязательства (или актива) без отражения в финансовой отчетности результатов колебаний обменных курсов. Это является следствием того, что (а) денежная статья представляет собой обязательство перевода одной валюты в другую, (б) за счет колебаний валютных курсов у отчитывающейся организации возникает прибыль или убыток. Соответственно, в финансовой отчетности отчитывающейся организации такая курсовая разница по-прежнему признается в составе профицита или дефицита, либо, если она возникает вследствие обстоятельств, описанных в параграфе 37, отражается в составе чистых активов/ капитала до момента выбытия зарубежной деятельности.
53. Когда дата составления финансовой отчетности по зарубежной деятельности отличается от даты составления отчетности отчитывающейся организации, по зарубежной деятельности часто составляется специальная отчетность по состоянию на отчетную дату отчитывающейся организации, предназначенная для включения в отчетность последней. Если подобная операция невозможна, МСФО ОС 6 допускает использование финансовой отчетности, составленной на разные отчетные даты, при условии, что (а) разница составляет не более трех месяцев и (б) делаются корректировки на последствия любых значительных сделок или событий, которые происходят между этими различными датами.

54. Если существует разница между отчетной датой отчитывающейся организации и отчетной датой по зарубежной деятельности, активы и обязательства по зарубежной деятельности переводятся по обменному курсу на отчетную дату организации, ведущей зарубежную деятельность.
55. В случае значительных изменений обменных курсов вплоть до отчетной даты отчитывающейся организации, корректировки производятся в соответствии с МСФО ОС 6. Тот же самый подход используется при применении метода долевого участия для ассоциированных организаций и совместной деятельности и при применении пропорциональной консолидации для совместной деятельности в соответствии с МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8.
56. **Любая деловая репутация, возникающая в результате приобретения зарубежной деятельности, и любые корректировки справедливой стоимости активов и обязательств, возникающие в результате приобретения такой деятельности, должны учитываться как активы и обязательства по зарубежной деятельности. Таким образом, они должны быть выражены в функциональной валюте по зарубежной деятельности и пересчитаны по курсу закрытия в соответствии с параграфами 44 и 48.**

#### **Выбытие зарубежной деятельности**

57. **При выбытии зарубежной деятельности совокупная сумма курсовых разниц, признанная в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала, относящегося к этой зарубежной деятельности, должна признаваться в составе профицита или дефицита в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия.**
58. Организация может реализовать свою долю в зарубежной деятельности путем продажи, ликвидации, возмещения внесенного капитала или отказа от всей или части этой деятельности. Выплата дивидендов или аналогичных выплат составляет часть выбытия только в том случае, когда она представляет собой возврат инвестиций, например, когда дивиденды выплачиваются из профицита, полученного до приобретения. В случае частичного выбытия в прибыль или убыток от выбытия включается только пропорциональная часть соответствующей накопленной курсовой разницы. Списание балансовой стоимости зарубежной деятельности не является частичным выбытием. Соответственно, никакая часть прибыли или убытка по отложенной курсовой разнице, признанной в капитале, не подлежит признанию в составе профицита или дефицита на момент списания.

#### **Налоговые последствия курсовых разниц**

59. Для отчитывающихся организаций, облагаемых налогом на прибыль, правила по действиям в связи с (а) налоговыми последствиями, связанными с прибылями или убытками по операциям в иностранной валюте и (b) курсовыми разницами, возникшими при пересчете показателей финансовых результатов деятельности и финансового положения организации (включая зарубежную деятельность), можно найти в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности, касающихся налогообложения прибыли.

#### **Раскрытие информации**

60. **В параграфах 62 и 64-66 ссылки на «функциональную валюту» применяются в случае группы организаций к функциональной валюте контролирующей организации.**
61. **Организация должна раскрывать:**
- (a) **сумму курсовых разниц, признанных в составе профицита или дефицита, за исключением сумм, возникающих по финансовым инструментам, учитываемым по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита, в соответствии с МСФО ОС 29; и**
  - (b) **чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте чистых активов/ капитала, и сверку сумм таких курсовых разниц на начало и конец периода.**
62. Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт подлежит раскрытию, равно как и сама функциональная валюта, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления.

63. При изменении функциональной валюты либо отчитывающейся организации, либо по значительному объему зарубежной деятельности данный факт и причина изменения функциональной валюты подлежат раскрытию.
64. Когда организация представляет свою финансовую отчетность в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, она должна указывать, что представляемая ею финансовая отчетность соответствует МСФО ОС только в том случае, если она соответствует всем требованиям каждого применяемого стандарта, включая метод пересчета, установленный параграфами 44 и 48.
65. Организация иногда представляет свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, которая не является ее функциональной валютой, не соблюдая требования параграфа 64. Например, организация может конвертировать в другую валюту только отдельные статьи своей финансовой отчетности. Или организация, чья функциональная валюта не является валютой гиперинфляционной экономики, может перевести финансовую отчетность в другую валюту путем пересчета всех статей по последнему обменному курсу. Такой пересчет не соответствует требованиям МСФО ОС, и информацию необходимо раскрыть согласно параграфу 66.
66. Когда организация показывает свою финансовую отчетность или иную финансовую информацию в валюте, отличающейся от функциональной валюты или от валюты представления, и при этом не выполняются требования параграфа 64, то ей следует:
- четко определить эту информацию как дополнительную, чтобы отделить её от информации, соответствующей требованиям МСФО ОС;
  - указать валюту, в которой представлена дополнительная информация;
  - указать функциональную валюту организации и метод пересчета, использованный для определения дополнительной информации.

### Переходные положения

#### Применение учета методом начисления впервые

67. Отчитывающаяся организация может не придерживаться требований для совокупной суммы курсовых разниц, имеющих на дату первоначального принятия метода начисления в соответствии с МСФО ОС. Если организация, применяющая международные стандарты впервые, использует данное исключение, то:
- совокупная сумма курсовых разниц по всей зарубежной деятельности обнуляется на дату первоначального применения МСФО ОС; и
  - прибыль или убыток от последующей реализации любой зарубежной деятельности должны исключать курсовые разницы, возникшие при пересчете до первоначального принятия МСФО ОС, и должны включать курсовые разницы, возникшие при последующем пересчете.
68. Настоящий Стандарт предписывает организациям:
- отражать отдельные курсовые разницы, возникающие при пересчете, в качестве отдельного компонента чистых активов/ капитала; и
  - при выбытии зарубежной деятельности отражать совокупные курсовые разницы по данной зарубежной деятельности в Отчете о финансовых результатах деятельности как часть прибыли или убытка от выбытия.
- Переходные положения предоставляют организациям, впервые применяющим МСФО ОС освобождение от применения данного требования.

#### Переходные положения для всех организаций

69. Организация должна применять параграф 56 перспективно для всех приобретений, произведенных после начала отчетного периода, в котором впервые применен настоящий Стандарт. Разрешается и ретроспективное применение параграфа 56 в отношении более ранних приобретений. Относительно приобретения зарубежной деятельности, которая отражается на перспективной основе, но которая произведена до даты первого применения

настоящего Стандарта, организация не должна пересчитывать отчетность за предыдущие годы и, соответственно, может, где это уместно, отражать в учете корректировки сумм деловой репутации и справедливой стоимости, возникающие в результате приобретения активов и обязательств организации, а не активов и обязательств по зарубежной деятельности. Таким образом, такие корректировки сумм деловой репутации и справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте организации, либо представляют собой неденежные валютные статьи, отражаемые в отчетности, с использованием обменного курса на дату приобретения.

70. Все прочие изменения, связанные с применением настоящего МСФО ОС, должны учитываться в соответствии с требованиями МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Дата вступления в силу**

71. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2010 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2010 года.
72. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Отмена МСФО ОС 4 (2006 г.)**

73. Настоящий стандарт заменяет МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», изданный в 2006 году.

## Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 4.

### История вопроса

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС. Сравнение с МСФО 21 подразумевает сравнение только с редакцией МСФО 21 от декабря 2003 года с поправками 2005 года.
- ВС3. В мае 2000 года предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>10</sup>, выпустил первую версию МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», который была основана на МСФО 21 «Влияние изменений валютных курсов» (1993 г.). В декабре 2006 года СМСФО ОС пересмотрел МСФО ОС 4, основанный на МСФО 21 (редакция 2003 г.) в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. В декабре 2005 года СМСФО выпустил поправки к МСФО 21 (опубликовано в «Чистых инвестициях в зарубежную деятельность»).
- ВС4. В начале 2007 года IPSASB инициировал долгосрочный проект по совершенствованию существующих МСФО ОС в целях сближения с последними МСФО, насколько это возможно для общественного сектора. В рамках проекта СМСФО ОС рассмотрел поправки к МСФО 21, опубликованные в декабре 2005 года и, в целом, согласился с причинами, по которым СМСФО переработал МСФО и с внесенными поправками. (Основания для заключений МСФО здесь не приводятся. Подписчики *Комплексной службы подписки* СМСФО могут ознакомиться с ними в Интернете по адресу: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)).
- ВС5. В МСФО 21 были внесены поправки в соответствии с МСФО или пересмотренными МСФО, изданными после декабря 2005 года. МСФО ОС 4 не включает эти поправки, в соответствии с МСФО или пересмотренными МСФО, изданными после декабря 2005 года, так как СМСФО ОС ещё не изучил их и не выработал мнения по применимости требований данных МСФО и пересмотренным МСФО к организациям общественного сектора.

<sup>10</sup> Комитет по общественному сектору (КОС) (*англ. PSC*) стал называться СМСФО ОС после того как Руководство МФБ (Международной федерации бухгалтеров) (*англ. IFAC*) в ноябре 2004 года изменило мандат КОС и сделало его независимым Советом, имеющим полномочия устанавливать стандарты.

**Таблица соответствия**

Данная таблица показывает, как соотносится содержание предыдущей и текущей версий МСФО ОС 4. Параграфы рассматриваются как соответствующие, если они в широком плане охватывают те же самые вопросы, даже если указания различаются.

№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4		№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4		№ параграфа замененной версии МСФО ОС 4	№ параграфа текущей версии МСФО ОС 4
1	1		28	29		55	56
2	2		29	30		56	57
3	3		30	31		57	58
4	4		31	32		58	59
5	5		32	33		59	60
6	6		33	34		60	61
7	7		34	35		61	62
8	8		35	36		62	63
9	9		36	37		63	64
10	10		37	38		64	65
11	11		38	39		65	66
12	12		39	40		66	67
13	13		40	41		67	68
14	14		41	42		68	69
15	15		42	43		69	70
16	16		43	44		70	71
17	17		44	45		71	72
18	18		45	46		72	73
19	20		46	47		Нет	19
20	21		47	48			
21	22		48	49			
22	23		49	50			
23	24		50	51			
24	25		51	52			
25	26		52	53			
26	27		53	54			
27	28		54	55			

**СРАВНЕНИЕ С МСФО 21**

В основе МСФО ОС 4 лежит МСФО 21 (в редакции 2003 г. с поправками 2005 г.). Основные различия между МСФО ОС 4 и МСФО 21 состоят в следующем:

- Дополнительный комментарий к комментарию в МСФО 21, который был включен в параграфы 1, 11, 13, 26, 43, 45, 67, 68, и 72 МСФО ОС 4 для разъяснения применимости стандартов отчетности к организациям общественного сектора.
- МСФО ОС 4 содержит дополнительное переходное положение, позволяющее организации, впервые применяющей МСФО ОС, принимать за ноль совокупные разницы от пересчета, существующие на дату принятия МСФО ОС по методу начисления (параграф 67). Данное переходное положение основано на МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности».
- В некоторых случаях в МСФО ОС 4 используется терминология, отличная от МСФО 21. Наиболее показательными примерами являются такие термины, как «доход», «организация», «Отчет о финансовых результатах деятельности», и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 21 являются «доход», «группа», «Отчет о совокупном доходе» и «собственный капитал».

**МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 23 «Затраты по займам» (в редакции 1993 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 23 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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



## МСФО ОС 5 – ЗАТРАТЫ ПО ЗАЙМАМ

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–4
Определения .....	5–13
Затраты по займам .....	6
Группа организаций .....	7–9
Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования .....	10
Коммерческие организации с государственным участием .....	11
Чистые активы/ капитал .....	12
Квалифицируемые активы .....	13
Затраты по займам: основной порядок учета .....	14–16
Признание .....	14–15
Раскрытие информации .....	16
Затраты по займам: допустимый альтернативный порядок учета .....	17–39
Признание .....	17–20
Затраты по займам, отвечающие критериям капитализации .....	21–29
Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой стоимостью .....	30
Начало капитализации .....	31–33
Приостановление капитализации .....	34–35
Прекращение капитализации .....	36–39
Раскрытие информации .....	40
Переходные положения .....	41
Дата вступления в силу .....	42–43
Сравнение с МСФО 23	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 5 «Затраты по займам» изложен в разделе «Цель» и в параграфах 1–43. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 5 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Цель

В настоящем Стандарте установлен порядок отражения в учете и отчетности информации о затратах по займам. Согласно требованиям Стандарта затраты по займам, как правило, должны сразу же списываться на расходы текущего периода. Однако, в Стандарте разрешено в качестве допустимого альтернативного порядка учета и отражения в отчетности капитализировать затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива.

## Сфера применения

1. **Настоящий Стандарт должен применяться для учета затрат по займам.**
2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
4. Настоящий Стандарт не распространяется на фактическую или вмененную стоимость чистых активов/ капитала. Если в стране предусмотрены выплаты за используемый капитал отдельными организациями, на основе выработанного профессионального суждения необходимо установить, соответствуют ли такие выплаты определению затрат по займам или их следует учитывать в качестве фактической или вмененной стоимости чистых активов/ капитала.

## Определения

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

**Затраты по займам** – это проценты и прочие расходы, понесенные организацией в связи с получением заемных средств.

**Квалифицируемый актив** – это актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи в обязательном порядке требует значительного периода времени.

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

## Затраты по займам

6. Затраты по займам могут включать:
  - (a) проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным заимствованиям;
  - (b) амортизацию скидок или премий по полученным заемным средствам;
  - (c) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с получением заемных средств;
  - (d) финансовые затраты, связанные с финансовой арендой; и
  - (e) курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в части корректировки затрат на проценты.

## Группа организаций

7. В настоящем Стандарте для целей составления финансовой отчетности термин «группа организаций» используется для обозначения группы организаций, состоящей из контролирующей организации и одной или более контролируемых организаций.
8. Иногда для обозначения группы организаций используются другие термины: «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».
9. В состав группы организаций могут входить организации, преследующие цели, связанные как с социальной политикой, так и с извлечением прибыли. Например, правительственный департамент жилищного фонда может быть административной организацией, в состав которой входят как

организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, предоставляющие помещения на коммерческой основе.

#### **Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования**

10. Активы служат для организаций средством достижения их целей. Активы, используемые для производства товаров и оказания услуг в соответствии с целями организации, но напрямую не генерирующие чистые денежные поступления, часто определяются как активы, заключающие в себе «возможность полезного использования». Активы, используемые для того, чтобы генерировать чистые денежные поступления, часто характеризуются как активы, несущие «будущие экономические выгоды». Для охвата всех целей, на которые могут быть направлены активы, в настоящем Стандарте используется термин «будущие экономические выгоды или возможность полезного использования» для выражения основополагающей характеристики активов.

#### **Коммерческие организации с государственным участием**

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

#### **Чистые активы/ капитал**

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

#### **Квалифицируемые активы**

13. Примерами квалифицируемых активов являются офисные здания, больницы, такие объекты инфраструктуры, как дороги, мосты и объекты электроэнергетики, а также материально-производственные запасы, подготовка которых к использованию или продаже занимает значительный период времени. Прочие инвестиции и те активы, производство которых обычно осуществляется в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами. Активы, которые в момент приобретения уже готовы к использованию по назначению или продаже, также не являются квалифицируемыми активами.

#### **Затраты по займам: основной порядок учета**

##### **Признание**

14. **Затраты по займам должны признаваться в качестве расходов того периода, в котором они понесены.**
15. Согласно основному порядку учета затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они понесены, независимо от того, как эти займы используются.

##### **Раскрытие информации**

16. **В финансовой отчетности должна раскрываться учетная политика, принятая для учета затрат по займам.**

#### **Затраты по займам: допустимый альтернативный порядок учёта**

##### **Признание**

17. **Затраты по займам должны признаваться расходами того периода, в котором они понесены, за исключением случаев, когда они капитализируются в соответствии с параграфом 18.**

18. **Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива, должны капитализироваться путем включения в стоимость этого актива. Величина затрат по займам, отвечающая критериям капитализации, должна определяться в соответствии с настоящим Стандартом.**
19. В соответствии с допустимым альтернативным порядком учета затраты по займам, непосредственно связанные с приобретением, строительством или производством актива, включаются в стоимость этого актива. Такие затраты по займам капитализируются путем включения в стоимость актива, когда (а) существует вероятность, что они приведут к будущим экономическим выгодам или возможности полезного использования и (б) эти затраты могут быть надежно оценены. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они понесены.
20. **В случае если организация принимает допустимый альтернативный порядок учета, данный порядок учета должен применяться последовательно ко всем затратам по займам, которые непосредственно относятся к приобретению, строительству или производству всех квалифицируемых активов организации.**

#### **Затраты по займам, отвечающие критериям капитализации**

21. Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству квалифицируемого актива – это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были понесены затраты на квалифицируемый актив. В случае, когда организация занимает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, несложно определить затраты по займам, непосредственно связанные с данным активом.
22. Затруднение может представлять выявление непосредственной связи между конкретными займами и квалифицируемым активом, и определение займов, которых в ином случае можно было бы избежать. Например, такие затруднения возникают, когда координация финансовой деятельности организации централизована. Кроме того, трудности возникают, когда административная организация использует целый ряд долговых инструментов для заимствования средств по переменным процентным ставкам и перечисляет эти средства на различных основаниях другим организациям в рамках группы. Средства, заимствованные централизованно, могут перечисляться другим организациям в рамках группы в виде займов, грантов или направляться на увеличение капитала. Такие переводы могут быть беспроцентными или на условиях частичного возмещения реальных затрат на проценты. Сложности возникают также при (а) использовании займов в иностранной валюте или привязанных к курсу иностранной валюты, (б) осуществлении хозяйственной деятельности в условиях высокой инфляции, и (с) колебаниях курсов валют. Таким образом, усложняется определение величины затрат по займам, непосредственно относящихся к приобретению квалифицируемого актива, что приводит к необходимости применения профессионального суждения.
23. **В том случае, если займы привлекаются с целью приобретения квалифицируемого актива, величина затрат по займам по данному активу, отвечающая критериям капитализации, должна определяться в сумме фактических затрат, понесенных по этим займам в течение периода, уменьшенных на сумму любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих средств займа.**
24. В соответствии с соглашениями финансирования квалифицируемого актива может быть предусмотрено получение заемных средств и появление у организации, связанных с этим затрат по займам до направления всех средств займа или его части на приобретение квалифицируемого актива. В таком случае средства часто временно инвестируются до момента их расходования на квалифицируемый актив. При расчете суммы затрат по займам, отвечающим критериям капитализации в течение периода, любой инвестиционный доход, полученный по таким средствам, вычитается из понесенных затрат по займам.
25. **В том случае, если эти средства заимствованы без целевого назначения и использованы для приобретения квалифицируемого актива, величину затрат по займам, отвечающую критериям капитализации, следует рассчитывать путем применения нормы капитализации к расходам на данный актив. Нормой капитализации является средневзвешенная стоимость займов организации, остающихся непогашенными в течение периода, за исключением займов, привлеченных специально для приобретения квалифицируемого актива. Величина**

**затрат по займам, капитализированная в течение периода, не должна превышать величину затрат по займам, понесенных в течение этого периода.**

26. Капитализироваться могут только те затраты, которые относятся к займам данной организации. Когда контролирующая организация привлекает заемные средства для последующего перечисления контролируемой организации на безвозмездной основе или на условиях частичного возмещения затрат по займам, контролируемая организация может капитализировать только те затраты по займу, которые понесла сама. Когда контролируемая организация получает беспроцентный вклад в капитал или инвестиционную субсидию, она не несет никаких затрат по займам, и, следовательно, не должна их капитализировать.
27. Когда контролирующая организация при перечислении средств контролируемой организации взимает не все затраты по займу, контролируемая организация может капитализировать только ту часть затрат по займу, которая возмещается непосредственно за ее счет. В финансовой отчетности группы организаций затраты по займу могут капитализироваться в полном объеме в составе стоимости квалифицируемого актива при условии, что в сводной отчетности были произведены соответствующие корректировки в целях исключения затрат, капитализируемых контролируемой организацией.
28. Если контролирующая организация перечисляет средства контролируемой организации на безвозмездной основе, ни контролирующая, ни контролируемая организация не будут отвечать критериям капитализации затрат по займам. Однако, если группа организаций соответствует критериям капитализации затрат по займам, она может капитализировать затраты по займам в составе стоимости квалифицируемого актива в своей финансовой отчетности.
29. В одних случаях целесообразно включать все займы контролирующей организации и контролируемых ею организаций в расчет средневзвешенных затрат по займам. В других случаях целесообразно рассчитывать средневзвешенные затраты по займам, привлеченным каждой контролируемой организацией в отдельности.

#### **Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемой стоимостью**

30. В случае если балансовая стоимость или предполагаемая конечная стоимость квалифицируемого актива превышает его возмещаемую стоимость или чистую цену продажи, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». При определенных условиях величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же стандартами.

#### **Начало капитализации**

31. **Капитализация затрат по займам в составе стоимости квалифицируемого актива должна начинаться в момент, когда:**
  - (a) понесены затраты по данному активу;
  - (b) понесены затраты по займам; и
  - (c) **ведется деятельность по подготовке актива к использованию по назначению или продаже.**
32. В затраты на квалифицируемый актив включаются только те затраты, которые приводят к выплате денежных средств, передаче других активов или признанию процентных обязательств. Средняя балансовая стоимость актива за период, включая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна сумме затрат, к которым применяется норма капитализации в этом периоде.
33. Подготовка актива к его использованию по назначению или продаже включает не только этап строительства самого актива, но и всю техническую и административную работу, предшествующую началу строительства актива, как, например, деятельность, связанную с получением соответствующих разрешений. Однако к такой деятельности не относится этап владения активом, в течение которого не ведется производство или не осуществляются работы, направленные на изменение состояния актива. Например, затраты по займам, возникшие в процессе подготовки земельного участка под строительство, капитализируются в течение периода проведения соответствующих работ. Однако, не подлежат капитализации затраты по займам,

возникшие в то время, в течение которого на земельном участке, приобретенном под строительство, не велась соответствующая девелоперская деятельность.

#### Приостановление капитализации

34. **Капитализацию затрат по займам необходимо приостановить, а затраты по займам списать на расходы, если этап активного формирования объекта приостанавливается на продолжительный период.**
35. Затраты по займам могут появляться в течение продолжительного периода, когда прерывается деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или для продажи. Такие затраты являются затратами по содержанию незавершенных объектов и не подлежат капитализации. Однако капитализация затрат по займам обычно не приостанавливается в период проведения значительной технической и административной работы. Кроме того, капитализация затрат по займам не приостанавливается, когда временная задержка является необходимой частью процесса подготовки актива для использования по назначению или продажи. Например, капитализация продолжается в течение продолжительного периода, необходимого для выдержки запасов, или продолжительного периода, в течение которого высокий уровень воды препятствует строительству моста, если такой высокий уровень воды является обычным в течение указанного периода строительства для данного географического региона.

#### Прекращение капитализации

36. **Капитализация затрат по займам прекращается в момент, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже.**
37. Как правило, актив считается готовым к использованию по назначению или к продаже в момент завершения стадии его строительства, несмотря на то, что все еще может продолжаться текущая административная работа. Если остались лишь незначительные доработки, такие как отделка объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя, это свидетельствует о том, что практически все работы завершены.
38. **Когда сооружение квалифицируемого актива осуществляется по частям, и каждую часть можно использовать в то время, как продолжается сооружение других частей, следует прекратить капитализировать затраты по займам в момент, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки части актива к использованию по назначению или продаже.**
39. Примером квалифицируемого актива, в котором можно использовать каждую его часть, в то время как продолжается строительство остальных частей, является бизнес-центр, состоящий из нескольких зданий, каждое из которых может быть использовано отдельно. Примерами квалифицируемых активов, сооружение которых должно быть завершено полностью, прежде чем любая из их частей может быть использована, являются: (а) операционная больницы, использование которой возможно лишь после завершения строительства всей больницы; (б) завод по очистке сточных вод, где на различных участках осуществляется последовательный ряд технологических процессов; (с) мост, являющийся составной частью шоссе.

#### Раскрытие информации

40. **Финансовая отчетность должна раскрывать:**
- (а) **учетную политику, принятую для отражения затрат по займам;**
  - (б) **величину затрат по займам, капитализованную в течение периода; и**
  - (с) **норму капитализации, использованную для определения величины затрат по займам, отвечающих критериям капитализации (если было необходимо применить норму капитализации к займам, полученным без привязки к конкретной цели).**

#### Переходные положения

41. Если переход на настоящий Стандарт приводит к изменению в учетной политике, организации рекомендуется скорректировать свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». В ином случае организации, придерживающиеся допустимого альтернативного порядка учета, должны

**капитализировать только затраты по займам, понесенные после даты вступления в действие настоящего Стандарта и соответствующие критериям капитализации.**

**Дата вступления в силу**

42. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2001 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2001 года.**
43. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.



### Сравнение с МСФО (IAS) 23

В основе МСФО ОС 5 «Затраты по займам» лежит МСФО (IAS) 23 «Затраты по займам». Основные различия между МСФО ОС 5 и МСФО (IAS) 23 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 5 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 23, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 5 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 23. Наиболее показательными примерами являются такие термины, как «выручка» (revenue), «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) и «чистые активы / капитал» (net assets /equity). Эквивалентными терминами в МСФО (IAS) 23 являются «доход» (income), «Отчет о прибылях и убытках» (income statement) и «собственный капитал» (equity).
- В МСФО ОС 5 содержится отличный от МСФО 23 набор определений технических терминов (параграф 5).

## **МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ**

### **От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 27 (в редакции 2003 года) «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 27 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 6 – КОНСОЛИДИРОВАННАЯ И ОТДЕЛЬНАЯ ФИНАНСОВАЯ  
ОТЧЕТНОСТЬ  
СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение .....	IN1–IN19
Сфера применения .....	1–6
Определения .....	7–14
Консолидированная финансовая отчетность и отдельная финансовая отчетность .....	8–11
Группа организаций .....	12–14
Представление консолидированной финансовой отчетности .....	15–19
Сфера применения консолидированной финансовой отчетности .....	20–42
Установление контроля над другой организацией для целей финансовой отчетности .....	28–29
Контроль в целях составления финансовой отчетности .....	30–36
Полномочия на регулирование и покупки .....	37
Выявление наличия контроля для целей финансовой отчетности .....	38–42
Консолидационные процедуры .....	43–57
Учет инвестиций в контролируемые организации, в совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности .....	58–61
Раскрытие информации .....	62–64
Переходные положения .....	65–68
Дата вступления в силу .....	69–70
Отмена МСФО ОС 6 (2000 г.) .....	71
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 27	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» изложен в параграфах 1–71. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 6 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3, «Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

## Введение

- IN1. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» заменяет собой МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации» (опубликованный в мае 2000 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

## Причины для пересмотра МСФО ОС 6

- IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 6 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.
- IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 6 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 27 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 6 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 27». Все изменения в МСФО 27, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 1.

## Изменения по сравнению с предыдущими требованиями

- IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 6 приводятся ниже.

### *Сфера применения*

- IN5. Стандарт уточняет в параграфе 3, что он применяется к учету инвестиций в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, предпринимателя или инвестора.

### *Определения*

- IN 6. Стандарт:

- Определяет два новых термина: «метод учета по себестоимости» и «отдельная финансовая отчетность».
- Более не включает не актуальные определения: «учетная политика», «метод начисления», «активы», «ассоциированные организации», «денежные средства», «взносы собственников», «выплаты в пользу собственников», «метод долевого участия», «расходы», «коммерческие организации с государственным участием», «инвестор совместной деятельности», «совместный контроль», «совместная деятельность», «обязательства», «чистые активы/ капитал», «отчетная дата», «доходы» и «значительное влияние».
- Более не включает понятие «чистый профицит/ дефицит», которое уже не используется. Настоящее определение также было исключено из МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» и МСФО ОС 3 «Учетные политики, изменения оценочных значений и ошибки».

- IN7. Включает в параграфах 8–11 дальнейшие разъяснения термина «отдельная финансовая отчетность». Ранее МСФО ОС 6 не содержал данные разъяснения.

### *Исключения из подготовки консолидированной финансовой отчетности*

- IN8. Стандарт уточняет и закрепляет в параграфе 16 обстоятельства, при которых контролирующая организация освобождается от подготовки консолидированной финансовой отчетности. Контролирующая организация не обязана представлять консолидированную финансовую отчетность лишь тогда, когда:
- Контролирующая организация сама является полностью контролируемой организацией, а наличие пользователей такой финансовой отчетности маловероятно или информационные

потребности пользователей удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или контролирующая организация является организацией, частично контролируемой другой организацией, и ее владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что контролирующая организация не будет подготавливать консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;

- Долговые или долевыми инструментами контролирующей организации не обращаются на открытом рынке (внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
- Контролирующая организация не предоставила и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
- Конечная или любая промежуточная контролирующая организация контролирующей организации публикует консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую требованиям Международных стандартов финансовой отчетности общественного сектора.

Ранее МСФО ОС 3 устанавливал, что контролирующая организация, которая, в свою очередь, находится в полной собственности или практически в полной собственности организации, не должна представлять консолидированную финансовую отчетность при условии, что наличие пользователей такой финансовой отчетности маловероятно или информационные потребности пользователей удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации, или, в случае контролирующей организации, находящейся практически в полной собственности, контролирующая организация получает на это согласие владельцев доли меньшинства.

#### *Исключения из консолидации*

IN9. Стандарт уточняет в параграфе 21, что контролируемая организация должна быть исключена из консолидации в случаях, когда есть доказательства, что: (а) контроль предположительно будет временным, потому что контролируемая организация приобретается и удерживается исключительно с целью ее реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения, и (б) руководство активно ищет покупателей. Далее Стандарт уточняет, что в случаях, когда контролируемая организация, ранее исключенная из консолидации, не выбывает в течение двенадцати месяцев, она должна быть консолидирована с даты приобретения, если только не применяются точно определенные обстоятельства.

Слова в «ближайшем будущем» используемые в предыдущем МСФО ОС 6 были заменены словами «в течение двенадцати месяцев». Также не было схожего требования к (б) в предыдущем МСФО ОС 6 для исключения из консолидации.

IN10. Стандарт уточняет в параграфе 26, что требование о консолидации инвестиций в контролируемые организации применяется к организациям с венчурным капиталом, фондам совместных инвестиций, паевым инвестиционным фондам и схожим организациям. Ранее МСФО ОС 6 не содержал данное уточнение.

IN11. Стандарт больше не содержит имевшееся в предыдущей публикации Стандарта освобождение от консолидации для организаций, которые осуществляют свою деятельность при внешних долгосрочных жестких ограничениях, которые не позволяют контролирующей организации извлекать выгоду из своей деятельности (см. предыдущие параграфы 22 (b) и 25).

#### *Процедуры консолидации*

IN12. Стандарт требует, чтобы организация рассматривала существование и влияние потенциальных голосующих прав, которые в настоящее время могут быть осуществлены или конвертированы при оценке наличия права управления финансовой и операционной политикой другой организации (см. параграфы 33 и 34). Ранее МСФО ОС 6 не содержал данные требования.

IN13. Стандарт уточняет в параграфе 49, что организация должна использовать единую учетную политику для предоставления отчетности по подобным операциям и другим событиям, происходящим в аналогичных обстоятельствах. Ранее МСФО ОС 6 исключал данное требование, когда было «практически неосуществимо использовать единую учетную политику».

- IN14. Стандарт требует в параграфе 54, чтобы доля меньшинства представлялась в консолидированном Отчете о финансовом положении в составе чистых активов /капитала отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Ранее, несмотря на то, что МСФО ОС 6 исключал представление доли меньшинства в обязательствах, он не требовал ее представления в составе чистых активов/ капитала.

*Отдельная финансовая отчетность*

- IN15. Стандарт требует в параграфе 58, чтобы инвестиции в контролируемые организации и совместно контролируемые организации учитывались либо с использованием метода долевого участия, либо по себестоимости или в качестве финансового инструмента. Ранее МСФО ОС 6 требовал от организаций осуществлять учет с использованием метода долевого участия или в качестве инвестиции.

- IN16. Стандарт требует в параграфе 60, чтобы контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, которые учитываются в качестве финансовых инструментов в консолидированной финансовой отчетности, учитывались таким же образом в отдельной финансовой отчетности инвестора. Ранее МСФО ОС 6 не содержал данное требование.

*Раскрытие информации*

- IN17. Стандарт требует дополнительного раскрытия информации в отношении отдельной финансовой отчетности (см. параграфы 63 и 64).

**Поправки к другим МСФО ОС**

- IN18. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.

**Руководство по внедрению**

- IN19. Стандарт содержит Руководство по внедрению и Иллюстративные примеры, которые показывают, как рассматривать влияние потенциальных голосующих прав на право организации управлять финансовой и операционной политикой другой организации при внедрении МСФО ОС 6, МСФО ОС 7, «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности».

**Сфера применения**

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при подготовке и представлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций.**
2. Настоящий Стандарт не касается методов учета при объединении организаций и их влияния на консолидацию, включая учет деловой репутации, возникающей при объединении организаций (руководство по учету операций по объединению организаций можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматривается объединение бизнеса);
3. **Настоящий Стандарт также должен применяться при учете контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций в случаях, когда организация сама принимает решение, или от нее требуется в соответствии с местными положениями, представлять отдельную финансовую отчетность.**
4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
5. «В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
6. Настоящий Стандарт устанавливает требования к подготовке и представлению консолидированной финансовой отчетности и к учету контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора. Несмотря на то, что КОГУ не обязаны придерживаться настоящего Стандарта в своей собственной финансовой отчетности, положения настоящего Стандарта применимы в том случае, если организация общественного сектора, не являющаяся КОГУ, имеет одну или более контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, которые являются КОГУ. В данной ситуации настоящий Стандарт должен применяться для включения КОГУ в консолидированную финансовую отчетность группы организаций и для учета инвестиций в КОГУ в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, участника совместной деятельности и инвестора.

**Определения**

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

**Консолидированная финансовая отчетность** – финансовая отчетность группы организаций, представленная таким образом, как если бы она была подготовлена одной организацией.

**Контролируемая организация** – организация (в том числе, не имеющая статуса юридического лица, например, инвестиционное товарищество), находящаяся под контролем другой организации, называемой контролирующей.

**Контролирующая организация** – организация, имеющая одну или более контролируемых организаций.

**Метод учета по себестоимости** – метод учета инвестиций, при котором инвестиции признаются по себестоимости. Инвестор признает инвестиционный доход только в той степени, в какой у него возникает право на получение выплат при распределении накопленного прироста стоимости объекта инвестиций после даты приобретения. Суммы, подлежащие выплате или полученные сверх инвестиционного дохода, рассматриваются в качестве возмещения стоимости инвестиций, и признаются как уменьшение их стоимости.

**Доля меньшинства** – часть профицита или дефицита и чистых активов/ капитала контролируемой организации, приходящаяся на долю в чистых активах /капитале, которой контролирующая организация не владеет напрямую или косвенно через контролируемые организации.

**Отдельная финансовая отчетность** – финансовая отчетность, представляемая контролирующей организацией, инвестором в ассоциированные организации или



участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации, учет инвестиций в которой ведется на основе прямой доли участия в чистых активах/ капитале, а не на основе представленных результатов и чистых активов объектов инвестиций.

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

### Консолидированная финансовая отчетность и отдельная финансовая отчетность

8. Контролирующая организация или контролируемая ею организация может быть инвестором в ассоциированной организации или участником совместной деятельности в совместно контролируемой организации. В таких случаях консолидированная финансовая отчетность, подготовленная и представленная в соответствии с настоящим Стандартом, также готовится так, чтобы соблюдать МСФО ОС 7, «Инвестиции в ассоциированные организации» и МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности».
9. Для организации, описанной в параграфе 8, отдельной финансовой отчетностью является та отчетность, которая готовится и представляется в дополнение к финансовой отчетности, которая указывается в параграфе 8. Нет необходимости в том, чтобы отдельная финансовая отчетность сопровождала данную отчетность или прилагалась к ней.
10. Финансовая отчетность организации, которая не имеет долей в контролируемой организации, ассоциированной организации или долей участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не является отдельной финансовой отчетностью.
11. Контролирующая организация, освобожденная в соответствии с параграфом 16 от представления консолидированной финансовой отчетности, может представлять только отдельную финансовую отчетность.

### Группа организаций

12. Термин «группа организаций» используется в настоящем Стандарте для целей финансовой отчетности для обозначения группы организаций, состоящей из контролирующей и одной или более контролируемых организаций.
13. Иногда для обозначения группы организаций используются другие термины, такие как «административная организация», «финансовая организация», «консолидированная организация» и «группа».
14. Группа организаций может включать организации, имеющие как социальные, так и коммерческие цели. Например, министерство жилищно-коммунального хозяйства в правительстве может быть группой организаций, которая включает как организации, предоставляющие жилье на льготных условиях, так и организации, которые предоставляют жилые помещения на коммерческой основе.

### Представление консолидированной финансовой отчетности

15. **Контролирующая организация, отличная от описанной в параграфе 16, должна представлять консолидированную финансовую отчетность, в которой она консолидирует свои контролируемые организации в соответствии с настоящим Стандартом.**
16. **Контролирующая организация освобождается от представления консолидированной финансовой отчетности лишь тогда, когда:**
  - (a) **контролирующая организация:**
    - (i) **сама является полностью контролируемой организацией, а наличие пользователей такой финансовой информации маловероятно или их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или**
    - (ii) **организацией, частично контролируемой другой организацией, и ее владельцы, включая тех, которые в противном случае не имели бы права голоса, информированы о том, что контролирующая организация не будет готовить консолидированную финансовую отчетность, и не возражают против этого;**
  - (b) **долговые или долевые инструменты контролирующей организации не обращаются на**

открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- (с) контролирующая организация не предоставила и не находится в процессе предоставления своей финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган с целью выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
  - (d) конечная или любая промежуточная контролирующая организация контролирующей организации представляет для публичного использования консолидированную финансовую отчетность, соответствующую требованиям МСФО ОС.
17. В общественном секторе многие контролирующие организации, которые либо полностью, либо частично находятся в собственности других организаций, представляют ключевые сектора или направления деятельности государства, и цель настоящего Стандарта - не освободить такие организации от обязанности составлять консолидированную финансовую отчетность. В данной ситуации, информационные потребности определенных пользователей могут не удовлетворяться консолидированной финансовой отчетностью только на государственном уровне. Во многих странах государства признают это, и требования к финансовой отчетности таких организаций определяются законодательно.
18. В некоторых случаях группа организаций может включать ряд промежуточных контролирующих организаций. Например, в то время как министерство здравоохранения может быть конечной контролирующей организацией, возможно существование промежуточных контролирующих организаций на местном или региональном уровне власти. Требования к учету и отчетности в каждой стране могут уточнять, какие организации обязаны (или освобождены от обязанности) готовить консолидированную финансовую отчетность. В том случае, если специальные требования к отчетности для промежуточной контролирующей организации не предусматривают подготовку консолидированной отчетности, у которой могут быть пользователи, промежуточные контролирующие организации обязаны готовить и публиковать консолидированную финансовую отчетность.
19. Контролирующая организация, которая, в соответствии с параграфом 16 решает не представлять консолидированную финансовую отчетность, и представляет только отдельную финансовую отчетность, руководствуется требованиями параграфов 58–64.

#### **Сфера применения консолидированной финансовой отчетности**

20. **Консолидированная финансовая отчетность контролирующей организации должна включать все контролируемые организации, за исключением тех, на которые ссылается параграф 21.**
21. **Контролируемая организация должна быть исключена из консолидации, если имеются свидетельства того, что (а) контроль над ней носит временный характер, потому что контролируемая организация приобретается и удерживается исключительно с целью реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и (б) руководство активно ищет покупателя.**
22. Такие контролируемые организации классифицируются и учитываются в качестве финансовых инструментов. Рекомендации по классификации и учету финансовых инструментов содержатся в МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации» МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка» и МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации».
23. Примером временного контроля является приобретение контролируемой организации с твердым намерением реализовать ее в течение двенадцати месяцев. Это может иметь место в том случае, когда приобретается группа организаций, и организация, в нее входящая, покинет группу, так как ее деятельность отличается от деятельности покупателя. Временный контроль имеет место также в том случае, если контролирующая организация намеревается передать контроль над контролируемой организацией другой организации – например, национальное правительство может передать свою долю в контролируемой организации региональному правительству. Для того чтобы иметь право на такое исключение, контролирующая организация должна продемонстрировать намерение осуществить свой официальный план реализации организации, находящейся под временным контролем, или отказа от дальнейшего контроля над ней. Организация считается имеющей явные намерения реализовать или вывести из-под своего

- контроля другую организацию, в том случае, если она имеет соответствующий официально утвержденный план и отсутствует какая-либо возможность отказаться от этого плана.
24. Когда контролируемая организация, ранее исключенная из консолидации в соответствии с параграфом 21, не была реализована в течение двенадцати месяцев, она должна быть консолидирована с момента приобретения (руководство по дате приобретения может быть найдено в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматриваются объединения организаций). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения подлежит пересмотру.
  25. В исключительных случаях организация может найти покупателя для контролируемой организации, исключенной из консолидации в соответствии с параграфом 21, но может не завершить процесс продажи в течение 12 месяцев с момента приобретения из-за необходимости получения согласия со стороны регулирующих органов или других лиц. От организации не требуется консолидировать такую контролируемую организацию, если процесс продажи еще не завершен на отчетную дату и нет причин считать, что он не будет завершен вскоре после отчетной даты.
  26. Контролируемая организация не исключается из консолидации только потому, что инвестор является организацией венчурного капитала, фондом взаимных инвестиций, паевым инвестиционным фондом или аналогичной организацией.
  27. Контролируемая организация не исключается из консолидации по той причине, что ее деятельность отличается от деятельности других организаций внутри группы организаций, например, при консолидации коммерческих организаций с государственным участием вместе с организациями бюджетного сектора. Соответствующая информация предоставляется путем консолидации таких контролируемых организаций и раскрытия дополнительной информации в консолидированной финансовой отчетности о различных видах деятельности контролируемых организаций. К примеру, раскрытие информации, предусмотренное МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность», помогает разъяснить значимость различных видов деятельности внутри группы организаций.

#### **Установление контроля над другой организацией в целях финансовой отчетности**

28. Вопрос о том, осуществляет ли одна организация контроль над другой в целях финансовой отчетности, является предметом профессионального суждения, основанного на определении контроля в настоящем Стандарте и конкретных условий в каждом отдельном случае. То есть, следует рассмотреть сущность взаимоотношений между двумя организациями. В частности, необходимо рассмотреть две составляющие определения контроля, данного в настоящем Стандарте. Этими составляющими являются правовые полномочия (право определять финансовую и операционную политику организации) и право получения выгоды (которая представлена возможностью контролирующей организации получать выгоду от деятельности другой организации).
29. Целью установления контроля является получение контролирующей организацией выгоды от деятельности другой организации. Например, организация (а) может получить выгоду от деятельности другой организации в виде распределения ее профицита (например, в качестве дивидендов) и (б) может подвергаться риску возможных убытков. В других случаях организация может не получать никакой финансовой выгоды от другой организации, но может получать выгоду от своей способности направить работу другой организации на достижение своих целей. Организация также может получать как финансовую, так и нефинансовую выгоду от деятельности другой организации. Например, КОГУ может выплачивать контролирующей организации дивиденды и одновременно позволить ей достигнуть некоторых ее целей в области социальной политики.

#### **Контроль в целях составления финансовой отчетности**

30. Контроль в целях составления финансовой отчетности возникает вследствие полномочий организации управлять финансовой и операционной политикой другой организации, и для его осуществления не обязательно, чтобы организация имела контрольный пакет акций или иных активов в другой организации. Способность контролировать должна быть реализуема в текущий момент времени. То есть, организация должна обладать этими полномочиями, подтвержденными законом или каким-либо официальным соглашением. Способность контролировать не является реализуемой в текущий момент времени, если для этого требуется изменение законодательства или пересмотр соглашений. Следует отличать эту ситуацию от факта наличия способности

контролировать другую организацию, который не зависит от вероятности или возможности исполнения этих полномочий.

31. Аналогичным образом, наличие контроля не обязывает организацию отвечать за управление повседневной операционной деятельностью другой организации (или за вовлеченность в нее). Во многих случаях организация имеет право осуществлять контроль над другой организацией, когда произошло нарушение или аннулирование соглашения между контролируемой организацией и контролирующей ее организацией.
32. Например, организация государственного сектора может иметь собственную долю в железнодорожной компании, которая функционирует как КОГУ. Железнодорожной компании разрешено действовать автономно, при этом она не опирается на государственную финансовую поддержку, но привлекла капитал путем значительных заимствований, полученных под государственную гарантию. Железнодорожная компания в течение нескольких лет не выплачивала дивиденды правительству. Государство имеет полномочия назначать и снимать с должности большую часть руководства железной дороги. Государство никогда не пользовалось своими полномочиями снимать членов руководства компании, и будет воздерживаться от этого в силу болезненной реакции избирателей на предыдущие случаи вмешательства государства в работу железнодорожной сети. В этом случае право осуществлять контроль является действующим в текущий момент времени, но при существующих отношениях между контролируемой и контролирующей организациями данное событие не оправдывает реализацию контролирующей организацией своих властных полномочий над контролируемой организацией. Соответственно, контроль существует, поскольку права для осуществления контроля достаточно, даже если контролирующая организация предпочитает их не реализовывать.
33. Организация может владеть (а) варрантами на покупку акций, (b) опционами на покупку акций, (с) долговыми и долевыми инструментами, конвертируемыми в обыкновенные акции, или (d) аналогичными инструментами, способными потенциально, при исполнении или конвертировании, предоставить организации право голоса или уменьшить голосующие права третьей стороны для контроля над финансовой и операционной политикой другой организации (потенциальные голосующие права). Наличие и эффект потенциальных прав голоса, являющихся действующими в текущий момент времени или конвертируемыми, включая потенциальные права голоса другой организации, учитываются при оценке наличия у организации права определять финансовую и операционную политику другой организации. Потенциальные права голоса не являются действующими в текущий момент времени или конвертируемыми, если, к примеру, они не могут быть реализованы или конвертированы до наступления некоторой даты или события в будущем.
34. При оценке того, способствуют ли потенциальные права голоса контролю, организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия исполнения потенциальных прав голоса и любые другие договорные обязательства, рассматриваемые по отдельности или вместе), влияющие на потенциальные права голоса, за исключением намерений руководства и финансовой возможности исполнить или конвертировать право.
35. Существование отдельных законных полномочий само по себе не означает освобождение организации от контроля со стороны другой организации. Например, государственная служба статистики обычно имеет установленное законом право действовать независимо от правительства. Это означает, что государственная служба статистики имеет полномочия получать информацию и докладывать о результатах своих исследований без разрешения со стороны государственного или иного органа. Наличие контроля не обязывает организацию нести ответственность за повседневную деятельность другой организации или за то, каким образом данная организация выполняет свои профессиональные функции.
36. Полномочия организации управлять процессом принятия решения в отношении финансовой и операционной политики другой организации само по себе является недостаточным для обеспечения контроля в том виде, как он определен в настоящем Стандарте. Контролирующая организация должна быть способна управлять процессом принятия решения таким образом, чтобы получать выгоду от ее деятельности, например, предоставив другой организации возможность взаимодействовать с контролирующей организацией как с частью группы организаций для достижения ее целей. Таким образом, под определения «контролирующая организация» и «контролируемая организация» не подпадают организации, отношения между которыми не выходят за рамки, например, отношения ликвидатора и ликвидируемой

организации, а также организации, находящиеся в отношениях заимодавца и заемщика. Аналогично, доверительный управляющий, чьи отношения с фондом доверительного управления не выходят за рамки обычной ответственности доверительного управляющего, не рассматривается настоящим Стандартом как лицо, осуществляющее контроль над фондом доверительного управления.

**Полномочия на регулирование и осуществление покупок**

37. Правительства и их ведомства имеют право регулировать работу многих организаций, используя свою верховную власть или установленные законом полномочия. Полномочия на регулирование и осуществление покупок не означают существование контроля для целей финансовой отчетности. Для того чтобы финансовая отчетность организаций общественного сектора включала только те ресурсы, которые они контролируют и от которых они могут получить выгоду, понятие контроля, используемое в настоящем Стандарте, не распространяется на:
- (a) полномочия законодательных органов устанавливать как нормативно-правовую базу, в пределах которой осуществляют свою деятельность организации, так и условия или санкции по их операциям. Такие полномочия не означают контроля со стороны государственной организации над активами, используемыми этими организациями. Например, государственный орган по контролю за загрязнением окружающей среды может иметь полномочия приостановить деятельность организаций, которые не соблюдают предписания по охране окружающей среды. Однако эти полномочия не означают существование контроля, поскольку государственный орган по контролю за загрязнением окружающей среды имеет только полномочия на регулирование; или
  - (b) организации, экономически зависимые от организации общественного сектора. То есть, если организация сохраняет свободу действий в отношении того, привлекать ли средства у организации общественного сектора или иметь с ней деловые отношения, то данная организация располагает решающим правом в проведении своей собственной финансовой или операционной политики и, соответственно, не находится под контролем организации общественного сектора. Например, государственный орган может иметь возможность оказывать влияние на финансовую и операционную политику организации, зависящей от него в отношении финансирования (например, благотворительной организации), или организации, ориентированной на получение прибыли и экономически зависимой от ведения бизнеса с государственным органом. Соответственно, государственный орган имеет некоторые права закупщика, но не имеет права управлять финансовой и операционной политикой этого организации.

**Выявление наличия контроля для целей финансовой отчетности**

38. Организации общественного сектора могут создавать другие организации для достижения некоторых своих целей. В некоторых случаях представляется очевидным, что организация находится под контролем, и, следовательно, будет консолидироваться. В других случаях это может быть неочевидным. В параграфах 39 и 40 содержатся указания, помогающие определить, существует ли контроль, подлежащий отражению в финансовой отчетности или нет.
39. При рассмотрении отношений между двумя организациями, если отсутствуют доказательства осуществления контроля одной организацией над другой, следует предположить существование контроля в том случае, если выполняется, по крайней мере, одно из следующих условий наличия полномочий и одно из следующих условий получения выгоды.

*Условия наличия полномочий*

- (a) Организация прямо или косвенно через контролируемые организации владеет большинством голосующих акций в другой организации.
- (b) Организация имеет полномочия, предоставленные законом или осуществляемые в рамках существующего законодательства, назначать или снимать большинство членов совета директоров или равноправного органа управления, а контроль за другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа.
- (c) Организация имеет большинство голосов или возможность определять голосование большинства на общем собрании другой организации.
- (d) Организация имеет большинство голосов на собраниях совета директоров или

равноправного органа управления, а контроль над другой организацией осуществляется со стороны данного совета или органа.

*Условия получения выгоды*

- (a) Организация имеет полномочия прекратить деятельность другой организации и получить значительную долю ликвидационной экономической выгоды или взять на себя значительные суммы долговых обязательств. Например, условие получения выгоды выполняется в том случае, если организация несет ответственность за ликвидационные обязательства другой организации.
  - (b) Организация имеет право на распределение активов из другой организации и /или может нести ответственность по некоторым долговым обязательствам другой организации.
40. Если одно или более из условий, перечисленных в параграфе 39, не соблюдается, то следующие факторы могут, по отдельности или в совокупности, быть признаками существования контроля.

*Признаки существования полномочий*

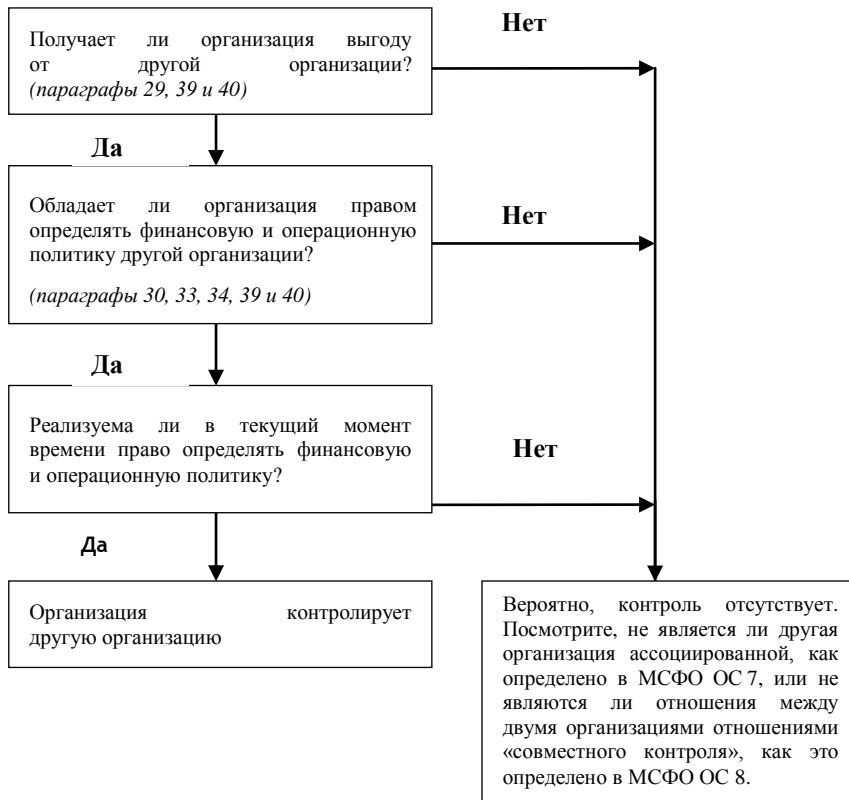
- (a) Организация имеет возможность накладывать вето на операционные и инвестиционные бюджеты другой организации.
- (b) Организация имеет возможность накладывать вето на решения органа управления другой организации, отклонять или изменять их.
- (c) Организация имеет возможность одобрять наём, переназначение и увольнение ключевых работников другой организации.
- (d) Права другой организации установлены и ограничены законом.
- (e) Организация является держателем «золотой акции»<sup>11</sup> (или эквивалента) в другой организации, которая предоставляет право управлять финансовой и операционной политикой данной организации.

*Признаки существования выгоды*

- (a) Организация имеет прямое или косвенное право на чистые активы/ капитал другой организации с постоянно действующим правом доступа к ним.
  - (b) Организация имеет право на значительную часть чистых активов/ капитала другой организации в случае ликвидации или при ином распределении.
  - (c) Организация имеет возможность направлять деятельность другой организации на сотрудничество с ней для достижения своих целей.
  - (d) Организация несет ответственность по ликвидационным обязательствам другой организации.
41. На нижеприведенной схеме показаны основные шаги для установления существования контроля над другой организацией. Она является дополнением к параграфам 28–40.

<sup>11</sup> «Золотая акция» относится тому классу акций, которые наделяют владельцев особыми полномочиями или правами, как правило, выходящими за рамки полномочий или прав, обычно присущих собственнику доли владения, или дают право на представительство в управляющем органе.

**Установление существования контроля над другой организацией  
в целях подготовки финансовой отчетности**



42. Контролирующая организация теряет контроль, когда она теряет право определять финансовую и операционную политику контролируемой организации, с целью извлечения выгод от ее деятельности. Утрата контроля может происходить как при изменении, так и при сохранении уровней абсолютного или относительного владения. Это может происходить, например, когда контролируемая организация контролируется со стороны другого государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти вследствие договорного соглашения, или, например, иностранное государство может конфисковать операционные активы иностранной контролируемой организации таким образом, что контролирующая организация теряет полномочие управлять операционной политикой контролируемой организации. В данном случае наличие контроля маловероятно.

**Консолидационные процедуры**

43. При составлении консолидированной финансовой отчетности, финансовые отчеты контролирующей и контролируемой организаций объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, чистых активов/ капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о группе организаций как о единой организации, необходимо предпринять следующие шаги:
- (a) исключается балансовая стоимость инвестиций контролирующей организации в каждую контролируемую организацию и доля контролирующей организации в чистых активах/ капитале каждой контролируемой организации (соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, касающийся объединения компаний, содержит рекомендации о порядке учета любой возникающей в результате этого деловой репутации);
  - (b) определяются доли меньшинства в составе профицита или дефицита консолидируемых контролируемых организаций за отчетный период; и

- (с) определяются доли меньшинства в составе чистых активов/ капитала консолидируемых контролируемых организаций отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Доли меньшинства в составе чистых активов/ капитала состоят из:
1. суммы доли меньшинства на дату первоначального объединения, (соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются объединения компаний, содержит указания о порядке расчета этой суммы); и
  2. миноритарной доли изменений в чистых активах/ капитале организации, произошедших с даты объединения.
44. При наличии потенциальных прав голоса, пропорциональные доли профицита/ дефицита и изменения чистых активов/ капитала, распределяемые между контролирующей организацией и долями меньшинства, определяются исходя из существующих долей участия, не отражая возможного исполнения или конвертации потенциальных прав голоса.
45. **Внутригрупповые остатки по счетам, операции, доходы и расходы в рамках группы организаций должны быть полностью исключены.**
46. Внутригрупповые остатки по счетам и операции между организациями, входящими в группу организаций, включая (а) доходы от продаж и трансферты, (б) доходы, признанные в период после приобретения или получения других бюджетных полномочий, а также (с) расходы и (d) дивиденды или аналогичные выплаты, полностью исключаются. Профицит и дефицит, возникшие в результате операций внутри группы организаций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью. Дефицит внутри группы организаций может указывать на обесценение, которое требует признания в консолидированной отчетности. Указания по учету временных разниц, образовавшихся вследствие исключения профицита и дефицита, возникших в результате операций в рамках группы организаций, можно найти в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, в котором рассматриваются налоги на прибыль.
47. **Финансовая отчетность контролирующей организации и контролируемых ею организаций, используемая при составлении консолидированной финансовой отчетности, должна готовиться на одну и ту же отчетную дату. Если отчетные даты контролирующей и контролируемой организации различаются, контролируемая организация в целях консолидации готовит дополнительную отчетность по состоянию на ту же дату, что и финансовая отчетность контролирующей организации, при условии, что указанная подготовка не представляется практически неосуществимой.**
48. **Когда, в соответствии с параграфом 47, финансовая отчетность, используемая при подготовке консолидированной финансовой отчетности, составлена на отчетную дату, отличающуюся от отчетной даты контролирующей организации, необходимо произвести корректировки для учета воздействия значительных операций или событий, произошедших между этой датой и датой составления финансовой отчетности контролирующей организации. В любом случае, период между отчетной датой контролируемой организации и отчетной датой контролирующей организации не должен превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и интервал между отчетными датами должны сохраняться неизменными от периода к периоду.**
49. **Консолидированная финансовая отчетность для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.**
50. Если член группы организаций использует учетную политику, отличную от принятой для составления консолидированной финансовой отчетности в отношении подобных операций и событий в аналогичных условиях, такая консолидированная финансовая отчетность соответствующим образом корректируется в процессе ее подготовки.
51. Доходы и расходы контролируемой организации включаются в консолидированную финансовую отчетность, начиная с момента приобретения (соответствующий международный или национальный стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются объединения компаний, содержит определение даты приобретения). Доходы и расходы контролируемой организации включаются в консолидированную финансовую отчетность вплоть до даты, когда контролирующая организация прекращает осуществлять контроль над контролируемой



организацией. Разница между поступлениями от выбытия контролируемой организации и ее балансовой стоимостью на дату выбытия, включая всю курсовую разницу, накопленную по контролируемой организации и отраженную в чистых активах/ капитале в соответствии с МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов», признается в составе консолидированного Отчета о финансовых результатах деятельности в качестве прибыли или убытка от выбытия контролируемой организации.

52. Начиная с даты, когда организация перестает быть контролируемой организацией и не становится (а) ассоциированной организацией в том виде, как это определено в МСФО ОС 7, или (b) совместно контролируемой организацией, как это определено в МСФО ОС 8, она должна учитываться как финансовый инструмент. Указания по учету финансовых инструментов содержатся в МСФО ОС 29.
53. Балансовая стоимость инвестиции на дату, когда организация перестает быть контролируемой организацией, должна приниматься за себестоимость при первоначальной оценке финансового инструмента.
54. **Доля меньшинства должна представляться в консолидированном Отчете о финансовом положении в составе чистых активов/ капитала отдельно от чистых активов/ капитала контролирующей организации. Доля меньшинства в профиците или дефиците группы организаций также должна раскрываться отдельно.**
55. Профицит или дефицит относят на капитал контролирующей организации и на доли меньшинства. Поскольку и то, и другое представляет собой чистые активы/ капитал, сумма, относимая на доли меньшинства, не является доходом или расходом.
56. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидируемой контролируемой организации, могут превышать долю меньшинства в его чистых активах/ капитале. Такое превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, распределяются на долю мажоритарных акционеров, за исключением ситуации, когда у доли меньшинства есть обязанность и возможность производить дополнительные инвестиции для покрытия убытков. Если впоследствии контролируемая организация раскрывает профицит, то такой профицит относится на долю мажоритарных акционеров до тех пор, пока вся ранее признанная сумма убытков, приходящаяся на долю меньшинства и поглощенная долей мажоритарных акционеров, не будет компенсирована.
57. Если контролируемая организация имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, которыми владеет меньшинство, и которые классифицируются как чистые активы/ капитал, то контролирующая организация рассчитывает свою долю профицита или дефицита после корректировки на сумму дивидендов по таким акциям, независимо от того, были объявлены дивиденды или нет.

**Учет инвестиций в контролируемые организации, в совместно контролируемые организации и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности**

58. **При подготовке отдельной финансовой отчетности инвестиции в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации должны учитываться:**
  - (a) по методу долевого участия так, как это описано в МСФО ОС 7 или
  - (b) по себестоимости, или
  - (c) в качестве финансового инструмента в соответствии с МСФО ОС 29.

**К каждой категории инвестиций должен применяться одинаковый метод учета.**

59. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации предоставляют отдельную финансовую отчетность для публичного использования. Параграфы 58 и 60–64 применяются, когда организация составляет отдельную финансовую отчетность, соответствующую МСФО ОС. Организация также предоставляет консолидированную отчетность для публичного использования, требуемую в соответствии с параграфом 15, если только не применяется предусмотренное параграфом 16 освобождение от такого предоставления.
60. **Инвестиции в контролируемые организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, подлежащие учету как финансовые инструменты в**

консолидированной финансовой отчетности, должны учитываться таким же образом в отдельной финансовой отчетности инвестора.

61. Рекомендации по учету финансовых инвестиций содержатся в МСФО ОС 29.

### Раскрытие информации

62. В консолидированной финансовой отчетности должна раскрываться следующая информация:
- (a) перечень основных контролируемых организаций;
  - (b) тот факт, что контролируемая организация не консолидируется в соответствии с параграфом 21;
  - (c) обобщенная финансовая информация о неконсолидированных контролируемых организациях по отдельности или по группам, включая данные о совокупных активах, обязательствах, доходах, профиците или дефиците;
  - (d) название любой контролируемой организации, в которой контролирующая организация имеет долю участия и /или голосующие акции в размере 50 % или менее, вместе с комментариями о существовании контроля;
  - (e) причины того, почему владение более чем 50 % голосующих акций или потенциального права инвестора голосовать не приводит к существованию контроля;
  - (f) отчетная дата финансовой отчетности контролируемой организации, когда такая финансовая отчетность используется для подготовки консолидированной финансовой отчетности и готовится на отчетную дату или период, отличные от отчетной даты или периода контролирующей организации, а также причина использования другой отчетной даты или периода; и
  - (g) характер и степень любых значительных ограничений (например, являющихся следствием соглашений о займствовании или требований регулирующих органов) в отношении возможности контролируемых организаций передавать средства контролирующей организации в форме денежных дивидендов или аналогичных выплат, либо погашать займы или авансы.
63. В случаях, когда готовится отдельная финансовая отчетность для контролирующей организации, которая в соответствии с параграфом 16 приняла решение не готовить консолидированную финансовую отчетность, данная отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:
- (a) тот факт, что финансовая отчетность является отдельной отчетностью; что использовалось освобождение от консолидации; название организации, консолидированная финансовая отчетность которой, в соответствии с МСФО ОС, была представлена для публичного использования, а также страна, в которой осуществляет свою деятельность организация (в случае, когда она отлична от страны контролирующей организации); адрес, по которому можно получить эту консолидированную финансовую отчетность;
  - (b) перечень основных контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, включая название, страну, в которой организации осуществляют свою деятельность (в случае, если она отлична от юрисдикции контролирующей организации), пропорциональная доля владения, и, в случаях, когда эта доля выражена в форме акций, доля голосующих акций (только если она отличается от пропорциональной доли владения); и
  - (c) описание метода, используемого для учета организаций, приведенных в пункте (b).
64. В случаях, когда контролирующая организация (отличная от организации, рассматриваемой в параграфе 63), участник совместной деятельности с долей участия в совместно контролируемой организации или инвестор в ассоциированную организацию составляет отдельную финансовую отчетность, данная отдельная финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:
- (a) тот факт, что финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью,

причины ее подготовки, если только это не требовалось законодательством или иным уполномоченным органом;

- (b) перечень основных контролируемых организаций, совместно контролируемых организаций и ассоциированных организаций, включая названия, страну, в которой организации осуществляют свою деятельность (в случае, если она отлична от страны контролирующей организации), пропорциональная доля владения и, в случаях, когда эта доля выражена в форме акций, доля голосующих акций (только если она отличается от пропорциональной доли владения); и
  - (c) описание метода, используемого для учета организаций, приведенных в пункте (b);
- а также должна указывать финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с параграфами 15 настоящего Стандарта, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, которых она касается.

#### Переходные положения

- 65. Организации не обязаны соблюдать требования параграфа 45, касающиеся исключения внутригрупповых остатков по счетам и операций в рамках группы организаций за отчетные периоды, начинающиеся в течение трех лет с даты перехода к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.
- 66. Контролирующие организации, которые переходят к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС впервые, могут иметь много контролируемых организаций со значительным числом операций между этими организациями. Соответственно, могут возникнуть трудности с идентификацией некоторых операций и внутригрупповых остатков по счетам, которые следует исключить при подготовке группой организаций консолидированной финансовой отчетности. По этой причине параграф 65 отменяет требование о полном исключении внутригрупповых остатков по счетам и операций в рамках группы организаций.
- 67. В том случае, если организации применяют переходное положение параграфа 65, они обязаны раскрывать тот факт, что не все внутригрупповые остатки по счетам и операции, осуществляемые в рамках группы организаций, были исключены.
- 68. Переходные положения МСФО ОС 6 (2000 г.) предоставляют организациям период до 3 лет с даты его первого применения для полного устранения внутригрупповых остатков по счетам и операций, осуществляемых в рамках группы организаций. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 6 (2000 г.), могут продолжать пользоваться этим трехлетним переходным периодом, начиная с даты первого применения МСФО ОС 6 (2006 г.).

#### Дата вступления в силу

- 69. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.
- 70. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### Отмена МСФО ОС 6 (2000 г.)

- 71. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», изданный в 2000 году.

### Поправки к другим МСФО ОС

В Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора, применяемых с 1 января 2008 года, ссылки на действующую версию МСФО ОС 6 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации» изменены на МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Пункт (f) параграфа 4 МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» дополнен следующим:

**Тем не менее, настоящий Стандарт применяется организациями к долям участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях или совместной деятельности, которые в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8 учитываются в качестве финансового инструмента. В этих случаях, организации применяют требования по раскрытию информации, содержащиеся в МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, в дополнение к тем, которые имеются в настоящем Стандарте.**

## Основание для заключений

Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 6.

### История вопроса

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>12</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 6, выпущенный в мае 2000 года, основывался на МСФО 27 (пересмотренном в 1994 году) «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в контролируемые организации», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>2</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это уместно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 27 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. Совет по МСФО ОС отступил от положений МСФО 27 и решил сохранить метод долевого участия в качестве метода учета контролируемых организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующих организаций. Совет по МСФО ОС осведомлен, что мнения по такому пересмотру меняются, и что в данный момент нет необходимости убирать метод долевого участия как альтернативный вариант.
- ВС7. В МСФО 27 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 6 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

<sup>12</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

<sup>2</sup> КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Совет по разработке стандартов.

**Руководство по внедрению**

*Настоящее руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 6, 7 и 8.*

**Рассмотрение потенциальных прав голоса***Введение*

- IG1. Многие организации общественного сектора не выпускают финансовые инструменты с потенциальным правом голоса. Тем не менее, такие инструменты могут выпускаться КОГУ. Поэтому правительство или другая организация общественного сектора может обладать потенциальными правами голоса КОГУ.
- IG2. Параграфы 33, 34 и 44 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», а также параграфы 14 и 15 МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» требуют от организации рассмотреть наличие и влияние всех потенциальных прав голоса, исполняемых или конвертируемых в настоящее время. Они также требуют изучения всех фактов и обстоятельств, влияющих на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности осуществления или конвертирования потенциальных прав голоса. Поскольку определение термина «совместный контроль» в параграфе 6 МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» зависит от определения термина «контроль», а также поскольку настоящий Стандарт связан с МСФО ОС 7 в отношении применения метода долевого участия, данное Руководство также относится к МСФО ОС 8.

*Руководство*

- IG3. Параграф 7 МСФО ОС 6 определяет термин «контроль» как «право определять финансовую и операционную политику организации с целью извлечения выгод от ее деятельности». Параграф 7 МСФО ОС 7 определяет понятие «значительное влияние» как «право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой». Параграф 6 МСФО ОС 8 определяет понятие «совместный контроль» как «согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу». В данном контексте, право означает способность что-либо предпринимать или влиять на что-либо. Следовательно, организация обладает возможностью контроля, совместного контроля или значительным влиянием, в случае, когда она имеет возможность реализовать такое право, независимо от того, осуществляется ли контроль, совместный контроль или значительное влияние активно или пассивно. Потенциальное право голоса, держателем которого является организация, исполняемое или конвертируемое в настоящее время, обеспечивает такую возможность. Возможность реализации права отсутствует, когда потенциальное право голоса не имеет экономической сущности (например, цена исполнения устанавливается способом, исключающим исполнение или конвертацию при любом возможном сценарии). Следовательно, потенциальное право голоса рассматривается в случае, когда оно обеспечивает возможность реализации права.
- IG4. Контроль и значительное влияние также возникают в случаях, приведенных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, а также в параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7 соответственно, которые также рассматривают относительное владение правом голоса. МСФО ОС 8 зависит от МСФО ОС 6 и МСФО ОС 7, а ссылки на МСФО ОС 6 и 7 с этого момента следует считать действительными для МСФО ОС 8. Тем не менее, необходимо помнить, что совместный контроль включает разделение контроля соглашением, имеющим обязательную силу, а это является важнейшим определяющим фактором. Потенциальные права голоса, такие как опционы на покупку акций и конвертируемое долговое обязательство, способны изменять голосующие права организации в другой организации, если потенциальное право голоса осуществляется или конвертируется, тогда соответствующее владение обыкновенными акциями, имеющими право голоса, изменяется. Следовательно, наличие контроля (определение которого разрешает только одной организации контролировать другую) и значительного влияния определяется только после (а) оценки всех факторов, описанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и в параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7 соответственно, (b) учета наличия и действия потенциальных прав голоса. Кроме того, организация изучает все факты и обстоятельства, оказывающие влияние на потенциальные права голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности исполнения или конвертации права. Намерение руководства не влияет на наличие права, а финансовую возможность организации осуществлять или конвертировать право трудно оценить.

- IG5. Организация может изначально решить вопрос контроля или значительного влияния на другую организацию после рассмотрения потенциальных прав голоса, которые она может в настоящее время осуществлять или конвертировать. Однако организация не может контролировать или значительно влиять на другую организацию, когда потенциальные права голоса, держателями которых являются другие стороны, также осуществляются или конвертируются в настоящий момент. Следовательно, организация учитывает все потенциальные права голоса, держателем которых является она и другие стороны, осуществляемые или конвертируемые в настоящее время, при определении контроля или значительного влияния на другую организацию с ее стороны. К примеру, учитываются все опционы на покупку акций, держателем которых является либо сама организация, либо другая сторона. Более того, определение понятия «контроль» в параграфе 7 МСФО ОС 6 разрешает контроль над другой организацией только одной организацией. Поэтому, когда каждая из двух или более организаций является держателем значительного количества прав голоса, как действительных, так и потенциальных, проводится переоценка факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, с целью определения организации, имеющей контроль.
- IG6. Доля, выделенная контролирующей организацией, и доля меньшинства при подготовке консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 6, а также доля, выделенная инвестору, который ведет учет инвестиций по методу долевого участия в соответствии с МСФО ОС 7, определяются исключительно на основе существующих долей участия. Выделенная доля определяется с учетом окончательного осуществления потенциального права голоса и других производных инструментов, которые, по сути, в настоящий момент дают доступ к экономическим выгодам, связанным с долей участия.
- IG7. В некоторых случаях, организация, по сути, имеет долю участия как результат сделки, которая обеспечивает ее доступом к экономическим выгодам или возможности полезного использования, связанным с долей участия. В таких случаях, выделяемая доля определяется с учетом окончательного осуществления таких потенциальных прав голоса и других производных инструментов, которые обеспечивают организацию доступом к экономическим выгодам в настоящее время.
- IG8. МСФО ОС 29 содержит рекомендации по признанию и оценке финансовых инструментов. Однако они не распространяются на доли участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях и совместно контролируемых организациях, которые (а) консолидируются, (b) учитываются с использованием метода долевого участия или (с) консолидируются пропорционально в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, соответственно. Когда инструменты, содержащие потенциальное право голоса, по сути, в настоящее время предоставляют доступ к экономическим выгодам или возможности полезного использования, связанным с долей участия, а инвестиции учитываются одним из вышеуказанных способов, такие инструменты не подпадают под требования МСФО ОС 29. Во всех прочих случаях рекомендации по учету инструментов, содержащих потенциальные права голоса, содержатся в МСФО ОС 29.

**Иллюстративные примеры**

*Настоящие примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 6, 7 и 8.*

IE1. Каждый из десяти нижеприведенных примеров иллюстрирует один аспект потенциального права голоса. Применяя МСФО ОС 6, 7 или МСФО ОС 8, организация учитывает все аспекты. Наличие контроля, значительного влияния и совместного контроля можно определить только после проведения оценки других факторов, описанных в МСФО ОС 6, 7 и 8. Для целей данных примеров, однако, считается, что такие другие факторы не влияют на определение контроля, даже если они могут оказать влияние после оценки.

**Опционы с убытком**

IE2. Организации А и В владеют 80% и 20% обыкновенных акций, обеспечивающих право голоса на общем собрании акционеров организации С. Организация А продает  $\frac{1}{2}$  своей доли организации D и покупает у организации D опционы на покупку акций, которые могут быть реализованы в любое время по цене выше рыночной на момент их выпуска, а в случае исполнения вернут организации А его первоначальную 80 % долю участия и права голоса.

IE3. Несмотря на то, что эти опционы убыточны, они в настоящее время являются исполняемыми и наделяют организацию А правом продолжать устанавливать операционную и финансовую политику организации С, так как организация А может исполнить свои опционы сейчас. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что организация А контролирует организацию С.

**Право на покупку по цене выше справедливой стоимости**

IE4. Администрации городов Дунелм и Эборакум владеют 80 % и 20 % главной больницы Дунелм-Эборакум, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом. Больницей управляет Совет, состоящий из десяти советников, назначаемых муниципалитетами пропорционально их долям участия в больнице. Устав разрешает любому муниципалитету продать часть или всю долю участия в больнице другому муниципалитету данного региона. Г. Дунелм продает  $\frac{1}{2}$  часть своей доли муниципалитету г. Формио, при этом, договор продажи дает муниципалитету г. Дунелм право на выкуп доли г. Формио в больнице на сумму, равную 115 % от справедливой стоимости доли, определенной независимым оценщиком. Данное право осуществляется в любое время, и, при исполнении, обеспечивает муниципалитет г. Дунелм первоначальными 80 % долей участия, и, соответственно, правом назначать членов Совета.

IE5. Хотя право на выкуп доли участия, проданной г. Формио, включает уплату цены выше справедливой стоимости, данное право является осуществимым в настоящий момент и дает муниципалитету г. Дунелм полномочие продолжать устанавливать операционную и финансовую политику главной больницы Дунелм-Эборакум, так как г. Дунелм уже может осуществить свое право на выкуп доли г. Формио. Принимается во внимание существование потенциального права назначать членов Совета, а также наличие других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что муниципалитет г. Дунелма контролирует главную больницу Дунелм-Эборакум.

**Возможность исполнения или конвертации**

IE6. Организации А, В и С владеют 40 %, 30 % и 30 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D соответственно. Организация А также владеет опционами на покупку акций, исполняемыми в любое время по справедливой цене базовых акций, и, при исполнении, они дают организации А дополнительно 20 % права голоса в организации D, и, следовательно, сокращают каждую долю участия организации В и организации С до 20 %. При исполнении опционов организация А будет контролировать более половины прав голоса. Принимается во внимание существование права голоса, а также наличие других факторов, указанных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация А контролирует организацию D.



**Возможность исполнения прав**

- IE7. Федеральное правительство Арандиса, по соглашению с властями штатов Бриксия и Мутина, основывает Университет Пола-Илуру. Университет Пола-Илуру находится рядом с городами Пола, штат Бриксия, и Илуру, штат Мутина, расположенными друг за другом на границе двух штатов. Федеральное законодательство, в соответствии с которым основан Университет Пола-Илуру, предусматривает, что федеральный министр образования имеет право назначать четырех из десяти членов Правления Университета. Министрам образования штатов Бриксия и Мутина дается право назначать по три члена Правления. Законодательством также предусмотрено, что федеральное правительство владеет 40 % чистых активов университета, а правительства штатов – по 30 % каждое. Федеральное законодательство дает федеральному министру образования право на приобретение дополнительной 20 % доли чистых активов университета, с правом назначения дополнительно двух членов Правления. Данное право исполняется в любое время, по усмотрению федерального министра. Оно требует от федерального правительства выплаты каждому правительству штата справедливой стоимости приобретаемых чистых активов университета. Если федеральное правительство исполняет свое право, оно становится владельцем 60 % чистых активов университета, и имеет право назначать шесть из десяти членов Правления. Соответственно, доля каждого правительства штата сокращается на 20 % с правом назначения только по два члена Правления.
- IE8. Принимается во внимание существование потенциального права назначать большинство членов правления университета, а также другие факторы, перечисленные в Параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод, что федеральное правительство Арандис контролирует Университет Пола-Илуру.

**Другие права, обеспечивающие возможность увеличивать голосующие права организации или сокращать голосующие права другой организации – Пример А**

- IE9. Организации А, В и С являются владельцами 25 %, 35 % и 40 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D. Организации В и С также имеют warrants на покупку акций, исполняемыми в любое время по фиксированной цене и предоставляющими потенциальные права голоса. Организация А имеет опцион на покупку этих warrants в любое время по номинальной цене. При исполнении опциона на покупку акций, организация А будет иметь возможность увеличения своей доли участия, и, тем самым, прав голоса, в организации D до 51 % (и снизить долю организации В до 23 %, а долю организации С до 26%).
- IE10. Хотя организация А не владеет warrants на покупку акций, они учитываются при оценке контроля, так как в настоящее время они исполняются организациями В и С. Обычно, если требуется какое-либо действие (например, покупка или осуществление другого права) до момента владения организацией потенциальным правом голоса, потенциальное право голоса не считается собственностью организации. При этом, warrants на покупку акций, по сути, находятся в собственности организации А, так как условия опциона на покупку акций разработаны для обеспечения позиции организации А. Комбинация опциона на покупку акций и warrants на покупку акций наделяет организацию А правом определять операционную и финансовую политику организации D, поскольку организация А может уже в настоящее время исполнить опцион и warrants на покупку акций. Принимаются во внимание и другие факторы, перечисленные в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация А, а не организации В или С, контролирует организацию D.

**Другие права, обеспечивающие возможность увеличивать голосующие права организации или сокращать голосующие права другой организации – Пример В**

- IE11. Города Дэва, Оксония и Иска владеют 25 %, 35 % и 40 % в организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом. Устав наделяет данные города правом голоса в Правлении организации, а также правом получать электроэнергию, производимую данной организацией. Права голоса и доступ к электроэнергии разделены пропорционально долям участия этих городов в данной организации. Устав наделяет города Оксонию и Иска правом на увеличение своей доли участия (и следовательно права голоса) в данной организации на 10 % в любое время по коммерческой цене, согласованной тремя сторонами. Устав также наделяет город Дэва правом на приобретение 15 % доли участия в организации у г. Оксония и 20 % у г. Иска в любое время по номинальной

стоимости. При реализации своего права г. Дэва увеличивает свою долю участия, и, следовательно, право голоса в организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска до 60%, что снизит долю г. Оксония до 20 % и г. Иска до 20 %.

- IE12. Несмотря на то, что Устав наделяет города Оксонию и Иска правом на увеличение своей доли участия, преимущественное право г. Дэва на приобретение большей доли в организации по номинальной стоимости, предусмотренное Уставом, по сути, разработано для обеспечения позиции г. Дэва. Право, держателем которого является г. Дэва, дает ему возможность устанавливать операционную и финансовую политику организации по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска, так как г. Дэва может в любое время реализовать право на увеличение своей доли и, следовательно, права голоса. Также учитываются и другие факторы, перечисленные в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и определяется, что г. Дэва, а не города Оксония или Иска, контролирует организацию по электроснабжению Дэва-Оксония-Иска.

#### Намерение руководства – Пример А

- IE13. Каждая из организаций А, В и С владеет по  $33\frac{1}{3}\%$  обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации D. Каждая из организаций А, В и С имеет право назначать двух директоров в совет директоров организации D. Организация А также владеет опционами на покупку акций, исполняемыми по фиксированной цене в любое время, и, при исполнении, наделяет организацию А всеми правами голоса в организации D. Руководство организации А не намеревается исполнять опционы на покупку акций, даже если организации В и С не голосуют таким же образом, как организация А. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что организация А контролирует организацию D. Намерение руководства организации А не влияет на оценку.

#### Намерение руководства – Пример В

- IE14. Каждый из городов Толоса, Лютетия и Массилия владеют  $33\frac{1}{3}\%$  Комиссии по водоснабжению ТЛМ, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом для снабжения питьевой водой городов Толоса, Лютетия и Массилия, а также ряда удаленных городов и сел. Устав дает каждому из данных городов одинаковый голос в руководстве Комиссии, а также право назначать двух членов Комиссии от каждого города. Члены комиссии управляют Комиссией от имени городов. Устав также дает городу Толоса право на покупку прав собственности г. Лютетия и Массилия по фиксированной цене, которое может быть исполнено в любое время мэром г. Толоса. При исполнении, г. Толоса получает исключительную власть в Комиссии с правом назначать всех ее членов. Мэр г. Толоса не намерен исполнять право на покупку полного владения Комиссии, даже если Члены Комиссии, назначенные г. Лютетия и Массилия, голосуют против членов, назначаемых г. Толоса. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6 и параграфах 12 и 13 МСФО ОС 7, и делается вывод о том, что г. Толоса контролирует Комиссию по водоснабжению ТМЛ. Намерение мэра г. Толоса не влияет на оценку.

#### Финансовая возможность – Пример А

- IE15. Организации А и В владеют 55 % и 45 % обыкновенных акций с правом голоса на общем собрании акционеров организации С. Организация В также владеет долговыми инструментами, обращающимися в обыкновенные акции организации С. Долг может быть конвертирован по существенной стоимости, по сравнению с чистыми активами организации В, в любое время, а при конвертации организации В необходимо будет заимствовать дополнительные средства для проведения оплаты. При необходимости конвертации долга, организация В будет владеть 70 % прав голоса, а доля участия организации А сократится до 30 %.
- IE16. Несмотря на то, что долговые инструменты конвертируются по существенной цене, они конвертируются в настоящее время, и возможность конвертации дает организации В право на определение операционной и финансовой политики организации С. Принимается во внимание существование потенциальных прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что организацию С контролирует организация В, а не организация А. Финансовая возможность организации В оплатить стоимость конвертации не влияет на оценку.

**Финансовая возможность – Пример В**

- IE17. Города Мелина и Ньютон владеют 55 % и 45 % долями участия с правом голоса в Телерадиовещательной организации МН, являющейся организацией общественного сектора и учрежденной в соответствии с Уставом для предоставления теле- и радио-услуг в указанных регионах. Устав наделяет г. Ньютон опционом на покупку дополнительно 25 % доли в компании у города Мелина по значительной цене по сравнению с чистыми активами г. Ньютон, в любое время. При исполнении, г. Ньютон необходимо будет заимствовать дополнительные средства для проведения оплаты. При исполнении опциона, г. Ньютон будет владеть 70 % прав голоса, а доля г. Мелина сократится до 30 %.
- IE18. Несмотря на то, что опцион исполняется по значительной цене, он исполняется в настоящее время, а возможность исполнения дает г. Ньютон право на определение операционной и финансовой политики для телерадиовещательной компании МН. Принимается во внимание существование прав голоса, также как и других факторов, перечисленных в параграфах 39 и 40 МСФО ОС 6, и делается вывод о том, что город Ньютон, а не город Мелина, контролирует телерадиовещательную компанию МН. Финансовая возможность города Ньютон оплатить стоимость исполнения не влияет на оценку.

### Сравнение с МСФО 27

В основе МСФО ОС 6 лежит МСФО 27 (в редакции 2003 года). На момент издания настоящего Стандарта, Совет по МСФО ОС не рассматривал возможность применения МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» к организациям общественного сектора; поэтому, МСФО ОС 6 не включает поправки к МСФО 27, внесенные после издания МСФО 5. Основные отличия между МСФО ОС 6 и МСФО 27 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 6 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 27, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора, например, более подробно рассматривается применения понятия непрерывности деятельности.
- МСФО ОС 6 содержит конкретные рекомендации о наличии контроля в рамках общественного сектора (параграфы 28-41).
- В некоторых случаях в МСФО ОС 6 используется терминология, отличная от МСФО 27. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности», «чистые активы/ капитал», «группа организаций», «контролирующая организация» и «контролируемая организация» в МСФО ОС 6. Эквивалентными терминами в МСФО 27 являются «Отчет о прибылях и убытках», «акционерный капитал», «группа», «материнская компания» и «дочерняя компания».
- В МСФО ОС 6 не используется термин «доход», который в МСФО 27 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- МСФО ОС 6 разрешает организациям использовать метод долевого участия для ведения учета контролируемых организаций в отдельной финансовой отчетности контролирующих организаций.
- МСФО ОС 6 требует от контролирующих организаций раскрытия списка основных контролируемых организаций в консолидированной финансовой отчетности (параграф 62(а)). МСФО 27 не требует раскрытия такой информации. МСФО ОС 6 включает Переходные положения, позволяющие организациям не исключать все внутригрупповые остатки по счетам и операции в рамках объединения организаций за отчетные периоды, начиная с даты в течение трех лет после первого принятия настоящего Стандарта (параграфы 65–68). МСФО не содержит переходных положений.
- МСФО ОС 6 содержит дополнительные иллюстративные примеры, характерные для общественного сектора.

## МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ

От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 28 (в редакции 2003 года) «Инвестиции в ассоциированные организации», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 28 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 7 – ИНВЕСТИЦИИ В АССОЦИИРОВАННЫЕ ОРГАНИЗАЦИИ**  
**СОДЕРЖАНИЕ**

---

	Параграф
Введение.....	IN1–IN18
Сфера применения.....	1–6
Определения .....	7–10
Значительное влияние .....	11–16
Метод долевого участия.....	17–18
Применение метода долевого участия.....	19–40
Убытки от обесценения .....	37–40
Отдельная финансовая отчетность .....	41–42
Раскрытие информации .....	43–46
Дата вступления в силу.....	47–48
Отмена МСФО ОС 7 (2000 г.) .....	49
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Сравнение с МСФО 28	

---

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» (МСФО ОС 7) изложен в параграфах 1–49. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 7 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

- IN1. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» заменяет МСФО ОС 7, «Учет инвестиций в ассоциированные организации» (изданный в мае 2000 года), и должен применяться к годовой отчетности за период, который начинается 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины для пересмотра МСФО ОС 7**

- IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 7 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.
- IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 7 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 28 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 7 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 28». Все изменения в МСФО 28, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 7. МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» в предыдущей редакции, которые были сделаны в рамках проекта СМСФО по совершенствованию стандартов; исключение составили случаи, когда первоначальные МСФО ОС расходились с положениями МСФО 28 в силу особенностей общественного сектора. Эти различия сохранились в настоящем МСФО ОС 7 и представлены ниже в разделе сравнения с МСФО 28. Любые изменения в МСФО 28, внесенные после реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 7.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

- IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 7 приводятся ниже.

*Наименование Стандарта*

- IN5. Наименование Стандарта было изменено на «Инвестиции в ассоциированные организации».

*Сфера применения*

- IN6. В Настоящем Стандарте в соответствии с параграфом 1 исключены инвестиции, которые были бы иначе инвестициями в ассоциированные организации или совместную деятельность, произведенные организациями венчурного капитала, паевыми инвестиционными фондами, трастами или аналогичными организациями, которые оцениваются по справедливой стоимости в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности по признанию и оценке финансовых инструментов.
- IN7. Настоящий Стандарт предусматривает исключения к применению метода долевого участия для определенных:
- контролирующих организаций, подобных тем, что предусмотрены для финансовой отчетности в МСФО ОС 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (в параграфе 19 (b));
  - инвесторов, которые отвечают тем же условиям, что и освобожденные контролирующие организации при подготовке консолидированной финансовой отчетности согласно параграфу 19 (c).

*Определения*

- IN8. В настоящем Стандарте изменилось определение терминов «метод долевого участия» и «значительное влияние» с целью стандартизации определений в МСФО ОС в параграфе 7.



*Значительное влияние*

IN9. Настоящий Стандарт в параграфах 14–16 предписывает организациям рассматривать существование и влияние потенциальных прав голоса, которые могут быть реализованы в текущем периоде или конвертированы при оценке наличия права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации (ассоциированной организации).

*Применение метода учёта по долевого участию*

IN10. Согласно параграфу 19 настоящего Стандарта объекты инвестиций, удерживаемые исключительно с целью их продажи в течение двенадцати месяцев со дня приобретения, и для которых руководство активно ищет покупателя, должны классифицироваться как «предназначенные для продажи» и учитываться в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности в сфере признания и оценки финансовых инструментов.

IN11. Настоящий Стандарт поясняет в параграфе 24, что в случае когда инвестор прекращает оказывать значительное влияние на свои инвестиции, стоимость этих инвестиций должна учитываться в соответствии с применимыми международными или национальными стандартами финансовой отчетности в сфере признания и оценки финансовых инструментов.

IN12. Настоящий Стандарт в параграфе 28 предписывает исключение профицита и дефицита, полученных от операций между инвестором и ассоциированной организацией, направленных сверху вниз (от инвестора в ассоциированную организацию) и снизу вверх (от ассоциированной организации к инвестору), в зависимости от доли участия инвестора в ассоциированной организации.

IN13. Настоящий Стандарт допускает разницу не более трех месяцев между датой окончания отчетного периода инвестора и датой окончания отчетного периода ассоциированной с ним организации при применении метода долевого участия (параграф 31).

IN14. Настоящий Стандарт отменяет понятие «практической неосуществимости» в параграфе 33, где инвестору предписывается осуществление соответствующих корректировок операций и других событий в финансовой отчетности ассоциированной организации, если учетная политика в обеих организациях отличается.

IN15. Настоящий Стандарт требует в параграфах 35 и 36, чтобы ассоциированная организация принимала во внимание балансовую стоимость своих инвестиций в капитал ассоциированной организации и свои другие долгосрочные доли в ассоциированной организации при признании своей доли убытков в ассоциированной организации.

*Убытки от обесценения*

IN16. Настоящий Стандарт в параграфах 37–40 содержит указания, когда и как организация тестирует на обесценение ее ассоциированные организации.

*Отдельная финансовая отчетность*

IN17. Требования и указания по отдельной финансовой отчетности были перемещены в МСФО ОС 6 в параграфы 41 и 42. Теперь организации должны обращаться к МСФО ОС 6 за указаниями по тому, как составлять отдельную финансовую отчетность инвестора.

*Раскрытие информации*

IN18. Параграф 43 настоящего Стандарта предписывает подробное раскрытие информации об инвестициях в ассоциированные организации, включая:

- Характер и степень любых значительных ограничений (например, в результате соглашений о заимствованиях) на способность ассоциированных организаций осуществлять перевод денежных средств инвестору;
- Непризнанную долю убытков ассоциированной организации, если какой-либо инвестор прекратил признание его доли убытков в ассоциированной организации;
- Причины почему:
  - Инвестиции считаются имеющими значительное влияние при наличии менее чем 20 %

голосов или потенциальных голосов в объекте инвестиций;

- Инвестиции не считаются имеющими значительное влияние при наличии более чем 20 % голосов или потенциальных голосов в объекте инвестиций;
- Отличаются даты подготовки финансовой отчетности ассоциированной организации и инвестора.

### Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета вложений инвестора в ассоциированные организации в том случае, если инвестиции в ассоциированную организацию влекут владение долями участия в форме акций или в форме других официальных структурных элементов капитала. Однако это не применимо к инвестициям в ассоциированные организации, принадлежащим:**
  - (a) **организациям венчурного капитала;**
  - (b) **паевым инвестиционным фондам, трастам и подобным организациям, включая инвестиционные страховые фонды, которые оцениваются по справедливой стоимости с ее изменениями, отражаемыми в составе профицита или дефицита в периоде изменений, в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Организация, владеющая подобными инвестициями, раскрывает информацию в соответствии с параграфом 43(f).**
2. Руководство по признанию и оценке долей, определенных в параграфе 1, которые оцениваются по справедливой стоимости с ее изменениями, отражаемыми в составе профицита или дефицита в периоде изменений, могут быть найдены в МСФО ОС 29.
3. Настоящий Стандарт является основой для учета долей участия в ассоциированных организациях. То есть, инвестиции в другую организацию влекут за собой принятие на себя инвестором рисков и выгод, соответствующих его доле участия. Стандарт применяется только к инвестициям в официальные структурные элементы капитала (или их эквиваленты) объекта инвестиций. К официальным элементам капитала относятся акционерный капитал или эквивалентная форма паевого капитала, такая как паи фонда доверительного управления имуществом, а также другие структурные элементы капитала, в которых доля инвестора может быть надежно оценена. В том случае, если структурные элементы капитала плохо определены, надежная оценка доли владения вряд ли возможна.
4. Некоторые вложения, сделанные организациями общественного сектора, можно рассматривать как «инвестиции», но они не дают права на долю владения. Например, организация общественного сектора может инвестировать значительные средства в развитие больницы, которой владеет и управляет благотворительная организация. Поскольку такие вложения по существу не являются взаимовыгодными, они позволяют организации общественного сектора участвовать в операционном управлении больницей, и благотворительная организация является подотчетной организации общественного сектора в вопросе использования общественных средств. Однако вложения, осуществленные организацией общественного сектора, не представляют собой доли участия, поскольку благотворительная организация может найти альтернативный источник финансирования и, тем самым, воспрепятствовать участию организации общественного сектора в операционном управлении больницей. Следовательно, организация общественного сектора не подвержена рискам и не получает выгод, которые возможны при владении долей собственности.
5. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
6. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

### Определения

7. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**  
**Ассоциированная организация** – организация (в том числе, не имеющая статуса

юридического лица, например, инвестиционное товарищество<sup>13</sup>), на которую инвестор имеет значительное влияние и которая не является ни контролируемой организацией, ни совместно контролируемой на основании доли участия инвестора.

**Метод долевого участия** – метод учета, по которому инвестиции при первоначальном признании учитываются по себестоимости, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах/ капитале объекта инвестиций. Профицит или дефицит инвестора включает долю инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций.

**Значительное влияние** (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.

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

8. Финансовая отчетность организации, у которой нет контролируемой организации, ассоциированной организации или доли участия в совместной деятельности, не является отдельной финансовой отчетностью.
9. Отдельная финансовая отчетность представляется в дополнение к (а) консолидированной финансовой отчетности, (b) финансовой отчетности, в которой инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия, и (c) финансовой отчетности, в которой доли участия в совместной деятельности пропорционально консолидированы. Отдельная финансовая отчетность может или не может дополнять или сопровождать эту финансовую отчетность.
10. Организации, освобожденные в соответствии с (а) параграфом 16 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» от консолидации, (b) параграфом 3 МСФО ОС 8, «Участие в совместной деятельности» от применения пропорциональной консолидации или (c) параграфом 19(c) настоящего Стандарта от применения метода долевого участия, могут представлять отдельную финансовую отчетность в качестве своей единственной финансовой отчетности.

#### **Значительное влияние**

11. Наличие или отсутствие значительного влияния инвестора на объект инвестиций является предметом профессионального суждения, основанного на анализе характера отношений между инвестором и объектом инвестиций и на определении понятия «значительное влияние», приведенном в настоящем Стандарте. Настоящий Стандарт применим только к тем ассоциированным организациям, в которых организация имеет долю участия.
12. О наличии значительного влияния со стороны инвестора обычно свидетельствует один или несколько из перечисленных ниже признаков:
  - (a) представительство в Совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;
  - (b) участие в процессах выработки политики, включая участие в принятии решений по дивидендам или другим распределениям;
  - (c) существенные операции между инвестором и объектом инвестиций;
  - (d) обмен управленческим персоналом; или
  - (e) предоставление важной технической информации.
13. Если инвестор имеет долю собственности в виде акций и владеет прямо или косвенно

<sup>13</sup> В английском оригинале текста употребляется термин «unincorporated entity». Данное выражение обычно переводится на русский язык двумя различными способами: как «неакционерное общество» и как «организация, не имеющая статуса юридического лица». В соответствии с западными юридическими нормами термин «unincorporated entity» предполагает отсутствие регистрации в качестве юридического лица. В качестве примера «unincorporated entity» приводится «partnership» (буквально - «партнерство»). В западной юридической практике термин «partnership» («партнерство») подразумевает отсутствие статуса юридического лица. В российском законодательстве примерами организаций, не имеющих статуса юридического лица могут быть простое товарищество и инвестиционное товарищество, одно из которых использовано в качестве примера при переводе на русский язык слова «partnership».

(например, через контролируемые организации) 20 % или более голосов в объекте инвестиций, то данное обстоятельство позволяет предположить, что инвестор имеет значительное влияние, если только нельзя четко продемонстрировать, что это не так. И напротив, если инвестор владеет прямо или косвенно через контролируемые организации менее чем 20 % голосов в объекте инвестиций, то данное обстоятельство позволяет предположить, что инвестор не имеет значительного влияния, если только такое влияние не будет ясно продемонстрировано. Значительная или большая доля собственности, принадлежащая другому инвестору, не обязательно является препятствием для обладания инвестором значительным влиянием.

14. Организация может владеть (а) варрантами на акции, (b) опционами на покупку акций, (c) долговыми или долевыми инструментами, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции, или (d) прочими подобными инструментами, которые обладают потенциалом (при их исполнении или конвертации) предоставлять организации дополнительные права голоса или снижать права голоса другой стороны по финансовым и операционным политикам другой организации (то есть потенциальные права голоса). Существование и последствия потенциальных прав голоса, которые могут в настоящее время быть исполнены или конвертированы, включая потенциальные права голоса, которыми обладают другие организации, принимаются во внимание при оценке наличия у организации значительного влияния. Потенциальные права голоса не считаются осуществимыми или конвертируемыми, например, если они не могут быть осуществлены или конвертированы до какой-либо даты в будущем или до наступления какого-то события в будущем.
15. При оценке вклада потенциальных прав голоса в наличие значительного влияния организация изучает все факты и обстоятельства (включая условия исполнения потенциальных прав голоса и любые другие обязательные условия, взятые по отдельности или вместе) которые влияют на потенциальные права, за исключением намерений руководства и финансовых возможностей по исполнению или конвертированию.
16. Организация утрачивает значительное влияние над объектом инвестиций, когда она утрачивает право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики данной организации. Утрата значительного влияния может произойти с изменением относительного или абсолютного уровня владения или без такого изменения. Это может произойти, например, когда ассоциированная организация становится предметом контроля другого правительства, или суда, администрации или регулирующего органа. Это также может произойти в результате соглашения, имеющего обязательную силу.

#### **Метод долевого участия**

17. Согласно методу долевого участия, инвестиции в ассоциированную организацию первоначально признаются по первоначальной стоимости, а их балансовая стоимость увеличивается или уменьшается, отражая признание доли инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций после даты приобретения. Доля инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций признается в профиците или дефиците инвестора. Выплаты, полученные от объекта инвестиций, уменьшают ее балансовую стоимость. Корректировки балансовой стоимости могут быть также необходимы для учета изменений в пропорциональной доле участия инвестора в объекте инвестиций, возникающих в результате изменений в собственном капитале объекта инвестиции, которые не были признаны в профиците или дефиците объекта инвестиций. К ним относятся такие изменения, которые возникают в результате переоценки основных средств и в результате отражения курсовых разниц. Доля инвестора в этих изменениях отражается отдельно в чистых активах /капитале инвестора.
18. Когда существуют потенциальные права голоса, доля инвестора в профиците или дефиците объекта инвестиций и изменениях в чистых активах /капитале определяется на основе существующих долей владения и не отражает возможное исполнение или конвертацию потенциальных прав голоса.

#### **Применение метода долевого участия**

19. **Инвестиции в ассоциированную организацию должны учитываться с применением метода долевого участия за исключением случаев, когда:**
  - (a) **Есть доказательства, что инвестиции были приобретены и удерживаются исключительно лишь для их продажи в течение 12 месяцев после приобретения, и что руководство активно ищет покупателя;**

- (b) Применяется исключение в параграфе 16 МСФО ОС 6, позволяющее контролирующей организации, которая также имеет инвестиции в ассоциированную организацию, не представлять консолидированную финансовую отчетность, или
- (c) Применяется все из нижеизложенного:
- (i) Инвестор является:
    - Полностью контролируемой организацией и пользователи финансовой отчетности, подготовленной с применением метода долевого участия, вряд ли существуют, или их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующих организаций, или
    - Контролируемой организацией, находящейся в частичной собственности другой организации, и другие ее владельцы, включая тех, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы и не возражают, чтобы инвестор не применял метод долевого участия;
  - (ii) Долговые или долевыми инструментами инвестора не обращаются на открытом рынке (местные или иностранные биржи или внебиржевой рынок, включая местные и региональные рынки);
  - (iii) Инвестор не подготовил и не находится в процессе подготовки финансовой отчетности для комиссии по ценным бумагам или другой регулирующей организации с целью выпуска какого-либо класса инструментов на открытом рынке;
  - (iv) Конечная или любая промежуточная контролирующая организация инвестора готовит консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, которая соответствует МСФО ОС.
20. Инвестиции, описанные в параграфе 19 (а), должны классифицироваться как предназначенные для торговли и учитываться в соответствии с МСФО ОС 29.
21. Если инвестиции в ассоциированную организацию были ранее отражены в соответствии с МСФО ОС 29 и не были проданы в течение 12 месяцев, они должны быть отражены с использованием метода долевого участия с момента приобретения. Финансовая отчетность за периоды после приобретения должна быть превышена.
22. Исключением может быть случай, когда организация уже нашла покупателя для ассоциированной организации, описанной в параграфе 19 (а), но не завершила продажу в течение 12 месяцев из-за необходимости согласования с регулирующими или другими органами. Тогда эта организация может не применять метод долевого участия для инвестиций в такую ассоциированную организацию, если (а) на отчетную дату ведется процесс продажи, и (b) нет никаких оснований полагать, что он не будет завершен вскоре после отчетной даты.
23. Признание дохода на основе полученных распределений может не соответствовать размерам дохода, полученного инвестором по инвестициям в ассоциированную организацию, потому что выплаты могут быть мало связаны с результатами деятельности ассоциированной организации. В частности, в том случае, если ассоциированная организация не имеет целью получение прибыли, инвестиционная деятельность определяется такими показателями, как стоимость выпущенной продукции и общий объем оказанных услуг. Поскольку инвестор оказывает значительное влияние на ассоциированную организацию, он заинтересован в результатах ее деятельности, и, следовательно, в доходности своих инвестиций. Инвестор отражает данную заинтересованность, расширяя рамки своей финансовой отчетности с тем, чтобы включить в нее свою долю профицита или дефицита такой ассоциированной организации. В результате этого, применение метода долевого участия предоставляет более подробную информацию о чистых активах /капитале и профиците или дефиците инвестора.
24. Инвестор должен прекратить использование метода долевого участия с даты, когда он перестает оказывать значительное влияние на ассоциированную организацию, и должен отражать инвестиции в соответствии с МСФО ОС 29 с этой даты, при условии, что ассоциированная организация не становится контролируемой организацией или совместно контролируемой организацией, как определено в МСФО ОС 8.

25. **Балансовая стоимость инвестиций на дату, когда они прекращают быть инвестициями в ассоциированную организацию, должна в дальнейшем рассматриваться как ее первоначальная стоимость, определенная при первоначальном признании в качестве финансового актива в соответствии с МСФО ОС 29.**
26. Многие процедуры, пригодные для применения метода долевого участия, аналогичны процедурам консолидации, установленным в МСФО ОС 6. Более того, концепции, лежащие в основе процедур, используемых при учете приобретения контролируемой организации, применяются при учете приобретения инвестиции в ассоциированную организацию.
27. Долей группы организаций в ассоциированной организации является совокупность долей владений в данной ассоциированной организации со стороны контролирующей организации и ее контролируемых организаций. Доли владения других ассоциированных организаций этой группы организаций или совместно контролируемых организаций для этой цели игнорируются. Когда у ассоциированной организации есть контролируемые, ассоциированные или совместно контролируемые организации, профицит или дефицит и чистые активы, учитываемые в соответствии с методом долевого участия, признаются в финансовой отчетности этой ассоциированной организации (включая долю ассоциированной организации в профиците или дефиците и чистых активах его ассоциированных организаций и совместно контролируемых организаций), после любых корректировок, необходимых для приведения к единой учетной политике (параграфы 32 и 33).
28. Профицит и дефицит, полученные в результате операций между инвестором (включая консолидированные контролируемые организации) и ассоциированной организацией, направленных сверху вниз и снизу вверх, признаются в финансовой отчетности инвестора только в степени, не относящейся к доле участия инвестора в ассоциированной организации. Операции, направленные снизу вверх, включают, например, продажу активов ассоциированной организации инвестору. Операции, направленные сверху вниз, включают, например, продажу инвестором активов ассоциированной организации. Доля инвестора в профиците или дефиците ассоциированной организации, полученная в результате таких сделок, исключается.
29. Инвестиции в ассоциированную организацию учитываются методом долевого участия, начиная с даты, на которую организация была признана ассоциированной. Руководство по учету любой разницы (положительной или отрицательной) между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов ассоциированной организации трактует ее как деловую репутацию (руководство может быть найдено в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности в отношении объединения бизнеса). Деловая репутация, имеющая отношение к ассоциированной организации, включается в балансовую стоимость инвестиций. После приобретения производятся соответствующие корректировки доли инвестора в профиците или дефиците для учета, например, амортизации активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения.
30. Для применения метода долевого участия инвестор использует самую последнюю имеющуюся в наличии финансовую отчетность ассоциированной организации. Если отчетные даты инвестора и ассоциированной организации различаются, последняя часто готовит отчетность специально для инвестора на его дату отчетности, если только это не представляется практически неосуществимым.
31. Если в соответствии с параграфом 30 финансовая отчетность ассоциированной организации, используемая при применении метода долевого участия, составляется на отчетную дату, отличающуюся от даты отчетности инвестора, должны быть сделаны корректировки для учета влияния любых значительных операций или событий между инвестором и ассоциированной организацией, которые произошли в период между датой финансовой отчетности ассоциированной организации и датой финансовой отчетности инвестора. В любом случае разница во времени между датой отчетности инвестора и датой отчетности ассоциированной организации не должна превышать трех месяцев. Продолжительность отчетных периодов и любые расхождения в отчетных датах должны оставаться неизменными из периода в период.
32. Финансовая отчетность инвестора должна готовиться с использованием единой учетной политики для аналогичных операций и событий, происходящих в схожих обстоятельствах.
33. Если ассоциированная организация использует учетную политику, отличную от принятой

инвестором для аналогичных операций и событий, произошедших в схожих обстоятельствах, то должны быть сделаны корректировки для обеспечения соответствия учетной политики ассоциированной организации учетной политике инвестора в случаях, когда инвестор использует финансовую отчетность ассоциированной организации при применении метода долевого участия.

34. Если ассоциированная организация имеет выпущенные в обращение кумулятивные привилегированные акции, которыми владеют стороны, отличные от инвестора, и классифицируемые как чистые активы /капитал, то инвестор рассчитывает свою долю профицита или дефицита после корректировок на дивиденды по таким акциям независимо от того, были ли они объявлены или нет.
35. Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации равна или превышает его долю участия в нем, то инвестор должен прекратить признавать свою долю последующих убытков. Доля участия в ассоциированной организации - это балансовая стоимостью инвестиций в эту организацию, определенная в соответствии с методом долевого участия вместе с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, формируют часть чистых инвестиций инвестора в ассоциированную организацию. Например, статья, погашение которой не планируется или маловероятно в обозримом будущем, по существу, является частью инвестиций организации в данную ассоциированную организацию. Такие статьи могут включать привилегированные акции и долгосрочную дебиторскую задолженность или займы, но не включают торговую дебиторскую задолженность, торговую кредиторскую задолженность или любую другую долгосрочную дебиторскую задолженность, в отношении которой имеется достаточное залоговое обеспечение, например, обеспеченные кредиты. Убытки, признанные в соответствии с методом долевого участия сверх суммы инвестиций инвестора в обыкновенные акции относятся на другие компоненты доли участия инвестора в ассоциированной организации в обратном порядке их значимости (то есть приоритетности их погашения).
36. После того, как долевое участие инвестора сократится до нуля и продолжится признание дополнительных убытков, обязательство будет признаваться только в той степени, в какой инвестор принял на себя юридические или традиционные обязательства или осуществил платежи от имени ассоциированной организации. Если впоследствии ассоциированная организация отражает профицит, то инвестор возобновляет признание своей доли этого профицита только после того, как его доля в профиците будет равна доле непризнанного дефицита.

#### **Убытки от обесценения**

37. После применения метода долевого участия, включая признание убытков ассоциированной организации в соответствии с параграфом 35, инвестор применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимости признания каких-либо дополнительных убытков от обесценения в отношении чистых инвестиций инвестора в ассоциированную организацию.
38. Инвестор также применяет требования МСФО ОС 29 для определения необходимости признания каких-либо дополнительных убытков от обесценения в отношении долевого участия инвестора в ассоциированной организации, которые не являются частью чистых инвестиций, а также суммы убытков от обесценения.
39. Если применение требований МСФО ОС 29 указывает, что инвестиции могут обесцениться, организация применяет МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». МСФО ОС 26 предписывает организациям определять ценность использования инвестиций, генерирующих денежные средства. На основе МСФО ОС 26 организация определяет:
  - (a) Свою долю в дисконтированной стоимости прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от объекта инвестиций, включая операционные прогнозируемые будущие денежные потоки объекта инвестиций и поступления от конечной продажи объекта инвестиций; или
  - (b) Дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от дивидендов или аналогичных выплат, полученных от объекта инвестиций или от его окончательной продажи.

При соответствующих допущениях оба метода дают одинаковые результаты. Любые

получаемые в результате убытки от обесценения по инвестициям распределяются в соответствии с МСФО ОС 26.

40. Возмещаемая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию оценивается для каждой ассоциированной организации, если только ассоциированная организация не генерирует прогнозируемые будущие денежные потоки от продолжающегося использования, которые в значительной степени независимы от прочих активов организации.

#### **Отдельная финансовая отчетность**

41. **Инвестиции в ассоциированную организацию должны отражаться в отдельной финансовой отчетности инвестора в соответствии с параграфами 58–66 МСФО ОС 6.**
42. Настоящий Стандарт не предписывает, какие организации должны составлять отдельную финансовую отчетность для публичного использования.

#### **Раскрытие информации**

43. **Раскрытию подлежит следующая информация:**
- (a) **Справедливая стоимость инвестиций в ассоциированные организации, по которым имеются публичные котировки цен;**
  - (b) **Обобщенная финансовая информация об ассоциированных организациях, включая агрегированную сумму активов, обязательств, доходов, профицита или дефицита;**
  - (c) **Причины, согласно которым опровергается допущение об отсутствии у инвестора значительного влияния, если ему принадлежат прямо или косвенно, через контролируемые организации, менее 20 % голосов или потенциальных прав голоса по объекту инвестиций, однако при этом считается, что он обладает значительным влиянием;**
  - (d) **Причины, по которым допущение о том, что инвестор имеет значительное влияние, опровергается, если инвестору принадлежат прямо или косвенно через контролируемые организации, 20 % или более прав голоса объекта инвестиций, но считается, что он не обладает значительным влиянием;**
  - (e) **Дата финансовой отчетности ассоциированной организации, когда такая финансовая отчетность используется при применении метода долевого участия и подготовлена на отчетную дату или за период, отличающийся от отчетной даты и отчетного периода инвестора, а также причины использования другой отчетной даты или отчетного периода;**
  - (f) **Характер и степень любых значительных ограничений (например, в результате соглашений о заимствованиях или требований регулирующего органа) на способность ассоциированных организаций осуществлять перевод средств инвестору в форме денежных дивидендов, или аналогичных выплат или возврата кредитов или авансов;**
  - (g) **Непризнанная доля убытков ассоциированной организации, как за период, так и совокупно, если инвестор прекратил признание своей доли убытков в ассоциированной организации;**
  - (h) **Тот факт, что ассоциированная организация не ведет учет по методу долевого участия в соответствии с параграфом 19; и**
  - (i) **Обобщенная финансовая информация по ассоциированным организациям, либо отдельно, либо по группам, которые не отражаются в учете по методу долевого участия, включая суммарные активы, суммарные обязательства, доходы, профицит или дефицит.**
44. **Инвестиции в ассоциированные организации, учитываемые с использованием метода долевого участия, должны быть классифицированы как долгосрочные активы. Доля инвестора в профиците или дефиците таких ассоциированных организаций и балансовая стоимость этих инвестиций должна раскрываться отдельно. Доля инвестора в любой прекращенной деятельности таких ассоциированных организаций должна также раскрываться отдельно.**
45. **Доля инвестора в изменениях, признанных непосредственно в составе чистых**



активов/ капитала ассоциированной организации должна непосредственно признаваться в составе чистых активов/ капитала инвестора и должна раскрываться в Отчете об изменениях в чистых активах/ капитале в соответствии с требованиями МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

46. В соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» инвестор должен раскрывать:
- (a) Свою долю в условных обязательствах ассоциированной организации, принятых совместно с другими инвесторами; и
  - (b) Те условные обязательства, которые возникают из-за того, что инвестор несет солидарную ответственность за все или за часть обязательств ассоциированной организации.

#### Дата вступления в силу

47. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.
- 47А. Параграф 1 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 3 МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», параграф 1 МСФО ОС 8 и параграф 3 МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Рекомендуется применять указанные поправки перспективно.
48. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### Отмена МСФО ОС 7 (2000 г.)

49. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации», изданный в 2000 году.

**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС, применяемых на 1 января 2008 г., ссылки на текущую версию МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» изменены на МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации».

**Основание для заключений**

*Данное Основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 7.*

**Пересмотр МСФО ОС 7 в результате реализации Проекта СМСФО по совершенствованию общего характера (2003 г.)***История вопроса*

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>14</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 7, изданный в мае 2000 года основывался на МСФО 28 (пересмотренном в 1994 году), «Учет инвестиций в ассоциированные организации», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>15</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. Совет по МСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 28 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основание для заключений Совета по МСФО здесь не приведено. Основание для заключений доступно для подписчиков *Комплексной службы подписки* Совета по МСФО на сайте Совета по МСФО: [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 27 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 7 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

**Пересмотр МСФО ОС 7 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

- ВС7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 40, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

<sup>14</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

<sup>15</sup> КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Комитет по разработке стандартов.

**Сравнение с МСФО 28**

В основе МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации» лежит МСФО 28 «Инвестиции в ассоциированные организации», включая поправку к МСФО 28, принятую в рамках «Совершенствования МСФО», опубликованную в мае 2008 г. Основные различия между МСФО ОС 7 и МСФО 28 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 7 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 28, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- МСФО ОС 7 применим ко всем инвестициям в ассоциированные организации в том случае, если инвестор имеет долю собственности в ассоциированной организации в виде акционерного капитала или другого официально установленного структурного элемента капитала. МСФО 28 не содержит аналогичных требований относительно доли собственности. Однако учет по методу долевого участия вряд ли может применяться, если ассоциированная организация не имеет официально установленной или иным образом достоверно оцениваемой структуры капитала.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 7 используется терминология, отличная от МСФО 28. Наиболее показательными примерами являются такие использованные в МСФО ОС 7 термины, как «Отчет о финансовых результатах деятельности», и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 28 являются «Отчет о прибылях и убытках», и «капитал».
- В МСФО ОС 7 не используется термин «прибыль», который в МСФО 28 имеет более широкий смысл, чем термин «доход».

**МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 31 (пересмотрен в 2003 году) «Участие в совместной деятельности», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 31 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 8 – УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение.....	IN1–N17
Сфера применения.....	1–5
Определения .....	6–16
Соглашение, имеющее обязательную силу .....	7–10
Формы совместной деятельности .....	11–12
Совместный контроль .....	13
Отдельная финансовая отчетность .....	14–16
Совместно контролируемые операции .....	17–21
Совместно контролируемые активы .....	22–28
Совместно контролируемые организации.....	29–53
Финансовая отчетность участника совместной деятельности .....	35–51
Пропорциональная консолидация .....	35–42
Метод долевого участия .....	43–46
Исключения в отношении методов пропорциональной консолидации и метода долевого участия .....	47–51
Отдельная финансовая отчетность участника совместной деятельности.....	52–53
Операции между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией.....	54–56
Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора .....	57–58
Операторы совместной деятельности.....	59–60
Раскрытие информации .....	61–64
Переходные положения .....	65–68
Дата вступления в силу.....	69–70
Отмена МСФО ОС 8 (2001 г.).....	71
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Сравнение с МСФО	

МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» изложен в параграфах 1–71. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 8 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

IN1. МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» заменяет собой МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» (издан в мае 2000 г.) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины пересмотра МСФО ОС 8**

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 8 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 8 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 31 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 8 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 31». Все изменения в МСФО 31, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 8.

*Изменения по сравнению с предыдущими требованиями*

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 8 приводятся ниже.

*Название Стандарта*

IN5. Название стандарта поменялось и теперь звучит как «Участие в совместной деятельности».

*Сфера применения*

IN6. Стандарт исключает из сферы применения (параграф 1) доли участия в совместной деятельности применительно к совместно контролируемой организации, учитываемые по справедливой стоимости и находящиеся под управлением:

- организаций венчурного капитала, или
- паевых фондов, трастов и аналогичных организаций, включая страховые фонды, связанные с инвестиционной деятельностью.

Прежняя версия МСФО ОС не содержала данных исключений из сферы применения.

*Определения*

IN7. Параграф 6 Стандарта:

- не содержит следующие более неиспользуемые термины: «метод начисления», «активы», «ассоциированные организации», «денежные средства», «денежные потоки», «взносы собственников», «контролируемая организация», «контролирующая организация», «выплаты в пользу собственников», «группа организаций», «расходы», «коммерческая организация с государственным участием», «обязательства», «чистые активы /акционерный капитал» и «выручка». Определения к данным терминам приводятся в других МСФО ОС.
- не содержит термин «чистый профицит /дефицит», который больше не существует.

IN8. Параграфы 14–16 Стандарта содержат объяснение термина «отдельная финансовая отчетность». Прежняя версия МСФО ОС 8 не включала этих пояснений.

*Исключения в отношении применения метода пропорциональной консолидации или метода учета по долевого участию*

IN9. В параграфах 47 и 3 (а) Стандарта разъясняется, что применение метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия не требуется, если (а) доля участия в совместной деятельности приобретена и удерживается исключительно в целях ее продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и (b) руководство активно ищет покупателя.

IN10. В параграфе 49 МСФО ОС 8 далее указывается, что если совместно контролируемая



организация, к которой прежде не применялся метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия, не продана в течение двенадцати месяцев, она должна учитываться с использованием метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия с даты приобретения, за исключением случаев, когда применимы определенные условия.

- IN11. Слова «в ближайшем будущем», использованные в предыдущей редакции МСФО ОС 8, были заменены словами «в течение двенадцати месяцев». В предыдущей редакции МСФО ОС 8 не было требования о том, что руководство должно активно искать покупателя, чтобы не применять метод пропорциональной консолидации или метод учета по долевого участию.
- IN12. В параграфах 3 (b) и 3 (c) Стандарта разъясняются исключения в отношении применения метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия, включая случай, когда участник совместной деятельности:
- является также контролирующей организацией, освобожденной в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» от подготовки консолидированной финансовой отчетности; или
  - хотя не является такой контролирующей организацией, но может удовлетворять тому же набору условий, который освобождает такие контролирующие организации от подготовки консолидированной финансовой отчетности.
- IN13. В соответствии с требованиями МСФО ОС 6 контролирующая организация не обязана предоставлять консолидированную финансовую отчетность только при условии, если:
- контролирующая организация сама не является полностью контролируемой организацией, и пользователей такой финансовой отчетности, скорее всего, нет или их потребности в информации удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или если она является частично контролируемой организацией другой организации, и другие его владельцы, включая тех, кто не был иным образом наделен правом голоса, проинформированы и не возражают против того, что контролирующая организация не представляет консолидированную финансовую отчетность.
  - долговые и долевыми инструментами контролирующей организации не торгуются на открытом рынке (на отечественной или иностранной бирже, либо внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);
  - контролирующая организация не представляла и не представляет свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другой регулирующий орган в целях выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
  - конечная или любая промежуточная контролирующая организация по отношению к контролирующей организации подготавливает консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора.

Прежняя версия МСФО ОС 8 не содержала данных исключений.

- IN14. Стандарт не включает предыдущую версию параграфа 46 (b), разъясняющую, что жесткие долгосрочные ограничения, значительно снижающие возможность перевода средств участнику совместной деятельности, сами по себе не оправдывают неприменение метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия. Совместный контроль должен быть утрачен, прежде чем пропорциональная консолидация или метод долевого участия перестанут применяться.

#### *Отдельная финансовая отчетность*

- IN15. В параграфе 52 Стандарта требуется, чтобы участник совместной деятельности отражал долю участия в совместно контролируемой организации в отдельной финансовой отчетности согласно МСФО ОС 6. МСФО ОС 6 требует, чтобы участник совместной деятельности отражал свою долю участия в совместно контролируемой организации в своей отдельной финансовой отчетности по цене приобретения или в качестве финансовых инструментов согласно соответствующему международному или национальному стандарту финансовой отчетности, относящемуся к сфере финансовых инструментов.

#### *Раскрытие информации*

## УЧАСТИЕ В СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

IN16. В параграфе 64 Стандарта требуется, чтобы участник совместной деятельности раскрывал метод, который он применяет для признания своих долей участия в совместно контролируемых организациях (т.е. метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия).

*Поправки к другим МСФО ОС*

IN17. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС.

**Сфера применения**

1. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета долей участия в совместной деятельности и отчетности по активам, обязательствам, выручке и расходам совместной деятельности в финансовой отчетности участников совместной деятельности и инвесторов, независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность. Тем не менее, это не распространяется на доли участия в совместной деятельности применительно к совместно контролируемым организациям, находящимся под управлением:
  - (a) организаций венчурного капитала, или
  - (b) паевых фондов, трастов и аналогичных организаций, включая страховые фонды, связанные с инвестиционной деятельностью, и оцениваемые по справедливой стоимости с признанием изменений в справедливой стоимости в составе профицита или дефицита за период, в течение которого произошло изменение, согласно МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка». Участник совместной деятельности, владеющий такой долей участия, осуществляет раскрытие информации в соответствии с требованиями параграфов 62 и 63.
2. Указания к признанию и оценке долей участия, определенных в параграфе 1, оцениваемых по справедливой стоимости с признанием изменений в справедливой стоимости в составе профицита или дефицита за период, в течение которого произошло изменение, приводятся в МСФО ОС 29.
3. На участника совместной деятельности с долей участия в совместно контролируемой организации не распространяются положения параграфов 35 (метод пропорциональной консолидации) и 43 (метод учета долевого участию), если он отвечает следующим условиям:
  - (a) имеются свидетельства того, что доля участия приобретена и удерживается исключительно с целью ее реализации в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и руководство активно ищет покупателя;
  - (b) применимо исключение, предусмотренное параграфом 16 МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», которое позволяет контролирующей организации, также обладающей долей участия в совместно контролируемой организации, не представлять консолидированную финансовую отчетность; или
  - (c) применяется все из нижеследующего:
    - (i) участник совместной деятельности является:
      - контролируемой организацией, находящейся в полной собственности другой организации, и пользователи финансовой отчетности, формируемой с применением метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия, скорее всего, не существуют, либо (если они существуют) их информационные потребности удовлетворяются консолидированной финансовой отчетностью контролирующей организации; или
      - контролируемой организацией, находящейся в частичной собственности другой организации, и другие ее собственники, включая тех, кто не был иным образом наделен правом голоса, проинформированы и не возражают против того, что участник совместной деятельности не применяет метод пропорциональной консолидации или метод учета по долевого участию;
    - (ii) долговые и долевыми инструментами участника совместной деятельности не торгуются на открытом рынке (на отечественной или иностранной бирже, либо внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

- (iii) участник совместной деятельности не представлял и не представляет свою финансовую отчетность в комиссию по ценным бумагам или другую регулирующую организацию в целях выпуска инструментов какого-либо класса на открытом рынке; и
  - (iv) конечная или любая промежуточная контролирующая организация по отношению к участнику совместной деятельности готовит консолидированную финансовую отчетность для публичного использования, соответствующую МСФО ОС.
4. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.
5. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

### Определения

6. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Метод долевого участия** – метод учета, по которому доля участия в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по себестоимости, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли участника совместной деятельности в чистых активах/ капитале совместно контролируемой организации. Профицит или дефицит участника совместной деятельности включает его долю в профиците или дефиците совместно контролируемой организации.

**Совместный контроль** – согласованное разделение контроля над экономической деятельностью в форме договоренности, имеющей обязательную силу.

**Совместная деятельность** – совместная договоренность, имеющая обязательную силу, в соответствии с которой две или более стороны принимают на себя обязательства осуществлять деятельность, находящуюся под совместным контролем.

**Пропорциональная консолидация** – метод учета, согласно которому доля каждого участника в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации суммируется, и отражается по аналогичным статьям в финансовой отчетности участника или отражается отдельными статьями в его финансовой отчетности.

**Значительное влияние** (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контроль и не совместный контроль над такой политикой.

**Участник совместной деятельности** – сторона в совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой деятельностью.

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

### Соглашение, имеющее обязательную силу

7. Наличие соглашения, имеющего обязательную силу отличает доли участия, которые подразумевают совместный контроль, от инвестиций в ассоциированные организации, при которых инвестор имеет значительное влияние (см. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»). Согласно настоящему Стандарту, соглашение включает все договорные соглашения между участниками совместной деятельности. То есть, по сути, соглашение предоставляет сторонам такие же права и обязательства по нему, как если бы оно имело форму контракта. Например, два министерства могут официально договориться о начале совместной деятельности, однако соглашение может не быть законным договором, так как, в данной стране отдельные министерства в соответствии с законодательством могут не быть организациями, которые уполномочены заключать договора. Виды деятельности, которые не оформлены соглашением, имеющим обязательную силу об установлении совместного контроля,

не являются совместной деятельностью с точки зрения настоящего Стандарта.

8. Соглашение, имеющее обязательную силу, может быть зафиксировано рядом способов, например, заключением договора между участниками совместной деятельности или протоколами обсуждений с их участием. В некоторых случаях соглашение оформляется в виде уполномочивающих законодательных актов, уставов или других учредительных документов совместной деятельности. Какой бы ни была его форма, соглашение, имеющее обязательную силу, обычно оформляется в письменной форме и касается следующих вопросов:
  - вид деятельности, ее продолжительность и обязательства по отчетности о совместной деятельности;
  - назначение совета директоров или эквивалентного органа управления, управляющего совместной деятельностью и права голоса участников совместной деятельности;
  - взносы участников совместной деятельности в капитал; и
  - разделение между участниками совместной деятельности продукции, выручки, расходов, профицита или дефицита или денежных потоков совместной деятельности.
9. Соглашение, имеющее обязательную силу, устанавливает совместный контроль над совместной деятельностью. Данное требование обеспечивает такое положение, при котором ни один из участников не имеет возможности в одностороннем порядке контролировать эту деятельность. Соглашение определяет а) решения в областях, играющих важную роль в достижении целей совместной деятельности, которые требуют согласия всех участников, и б) те решения, принятие которых возможно определенным большинством участников.
10. Соглашение, имеющее обязательную силу, может определить одного из участников в качестве оператора или управляющего совместной деятельностью. Оператор не обладает контролем над совместной деятельностью, а действует в рамках финансовой и операционной политики, согласованной участниками в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу и делегированной оператору. Если оператор обладает правом определять финансовую и операционную политику совместной деятельности, то он контролирует эту деятельность, и она является контролируемой организацией оператора, а не совместной деятельностью.

#### **Формы совместной деятельности**

11. Многие организации, входящие в общественный сектор, организуют совместную деятельность для осуществления различных видов деятельности. Характер этой деятельности простирается от коммерческой деятельности до предоставления бесплатных услуг. Порядок совместной деятельности устанавливается контрактом или другим соглашением, имеющим обязательную силу, и обычно определяет первоначальный взнос каждого участника совместной деятельности, и долю выручки или других выгод (если таковые имеются), и расходы каждого участника совместной деятельности.
12. Совместная деятельность может иметь различные формы и структуры. Настоящий Стандарт определяет три наиболее распространенных типа – совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации - которые обычно описываются и определяются термином «совместная деятельность». Следующие характеристики присущи всем видам совместной деятельности:
  - (а) два или более участника совместной деятельности связаны соглашением, имеющим обязательную силу; и
  - (б) соглашение, имеющее обязательную силу, устанавливает совместный контроль.

#### **Совместный контроль**

13. Совместный контроль может исключаться в тех случаях, когда совместно контролируемая организация находится в состоянии а) реорганизации или банкротства, б) подпадает под административную реорганизацию правительственных структур, либо с) функционирует при жестких долгосрочных ограничениях на возможность перевода средств участнику совместной организации. Если совместный контроль сохраняется, то эти события сами по себе не оправдывают отсутствие учета совместной деятельности в соответствии с настоящим Стандартом.

**Отдельная финансовая отчетность**

14. Ни а) финансовая отчетность, в которой применяются методы пропорциональной консолидации или учета по долевого участию, ни б) финансовая отчетность организации, у которой нет контролируемой организации, ассоциированной организации или доли участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, не является отдельной финансовой отчетностью.
15. Отдельная финансовая отчетность является а) отчетностью, представленной помимо консолидированной финансовой отчетности, б) отчетностью, в которой инвестиции учитываются с использованием метода долевого участия, и с) отчетностью, в которой доли участия в совместной деятельности консолидируются методом пропорциональной консолидации. Отдельная финансовая отчетность не обязательно должна прилагаться к консолидированной финансовой отчетности или сопровождать ее.
16. Организации, освобожденные от консолидации в соответствии с а) параграфом 16 МСФО ОС 6, от применения метода долевого участия б) параграфом 19 (с) МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации», либо от применения пропорциональной консолидации или метода долевого участия с) параграфом 3 настоящего Стандарта, могут представлять отдельную финансовую отчетность как свою единственную финансовую отчетность.

**Совместно контролируемые операции**

17. Функционирование некоторых видов совместной деятельности предполагает использование активов и прочих ресурсов участников, нежели учреждение корпорации, товарищества или другой организации, или финансовой структуры, отдельной от самих участников. Каждый участник использует свои собственные основные средства и отражает свои собственные запасы. Он также несет свои собственные расходы и обязательства, а также привлекает для себя собственное финансирование, которое представляет собой его собственные обязательства. Функционирование совместной деятельности может обеспечиваться наемными работниками участника параллельно прочей его деятельности. Соглашением об учреждении совместной деятельности обычно предусматривается механизм, с помощью которого выручка от продаж или совместных поставок продукта или совместного оказания услуг и любые расходы, понесенные совместно, делятся между участниками.
18. Примером совместно контролируемой деятельности является случай, когда два или более участников объединяют свои операции, ресурсы и опыт для того, чтобы совместно произвести, вывести на рынок и продать какой-либо конкретный продукт, например, самолет. Каждый участник совместной деятельности осуществляет свою часть производственного процесса. Каждый участник совместной деятельности несет свои затраты и получает свою долю выручки от продажи самолета, эта доля определяется в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу. Другой пример. Две организации объединили свои деятельность, ресурсы и опыт для совместного оказания услуг, таких как уход за престарелыми, причем в соответствии с соглашением, местное правительство предлагает уход на дому, а местная больница – медицинское обслуживание. Каждый участник совместной деятельности несет свои собственные издержки и получает долю выручки, такую как плата пациентов и правительственные гранты. Эта доля определяется в соответствии с соглашением, имеющим обязательную силу.
19. **В отношении своей доли участия в совместно контролируемых операциях, участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности и впоследствии в консолидированной финансовой отчетности:**
  - (а) **контролируемые им активы и отнесенные на его счет обязательства; и**
  - (б) **понесенные расходы и свою долю в выручке, которую он получает в результате продаж товаров или предоставления услуг совместной деятельности.**
20. В силу того, что активы, обязательства, выручка (если таковая имеется) и расходы уже признаны в финансовой отчетности участника совместной деятельности, и впоследствии в его консолидированной финансовой отчетности, данные статьи не требуют корректировок или других процедур консолидации.
21. Для самой совместной деятельности отдельные учетные записи могут не требоваться, также может и не составляться финансовая отчетность. Однако участники совместной деятельности

могут вести управленческий учет для оценки результатов совместной деятельности.

### Совместно контролируемые активы

22. Некоторые виды совместной деятельности предполагают наличие совместного контроля и совместного владения участниками совместной деятельности одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными в интересах совместной деятельности и предназначенными для достижения её целей. Активы используются для получения выгод участниками. Каждый участник совместной деятельности может получить долю продукции, произведенную активами, в то же время каждый участник несет согласованную долю понесенных расходов.
23. Такие виды совместной деятельности не требуют учреждения корпорации, товарищества или другой организации, или иной финансовой структуры, отдельной от самих участников совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности контролирует свою долю будущих экономических выгод или возможности полезного использования через свою долю в совместно контролируемом активе.
24. Некоторые виды деятельности в общественном секторе осуществляются с привлечением совместно контролируемых активов. Например, местное правительство может заключить соглашение с корпорацией, входящей в коммерческий сектор, о строительстве платной дороги. Дорога обеспечивает гражданам больше удобств при передвижении между принадлежащим местному правительству промышленным объектом и его портовыми сооружениями. Дорога также обеспечивает прямое сообщение между заводом, принадлежащим частной корпорации, и этим портом. Соглашение между местными властями и частной корпорацией устанавливает для каждой стороны долю выручки и расходов, связанных со строительством такой платной дороги. Соответственно, каждый участник совместной деятельности получает экономические выгоды или возможность полезного использования от совместно контролируемого актива и несет в оговоренной пропорции издержки по эксплуатации этой дороги. Аналогичным образом, многие организации в нефтегазодобывающей отрасли, а также организации, добывающие минеральное сырье, используют совместно контролируемые активы; например, ряд нефтяных компаний могут совместно контролировать и эксплуатировать нефтепровод. Каждый участник совместной деятельности использует трубопровод для транспортировки своей нефти, за что несет согласованную часть расходов по эксплуатации нефтепровода. Другим примером совместно контролируемого актива является случай, когда две организации совместно контролируют имущество, причем каждая получает часть получаемой арендной платы и несет часть расходов.
25. **В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах участник совместной деятельности должен признавать в своей финансовой отчетности:**
  - (a) **свою долю совместно контролируемых активов, классифицированных в соответствии с характером активов;**
  - (b) **любые принятые обязательства;**
  - (c) **свою долю любых обязательств, принятых совместно с другими участниками в отношении совместной деятельности;**
  - (d) **любую выручку от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и**
  - (e) **любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности.**
26. В отношении своей доли участия в совместно контролируемых активах каждый участник совместной деятельности включает в свои учетные записи и признает в своей финансовой отчетности:
  - (a) свою долю совместно контролируемых активов, классифицируемых в соответствии с характером активов, а не как инвестиции. Например, доля совместно контролируемой дороги классифицируется как основные средства;
  - (b) любые обязательства, которые он принял, например, обязательства, принятые в отношении финансирования своей доли активов;
  - (c) свою долю любых обязательств, принятых наряду с другими участниками в отношении

совместной деятельности;

- (d) любую выручку от продажи или использования своей доли продукции, полученной от совместной деятельности, вместе со своей долей любых расходов, понесенных в связи с совместной деятельностью; и
  - (e) любые расходы, которые он понес в отношении своей доли участия в совместной деятельности, например, в связи с финансированием доли участника совместной деятельности в активах, и продажей своей доли произведенной продукции.
27. В силу того, что активы, обязательства, выручка и расходы признаются в финансовой отчетности участника совместной деятельности, данные статьи больше не требуют корректировок или других процедур консолидации, когда участник совместной деятельности представляет консолидированную финансовую отчетность.
28. Порядок учета совместно контролируемых активов отражает содержание, экономическую сущность, и, как правило, юридическую форму совместной деятельности. В отдельных учетных записях по самой совместной деятельности можно ограничиться учетом расходов, понесенных участниками совместной деятельности совместно, и в конце распределенных между ними в соответствии с согласованными долями. Финансовая отчетность о совместной деятельности может и не составляться, хотя участники совместной деятельности могут вести управленческий учет с тем, чтобы оценивать эффективность совместной деятельности.

### **Совместно контролируемые организации**

29. Совместно контролируемая организация – это совместная деятельность, которая предполагает учреждение корпорации, товарищества или какой-либо другой организации, в котором каждый участник совместной деятельности имеет свою долю участия. Такая организация функционирует точно так же, как и другие организации, за исключением того, что договор между участниками совместной деятельности устанавливает совместный контроль над его деятельностью.
30. Совместно контролируемая организация контролирует активы совместной деятельности, принимает обязательства, несет расходы и получает выручку. Она может от своего имени заключать договоры и изыскивать финансовые средства в интересах совместной деятельности. Каждый участник совместной деятельности имеет право на часть результатов деятельности совместно контролируемой организации, хотя в некоторых контролируемых организациях предполагается также раздел продукции, полученной от совместной деятельности.
31. Обычным примером совместно контролируемой организации является случай, когда две организации объединяют свою деятельность в конкретной области оказания услуг путем передачи соответствующих активов и обязательств в совместно контролируемую организацию. Другим примером является ситуация, когда организация начинает бизнес в другой стране в сотрудничестве с правительством или какой-либо государственной организацией той страны путем учреждения отдельной организации, находящейся под совместным контролем организации и правительства или государственной организации в этой стране.
32. Многие совместно контролируемые организации, по существу, аналогичны тем видам совместной деятельности, которые называются совместно контролируемыми операциями или совместно контролируемыми активами. Например, участники совместной деятельности могут преобразовать совместно контролируемый актив, такой как дорога, в совместно контролируемую организацию по налоговым или другим причинам. Точно также участники совместной деятельности могут вносить в совместно контролируемую организацию активы, которые будут эксплуатироваться совместно. Некоторые совместно контролируемые операции также предполагают учреждение совместно контролируемой организации для осуществления конкретных аспектов деятельности, например, разработка, маркетинг, реализация или послепродажное обслуживание товара.
33. Совместно контролируемая организация ведет свой собственный бухгалтерский учет, составляет и представляет финансовую отчетность так же, как и другие организации, согласно МСФО ОС, или, если это более уместно, иными стандартами финансовой отчетности.
34. Каждый участник совместной деятельности обычно вкладывает в совместно контролируемую организацию денежные средства или другие ресурсы. Эти взносы включаются в учетные записи участника совместной деятельности и признаются в его финансовой отчетности в качестве



инвестиции в совместно контролируруемую организацию.

### **Финансовая отчетность участника совместной деятельности**

#### *Пропорциональная консолидация*

35. **Участник совместной деятельности должен признавать долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя при этом метод пропорциональной консолидации или альтернативный метод, описанный в параграфе 43. При использовании метода пропорциональной консолидации должен применяться один из двух форматов отчетности, приведенных ниже.**
36. Участник совместной деятельности признает долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя один из двух форматов отчетности для пропорциональной консолидации, независимо от того, а) имеются ли у него еще инвестиции в контролируемые организации или б) описывает ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
37. При признании в консолидированной финансовой отчетности доли своего участия в совместно контролируемой организации важно, чтобы участник совместной деятельности отразил в большей степени сущность и экономическую справедливость имеющегося соглашения, а не конкретную структуру или форму совместной деятельности. В совместно контролируемой организации участник совместной деятельности контролирует свою долю будущих экономических выгод или возможности полезного использования посредством своей доли участия в активах и обязательствах организации. Эта сущность и экономическая реальность отражаются в консолидированной финансовой отчетности участника совместной деятельности, когда он признает свою долю участия в активах, обязательствах, выручке и расходах совместно контролируемой организации с помощью одного из двух форматов отчетности для осуществления пропорциональной консолидации, описанных в параграфе 39.
38. Применение пропорциональной консолидации означает, что Отчет о финансовом положении участника совместной деятельности включает его долю активов, которые он контролирует совместно, и долю обязательств, за которые он несет совместную ответственность. Отчет о финансовых результатах деятельности участника совместной деятельности включает его долю выручки и расходов совместно контролируемой организации. Многие процедуры, пригодные для применения метода пропорциональной консолидации, аналогичны процедурам для консолидации инвестиций в контролируемые организации, установленные МСФО ОС 6.
39. Для осуществления пропорциональной консолидации могут использоваться различные форматы отчетности. Участник совместной деятельности может объединять свою долю активов, обязательств, выручки или расходов совместно контролируемой организации с аналогичными статьями в своей финансовой отчетности построчно. Например, он может объединять свою долю в запасах совместно контролируемой организации с собственными запасами, а свою долю в основных средствах совместно контролируемой организации с собственными основными средствами. Иначе говоря, участник совместной деятельности может включать в свою финансовую отчетность отдельные статьи, относящиеся к его доли активов, обязательств, выручки и расходов совместно контролируемой организации. Например, он может показывать свою долю оборотных активов в совместно контролируемой организации отдельно как часть своих оборотных активов; он может показывать свою долю основных средств в совместно контролируемой организации отдельно как часть своих основных средств. Оба эти формата отчетности обеспечивают представление одинаковых сумм профицита или дефицита и любой крупной категории активов, обязательств, выручки и расходов; оба формата приемлемы для целей настоящего Стандарта.
40. Какой бы формат не использовался для обеспечения пропорциональной консолидации, нецелесообразно проводить зачет а) любых активов или обязательств путем вычета других обязательств или активов, или б) любой выручки или расходов путем вычета других расходов или выручки, если только существует юридическое право на зачет, а зачет представляет собой ожидание реализации актива или погашения обязательства.
41. **Участник совместной деятельности должен прекратить использование метода пропорциональной консолидации с даты утраты совместного контроля над совместно контролируемой организацией.**

42. Участник совместной деятельности прекращает использование метода пропорциональной консолидации с даты утраты доли контроля над совместно контролируемой организацией. Это может произойти, например, когда участник совместной деятельности продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемую организацию накладываются внешние ограничения, не позволяющие участнику осуществлять совместный контроль.

*Метод долевого участия*

43. **В качестве альтернативы методу пропорциональной консолидации, описанному в параграфе 35, участник совместной деятельности должен признавать свою долю участия в совместно контролируемой организации, используя метод долевого участия.**
44. Участник совместной деятельности признает долю своего участия в совместно контролируемой организации, используя метод долевого участия, независимо от того, имеются ли у него еще инвестиции в контролируемые организации или описывает ли он свою финансовую отчетность как консолидированную финансовую отчетность.
45. Некоторые участники совместной деятельности признают свои доли участия в совместно контролируемых организациях с помощью метода долевого участия в соответствии с МСФО ОС 7. Сторонниками использования метода долевого участия являются те, а) кто утверждает, что не следует объединять контролируемые статьи с совместно контролируемыми статьями, и те, б) кто считает, что участники совместной деятельности обладают скорее значительным влиянием, нежели совместным контролем над совместно контролируемой организацией. Настоящий Стандарт не рекомендует использовать метод долевого участия, потому что пропорциональная консолидация лучше отражает сущность и экономическую справедливость участия участника совместной деятельности в совместно контролируемой организации, то есть контроль над долей участника совместной деятельности в будущих экономических выгодах или возможности полезного использования. Тем не менее, настоящий Стандарт разрешает использование метода учета по долевого участию в качестве допустимого альтернативного порядка отражения в учете и отчетности при признании долей участия в совместно контролируемых организациях.
46. **Участник совместной деятельности должен прекратить использование метода долевого участия с даты утраты совместного контроля или значительного влияния на совместно контролируемую организацию.**

**Исключения в отношении методов пропорциональной консолидации и долевого участия**

47. **Доли участия в совместно контролируемых организациях, в отношении которых имеются свидетельства того, что они приобретены и удерживаются исключительно с целью их продажи в течение двенадцати месяцев с момента приобретения и что руководство активно ищет покупателя, как предусмотрено параграфом 3 (а), должны классифицироваться как инструменты, предназначенные для продажи, и учитываться в соответствии с МСФО ОС 29.**
48. Рекомендации по признанию и оценке финансовых инструментов, которые приводятся в параграфе 47, можно найти в МСФО ОС 29.
49. В случае когда, в соответствии с параграфами 39 (а) и 47, доля участия в совместно контролируемой организации, прежде отражаемая как торговый финансовый инструмент, не продается в течение двенадцати месяцев, ее следует учитывать с использованием метода пропорциональной консолидации, либо метода долевого участия с даты приобретения. (Рекомендации по значению понятия «дата приобретения» приводятся в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, касающемся объединения компаний). Финансовая отчетность за периоды с момента приобретения должна быть пересмотрена.
50. В некоторых случаях участник находит покупателя доли участия, упомянутого в параграфе 3 (а) и 47, но не успевает завершить сделку по продаже в течение двенадцати месяцев со дня приобретения вследствие необходимости получить согласие регулирующих или иных органов. От участника не требуется применения метода пропорциональной консолидации или метода долевого участия по отношению к доле участия в совместно контролируемой организации, если а) на отчетную дату процесс продажи уже идет, и б) нет оснований считать, что она не будет завершена в скорейшее время после отчетной даты.

51. В момент когда совместно контролируемая организация становится контролируемой организацией какого-либо участника совместной деятельности, этот участник совместной деятельности учитывает свою долю участия в нем в соответствии с МСФО ОС 6. В момент когда совместно контролируемая организация становится ассоциированной компанией какого-либо участника совместной деятельности, этот участник совместной деятельности учитывает свою долю участия в нем в соответствии с МСФО ОС 7.

#### **Отдельная финансовая отчетность участника совместной деятельности**

52. Доля участия в совместно контролируемой организации должна отражаться в отдельной финансовой отчетности участника совместной деятельности согласно параграфам 58–64 МСФО ОС 6.
53. Настоящий Стандарт не устанавливает, какие организации составляют отдельную финансовую отчетность для публичного использования.

#### **Операции между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией**

54. Когда участник совместной деятельности предоставляет или продает активы совместно контролируемой организации, признание любой доли прибыли или убытков от этой операции должно отражать содержание операции. Пока активы удерживаются совместно контролируемой организацией, при условии, что участник совместной деятельности передал значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, участник совместной деятельности должен признавать только ту часть прибыли или убытков, которая приходится на долю участия других участников совместной деятельности. Участник совместной деятельности должен признавать всю сумму любого убытка, когда вклад или продажа, очевидно, происходят с уменьшением чистой цены продажи оборотных активов или убытки от обесценения.
55. Когда участник совместной деятельности приобретает активы у совместно контролируемой организации, он не должен признавать свою долю прибыли в совместной деятельности от этой операции, если только он не перепродает активы независимой стороне. Участник должен признавать свою долю убытков от этих операций точно также как и долю прибылей, за исключением того, что убытки должны признаваться одновременно, когда они представляют собой уменьшение чистой цены продажи оборотных активов или убытки от обесценения.
56. Для того чтобы оценить, ведет ли операция между участником совместной деятельности и совместно контролируемой организацией к очевидному обесценению актива, участник совместной деятельности определяет возмещаемую стоимость или возмещаемую стоимость активов, не генерирующих денежные средства, согласно МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» в зависимости от обстоятельств. При определении ценности использования актива, генерирующего денежные средства, участник совместной деятельности оценивает будущие денежные потоки от актива на основе предположения о его непрерывном использовании и его конечной реализации совместно контролируемой организацией. При определении ценности от использования актива, не генерирующего денежные средства, участник совместной деятельности оценивает дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, используя подходы, указанные в МСФО ОС 21.

#### **Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора**

57. Инвестор, осуществляющий инвестиции в совместную деятельность, не имеющий совместного контроля, но имеющий значительное влияние, должен учитывать свою долю участия в совместной деятельности в соответствии с МСФО ОС 7.
58. Указания по учету долей участия в совместной деятельности, над которой инвестор не имеет совместного контроля или значительного влияния, можно найти в МСФО ОС 29.

#### **Операторы совместной деятельности**

59. Комиссии операторам или управляющим совместной деятельностью должны учитываться в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

60. Один или несколько участников совместной деятельности могут действовать в качестве оператора или управляющего совместной деятельностью. Операторам, выполняющим эти обязанности, обычно выплачивается комиссия за управление активами. Эти комиссии учитываются совместной деятельностью в качестве расхода.

### **Раскрытие информации**

61. **Участник совместной деятельности должен раскрывать:**
- (a) агрегированную сумму следующих условных обязательств, если только возможность возникновения убытка не является маловероятной, отдельно от суммы других условных обязательств:
    - (i) любые условные обязательства, которые могут возникнуть у участника совместной деятельности в связи с его долями участия в совместной деятельности и его долю в каждом из условных обязательств, понесенных совместно с другими участниками совместной деятельности;
    - (ii) его долю в условных обязательствах самой совместной деятельности, по которой он несет условные обязательства; и
    - (iii) те условные обязательства, которые возникают в связи с условными обязательствами участника совместной деятельности по условным обязательствам других участников совместной деятельности; и
  - (b) краткое описание следующих условных активов и, там где это целесообразно, оценку их финансового результата, в том случае если вероятен приток экономических выгод или возможности полезного использования:
    - (i) любые условные активы участника совместной деятельности, возникающие в связи с его долей участия в совместной деятельности и его долей в условных активах, которые были привлечены совместно с другими участниками совместной деятельности; и
    - (ii) его долю в условных активах самой совместной деятельности.
62. **Участник совместной деятельности должен показывать общую сумму следующих обязательств, соответствующих его доле участия в совместной деятельности, отдельно от других обязательств:**
- (a) любые инвестиционные обязательства участника совместной деятельности в отношении его доли участия в совместной деятельности и его доли в инвестиционных обязательствах, которые возникли у него совместно с другими участниками совместной деятельности; и
  - (b) его долю инвестиционных обязательств самой совместной деятельности.
63. **Участник совместной деятельности должен раскрывать перечень и представлять описание долей участия в значительной совместной деятельности и соотношение долей владения, имеющихся в совместно контролируемых организациях. Участник совместной деятельности, который признает свои доли участия в совместно контролируемых организациях, используя построчный формат отчетности для пропорциональной консолидации или метода долевого участия, должен раскрывать агрегированные суммы каждого из оборотных активов, внеоборотных активов, краткосрочных обязательств, долгосрочных обязательств, выручки и расходов, связанных с его долями участия в совместной деятельности.**
64. **Участник совместной деятельности должен раскрывать метод, который он использует для признания своих долей в совместно контролируемых организациях.**

### **Переходные положения**

65. **В том случае, если применяется метод пропорциональной консолидации, установленный настоящим Стандартом, участники совместной деятельности не обязаны исключать из отчетности операции и соответствующие остатки по расчетам между собой, контролируемые ими организациями и организациями, которые они контролируют совместно, за отчетные периоды в течение трех лет, следующих за датой первоначального**

**внедрения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.**

66. Организации, которые впервые внедряют учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, могут иметь много контролируемых и совместно контролируемых организаций со значительным числом операций между этими организациями. В этой связи, на первых порах могут возникнуть трудности с идентификацией всех операций и остатков по расчетам, которые следует исключать при подготовке финансовой отчетности. По этой причине параграф 65 предоставляет временное освобождение от полного исключения остатков по расчетам по операциям между организациями и совместно контролируемыми организациями.
67. **В том случае, если организация применяет временные положения, содержащиеся в параграфе 65, она должна раскрывать факт того, что не все сделки между организациями и соответствующие сальдо счетов исключены из отчетности.**
68. Переходные положения МСФО ОС 8 (2000 г.) предоставляют организациям период до трех лет для полного устранения остатков по расчетам и операциям между организациями внутри объединения организаций со дня их первого применения. Организации, прежде применявшие МСФО ОС 8 (2000 г.), могут и дальше пользоваться этим трехлетним переходным периодом со дня первого применения МСФО ОС 8 (2000 г.).

**Дата вступления в силу**

69. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
- 69А. **Параграф 1 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Если организация применяет поправку к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграф 3 МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации», параграф 1 МСФО ОС 7 и параграф 3 МСФО ОС 30 «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Рекомендуется применять указанные поправки перспективно.**
70. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Отмена МСФО ОС 8 (2001 г.)**

71. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», изданный в 2001 году.

**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС, применяемых на 1 января 2008 г., ссылки на текущую версию МСФО ОС 8 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» изменены на МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 8.*

**Пересмотр МСФО ОС 8 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов***История вопроса*

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>1</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 8, выпущенный в мае 2000 года, основывался на МСФО 31 (пересмотренном в 1994 году) «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>2</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 31 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 31 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 7 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

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

<sup>2</sup> КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний был реорганизован в ноябре 2004 года в независимый Комитет по разработке стандартов.

**Пересмотр МСФО ОС 8 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

- ВС7. Совет по МСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 8, включенные в «Совершенствования МСФО», изданные Советом по МСФО в мае 2008 г. и в целом согласился с доводами Совета по МСФО в отношении пересмотра стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.



**Сравнение с МСФО 31**

В основе МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности» лежит МСФО 31 «Участие в совместной деятельности», включая дополнение, сделанное к МСФО 31 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованное в мае 2008 года. К моменту издания настоящего Стандарта Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел применимость МСФО 3 «Объединения компаний» и МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» к организациям общественного сектора. Поэтому МСФО ОС 8 не отражает изменений, внесенных в МСФО 31 после публикации МСФО 3 и МСФО 5. Основные различия между МСФО ОС 8 и МСФО 31 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 8 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 31, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 8 используется отличная от МСФО 31 терминология. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 8 таких терминов, как «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». В МСФО 31 эквивалентами этих терминов являются «Отчет о прибылях и убытках» и «капитал».
- В МСФО ОС 8 не используется термин «доход», который в МСФО 31 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка»
- В МСФО ОС 8 применяется отличное от МСФО 31 определение совместной деятельности. Термин «контрактное соглашение» заменен термином «соглашение, имеющее обязательную силу».
- МСФО ОС 8 содержит переходные положения, позволяющие организациям, принявшим метод пропорциональной консолидации, не исключать все остатки по расчетам по операциям между участниками совместной деятельности, их контролируруемыми организациями и организациями, которые они совместно контролируют, в отчетные периоды, начало которых приходится на первые три года со дня первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. МСФО 31 не содержит временных положений.

## **МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

### **От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 18 (пересмотрен в 1993 г.) «Выручка», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 18 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 9 – ВЫРУЧКА ОТ ОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–10
Определения .....	11–13
Выручка .....	12–13
Оценка выручки .....	14–17
Идентификация операции .....	18
Оказание услуг .....	19–27
Продажа товаров .....	28–32
Проценты, роялти и дивиденды .....	33–38
Раскрытие информации .....	39–40
Дата вступления в силу .....	41–42
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО ОС (IAS) 18	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 9 «Выручка от обменных операций» изложен в параграфе «Цель» и в параграфах 1–42. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 9 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Цель

СМСФО в «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» определяет доход как «увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступления или увеличения активов или уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с вкладами капитала участниками». Определение дохода (income), данное СМСФО, включает и выручку (revenue), и прочие доходы (gains). Вместо термина «доход» (income), настоящий Стандарт использует термин «выручка» (revenue), который включает и различные формы выручки (revenues), и прочие доходы (gains). Признание выручки по отдельным конкретным операциям рассматривается в других стандартах, и они исключены из сферы применения настоящего Стандарта. Например, получение прибыли от продажи основных средств рассматривается в стандартах, касающихся основных средств, и не затрагивается настоящим Стандартом.

Цель настоящего Стандарта состоит в определении порядка отражения в учете и отчетности выручки от обменных операций и событий.

Основным вопросом в учете выручки является определение момента признания выручки. Выручка признается, когда существует вероятность того, что (а) будущие экономические выгоды или возможность полезного использования поступят в организацию, и (б) эти выгоды могут быть надежно оценены. Настоящий Стандарт определяет условия, при которых данные критерии выполняются и, следовательно, выручка признается. Стандарт также содержит практическое руководство по применению этих критериев.

## Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете выручки, возникающей при следующих обменных операциях и событиях:**
  - (a) оказания услуг;
  - (b) продажи товаров; и
  - (c) использование другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды.
2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
4. Настоящий Стандарт не рассматривает выручку, полученную от необменных операций.
5. Организации общественного сектора могут получать выручку от обменных операций или необменных операций. Обменная операция – это такая операция, в которой одна организация получает активы или услуги или погашает обязательства, и передает в обмен примерно равную стоимость (в первую очередь в форме товаров, услуг или права использования активов) другой организации. Примерами обменных операций могут служить:
  - (a) купля - продажа товаров или услуг; или
  - (b) аренда основных средств по рыночным ставкам.
6. Для определения различий между выручкой от обменных операций и необменных операций нужно принимать во внимание сущность операции, а не ее форму. Примерами необменных операций может служить выручка от использования суверенных властных полномочий (например, прямые и косвенные налоги, пошлины и штрафы), гранты и пожертвования.
7. Оказание услуг, как правило, включает выполнение организацией согласованного задания в течение согласованного периода времени. Услуги могут быть оказаны в течение одного или нескольких периодов времени. Примерами оказания услуг организациями общественного сектора, выручка по которым получена на основе обмена, могут служить предоставление жилья, управление системами водоснабжения, управление платными дорогами и управление трансфертными платежами. Некоторые соглашения на оказание услуг непосредственно связаны с

договорами на строительство, например, договоры на услуги, оказываемые руководителями проектов и архитекторами. Выручка от этих договоров не рассматривается в настоящем Стандарте, а рассматривается в соответствии с требованиями к договорам на строительство, описанными в МСФО ОС 11 «Договоры на строительство».

8. Товары включают (а) товары, произведенные организацией с целью продажи, такие как печатные издания и (б) товары, приобретенные для перепродажи, такие как потребительские товары или земля и иная недвижимость, предназначенная для перепродажи.
9. Использование другими сторонами активов организации приводит к возникновению выручки в форме:
  - (а) процентов – платы за пользование денежными средствами или эквивалентами денежных средств, или платы с сумм задолженности перед организацией;
  - (б) роялти – платы за использование долгосрочных активов организации, например, патентов, торговых марок, авторских прав и компьютерного программного обеспечения; и
  - (с) дивидендов или их эквивалентов – распределения профицита между держателями долевых инструментов пропорционально их участию в капитале определенного типа.
10. Настоящий Стандарт не применяется в отношении выручки:
  - (а) рассматриваемой в других МСФО ОС, включая выручку по:
    - (i) договорам аренды (см. МСФО ОС 13 «Аренда»);
    - (ii) дивидендам от инвестиций, которые учитываются по методу долевого участия (см. МСФО ОС 7 «Учет инвестиций в ассоциированные организации»); и
    - (iii) прочим доходам от продажи основных средств (рассматриваются в МСФО ОС 17 «Основные средства»);
  - (б) возникающей у страховых организаций по договорам страхования;
  - (с) возникающей вследствие изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия (руководство по признанию и оценке финансовых инструментов можно найти в МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»);
  - (d) возникающей вследствие изменений стоимости прочих оборотных активов;
  - (е) возникающей при первоначальном признании и изменении справедливой стоимости биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности (см. МСФО ОС 27, «Сельское хозяйство»);
  - (еА) возникающей при первоначальном признании сельскохозяйственной продукции (см. МСФО ОС 27); и
  - (f) возникающей в результате добычи полезных ископаемых.

## Определения

11. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Обменные операции** – операции, в которых одна организация получает активы или услуги или погашает обязательства, и передает в обмен другой организации примерно равную стоимость (в первую очередь в форме денежных средств, товаров, услуг или права использования активов).

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

**Необменные операции** – операции, не являющиеся обменными. В необменных операциях организация либо получает ценности от другой организации без непосредственного предоставления в обмен примерно равных ценностей, либо передает ценности другой организации без непосредственного получения в обмен примерно равных ценностей.

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

### Выручка

12. Выручка включает только валовые поступления экономических выгод или возможности полезного использования, полученных или подлежащих получению организацией на ее счет. Суммы, полученные организацией в качестве представителя правительства или другой государственной организации, или от имени прочих третьих сторон, например, сбор платежей за телефон и электроэнергию почтовой службой от имени организаций, предоставляющих такие услуги, не являются экономическими выгодами или возможностью полезного использования, поступающими в организацию и не ведут к увеличению активов или уменьшению обязательств. Поэтому они не включаются в выручку. Аналогичным образом, в случае ответственного хранения или агентских отношений валовые поступления экономических выгод или возможности полезного использования включают суммы, которые собраны от имени принципала и которые не приводят к увеличению чистых активов/ капитала организации. Суммы, собранные от имени принципала, не являются выручкой. В то же время выручкой является сумма любых комиссионных сборов, полученных или подлежащих получению за сбор или обработку валовых поступлений.
13. Финансовые поступления, особенно заемные средства, не отвечают определению выручки, потому что они (а) приводят к равному изменению активов и обязательств, и (б) не оказывают влияния на чистые активы/ капитал. Финансовые поступления включаются непосредственно в Отчет о финансовом положении и прибавляются к остатку активов и обязательств.

### Оценка выручки

14. **Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению вознаграждения.**
15. Величина выручки, возникающей в результате операции, обычно определяется соглашением между организацией и покупателем, пользователем актива или потребителем услуги. Выручка оценивается по справедливой стоимости, полученного или ожидаемого к получению вознаграждения, с учетом суммы любых торговых скидок или оптовых скидок, предоставляемых организацией.
16. В большинстве случаев вознаграждение имеет форму денежных средств или их эквивалентов, и величина выручки – это сумма денежных средств или их эквивалентов, полученная или ожидаемая к получению. Однако в том случае, если поступление денежных средств или их эквивалентов отсрочено, справедливая стоимость вознаграждения может быть меньше суммы возмещения, полученной или ожидаемой к получению. Например, организация может предоставить беспроцентный кредит покупателю или принять от покупателя вексель с процентной ставкой ниже рыночной в качестве вознаграждения за продажу товаров. Если соглашение в действительности представляет собой финансовую операцию, справедливая стоимость вознаграждения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с использованием вмененной ставки процента. Вмененной ставкой процента является наиболее точно определяемая из следующих величин:
  - (а) преобладающая ставка по аналогичному финансовому инструменту эмитента с аналогичным кредитным рейтингом; или
  - (б) ставка процента, применяемая для дисконтирования номинальной стоимости финансового инструмента до текущих цен товаров и услуг при немедленном расчете денежными средствами.
 Разница между полученной суммой вознаграждения и справедливой стоимостью признается как процентный доход в соответствии с параграфами 33 и 34.
17. Если товары или услуги обмениваются на товары или услуги, аналогичные по свойству и стоимости, обмен не рассматривается как операция, создающая выручку. Это часто происходит с такими продуктами, как масло или молоко, когда поставщики обменивают запасы в различных местах для своевременного удовлетворения спроса в конкретном месте. При продаже товаров или услуг в обмен на отличающиеся товары или услуги, обмен рассматривается как операция,

создающая выручку. Выручка оценивается по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или эквивалентов денежных средств. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка оценивается по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, скорректированной на сумму перечисленных денежных средств или их эквивалентов.

### Идентификация операции

18. Критерии признания, представленные в настоящем Стандарте, обычно применяются отдельно к каждой операции. Однако при определенных обстоятельствах необходимо применять критерии признания к отдельно идентифицируемым элементам одной операции для того, чтобы показать содержание операции. Например, когда цена товара включает сумму за последующее обслуживание, и эта сумма может быть идентифицирована, эта сумма переносится на будущий период и признается как выручка в течение периода обслуживания. И наоборот, критерии признания применяются одновременно к двум или более операциям, когда они связаны таким образом, что смысл каждой из них не является понятным без рассмотрения серии операций в целом. Например, организация может продать товары и в то же время заключить отдельное соглашение на обратный выкуп товара в дальнейшем, тем самым аннулируя существенный эффект операции; в таком случае две операции рассматриваются вместе.

### Оказание услуг

19. **Если результат от операции по оказанию услуг может быть надежно оценен, выручка, связанная с этой операцией, должна признаваться с учетом степени завершенности операции по состоянию на отчетную дату. Результат операции может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:**
- (a) **величина выручки может быть надежно оценена;**
  - (b) **существует вероятность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с этой операцией, поступят в организацию;**
  - (c) **степень завершенности операции по состоянию на отчетную дату может быть надежно оценена; и**
  - (d) **затраты, понесенные по операции и необходимые для завершения операции, могут быть надежно оценены.**
20. Признание выручки с учетом степени завершенности операции часто называется методом «по мере готовности». Согласно этому методу выручка признается в тех отчетных периодах, в которых оказываются услуги. Например, организация, оказывающая услуги по оценке недвижимости, должна признавать выручку по завершении каждой (отдельной) процедуры оценки. Признание выручки на основе данного метода позволяет получить полезную информацию о размере оказанных услуг и результатах деятельности за период. МСФО ОС 11 также требует признание выручки на основе этого метода. Требования МСФО ОС 11, в целом, применимы для признания выручки и связанных с ней расходов по операции, предполагающей оказание услуг.
21. Выручка признается только тогда, когда существует вероятность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с операцией, поступят в организацию. Однако в случае возникновения неопределенности по поводу получения суммы, уже включенной в выручку, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть вероятным, признается как расход, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.
22. В большинстве случаев организация способна сделать надежные оценки только после того, как она согласует с другими сторонами, участвующими в операции, следующие условия:
- (a) обеспечение исполнения прав каждой из сторон относительно услуги, которая должна быть оказана и получена сторонами;
  - (b) встречное вознаграждение; и
  - (c) порядок и условия расчетов.



- Обычно организации необходимо также иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере предоставления услуги организация проверяет и, при необходимости, пересматривает оценку выручки. Потребность в таких пересмотрах заведомо не означает, что результат операции не может быть надежно оценен.
23. Степень завершенности операции может быть определена различными методами. Как правило, организация использует метод, который обеспечивает надежную оценку оказанных услуг. В зависимости от характера операции эти методы могут включать:
- (a) отчеты о выполненной работе;
  - (b) услуги, предоставленные на текущую дату, в процентах к общему объему услуг; или
  - (c) отношение затрат, понесенных на текущую дату, к оценке общей величины затрат по операции. В состав затрат, понесенных на текущую дату, включаются только затраты по оказанным на текущую дату услугам. В состав оцененных общих затрат по операции включаются только затраты по оказанным услугам или услугам, которые будут оказаны.
- Поэтапные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают объем оказанных услуг.
24. В целях практического применения, если услуги оказываются в виде неопределенного количества действий в течение определенного периода времени, выручка признается на основе линейного метода за определенный период времени, если только нет признаков того, что какой-либо другой метод лучше отражает степень завершенности операции. Если какое-либо действие является намного более значительным, чем все остальные действия, признание выручки откладывается до выполнения этого значительного действия.
25. **Если результат операции, заключающейся в оказании услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.**
26. На начальных стадиях выполнения операции часто оказывается, что ее результат не может быть надежно оценен. Тем не менее, представляется вероятным, что организация возместит понесенные затраты по операции. Следовательно, выручка признается только в размере понесенных затрат, которые, как ожидается, будут возмещены. Поскольку результат операции не может быть надежно оценен, то прибыль не признается.
27. Если (a) результат операции не может быть надежно оценен и (b) отсутствует возможность того, что понесенные затраты будут возмещены, выручка не признается, а понесенные затраты признаются в качестве расхода. Если факторы неопределенности, препятствовавшие надежной оценке результата контракта, больше не существуют, выручка признается в соответствии с параграфом 19, а не в соответствии с параграфом 25.

### Продажа товаров

28. **Выручка от продажи товаров должна признаваться, если выполняются все нижеперечисленные условия:**
- (a) **организация передала покупателю значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности на товары;**
  - (b) **организация больше не сохраняет за собой ни право участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни в осуществлении оперативного контроля над проданными товарами;**
  - (c) **величина выручки может быть надежно оценена;**
  - (d) **существует возможность того, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с операцией, поступят в организацию; и**
  - (e) **затраты, понесенные или которые будут понесены по операции, могут быть надежно оценены.**
29. Определение момента передачи организацией покупателю значительных рисков и преимуществ, связанных с правом собственности, требует изучения обстоятельств операции. В большинстве случаев передача рисков и преимуществ, связанных с правом собственности, совпадает с

- передачей покупателю юридических прав собственности или владения. Это характерно для большинства сделок купли-продажи. Однако в некоторых других случаях передача рисков и выгод, связанных с правом собственности, не совпадает по времени с передачей юридических прав собственности или владения.
30. Если организация сохраняет за собой значительные риски, связанные с правом собственности, операция не является сделкой купли-продажи, и выручка не признается. Организация может сохранить за собой значительные риски, связанные с правом собственности, различными способами. Примерами ситуаций, в которых организация может сохранить за собой значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, являются ситуации, когда:
- (a) организация продолжает нести ответственность за неудовлетворительную работу, не покрываемую стандартными гарантийными условиями;
  - (b) получение выручки от конкретной продажи зависит от получения выручки покупателем в результате дальнейшей продажи товаров (например, когда государственное издательство распространяет в школах учебный материал на условиях дальнейшей продажи или возврата продукции);
  - (c) отгруженные товары подлежат установке, и установка составляет значительную часть предмета договора, который еще не выполнен организацией; и
  - (d) покупатель имеет право отменить свою покупку по причине, указанной в договоре купли-продажи, и у организации нет уверенности в получении выручки.
31. В том случае если организация сохраняет за собой лишь незначительные риски, связанные с правом собственности, операция является сделкой купли-продажи, и выручка признается. Например, продавец может оставить за собой юридическое право собственности на товары исключительно для обеспечения собираемости сумм долга. В таком случае, если организация передала значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности, операция является сделкой купли-продажи, и выручка признается. Другим примером ситуации, когда организация сохраняет лишь незначительный риск, связанный с правом собственности, может быть продажа с условием возврата денег, если покупатель неудовлетворен покупкой. Выручка в таких случаях признается в момент совершения продажи, при условии, что продавец может надежно оценить количество будущих возвратов и признаёт обязательство по возвратам на основе предыдущего опыта и других соответствующих факторов.
32. Выручка признается только тогда, когда существует вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией. В некоторых случаях такая вероятность может отсутствовать до тех пор, пока не получено вознаграждение или не устранена неопределенность. Например, выручка может зависеть от способности другой организации поставлять товары в рамках договора, и, если есть сомнение в том, что это произойдет, признание может быть отложено до наступления этого момента. Когда товары поставлены, неопределенность устраняется, и выручка признается. Однако если возникает неопределенность в связи с получением суммы, уже включенной в выручку, то сумма, безнадежная к получению, или сумма, погашение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

### **Проценты, роялти и дивиденды**

33. **Выручка от использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться в соответствии с порядком учета, определенным в параграфе 34, если:**
- (a) **существует вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией; и**
  - (b) **величина выручки может быть надежно оценена.**
34. **Выручка должна признаваться в соответствии со следующим порядком учета:**
- (a) **проценты должны признаваться на пропорционально-временной основе, учитывающей эффективную доходность актива;**

- (b) **роялти должны признаваться, если они получены в соответствии с содержанием соответствующего соглашения; и**
  - (c) **дивиденды или их эквиваленты должны признаваться, если установлены права собственников капитала или организации на получение выплаты.**
35. Эффективная доходность актива – это ставка дисконтирования, требуемая для достижения равенства между суммой дисконтированного потока будущих денежных поступлений, ожидаемых на протяжении срока службы актива и его первоначальной балансовой стоимостью. Процентный доход включает сумму равномерного списания любой скидки, премии или другой разницы между первоначальной балансовой стоимостью долговой ценной бумаги и ее стоимостью на момент погашения.
36. Если невыплаченные проценты начислены до приобретения инвестиции, приносящей проценты, то последующее получение процентов распределяется между периодами до приобретения и после приобретения; и только часть, получаемая после приобретения, признается в качестве выручки. Если дивиденды на долевые ценные бумаги объявлены до приобретения чистых активов, они вычитаются из первоначальной стоимости ценных бумаг. Если такое перерасчет трудно осуществить, кроме как произвольным способом, дивиденды признаются в качестве выручки, если только они явно не представляют собой возмещение части первоначальной стоимости долевых ценных бумаг.
37. Роялти, например, за добычу нефти, начисляются в соответствии с условиями соответствующего соглашения и обычно признаются на такой основе, если только не окажется более подходящего способа, учитывающего содержание соглашения, для признания выручки на систематической и рациональной основе.
38. Выручка признается только тогда, когда появляется вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования, связанных с операцией. Однако если возникает неопределенность в связи с получением суммы, уже включенной в выручку, то сумма безнадежная к получению, или сумма, погашение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка величины первоначально признанной выручки.

### Раскрытие информации

39. **Организация должна раскрывать:**
- (a) **учетную политику, принятую для признания выручки, включая методы, принятые для определения степени завершенности операций по оказанию услуг;**
  - (b) **сумму каждой значительной статьи выручки, признаваемой в течение периода, в том числе выручки от:**
    - (i) **оказания услуг;**
    - (ii) **продажи товаров;**
    - (iii) **получения процентов;**
    - (iv) **получения роялти; и**
    - (v) **получения дивидендов или их эквивалентов; и**
  - (c) **сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенную в каждую значительную статью выручки.**
40. Рекомендации по раскрытию информации по всем условным активам и условным обязательствам содержатся в МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Условные активы и условные обязательства могут возникать по таким статьям, как затраты на гарантийный ремонт, претензии, штрафы или вероятные потери.

### Дата вступления в силу

41. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**

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

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 9.*

- IG1. Организации общественного сектора получают выручку от обменных операций или необменных операций. Настоящий Стандарт относится только к выручке от обменных операций. Источниками выручки от обменных операций являются операции:
- (a) продажи товаров или оказания услуг третьим сторонам;
  - (b) продажи товаров или оказания услуг другим государственным организациям; и
  - (c) использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды.
- IG2. На применение критериев признания к конкретным операциям могут повлиять:
- (a) законодательство в разных странах, которое может определять момент времени, в который организация передает значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности. Таким образом, примеры в этом разделе руководства следует рассматривать в контексте законодательства страны, в которой операция имеет место; и
  - (b) характер взаимоотношений (договорной или иной) между организацией, которая платит, и организацией, которая получает выручку (то есть организации могут согласовать конкретный момент времени, на который организация, получающая выручку, может ее признать).

**Оказание услуг***Жилье*

- IG3. Выручка в виде арендной платы за предоставление жилья признается полученной в соответствии с условиями соглашения об аренде помещения.

*Школьный транспорт*

- IG4. Выручка в виде оплаты за проезд пассажирами за предоставление школьного транспорта признается, если был предоставлен транспорт.

*Управление платными дорогами*

- IG5. Выручка от управления платными дорогами признается по мере получения после использования дорог.

*Судопроизводство*

- IG6. Выручка от судебного производства признается либо с учетом степени завершения процесса, либо на основе времени, в течение которого суды заседали.

*Управление коммунальными системами, активами или эксплуатация*

- IG7. Выручка от управления коммунальными системами, активами или от эксплуатации признается в соответствии с условиями договора после оказания услуг.

*Научные и технологические исследования*

- IG8. Выручка, полученная от заказчиков по договорам на проведение научных и технологических исследований, признается по степени завершенности отдельных проектов.

*Плата за установку*

- IG9. Плата за установку признается выручкой в соответствии со степенью завершенности услуг по установке, если только она не является несущественной при продаже товара, и в этом случае выручка признается сразу после продажи товаров.

*Плата за обслуживание, включенная в цену товара*

- IG10. Если цена продажи товара включает поддающуюся учету сумму за последующее обслуживание (например, послепродажная поддержка и модернизация при продаже программного обеспечения), эта сумма переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки за период оказания

услуги. Сумма, перенесенная на будущий период, должна покрывать ожидаемые затраты на обслуживание в соответствии с соглашением вместе с приемлемой прибылью за эти услуги.

*Комиссионное вознаграждение страхового агентства*

IG11. Полученное или ожидаемое к получению комиссионное вознаграждение страхового агентства, которые не требуют от него дальнейшего оказания услуги, признаются агентством в качестве выручки на дату фактического начала или продления действия соответствующих страховых полисов. Однако если есть возможность того, что агентству придется оказывать дальнейшие услуги в течение срока действия полиса, сумма комиссии или ее часть переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки в течение срока действия полиса.

*Вознаграждение за финансовые услуги*

IG12. Признание вознаграждения за финансовые услуги в качестве выручки зависит от (а) целей, для которых вознаграждение определяется, и (b) принципов учета соответствующего финансового инструмента. Описание вознаграждения за оказание финансовых услуг может и не указывать на характер и содержание предоставленных услуг. Таким образом, необходимо различать вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью эффективной ставки процента финансового инструмента; вознаграждение, начисленное по мере оказания услуг; и вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия.

(a) **Вознаграждение, являющееся неотъемлемой частью эффективной ставки процента финансового инструмента**

Такое вознаграждение обычно рассматривается как корректировка эффективной ставки процента. Однако если финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости, и изменение справедливой стоимости признается в составе профицита или дефицита, вознаграждение признается в качестве выручки при первоначальном признании финансового инструмента.

(i) *Первоначальное вознаграждение, полученное организацией в связи с созданием или приобретением финансового актива, кроме активов, классифицируемых в соответствии с МСФО ОС 29 как «финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе профицита или дефицита»*

Такое вознаграждение может включать вознаграждение за деятельность по оценке финансового состояния заемщика, оценке и учету гарантий, залоговые и другие соглашения по обеспечению исполнения обязательств, согласованию условий по инструменту, подготовке и обработке документов и закрытию сделки. Эти соглашения являются неотъемлемой частью полученного финансового инструмента и вместе с соответствующими транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) переносятся на будущие периоды и признаются как корректировки эффективной ставки процента.

(ii) *Комиссия за предоставление займа, полученная организацией, когда обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29*

Если есть возможность заключения организацией специального соглашения о предоставлении займа и обязательства по предоставлению займа находятся вне сферы применения МСФО ОС 29, полученная за предоставление займа комиссия рассматривается как возмещение за участие в приобретении финансового инструмента и, вместе с транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29), переносится на будущие периоды, и признается как корректировка эффективной ставки процента. Если срок действия обязательства истек без предоставления займа, комиссия признается в качестве выручки по окончании срока исполнения обязательства. Обязательства по предоставлению займа, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) *Первоначальное вознаграждение, полученное при выпуске финансовых обязательств, оцениваемое по амортизированной стоимости*

Такое вознаграждение является неотъемлемой частью процесса приобретения финансового обязательства. Если финансовое обязательство не классифицируется как «оцениваемое по справедливой стоимости, изменение которой отражается в составе профицита и дефицита», полученное первоначальное вознаграждение включается вместе с соответствующими понесенными транзакционными издержками (как определено в МСФО ОС 29) в первоначальную балансовую стоимость финансового обязательства и признается как корректировка эффективной ставки процента. Организация должна отличать вознаграждения и затраты, являющиеся неотъемлемой частью эффективной ставки процента по финансовому обязательству, от первоначальных вознаграждений и транзакционных издержек, относящихся к праву на предоставление услуг, таких как услуги по управлению инвестициями.

(b) **Вознаграждение, признаваемое по мере оказания услуг**

(i) *Вознаграждение, начисляемое за обслуживание займа*

Вознаграждение, начисляемое организацией за обслуживание займа, признается как выручка по мере оказания услуг по обслуживанию займа.

(ii) *Вознаграждение по обязательству предоставить заем, когда данное обязательство находится вне сферы применения МСФО ОС 29*

Если маловероятно, что будет заключено конкретное соглашение о займе, и обязательство предоставить заем находится вне сферы применения МСФО ОС 29, вознаграждение по данному обязательству признается в качестве выручки на пропорционально-временной основе в течение периода действия обязательства. Обязательства предоставить заем, находящиеся в сфере применения МСФО ОС 29, учитываются как производные финансовые инструменты и оцениваются по справедливой стоимости.

(iii) *Вознаграждение за управление инвестициями*

Вознаграждение за управление инвестициями признается в качестве выручки по мере предоставления услуг управления.

Дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к обеспечению исполнения обязательств по договору на управление инвестициями, признаются в качестве актива, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены и если есть возможность того, что они будут возмещены. Как и в МСФО ОС 29, дополнительные затраты – это те затраты, которые не были бы понесены, если бы организация не гарантировала исполнение обязательств по договору на управление инвестициями. Актив представляет собой договорное право организации на получение выгод от предоставления услуг по управлению инвестициями и амортизируется по мере признания соответствующей выручки. Если организация имеет портфель договоров на управление инвестициями, она может оценить возмещаемость дополнительных затрат на портфельной основе.

Некоторые договоры на оказание финансовых услуг включают и создание одного или более финансовых инструментов, и предоставление услуг по управлению инвестициями. Например, долгосрочный договор с ежемесячными взносами, привязанный к управлению фондом долевых ценных бумаг. Продавец по договору должен различать транзакционные издержки, относящиеся к возникновению финансового инструмента, и затраты по обеспечению исполнения прав по предоставлению услуг по управлению инвестициями.

(c) **Вознаграждение, полученное после выполнения значимого действия**

Вознаграждение признается в качестве выручки, когда завершено значимое действие. Примеры приведены ниже.

(i) *Комиссия за распределение акций в пользу клиента*

Комиссия признается в качестве выручки после распределения акций.

(ii) *Вознаграждение за размещение займа между заемщиком и инвестором*

Вознаграждение признается в качестве выручки после размещения займа.

(iii) *Комиссия за синдицирование займа*

Комиссия за синдицирование займа, полученная организацией, не являющейся займодавцем (или предоставляющей заем по той же самой эффективной ставке процента по сопоставимому риску, что и остальные участники), за организацию займа является возмещением за обслуживание синдиката. Такая комиссия признается в качестве выручки после завершения процесса синдицирования.

*Плата за вход*

IG13. Выручка от художественных представлений, банкетов и других специальных мероприятий признается после того, как событие произошло. При продаже абонемента на ряд мероприятий плата распределяется на каждое мероприятие на основе объема оказанных услуг на каждом мероприятии.

*Плата за обучение*

IG14. Выручка признается в течение периода обучения.

*Первоначальные, вступительные и членские взносы*

IG15. Признание выручки зависит от характера оказываемых услуг. Если взнос разрешает только членство, и все остальные услуги или товары оплачиваются отдельно, или, если существует отдельная годовая подписка, взнос признается в качестве выручки при отсутствии значительной неопределенности в его получении. Если взнос дает право члену организации на получение услуг или печатных изданий на протяжении периода членства или на приобретение товаров или услуг по ценам ниже установленных для лиц, не являющихся членами организации, выручка признается на основе, отражающей время, характер и ценность предоставленных привилегий.

*Франшиза или концессионный сбор*

IG16. Франшиза или концессионный сбор могут покрывать оказание первоначальных и последующих услуг, поставку оборудования и других материальных активов, производственных технологий (ноу-хау). Соответственно, франшиза или концессионный сбор признаются в качестве выручки на основе, отражающей цель начисления вознаграждения. Следующие методы применимы для признания франшизы или концессионного сбора:

(a) **Поставки оборудования и других материальных активов**

Величина, основанная на справедливой стоимости проданных активов, признается в качестве выручки после их доставки или передачи права собственности.

(b) **Оказание первоначальных и последующих услуг**

Плата за предоставление периодического обслуживания, как часть первоначальной платы или разовой платы, признается в качестве выручки по мере оказания услуг. Если разовая плата не покрывает стоимости последующего обслуживания вместе с приемлемой прибылью, часть первоначальной платы, достаточная для покрытия затрат на последующее обслуживание и обеспечение приемлемой прибыли за эти услуги, переносится на будущие периоды и признается в качестве выручки по мере оказания услуг.

(c) **Периодическая франшиза или периодический концессионный сбор**

Плата за длительное пользование правами, предоставляемыми в соответствии с соглашением, или за другие услуги, предоставляемые в течение срока действия соглашения, признается в качестве выручки по мере предоставления услуг или использования прав.

(d) **Агентские операции**

Между франшизодателем и франшизополучателем, могут осуществляться операции, в которых франшизодатель по существу действует в качестве агента франшизополучателя. Например, франшизодатель может заказать товар и организовать его доставку франшизополучателю без прибыли для себя. Такие операции не ведут к образованию выручки.



*Вознаграждение за разработку специального программного обеспечения*

IG17. Вознаграждение за разработку специального программного обеспечения признается в качестве выручки в соответствии со степенью завершенности разработки, включая оказание услуг в связи с послепродажным обслуживанием.

**Продажа товаров**

*Продажа по схеме «выписать и отложить», в соответствии с которой доставка откладывается по просьбе покупателя, но при этом покупатель приобретает право собственности и принимает счет к оплате*

IG18. Выручка признается, когда покупатель получает право собственности, при условии, что:

- (a) *существует возможность осуществления поставки;*
- (b) *товар имеется в наличии, идентифицирован и готов к отправке покупателю в момент признания продажи;*
- (c) *покупатель специально утверждает инструкцию по отложенной поставке; и*
- (d) *применяются обычные условия платежа.*

Выручка не признается, когда просто существует намерение приобрести или произвести товары в срок для поставки.

IG19. *Отгрузка товаров с условиями*

(a) **Установка и проверка**

Выручка обычно признается, когда покупатель принимает поставку, а установка и проверка завершены. Однако выручка признается сразу после принятия покупателем поставки, если:

- (i) процесс установки не сложен по своему характеру, или
- (ii) проверка осуществляется только для окончательного определения цены договора.

(b) **После одобрения, когда покупатель договорился об ограниченном праве на возврат**

Если имеется неопределенность относительно вероятности возврата, выручка признается, когда отгрузка была формально принята покупателем или товары были доставлены, и истек период времени для отказа.

(c) **Продажи на условиях консигнации (комиссионные продажи), при которых комиссионер (покупатель) берет на себя обязательства продать товары от имени отправителя груза (продавца)**

Выручка признается отправителем груза после продажи комиссионером товаров третьей стороне.

(d) **Продажи с оплатой наличными при доставке**

Выручка признается, когда доставка осуществлена и деньги получены продавцом или его агентом.

*Отложенные продажи, в соответствии с которыми товары отгружаются только тогда, когда покупатель произведет окончательный платеж из серии платежей*

IG20. Выручка от таких продаж признается, когда товары отгружены. Однако если из опыта следует, что большинство таких продаж завершено, выручка может быть признана, когда получен значительный задаток при условии, что товары имеются в наличии, идентифицированы и готовы для доставки покупателю.

*Заказы, по которым получена частичная или полная предоплата за отгрузку товаров, которых еще нет в наличии в запасах, например, когда товары еще должны быть произведены или должны быть отгружены непосредственно покупателю третьей стороной*

IG21. Выручка признается, когда товары отгружены покупателю.

*Соглашения о продаже с последующей обратной покупкой (кроме свопов), в соответствии с которыми продавец одновременно соглашается через некоторое время обратно выкупить те же*

*самые товары или когда у продавца имеется опцион покупателя на обратную покупку, или когда покупатель имеет опцион продавца с требованием обратной покупки продавцом товаров*

- IG22. Условия соглашения должны быть проанализированы, чтобы установить по существу, передал ли продавец риски и преимущества, связанные с правом собственности покупателю, и, следовательно, выручка признается. Если у продавца остаются риски и преимущества, связанные с правом собственности, даже если право собственности передано, операция является финансовым соглашением и не приводит к возникновению выручки.

*Продажа посредникам, таким, как дистрибуторы, дилеры или прочие, для перепродажи*

- IG23. Выручка от таких продаж обычно признается, когда переданы риски и преимущества, связанные с правом собственности. Однако если покупатель действует, по существу, в качестве агента, продажа отражается как продажа по консигнации.

*Подписка на печатные издания и аналогичные товары*

- IG24. Если в течение каждого периода товары, вовлеченные в операцию, имеют одинаковую стоимость, выручка признается линейно в течение периода распространения товаров. Если стоимость товаров меняется от периода к периоду, выручка признается на основе отношения объема проданного товара к оценке общей стоимости продаж всех товаров по подписке.

*Продажа в рассрочку, при которой вознаграждение подлежит получению частями*

- IG25. Выручка, относящаяся к цене продажи, за исключением процентов, признается на дату продажи. Цена продажи равняется дисконтированной стоимости вознаграждения, определяемого путем дисконтирования частичных платежей по вмененной процентной ставке. Процентная составляющая признается выручкой по мере получения, на пропорционально-временной основе, с учетом вмененной ставки процента.

*Продажа недвижимости*

- IG26. Выручка обычно признается, когда право собственности переходит к покупателю. Однако в некоторых странах право на удержание недвижимости может передаваться покупателю до перехода права собственности, и, таким образом, риски и преимущества, связанные с правом собственности, передаются в тот же момент. В таких случаях, при условии, что продавец не должен предпринимать больше никаких значимых действий для завершения договора, целесообразно признать выручку. В любом случае, если продавец имеет обязательства по выполнению каких-либо значимых действий, после передачи по «праву справедливости» и/или праву собственности, выручка признается по мере выполнения этих действий. В качестве примера можно привести здание или другой объект, сооружение которого не было завершено.

- IG27. В некоторых случаях, недвижимое имущество может продаваться с сохранением некоторой степени участия продавца так, что риски и преимущества, связанные с правом собственности, не передаются. Примерами могут служить (а) соглашения по продаже с обратной покупкой, включающие опционы продавца и покупателя и (б) соглашения, в которых продавец гарантирует аренду имущества в течение определенного периода или гарантирует инвестиционный доход покупателю за определенный период. В таких случаях характер и степень участия продавца определяет порядок учета операции. Операция может учитываться как продажа, или как финансовое соглашение, соглашение об аренде, или какое-либо иное соглашение о разделении прибыли. Если операция учитывается как продажа, длительное участие продавца может отложить признание выручки.

- IG28. Продавец также должен учитывать способ оплаты и доказательства готовности покупателя завершить оплату. Например, если сумма полученных платежей, включая первоначальный платеж покупателя, или периодические платежи покупателя, являются недостаточным доказательством готовности покупателя завершить оплату, выручка признается только в размере полученной суммы.

## **Проценты, роялти и дивиденды**

*Лицензионные платежи и роялти*

- IG29. Лицензионные платежи и роялти, уплачиваемые за использование активов организации (таких, как торговые марки, патенты, программное обеспечение, авторские права на музыкальные произведения, оригиналы записей и художественные фильмы), обычно признаются в соответствии

с содержанием соглашения. В практических целях признание может производиться линейно на протяжении срока действия соглашения, например, когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию на протяжении установленного периода времени.

- IG30. Передача прав за фиксированное вознаграждение или невозмещаемая гарантия по неаннулируемому договору, которая (а) разрешает лицензиату свободно использовать эти права и (б) по которому лицензиар более не имеет обязательств, по существу, является продажей. Примером является лицензионное соглашение по использованию программного обеспечения, когда лицензиар не имеет обязательств после поставки. Другим примером является предоставление прав на прокат художественных фильмов на рыночных условиях, когда лицензиар не имеет контроля над дистрибутором и не предполагает получить дополнительную выручку от кассовых поступлений. В таких случаях выручка признается в момент продажи.
- IG31. В некоторых случаях получение лицензионных вознаграждений или роялти зависит от наступления будущего события. В таких случаях выручка признается только тогда, когда есть возможность получения лицензионных платежей или роялти, что обычно связано с наступлением указанного события.

### Сравнение с МСФО (IAS) 18

В основе МСФО ОС 9 лежит МСФО (IAS) 18. Основные различия между МСФО ОС 9 и МСФО (IAS) 18 состоят в следующем:

- Название МСФО ОС 9 отличается от названия МСФО (IAS) 18 и это отличие объясняет, что в МСФО ОС 9 не рассматривается выручка от необменных операций.
- Определение выручки (revenue), принятое в МСФО ОС 9, аналогично определению, принятому в МСФО 18. Главное отличие состоит в том, что определение в МСФО 18 относится к «обычной деятельности».
- Дополнительные комментарии, по сравнению с МСФО (IAS) 18, включены в МСФО ОС 9 для разъяснения применимости стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях, в МСФО ОС 9 используется терминология отличная от МСФО (IAS) 18. Наиболее показательным примером является использование термина «чистые активы/ капитал» (net assets/ equity) в МСФО ОС 9. Эквивалентный термин в МСФО (IAS) 18 «капитал» (equity).

**МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В  
ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 29 (формат изменен в 1994 г.) «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 29 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, ЕС4М 6ХН Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 10 – ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ В ГИПЕРИНФЛЯЦИОННОЙ ЭКОНОМИКЕ

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Сфера применения .....	1–6
Определения .....	7
Пересмотр финансовой отчетности .....	8–34
Отчет о финансовом положении .....	14–26
Отчет о финансовых результатах деятельности .....	27
Профицит или дефицит по чистой денежной позиции .....	28–29
Отчет о движении денежных средств .....	30
Сравнительные показатели .....	31
Консолидированная финансовая отчетность .....	32–33
Выбор и использование общего индекса цен .....	34
Экономика, выходящая из периода гиперинфляции .....	35
Раскрытие информации .....	36–37
Дата вступления в силу .....	38–39
Иллюстративный пример	
Сравнение с МСФО (IAS) 29	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» изложен в параграфах 1–39. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 10 должен пониматься в контексте Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Сфера применения

1. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт к финансовой отчетности общего назначения, включая консолидированную финансовую отчетность организации, функциональной валютой которой является валюта страны с гиперинфляционной экономикой.
2. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
4. В гиперинфляционной экономике представление отчетности о результатах хозяйственной деятельности и финансовом положении в местной валюте без пересмотра не принесет пользы. Деньги теряют покупательную способность с такой скоростью, что сравнение сумм операций и прочих событий, имевших место в разное время даже в пределах одного и того же отчетного периода, вводит в заблуждение.
5. Настоящий Стандарт не устанавливает абсолютного значения инфляции, при котором, как считается, возникает гиперинфляция. Решение о необходимости изменения финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом, принимается на основе профессионального суждения. О наличии гиперинфляции свидетельствуют, но не ограничиваются ими, нижеследующие характерные особенности экономической среды страны:
  - (а) население, в целом, предпочитает держать свое состояние в неденежных активах или в относительно стабильной иностранной валюте. Имеющиеся суммы в местной валюте немедленно инвестируются для поддержания покупательной способности;
  - (б) население, в целом, рассматривает денежные суммы не в единицах местной валюты, а в единицах относительно стабильной иностранной валюты. Цены могут указываться в этой валюте;
  - (с) продажи и покупки в кредит происходят по ценам, которые компенсируют ожидаемое снижение покупательной способности на период кредитования, даже если этот период короткий;
  - (д) величина процента, заработная плата и цены привязаны к индексу цен;
  - (е) совокупный уровень инфляции за три года приближается или превышает 100 %.
6. Желательно, чтобы все организации, сдающие отчетность в валюте одной страны с гиперинфляционной экономикой, применяли настоящий Стандарт с одной и той же даты. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к финансовой отчетности любой организации, с начала отчетного периода, в котором организация определяет наличие гиперинфляции в стране, в валюте которой она отчитывается.

## Определения

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

**Балансовая стоимость актива** – это стоимость, по которой актив отражается в балансе (Отчете о финансовом положении) после вычета всей накопленной амортизации и убытков от обесценения.

**Балансовая стоимость обязательства** – это стоимость, по которой обязательство отражается в балансе (Отчете о финансовом положении).

**Неденежные статьи** – это статьи, не являющиеся денежными.

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



**Пересмотр финансовой отчетности**

8. В результате действия различных специфических или общих политических, экономических или социальных факторов цены изменяются с течением времени. Специфические факторы, такие как изменения спроса и предложения, и изменения технологии могут вызвать значительное повышение или понижение некоторых цен, независимо друг от друга. К тому же, результатом действия сил общего характера может стать изменение в общем уровне цен и, таким образом, изменение общей покупательной способности денежной единицы.
9. В гиперинфляционной экономике финансовая отчетность полезна только в том случае, если она пересчитана с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Вследствие этого настоящий Стандарт применяется к первой финансовой отчетности организаций, отчитывающихся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Не допускается представление информации, требуемое настоящим Стандартом, в качестве дополнения к неизменной финансовой отчетности. Более того, не допускается отдельное представление финансовой отчетности до ее изменения.
10. Многие организации общественного сектора для облегчения сравнения с бюджетом включают в свою финансовую отчетность, относящуюся к ним бюджетную информацию. В случаях, когда это осуществляется, бюджетная информация также должна быть пересмотрена в соответствии с настоящим Стандартом.
11. **Финансовая отчетность организации, функциональной валютой которой является валюта страны с гиперинфляционной экономикой, должна быть пересчитана с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Сравнительные показатели за предшествующий период, требуемые МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», и любая информация в отношении более ранних периодов также должны выражаться с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. В целях представления сравнительных величин в различных валютах представления отчетности применяются параграфы 47(b) и 48 МСФО ОС 4 «Влияние изменений обменных курсов».**
12. **Профицит или дефицит по чистой денежной позиции должны отдельно раскрываться в Отчете о финансовых результатах деятельности.**
13. Пересмотр финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует применения определенных процедур, а также профессионального суждения. Последовательное, период за периодом, применение этих процедур и профессионального суждения более важно, чем точность итоговых сумм, включенных в пересчитанную финансовую отчетность.

**Отчет о финансовом положении**

14. Значения показателей Отчета о финансовом положении, представленные без учета покупательной способности денежной единицы на отчетную дату, пересчитываются с применением общего индекса цен.
15. Денежные статьи не пересчитываются, потому что они уже выражены с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Денежные статьи – это имеющиеся денежные средства, активы и обязательства к получению или выплате в фиксированных или устанавливаемых суммах денежных средств.
16. Активы и обязательства, связанные с изменением цен в соответствии с договором, например, индексируемые облигации или займы, корректируются в соответствии с договором для определения их суммы на отчетную дату. Эти статьи учитываются по данной скорректированной сумме в пересмотренном Отчете о финансовом положении.
17. Все остальные активы и обязательства являются неденежными. Некоторые неденежные статьи отражаются по текущим значениям на отчетную дату, как, например, чистая цена продажи и справедливая стоимость, поэтому они не изменяются. Все остальные неденежные активы и обязательства пересчитываются.
18. Большинство неденежных статей отражается по себестоимости (первоначальной стоимости) или по первоначальной стоимости за вычетом амортизации, следовательно, они отражены в суммах, действовавших на дату их приобретения. Пересчитанная себестоимость или себестоимость за вычетом амортизации определяется по каждой статье путем применения к ее исторической

стоимости и сумме накопленной амортизации изменения общего индекса цен от даты приобретения до отчетной даты. Например, основные средства, запасы сырья и товаров, деловая репутация, патенты, торговые марки и аналогичные активы пересчитываются с даты их покупки. Запасы частично готовой и готовой продукции пересчитываются с даты, на которую были понесены затраты на покупку и обработку.

19. Учетные данные о датах приобретения объектов основных средств могут быть недоступны или не могут быть точно установлены. В таких случаях в первом периоде применения настоящего Стандарта может потребоваться независимая профессиональная оценка стоимости объектов основных средств для использования в качестве основы для пересчета их стоимости.
20. Может быть недоступен общий индекс цен за периоды, за которые, согласно настоящему Стандарту, требуется пересчет стоимости основных средств. В этих случаях может потребоваться применение оценки, основанной, например, на динамике изменений обменного курса функциональной валюты к относительно стабильной иностранной валюте.
21. Некоторые неденежные статьи были учтены в суммах, действовавших на даты, отличные от дат приобретения или подготовки Отчета о финансовом положении, например, основные средства, которые были переоценены на какую-то более раннюю дату. В этих случаях, балансовая стоимость пересчитывается на дату переоценки.
22. Для того чтобы определить, обесценилась ли и должна ли быть уменьшена пересчитанная стоимость неденежной статьи, организация применяет соответствующие тесты на обесценение, приведенные в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» либо в международных и/или национальных стандартах бухгалтерского учета, в которых рассматривается обесценение стоимости деловой репутации. Например, пересчитанные стоимости основных средств, деловой репутации, патентов и торговых марок уменьшаются до возмещаемой стоимости или возмещаемой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, в зависимости от ситуации. Пересчитанная стоимость запасов уменьшается до чистой цены продажи или текущей стоимости замещения. Объект инвестиций, учитываемый по методу долевого участия, может отражаться в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. В соответствии с настоящим Стандартом, для того чтобы рассчитать долю инвестора в чистых активах/ капитале и результатах деятельности объекта инвестиций, Отчет о финансовом положении и Отчет о финансовых результатах деятельности объекта инвестиций пересматриваются. В том случае, когда пересмотренная финансовая отчетность объекта инвестиций выражается в иностранной валюте, она пересчитывается по курсу закрытия.
23. Влияние инфляции обычно признается в затратах по займам. Не допускается одновременно пересчитывать капитальные вложения, финансируемые за счет займов, и капитализировать ту часть затрат по займам, которая компенсирует инфляцию в течение того же периода. Эта часть затрат по займам признается в качестве расходов за период, в котором они были понесены.
24. Организация может приобретать активы по договору, разрешающему отсрочить платеж без возникновения реально выплачиваемых процентов. При отсутствии практической возможности рассчитать вмененную сумму процентов, такие активы пересчитываются на дату их оплаты, а не на дату покупки.
25. В начале первого периода применения настоящего Стандарта элементы чистых активов/ капитала, за исключением нераспределенного профицита/ дефицита и любого резерва переоценки, пересчитываются с учетом общего индекса цен с дат, когда эти элементы были внесены или возникли иным образом. Любой резерв переоценки, возникший в предыдущие периоды, исключается. Пересчитанный нераспределенный профицит/ дефицит выводится на основе всех остальных сумм в пересчитанном Отчете о финансовом положении.
26. В конце первого периода и в последующие периоды все элементы чистых активов/ капитала пересчитываются с учетом общего индекса цен с начала периода или с даты их поступления, если она окажется более поздней. Движение чистых активов/ капитала за период раскрывается в соответствии с МСФО ОС 1.

#### **Отчет о финансовых результатах деятельности**

27. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности были отражены с учетом покупательной способности денежной единицы на отчетную дату. Таким образом, все суммы должны быть пересчитаны с учетом изменения в общем индексе цен, на даты, когда статьи выручки или расходов были первоначально учтены.

**Профицит или дефицит по чистой неденежной позиции**

28. В период инфляции организация, имеющая превышение денежных активов над денежными обязательствами, теряет покупательную способность, а организация, имеющая превышение денежных обязательств над денежными активами приобретает покупательную способность в той мере, в которой активы и обязательства не связаны с уровнем цен. Этот профицит или дефицит по чистой денежной позиции может быть определен как разница в результате пересчета неденежных активов, нераспределенного профицита и дефицита и статей в Отчете о финансовых результатах деятельности, и корректировки активов и обязательств, привязанных к индексу. Профицит или дефицит может быть оценен путем применения изменения общего индекса цен к средневзвешенному за период значению разницы между денежными активами и денежными обязательствами.
29. Профицит или дефицит по чистой денежной позиции включается в Отчет о финансовых результатах деятельности. Производимая согласно параграфу 16 корректировка активов и обязательств, связанных с изменением цен в соответствии с договором, засчитывается против профицита или дефицита по чистой денежной позиции. Другие статьи в Отчете о финансовых результатах деятельности, такие как процентные доходы и расходы и курсовые разницы, относящиеся к инвестированным или заимствованным средствам, также связаны с чистой денежной позицией. Хотя, такие статьи раскрываются отдельно, целесообразно представлять их вместе с профицитом или дефицитом по чистой денежной позиции в Отчете о финансовых результатах деятельности.

**Отчет о движении денежных средств**

30. Настоящий Стандарт требует, чтобы все статьи в Отчете о движении денежных средств были отражены с учетом покупательной способности денежных единиц на отчетную дату.

**Сравнительные показатели**

31. Сравнительные показатели за предшествующий отчетный период, составленные либо на основе метода учета по себестоимости или метода учета по текущей стоимости, изменяются с помощью общего индекса цен таким образом, чтобы сравнительная финансовая отчетность была пересчитана с учетом покупательной способности денежных единиц на конец отчетного периода. Информация, раскрываемая в отношении более ранних периодов, также пересчитывается с учетом покупательной способности денежных единиц на конец отчетного периода. В целях представления сравнительных показателей в валюте, отличной от валюты представления отчетности, применяются параграфы 47(b) и 48 МСФО ОС 4.

**Консолидированная финансовая отчетность**

32. Контролирующая организация, отчитывающаяся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, может иметь контролируемые организации, также отчитывающиеся в валютах стран с гиперинфляционной экономикой. Финансовая отчетность любой такой контролируемой организации до ее включения в консолидированную финансовую отчетность, выпускаемую контролирующей ее организацией, должна быть пересчитана с учетом общего индекса цен той страны, в валюте которой отчитывается контролируемая организация. Когда такая контролируемая организация является иностранной контролируемой организацией, ее пересмотренная финансовая отчетность переводится в валюту консолидированной финансовой отчетности по курсу закрытия. Финансовая отчетность контролируемых организаций, не отчитывающихся в валютах стран с гиперинфляционной экономикой, составляется в соответствии с МСФО ОС 4.
33. Если консолидируются финансовые отчетности с различными отчетными датами, то все статьи, как неденежные, так и денежные, должны быть пересчитаны с учетом покупательной способности денежных единиц на дату консолидации финансовой отчетности.

**Выбор и использование общего индекса цен**

34. Изменение финансовой отчетности в соответствии с настоящим Стандартом требует использования общего индекса цен, который отражает изменение в общей покупательной способности. Желательно, чтобы все организации, представляющие отчетность в валюте одной страны, использовали одинаковый индекс.

**Экономика, выходящая из состояния гиперинфляции**

35. Если экономика выходит из состояния гиперинфляции, и организация прекращает подготовку и представление финансовой отчетности в соответствии с настоящим

**Стандартом, она должна использовать значения показателей отчетности, пересчитанных с учетом покупательной способности денежных единиц на конец предыдущего отчетного периода, как основу балансовой стоимости в своей последующей финансовой отчетности**

### **Раскрытие информации**

36. Раскрытию подлежит следующая информация:

- (a) подтверждение того, что финансовая отчетность и сравнительные показатели за предыдущие периоды были пересчитаны с учетом изменений в общей покупательной способности функциональной валюты и, в результате, отражены с учетом покупательной способности денежных единиц на отчетную дату; и
  - (b) наименование и уровень индекса цен на отчетную дату и динамика индекса в течение текущего и предыдущего отчетных периодов.
37. Раскрытие информации, требуемое настоящим Стандартом, необходимо для прояснения основ обращения с эффектом гиперинфляции в финансовой отчетности. Также предполагается раскрытие прочей информации, необходимой для понимания методов учета и итоговых показателей.

### **Дата вступления в силу**

38. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**
- 38A. **Параграфы 17, 18 и 22 были изменены «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**
39. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 10.*

**Пересмотр МСФО ОС 10 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

ВС1. СМСФО ОС рассмотрел изменения в МСФО (IAS) 29, включенные в «Совершенствования в МСФО», выпущенные СМСФО в мае 2008 года и, в целом, согласился с аргументами СМСФО по изменению Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

### **Иллюстративный пример**

*Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 10.*

IE1. Настоящий Стандарт устанавливает требования по пересмотру финансовой отчетности, включая консолидированную финансовую отчетность, организаций, составляющих отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой.

IE2. Следующий пример поясняет процесс пересмотра финансовой отчетности.

При подготовке этого примера:

- профицит по чистой денежной позиции за период был получен косвенным путем как разница в результате пересчета неденежных активов и обязательств, нераспределенного профицита/ дефицита и статей в Отчете о финансовых результатах деятельности (см. параграф 30);
- запасы в наличии на конец отчетного периода были приобретены, предположительно, в конце отчетного периода, когда общий индекс инфляции был равен 170;
- общий индекс цен составлял 120 на начало периода, 180 – на конец периода и его среднее значение за период равняется 150;
- выручка и расходы, кроме амортизации, начислялись равномерно в течение всего отчетного периода;
- активы, чья историческая стоимость была 7 500, были полностью амортизированы и утилизированы; стоимость их утилизации составила 0.

**Финансовый отчет в условиях гиперинфляции**

*Пример*

Отчет о финансовом положении	1.1.X0	31.12.X0	Коэффициент индексации	31.12.X0	Профицит/дефицит по чистой денежной позиции
	(МСФО ОС 12)	(До корректировок)		(МСФО ОС 12)	
Денежные средства и инвестиции	5,000	10,000	–	10,000	–
Запасы	–	2 000	180 /170	2 118	<i>Пересчитано</i> 118
<i>Материальные активы:</i>					
Историческая стоимость	47 500	40 000	180 /120	60 000	20 000
Накопленная амортизация	(22 500)	(20 000)	180 /120	(30 000)	(10 000)
Чистая балансовая стоимость	25 000	20 000	180 /120	30 000	<i>Пересчитано</i> 10 000
<b>Итого активы</b>	<b>30 000</b>	<b>32 000</b>		<b>42 118</b>	
Заемные средства	<b>26 000</b>	<b>26 000</b>	–	<b>26 000</b>	
<b>Чистые активы</b>					
На начало периода	<b>4 000</b>	<b>4 000</b>	180 /120	6 000	<i>Пересчитано</i> (2 000)
Чистый профицит за период (см. ниже)		2 000	См. ниже	10 118	1 100
	<b>4 000</b>	<b>6 000</b>		<b>16 118</b>	<b>9 218</b>
<b>Отчет о финансовых результатах деятельности</b>					
Выручка		50 000	180 /150	60 000	<i>Пересчитано</i> 10 000
Амортизация		(5 000)	180 /120	(7 500)	<i>Пересчитано</i> (2 500)
Прочие расходы		(43 000)	180 /150	(51 600)	<i>Пересчитано</i> (8 600)
Профицит по чистой денежной позиции				9 218	
Профицит за год		<b>2 000</b>		<b>10 118</b>	<b>(1 100)</b>

Примечание: настоящий Стандарт (параграф 29) требует, чтобы статьи Отчета о финансовых результатах деятельности были пересчитаны с учетом динамики индекса, начиная с дат, когда операции были учтены. В данном примере, начисления по статьям доходов и расходов, кроме амортизации, произведены равномерно в течение отчетного периода, и был применен средний темп инфляции. Профицит по чистой денежной позиции получен косвенно (см. последнюю колонку) путем применения общего индекса цен к неденежным статьям в Отчете о финансовом положении и в Отчете о финансовых результатах деятельности (параграф 30).

**Сравнение с МСФО (IAS) 29**

В основе МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике» лежит МСФО (IAS) 29 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике», включая изменения, сделанные в МСФО (IAS) 29 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО», выпущенные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 10 и МСФО (IAS) 29 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 10 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 29, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 10 используется терминология отличная от МСФО (IAS) 29. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка» (revenue), «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) и «чистые активы/ капитал» (net assets /equity) в МСФО ОС 10. Эквивалентные термины в МСФО (IAS) 29: «доход» (income), «Отчет о прибылях и убытках» (income statement), и капитал (equity).
- МСФО (IAS) 29 содержит указания по пересчету финансовой отчетности, составленной на основе метода учета по текущей стоимости. МСФО ОС 10 не содержит таких указаний.
- МСФО ОС 10 содержит пример, поясняющий процесс пересмотра финансовой отчетности организации, отчитывающейся в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, с использованием косвенного метода.



**МСФО ОС 11 – ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 11 (пересмотрен в 1993 г.), «Договоры на строительство», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 11 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, ЕС4М 6ХН Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 11 — ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО****СОДЕРЖАНИЕ**

---

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–3
Определения .....	4–11
Договоры на строительство .....	5–10
Подрядчик .....	11
Объединение и дробление договоров на строительство .....	12–15
Выручка по договору .....	16–22
Расходы по договору .....	23–29
Признание выручки и расходов по договору .....	30–43
Признание ожидаемых убытков .....	44–48
Изменение оценок .....	49
Раскрытие информации .....	50–56
Дата вступления в силу .....	57–58
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО (IAS) 11	

---

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 11 «Договоры на строительство» изложен в параграфе «Цель» и параграфах 1–58. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 11 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Цель

Целью настоящего Стандарта является определение порядка учета выручки и расходов, связанных с договорами на строительство. Стандарт:

- определяет соглашения, которые должны классифицироваться как договоры на строительство;
- определяет типы договоров на строительство, которые могут заключаться в общественном секторе; и
- определяет порядок признания и раскрытия информации о расходах по договору, и, если необходимо, выручки по договору.

Вследствие особенностей деятельности по договорам на строительство, даты начала и окончания деятельности по договору обычно приходятся на различные отчетные периоды.

Во многих странах по договорам на строительство, заключаемым организациями общественного сектора, не будет определяться сумма выручки. Скорее, для поддержки строительной деятельности будет предоставляться финансирование в форме ассигнований или аналогичной форме распределения доходов федерального правительства, либо в виде помощи или грантов. В этих случаях основным вопросом учета договоров на строительство являются (а) отнесение расходов по строительству к тому отчетному периоду, в котором были выполнены строительные работы, и (б) признание соответствующих расходов.

В некоторых странах договоры на строительство, заключенные организациями общественного сектора, могут заключаться на коммерческой или некоммерческой основе, с полным или частичным возмещением расходов. В этих случаях основным вопросом учета договоров на строительство является отнесение выручки по договору и затрат по договору к тому отчетному периоду, в котором были выполнены строительные работы.

## Сфера применения

1. **Подрядчик, который готовит и представляет финансовую отчетность по методу начисления, должен применять настоящий Стандарт при учете договоров на строительство.**
2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

## Определения

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

**Договор на строительство** – договор или аналогичное соглашение, имеющее обязательную силу, специально заключенное для строительства актива или группы активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически и функционально или по их конечному назначению или использованию.

**Подрядчик** – организация, выполняющая строительные работы в соответствии с договором на строительство.

**Договор «затраты плюс»** – договор на строительство, согласно которому подрядчику возмещаются оговоренные или другим образом определенные затраты, и, в случае договора на коммерческих условиях, дополнительный процент от данных затрат или фиксированное вознаграждение, если это предусмотрено.

**Договор с фиксированной ценой** – договор на строительство, в котором подрядчик согласовал фиксированную цену договора, или фиксированную ставку за единицу работ, увеличение которой в некоторых случаях оговаривается отдельно.

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

## Договоры на строительство

5. Договор на строительство (термин «договор на строительство» и термин «договор» взаимозаменяемы в оставшейся части настоящего Стандарта) может быть заключен на

строительство единичных активов, таких как мост, здание, дамба, трубопровод, дорога, корабль или тоннель. Договор на строительство может быть заключен на строительство нескольких активов тесно взаимосвязанных или взаимозависимых конструктивно, технологически или функционально или по своему первоначальному назначению или использованию. Примерами таких договоров являются строительство оборотной системы водоснабжения, очистительных сооружений и других сложных объектов инфраструктуры.

6. Для целей настоящего Стандарта договоры на строительство включают:
  - (a) договоры на оказание услуг непосредственно относящихся к строительству активов, например услуги руководителя строительного проекта или услуги архитекторов; и
  - (b) договоры на ликвидацию (снос) или восстановление активов, и восстановление окружающей среды после ликвидации активов.
7. В целях настоящего Стандарта, договоры на строительство также включают все соглашения, не имеющие документальной формы, но имеющие обязательную силу для сторон. Например, два государственных департамента могут заключить официальное соглашение на строительство актива, но соглашение может не иметь юридической формы договора, потому что в данной стране отдельные департаменты могут не быть отдельными юридическими лицами, имеющими право заключать договоры. Однако при условии, что соглашение устанавливает одинаковые права и обязанности для сторон, аналогично правам и обязанностям, устанавливаемым при заключении официального договора, такое соглашение, в целях настоящего Стандарта, является договором на строительство. Такая договоренность, имеющая обязательную силу, может включать постановления министерств, решения правительства, законодательные документы (такие как закон, принятый Парламентом), или меморандумы о взаимопонимании (но не ограничиваться ими).
8. Договоры на строительство, которые могут быть составлены различными способами, в целях настоящего Стандарта классифицируются как договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс». Некоторые коммерческие договоры на строительство могут одновременно содержать характеристики как договора с фиксированной ценой, так и договора «затраты плюс», например, в случае договора «затраты плюс» с согласованной максимальной ценой. В таких случаях подрядчик должен учитывать условия параграфов 31 и 32 для определения момента признания выручки и расходов по договору.
9. Договоры «затраты плюс» охватывают как коммерческие, так и некоммерческие договоры. Коммерческий договор должен устанавливать, что выручка должна покрывать согласованные в договоре расходы застройщика и приносить прибыль, получаемую от противоположной стороны по договору. Однако организации общественного сектора также могут заключать некоммерческие договоры на строительство активов для другой организации в обмен на полное или частичное возмещение затрат этой организацией или какой-либо другой организацией. В некоторых случаях возмещение затрат может включать платежи заказчика и грант на конкретные строительные цели или финансирование от других сторон.
10. Во многих странах, где одна организация общественного сектора сооружает активы для другой организации общественного сектора, затраты на строительство не возмещаются непосредственно заказчиком. Скорее, строительство финансируется косвенно (a) с помощью ассигнований или распределения средств федерального правительства на аналогичной основе в пользу подрядчика, или (b) за счет нецелевых грантов от государственных организаций, предоставляющих финансирование и являющихся третьей стороной, или других правительств. В целях настоящего Стандарта такое строительство классифицируется как договор с фиксированной ценой.

#### **Подрядчик**

11. Подрядчик – это организация, заключающая договор на возведение сооружений, строительство объектов, производство товаров, или оказание услуг согласно требованиям другой организации. Термин «подрядчик» включает генерального подрядчика, субподрядчика, или руководителя строительных работ.

#### **Объединение и дробление договоров на строительство**

12. Требования настоящего Стандарта обычно применяются к каждому договору на строительство в отдельности. Однако в некоторых случаях для отражения сущности договора или группы договоров необходимо применять настоящий Стандарт к отдельно идентифицируемым компонентам одного договора или одновременно к группе договоров.

13. Если договор охватывает некоторое количество активов, строительство каждого актива должно учитываться как отдельный договор на строительство, когда:
- (c) отдельная оферта была представлена по каждому активу;
  - (d) каждый актив являлся предметом отдельного согласования, и подрядчик, и заказчик имели возможность принять или отклонить ту часть договора, которая относится к каждому активу; и
  - (e) расходы и выручка по каждому активу могут быть определены.
14. Группа договоров, имеющая одного или нескольких заказчиков, должна рассматриваться как один договор на строительство, когда:
- (a) группа договоров согласовывалась единым пакетом;
  - (b) договоры настолько взаимосвязаны, что фактически они являются частью одного проекта с общей прибылью, при её наличии; и
  - (c) договоры исполняются одновременно или в непрерывной последовательности.
15. Договор может предусматривать сооружение дополнительного актива по выбору заказчика или может быть изменен с тем, чтобы включить сооружение дополнительного актива. Сооружение дополнительного актива должно учитываться как отдельный договор на строительство, когда:
- (a) актив значительно отличается конструктивно, технологически или функционально от другого актива или активов, охватываемых первоначальным договором; или
  - (b) цена актива согласована без учета первоначальной цены договора.

#### **Выручка по договору**

16. Выручка по договору должна включать:
- (a) первоначальную сумму выручки, согласованную в договоре; и
  - (b) изменения в работах по договору, претензии и поощрительные платежи в той степени, в которой:
    - (i) вероятно, что они приведут к выручке; и
    - (ii) они поддаются надежной оценке.
17. Выручка по договору оценивается по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения. Первоначальная и последующая оценка выручки по договору подвержена воздействию различных неопределенностей, которые зависят от результатов будущих событий. Часто оценки необходимо пересматривать после того как события произойдут, и неопределенности разрешатся. В договорах «затраты плюс» первоначальная сумма выручки может быть не установлена в договоре. Вместо этого потребуется оценить сумму выручки на основе, согласующейся с условиями и положениями договора, например, на основе ожидаемых расходов на протяжении срока договора.
18. Кроме того, величина выручки по договору может увеличиваться или уменьшаться от периода к периоду. Например:
- (a) подрядчик и заказчик могут согласовать изменения в работах или претензии, которые увеличивают или уменьшают выручку по договору за период, следующий после первоначального согласования договора;
  - (b) величина выручки, согласованная по договору с фиксированной ценой или по договору «затраты плюс», может увеличиваться в результате роста затрат или иных причин;
  - (c) величина выручки по договору может уменьшаться в результате штрафов за задержки выполнения договора подрядчиком; или
  - (d) когда договор с фиксированной ценой включает фиксированную цену за единицу продукции, выручка по договору увеличивается или уменьшается по мере того, как увеличивается или уменьшается количество единиц.

19. Изменение в работах – это указание заказчика на изменение объема работ, выполняемых в соответствии с договором. Изменение в работах может привести к увеличению или уменьшению выручки по договору. Примерами изменения в работах являются изменения в технических требованиях или конструкции актива, или изменение сроков договора. Изменения в работах включаются в выручку по договору, когда:
- (a) вероятно, что заказчик утвердит изменения в работах и величина выручки вырастет от такого изменения; и
  - (b) величина выручки может быть надежно оценена.
20. Претензии – это та сумма, которую, подрядчик стремится получить с заказчика или другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных в договор. Претензии могут возникать, например, когда по вине заказчика возникли задержки, ошибки в технических требованиях или конструкции, или возникли разногласия по изменению в работах по договору. Оценка величины выручки от претензий подвержена высокому уровню неопределенности и часто зависит от результата переговоров. Поэтому претензии включаются в выручку по договору только когда:
- (a) переговоры достигли того этапа, когда вероятно, что заказчик признает претензию; и
  - (b) сумма, которая, вероятно, будет признана заказчиком, может быть надежно оценена.
21. Поощрительные платежи – это дополнительные суммы, выплаченные подрядчику, если достигнуты или превышены определенные в договоре нормативы деятельности. Например, договором может быть установлен поощрительный платеж подрядчику за досрочное выполнение договора. Поощрительные платежи включаются в выручку по договору, когда:
- (a) исполнение договора значительно продвинулось вперед и вероятно, что определенный норматив деятельности будет достигнут или превышен; и
  - (b) сумма поощрительных платежей может быть надежно оценена.
22. Подрядчик должен проверять все суммы, относящиеся к договору на строительство, выплачиваемые сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, непосредственно субподрядчикам для определения удовлетворяют ли они определению выручки и критерию признания выручки в соответствии с условиями договора. Суммы, отвечающие определению выручки и критериям признания выручки, должны учитываться подрядчиком так же, как и остальная выручка по договору. Также эти суммы должны признаваться в качестве расходов по договору (см. параграф 25). Государственные организации, предоставляющие финансирование, могут включать национальные и международные благотворительные организации и многосторонние и двухсторонние банки развития.

#### Расходы по договору

23. **Расходы по договору должны включать:**
- (a) **расходы, непосредственно относящиеся к определенному договору;**
  - (b) **расходы, в целом относящиеся к деятельности по договору и которые могут быть отнесены к договору на систематической и рациональной основе; и**
  - (c) **другие затраты, которые непосредственно подлежат оплате заказчиком в соответствии с условиями договора.**
24. Затраты, относящиеся непосредственно к конкретному договору, включают:
- (a) расходы на оплату труда рабочих (строительной бригады), включая технический надзор;
  - (b) стоимость материалов, используемых для строительства;
  - (c) амортизацию основных средств, используемых по договору;
  - (d) стоимость перемещения основных средств и материалов от и до строительной площадки по договору;
  - (e) стоимость аренды производственного и прочего оборудования;
  - (f) стоимость проектирования и технического сопровождения, непосредственно относящаяся к договору;

- (g) оценка затрат на работы по исправлению ошибок и гарантийные работы, включая ожидаемые расходы на гарантийное обслуживание; и
- (h) претензии третьей стороны.

Данные расходы могут быть уменьшены на дополнительные доходы, не включенные в выручку по договору, например доходы от продажи излишка материалов в конце договора.

25. Подрядчик должен проверять все суммы, уплачиваемые по договору на строительство непосредственно субподрядчикам, и которые возмещаются сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, чтобы определить, можно ли их квалифицировать как затраты по договору. Суммы, удовлетворяющие определению и критериям признания расходов по договору, должны учитываться подрядчиком таким же образом, как и остальные расходы по договору. Суммы, возмещаемые сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, которые соответствуют определению и критериям признания выручки, должны учитываться подрядчиком таким же образом, как и остальная выручка по договору (см. параграф 22).
26. Расходы, которые в принципе могут быть отнесены к деятельности по договору и могут быть распределены на конкретный договор, включают:
- (a) страхование;
  - (b) расходы на проектирование, не относящиеся непосредственно к конкретному договору; и
  - (c) накладные расходы строительства.

Такие расходы распределяются на основе методов, которые (a) являются систематическими и рациональными и (b) применяются последовательно ко всем затратам, имеющим аналогичные характеристики. Распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности. Накладные расходы строительства включают затраты, такие как подготовка и обработка документов по заработной плате строительного персонала. Общие затраты, относящиеся к деятельности по договору и которые могут быть распределены на конкретный договор, также включают затраты по займам, когда подрядчик принимает допустимый альтернативный порядок учета и отражения в отчетности в соответствии с МСФО ОС 5 «Затраты по займам».

27. Затраты, специально относимые на заказчика в соответствии с условиями договора, могут включать: некоторые общие административные затраты и затраты на разработку, возмещение которых определено условиями договора.
28. Затраты, которые не относятся к деятельности по договору или не могут быть распределены на договор, исключаются из затрат по договору на строительство. Такие затраты включают:
- (a) общие административные расходы, возмещение которых не определено в договоре;
  - (b) расходы на продажу;
  - (c) затраты на НИОКР, возмещение которых не определено в договоре; и
  - (d) амортизацию простаивающего производственного и прочего оборудования, не используемого при выполнении конкретного договора.

29. Затраты по договору включают затраты, относящиеся к договору, за период с даты заключения договора до окончательного завершения договора. Однако затраты, непосредственно относящиеся к договору и понесенные при заключении договора, также включаются в состав затрат по договору, если они могут быть отдельно идентифицированы и надежно оценены, и вероятно заключение договора. Если затраты, понесенные при заключении договора, признаются в качестве расходов в периоде, в котором они были осуществлены, то они не включаются в затраты по договору при его заключении в следующем периоде.

#### **Признание выручки и расходов по договору**

30. **Как только результат договора на строительство может быть надежно оценен, выручка по договору и затраты по договору, связанные с договором на строительство, должны признаваться в качестве выручки и расходов в соответствии со степенью завершенности договора на конец отчетного периода. Ожидаемый убыток по договору на строительство, к**



которому применяется параграф 44, должен единовременно признаваться в качестве расхода в соответствии с параграфом 44.

31. В случае договора с фиксированной ценой результат договора на строительство может быть надежно оценен, как только выполняются все следующие условия:
- (a) общая выручка по договору, при ее наличии, может быть надежно оценена;
  - (b) вероятно, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию;
  - (c) расходы, необходимые для завершения договора, и степень выполнения договора на конец отчетного периода могут быть надежно оценены; и
  - (d) расходы, связанные с договором, могут быть точно определены и надежно оценены, так что фактически понесенные затраты по договору могут быть сопоставлены с предварительными оценками.
32. В случае договора «затраты плюс» результат договора на строительство может быть надежно оценен, как только выполняются все следующие условия:
- (a) вероятно, что экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию; и
  - (b) расходы, относящиеся к договору, независимо от того, подлежат они возмещению или нет, могут быть точно определены и надежно оценены.
33. При признании выручки и расходов по степени завершенности договора часто говорят как о методе «по мере готовности». В соответствии с этим методом выручка по договору соотносится с затратами по договору, понесенными для достижения степени завершенности. В результате в отчетности статьи выручки, расходов и профицита/ дефицита соответствуют доле выполненных работ. Данный метод обеспечивает полезную информацию об объеме деятельности по договору и производительности в течение периода.
34. В соответствии с методом «по мере готовности» выручка по договору признается в качестве выручки в Отчете о финансовых результатах деятельности в тех отчетных периодах, в которых выполнены работы. Затраты по договору обычно признаются как расходы в Отчете о финансовых результатах деятельности в тех отчетных периодах, в которых работы, к которым они относятся, были выполнены. Однако, если при заключении договора подразумевалось, что затраты по договору будут полностью возмещены сторонами по договору на строительство, любое ожидаемое превышение общих затрат по договору над общей выручкой по договору признается единовременно в качестве расхода в соответствии с параграфом 44.
35. Подрядчик может понести расходы по договору, которые относятся к будущим операциям по договору. Такие расходы признаются в качестве актива, при условии, что их возмещение вероятно. Они представляют собой суммы, причитающиеся к возмещению заказчиком, и часто классифицируются как незавершенное строительство.
36. Результат договора на строительство может быть надежно оценен, если вероятно, что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с договором, поступят в организацию. Однако как только возникает неопределенность в отношении получения суммы, уже включенной в выручку по договору, и уже признанной в Отчете о финансовых результатах деятельности, неполученная сумма или сумма, получение которой перестало быть возможным, признается в качестве расхода, а не как корректировка суммы выручки по договору.
37. В большинстве случаев организация способна предоставить надежные оценки после заключения договора, который устанавливает:
- (a) законные права каждой стороны в отношении объекта, который будет построен;
  - (b) встречное вознаграждение, при наличии; и
  - (c) порядок и условия расчетов.

Также обычно организации необходимо иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. В случае необходимости по мере выполнения договора организация

проверяет и пересматривает оценки выручки и расходов по договору. Необходимость таких пересмотров не означает, что результат договора не может быть надежно оценен.

38. Степень завершенности договора может быть определена различными способами. Организация обычно использует тот способ, который позволяет надежно оценить выполненные работы. В зависимости от характера договора такие способы могут включать:
- (a) определение доли затрат по договору, понесенных для выполнения работ на определенную дату в общем объеме затрат по договору;
  - (b) экспертную оценку выполненных работ; или
  - (c) определение доли выполненных работ в общем объеме работ по договору в натуральном выражении.

Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают объема уже выполненных работ.

39. Когда степень завершенности определяется по расходам, понесенным по договору на определенную дату, в данные расходы включаются только те затраты по договору, которые отражают уже выполненные работы. Примерами затрат, которые не включаются в понесенные затраты по договору, являются:
- (a) расходы по договору, которые относятся к будущей деятельности по договору такие, как стоимость материалов, которые были доставлены на строительную площадку или зарезервированы для использования по договору, однако еще не установлены, не использованы или не применены для исполнения договора, за исключением материалов, произведенных специально для договора; и
  - (b) авансовые платежи субподрядчикам за работы, которые должны быть выполнены по договорам субподряда.

40. **Когда результат договора на строительство не может быть оценен надежно:**

- (a) **выручка по договору должна признаваться только в сумме понесенных расходов по договору, которые вероятно будут возмещены; и**
- (b) **расходы по договору должны признаваться как расходы периода, в котором они понесены.**

**Ожидаемый убыток по договору на строительство, к которому применяется параграф 44, должен признаваться как расход единовременно в соответствии с параграфом 44.**

41. На ранних стадиях исполнения договора часто бывает, что результат исполнения договора не может быть надежно оценен. Тем не менее, существует вероятность, что организация возместит понесенные затраты по договору. Таким образом, выручка по договору признается только в сумме понесенных затрат, которые ожидаются к возмещению. Так как результат договора не может быть оценен надежно, не признается ни профицит, ни дефицит. Однако даже если результат договора не может быть оценен надежно, существует вероятность того, что общие затраты по договору превысят общую выручку по договору. В таких случаях любое ожидаемое превышение общих затрат по договору над общей выручкой по договору признается в качестве расхода единовременно в соответствии с параграфом 44.
42. Когда маловероятно, что затраты по договору будут возмещены сторонами по договору, они признаются в качестве расходов единовременно. Примеры ситуаций, при которых возмещение затрат, понесенных по договору, маловероятно и при которых может быть необходимо признать затраты по договору единовременно, включают следующие договоры:
- (a) которые не обладают исковой силой в полном объеме, т.е. их юридическая сила под вопросом;
  - (b) завершение которых зависит от результата судебного процесса или принятия законопроекта;
  - (c) имеющие отношение к имуществу, которое, возможно, будет признано негодным или конфисковано;
  - (d) по которым заказчик не может исполнить собственные обязательства; или

- (е) по которым подрядчик не может выполнить договор или иным образом выполнить свои обязательства по договору.
43. **Если неопределенность, препятствующая надежной оценке результата договора, перестает существовать, выручка и расходы по договору на строительство должны признаваться в соответствии с параграфом 30, а не в соответствии с параграфом 40.**

#### Признание ожидаемых убытков

44. **Если по договорам на строительство, при заключении которых ожидалось, что расходы будут полностью возмещены сторонами, вероятно, что общие расходы превысят общую выручку, то ожидаемый убыток должен признаваться в качестве расхода одновременно.**
45. Организации общественного сектора могут заключать договоры на строительство, устанавливающие, что источником выручки, предназначенной для покрытия расходов на строительство, будут прочие, по отношению к договору, стороны. Это имеет место, когда, например:
- (а) государственные организации и департаменты, сильно зависящие от распределения бюджета или аналогичного способа распределения государственных доходов для финансирования их операций, также уполномочены на заключение договоров с КОГУ или организациями коммерческого сектора на строительство активов на коммерческой основе или на основе полного возмещения затрат; или
  - (б) государственные организации и департаменты, проводящие операции друг с другом по рыночным ценам или на коммерческой основе, как это обычно происходит в соответствии с моделью «покупатель – продавец» или аналогичной моделью управления.

В этих случаях, ожидаемый убыток по договору на строительство признается одновременно в соответствии с параграфом 44.

46. Как указано в параграфе 9 в некоторых случаях организации общественного сектора могут заключать договоры на строительство с неполным покрытием их расходов противоположной стороной по договору. В этих случаях финансирование свыше определенного в договоре на строительство будет осуществлено за счет ассигнования или аналогичного распределения государственных средств подрядчику на схожей основе, или за счет нецелевых грантов от сторонних организаций, предоставляющих финансирование, или других правительств. Требования параграфа 44 не применяются к этим договорам на строительство.
47. При определении суммы убытка в соответствии с параграфом 44 общая выручка по договору и общие затраты по договору могут включать платежи, сделанные сторонними государственными организациями, предоставляющими финансирование, непосредственно субподрядчикам в соответствии с параграфами 22 и 25.
48. Величина такого убытка определяется независимо от:
- (а) того, были ли начаты или нет работы по договору;
  - (б) степени завершенности работ по договору; или
  - (с) ожидаемых сумм профицита по коммерческим договорам на строительство, которые не рассматриваются как один договор на строительство в соответствии с параграфом 14.

#### Изменение оценок

49. Метод «по мере готовности» применяется нарастающим итогом в каждом отчетном периоде к текущим оценкам выручки и расходов по договору. Поэтому влияние изменения в оценке выручки или расходов по договору или влияние изменения в оценке результата работ учитываются как изменение оценочных значений (см. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»). Измененные оценки используются при определении величины выручки и расходов, признаваемых в Отчете о финансовых результатах деятельности в периоде, в котором были сделаны изменения и в последующих периодах.

#### Раскрытие информации

50. **Организация должна раскрывать следующую информацию:**
- (а) **сумму выручки по договору, признанную как выручка в отчетном периоде;**

- (b) **способы, использованные для определения выручки по договору, признанной в отчетном периоде; и**
  - (c) **способы, использованные для определения степени завершенности действующих договоров.**
51. **Организация должна раскрывать следующую информацию по действующим договорам на конец отчетного периода:**
- (a) **итоговую сумму понесенных затрат и признанный профицит (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;**
  - (b) **сумму полученных авансов; и**
  - (c) **удержанные суммы.**
52. Удержанные суммы – это суммы промежуточных счетов, которые не оплачиваются: до выполнения условий в отношении оплаты таких сумм, предусмотренных договором, или до устранения дефектов. Промежуточные счета – это суммы по договору, выставленные за выполненные работы по договору, независимо от их оплаты заказчиком. Авансы – это суммы по договору, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ.
53. **Организация должна представлять:**
- (a) **как актив валовую сумму, причитающуюся от заказчика за работы по договору; и**
  - (b) **как обязательство валовую сумму, причитающуюся заказчику за работы по договору.**
54. Валовая сумма, причитающаяся от заказчика за работы по договору, является нетто-суммой:
- (a) понесенных расходов и признанного профицита; за вычетом
  - (b) сумм признанных убытков и сумм промежуточных счетов по всем незавершенным договорам, по которым понесенные расходы и признанный профицит, покрываемые суммой выручки по договору (за вычетом признанных убытков), превышают сумму промежуточных счетов.
55. Валовая сумма, причитающаяся заказчику за работы по договору, является нетто-суммой:
- (a) понесенных расходов и признанного профицита; за вычетом
  - (b) сумм признанных убытков и сумм промежуточных счетов по всем незавершенным договорам, по которым суммы промежуточных счетов превышают понесенные расходы и признанный профицит, покрываемые суммой выручки по договору (за вычетом признанных убытков).
56. Руководство по раскрытию условных обязательств и условных активов можно найти в МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Условные обязательства и условные активы могут возникнуть по таким статьям, как затраты на гарантийное обслуживание, претензии, штрафы или возможные убытки.

#### **Дата вступления в силу**

57. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2002 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2002 года.**
58. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 11.*

**Раскрытие учетной информации**

IG1. Далее приведены примеры раскрытия учетной политики департаментом, который имеет возможность заключать некоммерческие договоры на строительство с другими правительственными организациями на основе полного или частичного возмещения или без возмещения затрат противоположными сторонами по договору. Департаменту также предоставлены полномочия на заключение коммерческих договоров на строительство с организациями коммерческого сектора и КОГУ и на заключение договоров на строительство с полным возмещением затрат с некоторыми государственными больницами и государственными университетами.

*Некоммерческие договоры*

IG2. Затраты по договору признаются в качестве расхода по методу «по мере готовности», путем оценки доли отработанных рабочих часов на отчетную дату к расчетному значению совокупного количества рабочих часов по каждому договору. В некоторых случаях, определенные строительные работы и технический контроль могут передаваться частным субподрядчикам за фиксированное вознаграждение. Если это имеет место, расходы на субподряд признаются по каждому договору субподряда по методу «по мере готовности».

IG3. Выручка по договорам, заключенным департаментом с полным возмещением затрат и по договорам с частичным возмещением затрат, признается с учетом возмещаемых затрат, понесенных на протяжении периода, которые оцениваются как соотношение понесенных возмещаемых расходов на отчетную дату к расчетному значению общих возмещаемых расходов по договору.

*Коммерческие договоры*

IG4. Выручка по договорам на строительство с фиксированной ценой признается по методу «по мере готовности» и оценивается с учетом доли отработанных рабочих часов на отчетную дату к расчетному значению общего количества рабочих часов по каждому договору.

IG5. Выручка по договорам на строительство «затраты плюс» признается с учетом возмещаемых расходов, понесенных в течение периода плюс заработанное вознаграждение, и оценивается как соотношение понесенных расходов на отчетную дату к расчетному значению общих затрат по договору.

**Определение выручки и расходов по договору**

IG6. В следующих примерах рассматриваются некоммерческие и коммерческие договоры на строительство. Примеры иллюстрируют один способ определения степени завершенности договора и распределение во времени выручки и расходов (см. параграфы 30-43 Стандарта).

*Некоммерческие договоры*

IG7. Департамент строительных работ и услуг (подрядчик на строительные работы) заключил договор на строительство моста с Департаментом дорог и автомагистралей. Департамент строительных работ и услуг финансируется за счет ассигнований. Договор на строительство определяет требования к строительству, включая предполагаемые затраты, технические характеристики и сроки выполнения, но не предусматривает какого-либо возмещения затрат на строительство непосредственно со стороны Департамента дорог и автомагистралей. Договор на строительство – это основной документ управленческого планирования и отчетности, удостоверяющий требования к конструкции и качеству строительства моста. Он служит источником информации для оценки деятельности сторон по договору на оказание услуг в соответствии с согласованными техническими параметрами в пределах планируемых расходов. Он также служит источником информации для планирования будущих затрат.

IG8. Первоначальная смета затрат по договору составляет 8 000. Строительство моста займет три года. Благотворительная организация согласилась профинансировать 4 000, что составляет половину расходов на строительство и это закреплено в договоре на строительство.

ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

- IG9. К концу первого года смета затрат по договору увеличилась до 8 050. Благотворительная организация согласилась профинансировать половину от суммы увеличения затрат по смете.
- IG10. На второй год Правительство по рекомендации Департамента дорог и автомагистралей утвердило изменения к смете затрат, в результате чего затраты по смете увеличились на 150. Благотворительная организация согласилась профинансировать 50 % этих изменений. В конце второго года понесенные расходы включали 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года для завершения проекта.
- IG11. Департамент строительных работ и услуг определяет степень завершения договора путем расчета соотношения расходов, понесенных по договору на отчетную дату, к последней оценке сметной стоимости расходов по договору.

IG12. Итог финансовых расчетов за период строительства выглядит следующим образом:

	Год 1	Год 2	Год 3
Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре	4 000	4 000	4 000
Изменение выручки по договору	–	100	100
Общая выручка по договору	4 000	4 100	4 100
Затраты по договору, понесенные на отчетную дату	2 093	6 168	8 200
Затраты, необходимые для завершения договора	5 957	2 032	–
Смета общих затрат по договору	8 050	8 200	8 200
Степень завершенности	26 %	74 %	100 %

IG13. Степень завершенности к концу второго года составила 74 % и определяется путем исключения из понесенных затрат по договору на отчетную дату 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года.

IG14. Суммы выручки и расходов по договору признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в течение трех лет следующим образом:

	На отчетную дату	Признанные в предыдущие годы	Признанные в текущем году
<b>Год 1</b>			
Выручка (4 000 × 0,26)	1 040	-	1 040
Расходы (8 050 × 0,26)	2 093	-	2 093
<b>Год 2</b>			
Выручка (4 100 × 0,74)	3 034	1 040	1 994
Расходы (8 200 × 0,74)	6 068	2 093	3 975
<b>Год 3</b>			
Выручка (4 100 × 1,00)	4 100	3 034	1 066
Расходы (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132

## Коммерческие договоры

- IG15. Департамент строительных работ и услуг (подрядчик), финансируемый преимущественно за счет ассигнований, уполномочен вести ограниченный объем строительных работ на коммерческой основе для организаций коммерческого сектора. С разрешения руководителя Департамент заключил коммерческий договор на строительство с фиксированной ценой на строительство моста на сумму 9 000.
- IG16. Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре составляет 9 000. Первоначальная оценка подрядчиком затрат по договору составляет 8 000. Срок строительства моста составит 3 года.
- IG17. К концу первого года оценка департаментом расходов по договору возросла до 8 050.
- IG18. В течение второго года заказчик одобрил изменения к смете, в соответствии с которыми выручка по договору увеличилась на 200 д.е. и дополнительные расходы – на 150 д.е. К концу второго года понесенные расходы включают 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года для завершения проекта.
- IG19. Департамент определяет степень завершенности договора путем расчета соотношения затрат, понесенных по договору за выполненные работы на отчетную дату к самой последней оценке общих затрат по договору. Сводка финансовой информации в течение периода строительства приведена ниже:

	Год 1	Год 2	Год 3
Первоначальная сумма выручки, определенная в договоре	9 000	9 000	9 000
Изменения	-	200	200
Общая выручка по договору	9 000	9 200	9 200
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату	2 093	6 168	8 200
Расходы, необходимые для завершения договора	5 957	2 032	-
Оценка общих затрат по договору	8 050	8 200	8 200
Ожидаемый профицит	950	1 000	1 000
Степень завершенности	26%	74%	100%

- IG20. Степень завершенности к концу второго года составила 74 % и определялась путем исключения из понесенных затрат по договору на отчетную дату 100 д.е. за стандартные материалы, хранящиеся на строительной площадке и предназначенные для использования в течение третьего года.
- IG21. Суммы выручки, расходов, и профицита признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в течение трех лет следующим образом:

	На отчетную дату	Признанные в предыдущие годы	Признанные в текущем году
<b>Год 1</b>			
Выручка (9 000 × 0,26)	2 340		2 340
Расходы (8 050 × 0,26)	2 093		2 093
Профицит	247		247
<b>Год 2</b>			
Выручка (9 200 × 0,74)	6 808	2 340	4 468
Расходы (8 200 × 0,74)	6 068	2 093	3 975
Профицит	740	247	493
<b>Год 3</b>			
Выручка (9 200 × 1,00)	9 200	6 808	2 392
Расходы (8 200 × 1,00)	8 200	6 068	2 132
Профицит	1 000	740	260

**Раскрытие информации по договору**

*Договоры, финансируемые за счет ассигнований /выделения субсидий, и договоры с полным возмещением расходов*

- IG22. Департамент строительных работ и услуг был создан недавно для управления строительством основных зданий и ведения дорожных работ для государственных организаций. Департамент финансируется преимущественно за счет ассигнований, но с разрешения руководителя имеет полномочия брать на себя строительные проекты, финансируемые национальными или международными благотворительными организациями. Он имеет собственные строительные мощности и также может заключать договоры субподряда. С разрешения руководителя Департамент может брать на себя строительные работы на коммерческой основе для организаций коммерческого сектора и КОГУ и на основе полного возмещения затрат для государственных больниц и государственных университетов.
- IG23. Департамент строительных работ и услуг завершил первый год работы. Все понесенные затраты были оплачены денежными средствами и все промежуточные счета (благотворительным организациям, выступавшим уполномоченными по проведению строительных работ) были получены в денежной форме. В течение периода Департаменту строительных работ и услуг не было выплачено никаких авансов. Расходы по договору, понесенные по контрактам Б и В, включали стоимость материалов, приобретенных в рамках договора, но не использованных при выполнении договора на отчетную дату. Коммерческие договоры в этом году не заключались (см. ниже примеры коммерческих договоров).
- договор А финансируется из общего бюджетного ассигнования (договор не имеет «выручки по договору», как она определена);
  - договор Б заключен с департаментом образования и ХХ Благотворительной организацией, которая финансирует 50 % затрат на строительство (50 % расходов по договору будут возмещены сторонами по договору и, таким образом, может быть определена «выручка по договору»);
  - договор В полностью финансируется Национальным университетом (условия соглашения определяют, что все затраты по договору будут возмещены Национальным университетом из основного университетского строительного фонда. Таким образом, «выручка по договору», как она определена, равна расходам по договору).



IG24. Состояние выполнения трех действующих договоров на конец первого года следующее:

	Договор			Сумма
	А	Б	В	
Выручка по договору, признанная в соответствии с параграфом 30	–	225	350	575
Расходы по договору, признанные в соответствии с параграфом 30	110	450	350	910
Расходы по договору, финансируемые из бюджета	110	225	–	335
Расходы по договору, понесенные за период	110	510	450	1 070
– признанные в качестве расходов (параграф 30)	110	450	350	910
– признанные в качестве активов (параграф 35)	–	60	100	160
Выручка по договору (см. выше)	–	225	350	575
Промежуточные счета (параграф 52)	–	225	330	555
Выручка по договору, по которой не выставлены счета	–	–	20	20
Авансы (параграф 52)	–	–	–	–
Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с настоящим Стандартом:				
Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50 (а))				575
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату (параграф 51 (а)) (не отражен признанный профицит за вычетом признанных убытков)				1 070
Валовая сумма к получению от заказчиков за работы по договору (определяется в соответствии с параграфом 54 и представлена как актив в соответствии с параграфом 53(а))				150
Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с настоящим Стандартом:				
Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50 (а))				575
Расходы по договору, понесенные на отчетную дату (параграф 51 (а)) (не отражен признанный профицит за вычетом признанных убытков)				1 070
Валовая сумма к получению от заказчиков за работы по договору (определяется в соответствии с параграфом 54 и представлена как актив в соответствии с параграфом 53(а))				150

Суммы, которые должны быть раскрыты в соответствии с параграфами 51(а) и 53(а) (Примечание: выручка по договору Б составляет 50 % от расходов по договору):

	А	В	С	Сумма
Понесенные затраты по договору	110	510	450	1 070
Промежуточные счета	0	225	330	555
К получению от благотворительных организаций и заказчиков	–	30	120	150

IG25. Суммы, раскрываемые в соответствии с параграфом 51(а), совпадают с суммами за текущий период, потому что раскрытие относится к первому году.

#### Коммерческие договоры

IG26. Отдел национальных строительных работ был создан внутри Департамента строительных работ и услуг для проведения строительных работ на коммерческой основе для КОГУ и организаций коммерческого сектора под руководством и с разрешения руководителя. Отдел завершил первый год своей работы. Все затраты, понесенные по договору, были оплачены денежными средствами, и все промежуточные счета и все авансы были получены в денежной форме. Затраты, понесенные по договорам Б, В, и Д включают стоимость материалов, приобретенных в соответствии с договором, но не использованных для выполнения договора на отчетную дату. По договорам Б, В, и Д заказчики перечислили авансы подрядчику за еще не выполненные работы.

IG27. Состояние завершенности пяти действующих договоров на конец первого года приведено ниже:

## ДОГОВОРЫ НА СТРОИТЕЛЬСТВО

	Договор					Сумма
	А	Б	В	Г	Д	
Выручка по договору, признанная в соответствии с параграфом 30	145	520	380	200	55	1 300
Расходы по договору, признанные в соответствии с параграфом 30	110	450	350	250	55	1 215
Ожидаемый убыток, признанный в соответствии с параграфом 44	–	–	–	40	30	70
Признанный профицит за вычетом признанных убытков	35	70	30	(90)	(30)	15
Расходы по договору, понесенные за период	110	510	450	250	100	1 420
Понесенные затраты по договору, признанные в качестве расходов по договору за период в соответствии параграфом 30	110	450	350	250	55	1 215
Затраты по договору, относящиеся к будущей деятельности и признанные как активы в соответствии с параграфом 35	–	60	100	–	45	205
Выручка по договору (см. выше)	145	520	380	200	55	1 300
Промежуточные счета (параграф 52)	100	520	380	180	55	1 235
Выручка по договору, по которому не выставлены счета	45	–	–	20	–	65
Авансы (параграф 52)	–	80	20	–	25	125

Суммы, которые должны раскрываться в соответствии с настоящим Стандартом:

Выручка по договору, признанная в качестве выручки за период (параграф 50(a))	1 300
Понесенные затраты по договору и признанный профицит (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату (параграф 51(a))	1 435
Авансы полученные (параграф 51(b))	125
Валовая сумма, подлежащая оплате заказчиками работ по договору – представлена в качестве актива в соответствии с параграфом 53(a)	220
Валовая сумма, подлежащая оплате заказчиками работ по договору – представлена в качестве актива в соответствии с параграфом 53(b)	(20)

Суммы, раскрываемые в соответствии с параграфами 51(a), 53(a), и 53(b) рассчитаны ниже:

	А	Б	В	Г	Д	Сумма
Понесенные затраты по договору	110	510	450	250	100	1 420
Признанный профицит за вычетом признанных убытков	35	70	30	(90)	(30)	15
	145	580	480	160	70	1 435
Промежуточные счета	100	520	380	180	55	1 235
Суммы к получению от заказчиков	45	60	100	–	15	220
Задолженность перед заказчиками	–	–	–	(20)	–	(20)

IG28. Сумма, раскрываемая в соответствии с параграфом 51(a) – та же сумма, что и сумма за текущий период, так как раскрытие информации относится к первому периоду деятельности.

### Сравнение с МСФО 11

В основе МСФО ОС 11 лежит МСФО (IAS) 11. Основные различия между МСФО ОС 11 и МСФО (IAS) 11 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 11 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 11, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 11 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 11. Наиболее показательными примерами являются использование таких терминов, как «выручка» (revenue), и «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance). Эквивалентными терминами в МСФО (IAS) 11 являются «доход» (income), и «Отчет о прибылях и убытках» (income statement).
- В сферу действия МСФО ОС 11 включены соглашения, имеющие обязательную силу, но не имеющие юридической формы договора.
- В сферу действия МСФО ОС 11 включены договоры «затраты плюс» и некоммерческие договоры.
- МСФО ОС 11 уточняет, что в случаях когда становится вероятным, что затраты по договору будут превышать всю выручку по договору, требование о единовременном признании ожидаемого убытка по контракту применяется только к договорам, в которых при заключении существовало намерение, что затраты по договору будут полностью возмещены сторонами по договору.
- МСФО ОС 11 включает дополнительные примеры иллюстрирующие применение Стандарта к некоммерческим договорам на строительство.

**МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 2 (пересмотрен в 2003 г.), «Запасы», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 2 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

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

## МСФО ОС 12 - ЗАПАСЫ

## СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	IN1–IN14
Цель .....	1
Сфера применения .....	2–8
Определения .....	9–14
Чистая цена продажи .....	10
Запасы .....	11–14
Оценка запасов .....	15–43
Себестоимость запасов .....	18–31
Затраты на приобретение .....	19
Затраты на переработку .....	20–23
Прочие затраты.....	24–27
Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги .....	28
Себестоимость сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов .....	29
Способы оценки себестоимости .....	30–31
Способы расчета себестоимости запасов .....	32–37
Чистая цена продажи .....	38–42
Распространение товаров безвозмездно или за символическую плату .....	43
Признание в качестве расходов.....	44–46
Раскрытие информации .....	47–50
Дата вступления в силу .....	51–52
Отмена МСФО ОС 12 (2001 г.) .....	53
Основание для заключений	
Сравнение в МСФО (IAS) 2	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 12 «Запасы» изложен в параграфах 1–53. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 12 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

IN1. МСФО ОС 12 «Запасы», заменяет МСФО ОС 12 «Запасы» (опубликованный в июле 2001 года) и должен применяться для годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины для пересмотра МСФО ОС 12**

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 12 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 12 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 2 «Запасы», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 2 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 12 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 2». Все изменения в МСФО 2, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 12.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 12 приводятся ниже.

*Цель и сфера применения*

IN5. В параграфах 1 и 2 Стандарта разъясняется, что Стандарт применяется ко всем запасам, которые не исключены специально из сферы применения. Ранее МСФО ОС 12 применялся для «учета запасов на основе метода учета по исторической стоимости».

IN6. Стандарт устанавливает четкое различие между теми запасами, которые (а) исключены из сферы применения настоящего Стандарта; и (б) исключены из сферы применения требований к оценке, но входят в сферу применения прочих требований Стандарта (см. параграф 2 и 3).

IN7. Запасы, не соответствующие требованиям к оценке настоящего Стандарта, – это те запасы, которые имеются у (а) производителей сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов их переработки при условии, что они оцениваются по чистой цене продажи в соответствии с общепринятой практикой в этих отраслях, и (б) товарных брокеров (трейдеров), которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

IN8. Для соответствия этому исключению изменения в признанной сумме этих запасов должны включаться в состав профицита или дефицита в том периоде, в котором изменения произошли.

IN9. Ранее в МСФО ОС 12 не имелось таких различий, связанных с исключениями из сферы применения.

*Себестоимость запасов*

IN10. Стандарт запрещает включать в стоимость приобретения запасов курсовую разницу, возникшую непосредственно в связи с последними приобретениями запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте (см. предыдущий параграф 15).

IN11. Ранее это было разрешено в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета, который содержался в предыдущей версии МСФО ОС 4 «Влияние изменений валютных курсов». Данный допустимый альтернативный порядок учета также был исключен из МСФО ОС 4.

IN12. Параграф 26 настоящего Стандарта требует в случае приобретения запасов на условиях отсрочки платежа признавать разницу между ценой приобретения на обычных условиях и уплаченной суммой в качестве процентных расходов в течение периода отсрочки платежа. Ранее МСФО ОС 12 не содержал такого требования.

*Раскрытие информации*

IN13. Стандарт требует дополнительного раскрытия информации по следующим статьям (см. параграф 45):

#### ЗАПАСЫ

- балансовая стоимость запасов, оцениваемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;
- стоимость любых списаний запасов, признанных в качестве расходов за период.

IN14. Ранее МСФО ОС 12 не содержал такого требования о раскрытии информации.



**Цель**

1. Целью настоящего Стандарта является определение порядка учета запасов. Основным вопросом учета запасов является определение величины их себестоимости, признаваемой в качестве актива и переносимой на следующие периоды до признания соответствующей выручки. Настоящий Стандарт содержит указания по определению себестоимости и последующему признанию расходов, включая списание до чистой цены продажи. Он также содержит указания по методам списания, которые используются для определения себестоимости списания запасов.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете всех запасов за исключением:**
  - (a) **незавершенного производства, возникающего по договорам на строительство, включая непосредственно относящиеся к строительству договоры на оказание услуг (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);**
  - (b) **финансовых инструментов (см. МСФО ОС 28, «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО ОС 29, «Финансовые инструменты: признание и оценка»);**
  - (c) **биологических активов, относящихся к сельскохозяйственной деятельности и сельскохозяйственной продукции в момент ее сбора (см. МСФО ОС 27, «Сельское хозяйство»); и**
  - (d) **незавершенных работ по услугам, оказываемым безвозмездно или за символическую плату, поступающую непосредственно от получателей.**
3. **Настоящий Стандарт не применяется для оценки запасов, которыми владеют:**
  - (a) **производители сельскохозяйственной продукции и продукции лесного хозяйства, сельскохозяйственной продукции после ее сбора, а также полезных ископаемых и продуктов их переработки при условии, что они оцениваются по чистой цене продажи в соответствии с общепринятой практикой в этих отраслях. Когда такие запасы оцениваются по чистой цене продажи, изменения в этой цене признаются в составе профицита или дефицита в том периоде, когда эти изменения произошли; и**
  - (b) **товарные брокеры (трейдеры), которые оценивают свои запасы по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, изменения в справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу признаются в составе профицита или дефицита в том периоде, когда эти изменения произошли.**
4. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
5. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
6. Запасы, упомянутые в параграфе 2(d) не охватываются МСФО (IAS) 2 «Запасы», и исключаются из сферы применения настоящего Стандарта, потому что они включают характерные для общественного сектора вопросы, которые требуют дальнейшего рассмотрения.
7. Запасы, упомянутые в параграфе 3(a) оцениваются по чистой цене продажи на определенных стадиях производства. Это происходит, например, когда (a) сельскохозяйственные культуры собраны, или полезные ископаемые добыты, и их продажа обеспечивается форвардным договором или государственной гарантией, или (b) когда существует активный рынок, и риск неудачных продаж ничтожно мал. Такие запасы исключены только из требований к оценке настоящего Стандарта.
8. Товарные брокеры (трейдеры) — это те, кто покупает или продает сырьевые товары в качестве посредников или за свой собственный счет. Запасы, упомянутые в пункте 3 (b), в основном,

приобретаются с целью продажи в ближайшем будущем и получения прибыли от изменений в цене, или наценки товарного брокера. Когда такие запасы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, они исключаются только из требований к оценке настоящего Стандарта.

### Определения

9. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Текущая стоимость замещения** – это расходы, которые организация должна была бы понести на отчетную дату для приобретения актива.

**Запасы** – это активы:

- (a) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства;
- (b) в форме сырья или материалов, используемых или потребляемых при предоставлении услуг;
- (c) предназначенные для продажи или распространения в процессе обычной деятельности; или
- (d) в процессе производства для продажи или распространения.

**Чистая цена продажи** – прогнозируемая продажная цена в ходе обычной операционной деятельности, за вычетом прогнозируемых расходов на завершение производства и ожидаемых расходов, которые необходимо понести для продажи, обмена или распространения.

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

### Чистая цена продажи

10. Чистая цена продажи имеет отношение к нетто-сумме, которую организация ожидает получить от продажи запасов в ходе своей обычной деятельности. Справедливая стоимость отражает сумму, на которую можно обменять те же запасы на рынке при совершении операции между хорошо осведомленными покупателями и продавцами, желающими совершить такую операцию. Чистая цена продажи является индивидуальной для каждой организации, а справедливая – нет. Чистая цена продажи запасов может отличаться от справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

### Запасы

11. Запасы включают приобретенные товары и товары, предназначенные для перепродажи, включая, например, розничные товары, приобретенные организацией и предназначенные для перепродажи, или землю и другую собственность, предназначенную для продажи. Запасы включают готовую продукцию или незавершенное производство. Запасы также включают (a) сырье и материалы, ожидающие использования в процессе производства, и (b) товары приобретенные или товары, произведенные организацией, предназначенные для распространения другим сторонам безвозмездно или за символическую плату, например, учебники, выпускаемые органом здравоохранения за счет пожертвований, и передаваемые в школы. Во многих организациях общественного сектора, запасы будут скорее иметь отношение к оказанию услуг, чем к товарам, приобретенным и предназначенным для продажи или товарам, произведенным для продажи. В случае организации, оказывающей услуги, запасы включают стоимость услуги, как это описано в параграфе 28, для которой организация еще не признала соответствующую выручку (руководство по признанию выручки можно найти в МСФО ОС 9, «Выручка от обменных операций»)
12. Запасы в общественном секторе могут включать:
- (a) военное снаряжение;
  - (b) товары первой необходимости;
  - (c) материалы для технического обслуживания;

- (d) запасные части для производственного и прочего оборудования, не рассматриваемые в Стандарте «Основные средства»;
  - (e) стратегические запасы (например, запасы энергетических ресурсов);
  - (f) невыпущенные в обращение денежные знаки;
  - (g) почтовые принадлежности, предназначенные для продажи (например, почтовые марки);
  - (h) незавершенное производство (работы), включая:
    - (i) материалы для учебных курсов и курсов профессиональной подготовки; и
    - (ii) услуги для клиентов (например, услуги по аудиту), когда такие услуги предоставляются по конкурентным ценам; и
13. Когда правительство контролирует права на создание и выпуск различных активов, включая почтовые марки и деньги, эти виды признаются в соответствии с настоящим Стандартом в качестве запасов. Они включаются в отчет не по номинальной стоимости, а оцениваются в соответствии с параграфом 15, т.е. по затратам на печать или чеканку.
14. Когда правительство поддерживает различные резервные фонды стратегических резервов, таких как запасы энергетических ресурсов (например, нефть), для использования в чрезвычайных или других ситуациях (например, стихийные бедствия или другие чрезвычайные ситуации, связанные с гражданской обороной), эти стратегические резервы признаются и учитываются в соответствии с настоящим Стандартом в качестве запасов.

#### Оценка запасов

15. **Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой цене продажи, за исключением случаев применения параграфа 16.**
16. **Когда запасы приобретаются путем необменных операций, их себестоимость должна оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения.**
17. **Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей стоимости замещения, когда они предназначены для:**
- (a) **распространения товаров безвозмездно или за символическую плату; или**
  - (b) **потребления в процессе производства товаров для распространения безвозмездно или за символическую плату.**

#### Себестоимость запасов

18. **Себестоимость запасов должна включать все затраты на приобретение, затраты на переработку, и другие понесенные затраты по доведению запасов до их текущего местонахождения и состояния.**

#### *Затраты на приобретение*

19. Затраты на приобретение запасов состоят из (a) цены покупки, (b) импортных пошлин и налогов (впоследствии не возмещаемых налоговыми органами), и (c) транспортных, погрузочно-разгрузочных и прочих затрат, непосредственно относящихся к приобретению готовых товаров, материалов и предметов снабжения. Торговые скидки, льготы и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

#### *Затраты на переработку*

20. Затраты на переработку незавершенного производства в готовую продукцию могут быть понесены преимущественно в сфере производства. Затраты на переработку запасов включают затраты, непосредственно относящиеся на единицу продукции, такие, как прямые затраты на оплату труда. Они также включают систематическое распределение постоянных и переменных накладных производственных расходов, которые осуществляются при переработке материалов в конечную продукцию. Постоянные накладные производственные расходы – это косвенные производственные расходы, которые остаются относительно неизменными независимо от (a) объема производства, например, амортизация и затраты на обслуживание производственных

зданий и оборудования, и (b) расходы на производственное и административное управление. Переменные производственные накладные расходы – это такие косвенные производственные расходы, которые изменяются прямо пропорционально, или почти прямо пропорционально, объему производства, например, стоимость вспомогательных производственных материалов и косвенных расходов на оплату труда.

21. Распределение постоянных накладных производственных расходов на затраты по переработке производится на основе нормального уровня производительности производственного оборудования. Нормальный уровень производительности – это производительность, которая, как ожидается, будет достигнута в среднем за несколько периодов или сезонов при нормальных условиях, учитывая потери в производительности от планового технического обслуживания. Фактический уровень производительности может использоваться, если он приблизительно равен нормальному уровню производительности. Сумма постоянных накладных расходов, распределяемых на каждую единицу производства, не увеличивается вследствие низкой производительности или простоя производства. Нераспределенные накладные расходы признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они осуществлены. В периоды необычно высокой производительности, сумма постоянных накладных расходов, распределяемых на каждую единицу производства, уменьшается, так что запасы не оцениваются выше себестоимости. Переменные накладные производственные расходы распределяются на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственного оборудования.
22. Например, распределение постоянных и переменных затрат, понесенных при освоении незастроенных участков земли, предназначенных для продажи, в жилых или коммерческих землевладениях, может включать затраты, относящиеся к озеленению, осушению, прокладке труб к коммунальным сооружениям, и прочие.
23. Результатом процесса производства может быть одновременный выпуск более чем одного вида продукции. Например, в случае производства совместно производимой продукции или, когда производятся основной и побочный продукты. Когда затраты на переработку каждого вида продукции отдельно не могут быть определены, они распределяются на каждый вид продукции на рациональной и последовательной основе. Распределение может основываться, например, на относительном объеме продаж каждого вида продукции, определяемом либо на стадии процесса производства, когда виды продукции могут быть определены по отдельности, либо при завершении производства. Доля побочной продукции, по своей сути, незначительна. В этом случае она обычно оценивается по чистой цене продажи, и эта цена вычитается из себестоимости основного вида продукции. В результате, балансовая стоимость основной продукции существенно не отличается от её себестоимости.

#### *Прочие затраты*

24. В себестоимость запасов включаются только те прочие затраты, которые были понесены для доведения запасов до их текущего местоположения и состояния. Например, может быть целесообразным включать непроизводственные накладные расходы или затраты на разработку продукции для конкретного заказчика в себестоимость запасов.
25. Примерами затрат, которые не включаются в себестоимость запасов и признаются в качестве расходов того периода, в котором они были понесены, являются:
  - (a) сверхнормативные потери сырья, затрат на оплату труда, или других производственных затрат;
  - (b) затраты на хранение запасов, кроме тех, которые необходимы в процессе производства перед следующей стадией производства;
  - (c) административные накладные расходы, не относящиеся к доведению запасов до их текущего местоположения и состояния; и
  - (d) расходы на продажу.
26. В МСФО ОС 5 «Затраты по займам» перечислены конкретные обстоятельства, когда затраты по займам включаются в себестоимость запасов.
27. Организация может приобрести запасы на условиях отсрочки платежа. Когда соглашение фактически содержит финансовый компонент, этот компонент, например, разница между ценой

приобретения на обычных условиях и выплаченной суммой, признается в качестве процентных расходов в течение периода отсрочки платежа.

*Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги*

28. Поскольку организации, оказывающие услуги, имеют запасы (за исключением упомянутых в параграфе 2 (d)), эти организации оценивают запасы по себестоимости их производства. Эта себестоимость преимущественно состоит из затрат на оплату труда и других расходов на персонал, непосредственно связанный с оказанием услуг, включая руководящий персонал, и соответствующие накладные расходы. Расходы на оплату труда персонала, не связанного с оказанием услуг, не включаются в себестоимость. Расходы на оплату труда и другие расходы, связанные с продажами, и расходы на общий управленческий персонал не включаются в себестоимость, а признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они были понесены. Себестоимость запасов организации, оказывающей услуги, не включает наценку или не связанные с себестоимостью накладные расходы, которые часто закладываются в цены, устанавливаемые организацией, оказывающей услуги.

*Себестоимость сельскохозяйственной продукции, собранной с биологических активов*

29. В соответствии с МСФО ОС 27, запасы, включающие сельскохозяйственную продукцию, которую организация собрала со своих биологических активов, должны оцениваться при первоначальном признании по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу на момент сбора продукции. Эта оценка определяет себестоимость запасов на эту дату согласно МСФО ОС 27.

*Методы оценки себестоимости*

30. Для удобства могут использоваться методы оценки себестоимости запасов, такие как метод нормативной себестоимости или метод оценки товаров по продажным ценам, если результаты их применения примерно соответствуют себестоимости запасов. Нормативная себестоимость учитывает нормативные объемы сырья и материалов, затрат на оплату труда, нормальный уровень производительности и использования производственных мощностей. Они регулярно анализируются и, в случае необходимости, пересматриваются с учетом текущих условий.
31. Запасы могут быть переданы организации посредством необменных операций. Например, международные гуманитарные организации могут пожертвовать медикаменты государственной больнице после стихийного бедствия. При таких обстоятельствах себестоимостью запасов является их справедливая стоимость по состоянию на день получения.

**Методы списания запасов**

32. **Себестоимость списания единиц запасов, которые обычно не взаимозаменяемы, и товаров или услуг, произведенных и предназначенных для определенных целей, должна устанавливаться на индивидуальной основе.**
33. Индивидуальная основа означает, что конкретные расходы связаны с определенной статьей запасов. Такой порядок учета подходит для статей запасов, предназначенных для конкретных целей, вне зависимости от того, были ли они приобретены или произведены. Однако индивидуальное определение себестоимости неприменимо в случае большого количества взаимозаменяемых единиц запасов. В таких случаях метод выбора единиц запасов, которые остаются в составе запасов, может быть использован для получения предварительно рассчитанного влияния на чистый профицит или дефицит за период.
34. **При применении параграфа 33 организация должна использовать одинаковый метод списания себестоимости для всех запасов, схожих по характеру и способу использования. Для запасов, отличающихся по характеру или способу использования (например, определенные товары, используемые в одном операционном сегменте и тот же вид товаров, используемый в другом операционном сегменте), могут быть признаны обоснованными различные методы списания себестоимости. Различия в географическом местонахождении запасов (и в соответствующих правилах налогообложения), сами по себе, недостаточны для обоснования использования различных методов списания себестоимости.**
35. Себестоимость запасов, кроме рассматриваемых в параграфе 32, должна определяться по себестоимости первых по времени приобретения запасов (способ ФИФО) или по средней себестоимости. Организация должна использовать одинаковый метод списания для всех

**запасов, схожих по характеру и способу использования. Для запасов, отличающихся по характеру или способу использования, могут быть обоснованы различные методы списания себестоимости.**

36. Например, запасы, используемые в одном операционном сегменте, могут использоваться организацией иначе, чем тот же вид запасов, используемых в другом операционном сегменте. Однако, различие в географическом положении запасов, само по себе, недостаточно для обоснования использования различных способов списания себестоимости.
37. Метод ФИФО предполагает, что запасы, приобретенные первыми, будут первыми проданы, и, следовательно, оставшиеся запасы на конец периода – это последние приобретенные или произведенные запасы. В соответствии со способом средней себестоимости, себестоимость каждой единицы запасов определяется по средневзвешенной себестоимости аналогичных единиц запасов на начало периода, и себестоимости аналогичных единиц запасов, приобретенных или произведенных в течение периода. Среднее значение может рассчитываться на регулярной основе или при получении следующих поставок, в зависимости от условий деятельности организации.

#### **Чистая цена продажи**

38. Себестоимость запасов не может быть возмещена, если запасы повреждены, или они полностью или частично устарели, или их продажные цены снизились. Себестоимость запасов также не может быть возмещена, если увеличилась расчетная оценка затрат на завершение работ или расчетная оценка затрат, которые будут понесены при продаже, обмене или распространении. Практика списания стоимости запасов ниже уровня себестоимости до чистой цены продажи, согласуется с мнением, что активы не должны учитываться по стоимости, превышающей будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, которые будут получены от продажи, обмена, распространения или использования.
39. Запасы обычно списываются до чистой цены продажи по каждой номенклатурной единице запасов. Однако, в некоторых случаях, может быть уместно сгруппировать аналогичные или связанные номенклатурные единицы. Например, в случае, когда номенклатурные единицы имеют аналогичное назначение или конечное использование, и практически не могут быть оценены отдельно от других номенклатурных единиц данной линии товаров. Считается не соответствующим Стандарту списание запасов на основе классификации запасов, например, таких как готовая продукция, или все запасы, необходимые для конкретной операции или географического сегмента. Организации, оказывающие услуги, обычно накапливают затраты по каждой услуге, по которой назначается индивидуальная продажная цена. Таким образом, каждая услуга учитывается как отдельная единица запасов.
40. При оценке чистой цены продажи принимают во внимание предназначение запасов. Например, чистая цена продажи запасов, которые предназначены для выполнения договоров на продажу товаров или оказание услуг, основывается на цене, указанной в договоре. Если объем продажи по договору меньше количества хранящихся запасов, чистая цена продажи остатка основывается на общих продажных ценах. Рекомендации по учету резервов или условных обязательств, возникающих, например, по договорам на продажу по фиксированной цене, сверх количества хранящихся запасов, и по договору на покупку по фиксированной цене, можно найти в МСФО ОС 19, «Резервы, условные обязательства и условные активы».
41. Стоимость сырья и прочих материалов, предназначенных для использования в производстве запасов, не списывается ниже уровня себестоимости, если ожидается, что готовая продукция, составной частью которой они являются, будет продана, обменена или распространена по себестоимости или по цене выше себестоимости. Однако когда уменьшение цены материалов указывает на то, что стоимость готовой продукции превышает чистую цену продажи, стоимость сырья списывается до чистой цены продажи. В таких случаях, наилучшей оценкой чистой цены продажи может быть стоимость замещения материалов.
42. В каждом последующем отчетном периоде проводится новая оценка чистой цены продажи. Если обстоятельства, приведшие к списанию запасов по цене ниже уровня себестоимости, более не существуют, или если имеются явные доказательства увеличения чистой цены продажи вследствие изменения экономических условий, ранее списанные суммы восстанавливаются (восстановление ограничивается ранее списанной суммой) так, что новая балансовая стоимость является наименьшей из двух величин – себестоимости и пересмотренной чистой цены продажи. Например, в случае, когда единица запасов, учтенная по чистой цене продажи в результате

уменьшения продажной цены, все еще остается в наличии в последующем периоде, и ее продажная цена возрастает.

#### **Распространение товаров безвозмездно или за символическую плату**

43. Организации общественного сектора могут владеть запасами, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования которых непосредственно не связаны с возможностью генерировать денежные потоки. Такие виды запасов могут возникать, когда правительство решает распространять определенные товары безвозмездно или за символическую плату. В таких случаях, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования запасов отражаются в финансовой отчетности в сумме, которую организация должна заплатить за приобретение экономических выгод или возможности полезного использования, если это было бы необходимо для достижения целей организации. Когда экономические выгоды или возможность полезного использования не могут быть приобретены на рыночных условиях, необходимо сделать оценку стоимости замещения. Если изменилась цель, для которой были предназначены запасы, тогда запасы оцениваются согласно положениям параграфа 15.

#### **Признание в качестве расходов**

44. **При продаже, обмене или распространении запасов, балансовая стоимость этих запасов должна признаваться в качестве расходов в том периоде, в котором признается соответствующая выручка. Если нет соответствующей выручки, то расходы признаются, когда товары распространяются или соответствующие услуги оказываются. Суммы любой уценки запасов и любых потерь запасов должны быть признаны в качестве расходов в периоде, когда была произведена уценка или понесены потери. Все суммы восстановления уцененных ранее запасов должны быть отражены как уменьшение стоимости запасов, признанных в качестве расходов в том периоде, в котором было произведено восстановление.**
45. Для организации, оказывающей услуги, моментом признания запасов в качестве расходов обычно является момент оказания услуги или момент выставления счета за услуги.
46. Некоторые запасы могут относиться на счета других активов, например, запасы, используемые в качестве компонента основных средств, создаваемых собственными силами. Себестоимость запасов, отнесенная на другие активы, признается в качестве расходов в течение срока полезного использования этого актива.

#### **Раскрытие информации**

47. **Финансовая отчетность должна раскрывать:**
- (a) **учетную политику, принятую для оценки запасов, включая применяемые методы расчета себестоимости;**
  - (b) **общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по видам запасов в соответствии с классификацией, принятой в организации;**
  - (c) **балансовую стоимость запасов, учитываемых по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу;**
  - (d) **сумму запасов, признанных в качестве расходов в отчетном периоде;**
  - (e) **сумму любой уценки запасов, признанную в качестве расходов в отчетном периоде, в соответствии с параграфом 42;**
  - (f) **сумму любого восстановления ранее произведенной уценки запасов, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности в отчетном периоде в соответствии с параграфом 42;**
  - (g) **обстоятельства или события, приведшие к восстановлению ранее уцененных запасов, в соответствии с параграфом 42; и**
  - (h) **балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.**

## ЗАПАСЫ

48. Информация о балансовой стоимости по видам запасов, в соответствии с классификацией, и величина изменений этих активов полезна пользователям финансовой отчетности. Общепринятая классификация запасов: товары, сырье, материалы, незавершенное производство и готовая продукция. Запасы организации, оказывающей услуги, могут отражаться как незавершенное производство (работы).
49. Себестоимость запасов, признанная в качестве расходов в течение периода, состоит из (а) себестоимости, ранее включенной в оценку запасов, которые, на настоящий момент, проданы, обменены или распространены, и (b) нераспределенных производственных накладных расходов и сверхнормативной производственной себестоимости запасов. Специфика деятельности организации может потребовать включение в себестоимость прочих затрат, таких как затраты на сбыт продукции.
50. Некоторые организации принимают такой формат представления профицита или дефицита, который предусматривает раскрытие величин, отличных от себестоимости запасов, признанных в качестве расходов в течение периода. В соответствии с этим форматом, организация представляет анализ расходов, используя классификацию, основанную на характере расходов. В этом случае организация раскрывает суммы затрат, признанные в качестве расходов по (а) сырью и расходным материалам, (b) расходам на оплату труда, и (c) прочим расходам, вместе с величиной чистых изменений запасов за период.

### Дата вступления в силу

51. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
- 51A. **МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство» внес поправку в параграф 29. Организация должна применять эту поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 года и после этой даты. Если организация применит МСФО ОС 27 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, то поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.**
52. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

### Отмена МСФО ОС 12 (2001 г.)

53. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 12 «Запасы», изданный в 2001 году.



**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 12.*

**История вопроса**

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2003 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>1</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 12, опубликованный в июле 2001 г., основан на МСФО (IAS) 2 «Запасы» (пересмотрен в 1993 году), который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>2</sup>, начал проект по совершенствованию МСФО ОС в целях сближения там, где это целесообразно, МСФО ОС с усовершенствованной версией МСФО, которая была издана в декабре 2003 г.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 2 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 2 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 12 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

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

<sup>2</sup> КОС (PSC) стал именоваться СМСФО ОС (IPSASB) в ноябре 2004 года, когда Руководство МФБ (IFAC) изменило полномочия КОС, который стал независимым Советом по разработке Стандартов.

**Сравнение с МСФО (IAS) 2**

В основе МСФО ОС 12 лежит МСФО (IAS) 2 (пересмотренный в 2003 году). Основные различия между МСФО ОС 12 и МСФО (IAS) 2 состоят в следующем:

- МСФО ОС 12 использует определение, отличное от используемого в МСФО (IAS) 2. Это отличие связано с тем, что в общественном секторе некоторые запасы распространяются безвозмездно или за символическую плату.
- МСФО ОС 12 разъясняет, что незавершенные работы по услугам, которые распространяются безвозмездно или за символическую плату, поступающую непосредственно от получателя услуги, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.
- Дополнительно к определениям МСФО (IAS) 2, в МСФО ОС 12 было добавлено определение текущей стоимости замещения.
- МСФО ОС 12 требует, чтобы себестоимость запасов, приобретенных через необменные операции, приравнивалась к их справедливой стоимости на дату приобретения.
- МСФО ОС 12 требует, чтобы запасы, предоставляемые безвозмездно или за символическую плату, оценивались по наименьшей из двух величин: себестоимости и текущей стоимости замещения.
- В МСФО ОС 12 были добавлены комментарии, дополнительные относительно МСФО (IAS) 2, для разъяснения применимости Стандартов к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 12 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 2. Наиболее показательным примером является такой термин, как «Отчет о финансовых результатах деятельности» (statement of financial performance) в МСФО ОС 12. Эквивалентным термином в МСФО (IAS) 2 является «Отчет о прибылях и убытках» (income statement).
- МСФО ОС 12 не использует термин «доход» (income), который в МСФО (IAS) 2 имеет более широкое значение, чем термин «выручка» (revenue).

**МСФО ОС 13 – АРЕНДА****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 17 (в редакции 2003 года) «Аренда», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 17 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 13—АРЕНДА

## СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	IN1–IN11
Цель .....	1
Сфера применения .....	2–7
Определения .....	8–11
Изменение в арендных платежах между датами начала отношений аренды и началом срока аренды .....	9
Договор с правом выкупа .....	10
Вмененная процентная ставка арендатора .....	11
Классификация видов аренды .....	12–24
Компонент аренды в других договорах .....	25–27
Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов .....	28–44
Финансовая аренда .....	28–41
Операционная аренда .....	42–44
Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей .....	45–69
Финансовая аренда .....	45–61
Первоначальное признание .....	50–61
Операционная аренда .....	62–69
Операции продажи с обратной арендой .....	70–78
Переходные положения .....	79–84
Дата вступления в силу .....	85–86
Отмена МСФО ОС 13 (2001 г.) .....	87
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО (IAS) 17	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 13 «Аренда» изложен в параграфах 1–87. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 13 должен пониматься в контексте его целей, Основания для заключений, и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## **Введение**

- IN1. МСФО ОС 13 «Аренда» заменяет собой МСФО ОС 13 «Аренда» (изданный в декабре 2001 года) и должен применяться к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

## **Причины для пересмотра МСФО ОС 13**

- IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 13 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.
- IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 13 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 17 «Аренда», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 17 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 13 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 17». Все изменения в МСФО 17, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 13.

## **Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

- IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 13 приводятся ниже.

### *Определения*

- IN5. В параграфе 8 Стандарта дано определение термина «первоначальные прямые затраты» как «дополнительные затраты, непосредственно связанные с ведением переговоров и подготовкой договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями в качестве производителей или продавцов». Ранее МСФО ОС 13 не содержал этого определения.
- IN6. В параграфе 8 Стандарта дано определение термина «начало срока аренды» как «дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды». Данный термин следует отличать от термина «дата начала арендных отношений», определенный как «наиболее ранняя из двух дат: дата заключения договора аренды и даты принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды». Стандарт разъясняет, что признание имеет место на дату начала срока аренды и основано на величинах, оцененных на дату начала арендных отношений. Если в соглашении об аренде учитывается изменение затрат арендодателя между датой начала арендных отношений и началом срока аренды, считается, что влияние таких изменений имело место на дату начала арендных отношений (см. параграф 9).
- IN7. Ранее МСФО ОС 13 не давал определение термина «начало срока аренды» и неявно предполагалось, что начало срока аренды и дата начала арендных отношений совпадают.

### *Классификация видов аренды земли и зданий*

- IN8. Параграф 20 Стандарта требует, чтобы организация рассматривала отдельно компонент земли и компонент зданий при классификации аренды земли и зданий. Обычно компонент земли классифицируется как операционная аренда, если только право собственности на нее не переходит к арендатору в конце срока аренды. Компонент зданий классифицируются как операционная или финансовая аренда в соответствии с критериями классификации Стандарта. Минимальные арендные платежи распределяются между компонентами земли и зданий пропорционально соответствующей справедливой стоимости арендных прав на компоненты земли и зданий.
- IN9. Ранее в МСФО ОС 13 не разъяснялось то, каким образом классифицировать аренду земли и зданий и как распределять арендные платежи между ними.

*Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем*

- IN10. Стандарт требует от арендодателя включать первоначальные прямые затраты, понесенные при заключении договора финансовой аренды, в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде. При операционной аренде такие первоначальные прямые затраты включаются в балансовую стоимость сдаваемых в аренду активов и признаются в течение срока аренды таким же способом, как и выручка от сдачи в аренду. Такой порядок учета неприменим к арендодателям, являющимся производителями или продавцами. Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, признают этот вид затрат в качестве расходов тогда, когда признается прибыль или убыток (см. параграфы 50, 55 и 65).
- IN11. Ранее МСФО ОС 13 содержал возможность выбора способа учета таких затрат – они могли, либо учитываться как понесенные расходы, либо распределяться в течение срока аренды, и такая возможность выбора способа учета применялась и к операционной, и к финансовой аренде.

## Цель

1. Целью настоящего Стандарта является определение для арендаторов и арендодателей соответствующей учетной политики и порядка раскрытия информации, применяемых по отношению к финансовой и операционной аренде.

## Сфера применения

2. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета всех видов аренды, за исключением:
  - (a) договоров аренды, относящихся к геологоразведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов; и
  - (b) лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Кроме того, настоящий Стандарт не должен применяться для оценки:

- (a) недвижимости, находящейся у арендаторов, которая учитывается как инвестиционная недвижимость (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);
  - (b) инвестиционной недвижимости, предоставляемой арендодателями на условиях операционной аренды (см. МСФО ОС 16);
  - (c) биологических активов, находящихся у арендаторов на условиях финансовой аренды (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); или
  - (d) биологических активов, предоставленных арендодателями на условиях операционной аренды (см. МСФО ОС 27).
3. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.
  4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном МСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные МСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
  5. Настоящий Стандарт применяется к соглашениям, предусматривающим передачу прав на использование активов, даже если это потребует значительных затрат для оказания услуг арендодателем в связи с эксплуатационным или техническим обслуживанием данных активов. Настоящий Стандарт не применяется к соглашениям, являющимся договорами на оказание услуг и не предусматривающими переход прав на использование активов от одной стороны договора к другой. Организации общественного сектора могут заключать комплексные соглашения на оказание услуг, которые могут включать или не включать договоры аренды активов. Эти соглашения рассмотрены в параграфах с 25 по 27.
  6. Настоящий Стандарт не применяется к (a) договорам аренды на геологоразведку или использование природных ресурсов, таких как нефть, газ, лес, металлы и права на добычу других полезных ископаемых, и (b) лицензионным соглашениям, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права. Это связано с тем, что данные виды соглашений могут привести к возникновению сложных вопросов учета, которые должны рассматриваться отдельно.
  7. Настоящий Стандарт не применяется к инвестиционной недвижимости. Инвестиционная недвижимость оценивается арендодателем и арендатором в соответствии с положениями МСФО ОС 16.



## Определения

8. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

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

**Условная арендная плата** – часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент будущих продаж, объем будущего использования, будущие индексы цен, будущие рыночные процентные ставки).

**Срок экономической службы** – это или:

- (a) период времени, в течение которого ожидается, что актив будет приносить экономические выгоды или возможность полезного использования одному или более пользователям; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые ожидается получить от использования актива одним или более пользователями.

**Финансовая аренда** – аренда, при которой передаются практически все риски и преимущества, связанные с владением активом. Право собственности в конечном итоге может как передаваться, так и не передаваться.

**Валовые инвестиции в аренду** – это совокупность:

- (a) минимальных арендных платежей, причитающихся к получению арендодателем по договору финансовой аренды; и
- (b) всей негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

**Гарантированная ликвидационная стоимость** – это:

- (a) для арендатора – часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или связанной с ним стороной (величина гарантии при этом представляет максимальную сумму, которая может причитаться к выплате в любом случае); и
- (b) для арендодателя – часть ликвидационной стоимости, гарантированная арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

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

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

**Первоначальные прямые затраты** – это дополнительные затраты, непосредственно связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями в качестве производителей или продавцов.

**Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды** – это ставка дисконтирования, применение которой на дату начала арендных отношений обеспечивает равенство совокупной дисконтированной стоимости:

- (a) минимальных арендных платежей; и
- (b) негарантированной ликвидационной стоимости

с суммой (i) справедливой стоимости арендуемого актива и (ii) всех первоначальных прямых затрат арендодателя.

**Аренда (соглашение об аренде)** – это соглашение, по которому арендодатель предоставляет арендатору в обмен на платеж или серию платежей право на использование актива в течение согласованного периода времени.

**Срок аренды** – это не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил сделку по аренде актива, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на дату начала арендных отношений имеется обоснованная уверенность, что арендатор реализует такое право.

**Вмененная процентная ставка арендатора** – это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичному договору аренды или, если таковую определить невозможно, ставка, по которой на дату начала арендных отношений арендатор мог бы привлечь на аналогичный срок и при аналогичном обеспечении заемные средства, необходимые для покупки соответствующего актива.

**Минимальные арендные платежи** – это платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, стоимости услуг и, в соответствующих случаях, налогов, подлежащих уплате арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами:

- (a) применительно к арендатору, любые суммы, гарантированные арендатором или стороной, связанной с арендатором; или
- (b) применительно к арендодателю, любая ликвидационная стоимость, гарантированная арендодателю:
  - (i) арендатором;
  - (ii) стороной, связанной с арендатором; или
  - (iii) третьей стороной, не связанной с арендодателем, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

Тем не менее, если арендатор имеет право на покупку соответствующего актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации права на покупку, и платежа, необходимого для реализации этого права.

**Чистые инвестиции в аренду** – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные с использованием ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

**Аренда без права досрочного прекращения** – это аренда, досрочное прекращение которой возможно только в следующих случаях:

- (a) при наступлении какого-либо маловероятного непредвиденного события;
- (b) с согласия арендодателя;
- (c) если арендатор заключает новый договор об аренде того же или эквивалентного актива, с тем же арендодателем; или
- (d) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой на дату начала арендных отношений гарантирует продолжение аренды.

**Операционная аренда** – это аренда, отличная от финансовой аренды.

**Незаработанные финансовые поступления** – это разница между:

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

**Негарантированная ликвидационная стоимость** – это та часть ликвидационной стоимости арендуемых активов, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

**Срок полезного использования (аренды)** – это расчетный период, оставшийся с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды или возможность полезного использования от использования актива.

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

#### **Изменение в арендных платежах между датами начала отношений аренды и началом срока аренды**

9. Соглашение или обязательства по аренде могут включать условия, предусматривающие корректировку арендных платежей (а) в соответствии с изменениями в стоимости строительства или приобретения арендованного имущества или (б) в соответствии с изменениями некоторых других показателей стоимости или ценности, таких как общий уровень цен или затрат арендодателя по финансированию аренды в течение периода между датой начала арендных отношений и началом срока аренды. В данном случае, в целях настоящего Стандарта, влияние всех таких изменений должно рассматриваться как имевшее место на дату начала арендных отношений.

#### **Договор с правом выкупа**

10. Определение аренды включает договоры на аренду актива, содержащие условия, дающее арендатору возможность приобрести право собственности на актив после выполнения согласованных условий. Эти договоры иногда называются договорами аренды с правом выкупа.

#### **Вмененная процентная ставка арендатора**

11. В том случае, если организация имеет займы, гарантированные правительством, то при установлении вмененной процентной ставки арендатора учитывается наличие всех правительственных гарантий и всех связанных с ними выплат. Обычно это приводит к использованию более низкой вмененной процентной ставки.

#### **Классификация видов аренды**

12. Классификация видов аренды, принятая в настоящем Стандарте, основывается на распределении между арендодателем и арендатором рисков и преимуществ, связанных с владением арендуемым активом. Риски включают возможность (а) возникновения убытков в связи с простоями или технологическим устареванием или (б) изменения ценности в связи с изменением экономических условий. Преимущества могут быть представлены ожидаемой возможностью полезного использования или прибыльной операцией на протяжении срока экономической службы актива и доходом от удорожания стоимости или доходом от продажи по ликвидационной стоимости.
13. **Аренда классифицируется как финансовая аренда, если происходит передача практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не предусматривает передачу практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением активом.**
14. Поскольку хозяйственная операция между арендодателем и арендатором основана на договоре аренды между ними, целесообразно использовать согласованные определения. Применение этих определений к различным обстоятельствам арендодателя и арендатора может привести к различной классификации одного и того же вида аренды. Например, это может произойти, если арендодатель получает выгоду от гарантии ликвидационной стоимости, предоставленной стороной, не связанной с арендатором.
15. Классификация аренды в качестве финансовой или операционной зависит от содержания операции, а не от формы договора. Нижеследующие примеры ситуаций, по отдельности или вместе, обычно приводят к тому, что аренда классифицируется как финансовая, но, несмотря на это, соответствие всем этим критериям не является обязательным для классификации аренды в качестве финансовой:
- (а) соглашение об аренде предусматривает передачу права собственности на активы арендатору в конце срока аренды;
  - (б) арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже, чем справедливая стоимость на дату реализации этого права, настолько, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права;

- (с) срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;
  - (d) на дату начала арендных отношений дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей, по меньшей мере, приблизительно равна справедливой стоимости арендуемого актива;
  - (e) арендованные активы настолько специализированны, что только арендатор может использовать их без существенных изменений; и
  - (f) арендованные активы не могут быть легко заменены другим активом.
16. Другими факторами, которые по отдельности или в совокупности также могут привести к классификации аренды в качестве финансовой, являются ситуации, когда:
- (a) арендатор имеет право на досрочное расторжение соглашения об аренды, а убытки арендодателя, связанные с расторжением соглашения, покрываются арендатором;
  - (b) прибыли или убытки от изменений справедливой стоимости оставшейся суммы актива относятся на арендатора (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и
  - (с) арендатор имеет возможность продления аренды на дополнительный срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.
17. Примеры и факторы, представленные в параграфах 15 и 16, не всегда являются исчерпывающими. Если по другим признакам становится ясно, что по арендному соглашению практически все риски и преимущества, связанные с владением, не передаются, такая аренда классифицируется как операционная. Например, это может быть в случае, (a) если право собственности на актив передается в конце срока аренды за нефиксированную плату, равную справедливой стоимости актива на тот момент времени, или (b) если предусмотрена условная арендная плата, в результате чего арендатору практически не передаются никакие риски и преимущества.
18. Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. В случае если арендатор и арендодатель в какой-то момент времени договариваются изменить положения договора аренды, но не путем продления срока действия договора аренды, а таким образом, который, при условии действия измененных положений на дату начала арендных отношений, привел бы к иной классификации вида аренды в соответствии с критериями, изложенными в параграфах с 12 по 17, то пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия. Однако изменения в оценках (например, изменения в оценке срока экономической службы или ликвидационной стоимости арендованного имущества) или изменений в обстоятельствах (например, невыполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета.
19. Аренда земли и зданий классифицируется как операционная или финансовая таким же образом, как и аренда остальных активов. Однако характерной чертой земли является то, что она обычно имеет неограниченный срок экономической службы, и, если не ожидается, что право собственности перейдет к арендатору в конце срока аренды, арендатор обычно практически не получает никакие риски и преимущества, связанные с владением, в этом случае аренда земли классифицируется как операционная аренда. Платеж, сделанный при вступлении в отношения аренды или приобретении права аренды, отражаемые как операционная аренда, представляет собой авансовые арендные платежи, которые равномерно списываются на протяжении срока аренды в соответствии со схемой поступления выгод.
20. В целях классификации аренды земли и зданий, компонент земли и компонент зданий должны рассматриваться отдельно. Если ожидается, что право собственности на оба компонента будет передано арендатору в конце срока аренды, то оба компонента классифицируются как финансовая аренда, независимо от того, рассматриваются ли они как один арендный договор или как два, если только нет других очевидных признаков отсутствия передачи по договору аренды практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением одним или более компонентами. Когда земля имеет неопределенный срок экономической службы, компонент земли обычно классифицируется как операционная аренда, если только не ожидается, что право собственности перейдет к арендатору в конце срока аренды в соответствии с параграфом 19. Компонент зданий классифицируется как финансовая или как операционная аренда в соответствии с параграфами 12–18.

21. В случае необходимости, в целях классификации и учета аренды земли и зданий, минимальные арендные платежи (включая все единовременные авансовые платежи) распределяются между компонентом земли и компонентом зданий пропорционально соответствующей справедливой стоимости арендных прав компонента земли и компонента зданий на дату начала арендных отношений. Если арендные платежи не могут быть надежно распределены между этими двумя компонентами, аренда в целом классифицируется как финансовая аренда, до тех пор, пока не станет ясно, что оба компонента являются операционной арендой, в этом случае аренда в целом классифицируется как операционная аренда.
22. Для аренды земли и зданий, при которой величина, подлежащая первоначальному признанию в качестве компонента земли в соответствии с параграфом 28, является незначительной, земля и здания могут рассматриваться как один объект в целях классификации аренды и классифицироваться как финансовая или операционная аренда в соответствии с параграфами 12–18. В таком случае срок экономической службы зданий рассматривается как срок экономической службы всего арендованного актива.
23. Отдельная оценка компонентов земли и зданий не требуется, когда права арендатора и на землю, и на здания классифицируются как инвестиционная недвижимость в соответствии с МСФО ОС 16, и используется модель учета по справедливой стоимости. Для такой оценки потребуются подробные расчеты только в случае, если возникает неопределенность при классификации одного или обоих компонентов.
24. В соответствии с МСФО ОС 16 арендатор может классифицировать недвижимость, находящуюся у него в операционной аренде, как инвестиционную недвижимость. Если арендатор воспользовался этой возможностью, то недвижимость учитывается как финансовая аренда, кроме того, для признанного актива используется модель учета по справедливой стоимости. Арендатор должен продолжать учитывать аренду как финансовую, даже если последующие события изменят статус недвижимости арендатора таким образом, что оно в дальнейшем не будет классифицироваться как инвестиционная недвижимость. Это происходит, например, в том случае, если арендатор:
  - (a) занимает объект недвижимости, который затем переходит в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, по предполагаемой стоимости, равной справедливой стоимости на дату изменения способа использования; или
  - (b) заключает договор субаренды, предусматривающий передачу несвязанной третьей стороне практически всех рисков и преимуществ, связанных с владением правом. Такая субаренда учитывается арендатором как финансовая аренда с третьей стороной, хотя она может учитываться у третьей стороны как операционная аренда.

### **Компонент аренды в других договорах**

25. Договор может состоять исключительно из соглашения об аренде актива. Однако аренда может быть одним из элементов в более широком наборе соглашений с организациями коммерческого сектора на строительство, владение, управление и/или передачу активов. Организации общественного сектора часто заключают такие договоры, в частности в отношении долговечных материальных активов и инфраструктурных активов. Например, организация общественного сектора может построить платную дорогу. Затем, она может сдать в аренду платную дорогу организации коммерческого сектора как часть соглашения, в соответствии с которым организация коммерческого сектора:
  - (a) арендует платную дорогу на длительный период времени (с правом приобретения объекта или без такого права);
  - (b) управляет платной дорогой; и
  - (c) выполняет разнообразные требования по эксплуатации, включая регулярное обновление как дорожного покрытия, так и технологии контроля движения.Другие договора могут включать аренду инфраструктуры организацией общественного сектора у организации коммерческого сектора.
26. Если договор включает идентифицируемую операционную или финансовую аренду, как это указано в настоящем Стандарте, для учета компонента аренды договора применяются положения настоящего Стандарта.

27. Организации общественного сектора также могут заключать различные договоры на поставку товаров и/ или оказание услуг, которые обязательно включают использование специализированных активов. Из положений некоторых таких договоров может быть неясно, возникают ли арендные отношения или нет в соответствии с настоящим Стандартом. В таких случаях требуется формирование профессионального суждения, и, если арендные отношения возникают, применяется настоящий Стандарт. Если арендные отношения не подтверждаются, организация учитывает такие договоры, применяя положения соответствующих МСФО ОС, или, в их отсутствие, других соответствующих международных и/ или национальных стандартов учета.

## **Отражение аренды в финансовой отчетности арендаторов**

### **Финансовая аренда**

28. **В начале срока аренды арендаторы должны признать в своем Отчете о финансовом положении активы как активы, полученные по финансовой аренде, и обязательства как обязательства, связанные с арендой. Активы и обязательства должны признаваться по стоимости, равной справедливой стоимости арендуемого имущества, или по стоимости, равной дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, определенной на дату начала арендных отношений, если эта стоимость меньше. Ставка дисконтирования, применяемая при расчетах дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей – ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, если ее практически возможно определить. Если данную ставку определить нельзя, используется вмененная процентная ставка арендатора.**
29. Операции и другие события учитываются и представляются в соответствии с их содержанием и финансовой сущностью, а не просто исходя из их юридической формы. Несмотря на то, что юридическая форма соглашения об аренде может не предполагать передачу арендатору права собственности на арендуемый актив, в случае финансовой аренды содержание и ее финансовая сущность таковы, что арендатор получает экономические выгоды или возможность полезного использования арендуемого актива на протяжении большей части срока его экономической службы в обмен на обязательство уплатить за это право стоимость аренды, примерно равную справедливой стоимости актива и сопутствующим финансовым расходам на дату начала арендных отношений.
30. Если такие операции по аренде не отражены в финансовой отчетности арендатора, активы и обязательства организации оказываются недооцененными, что приводит к искажению финансовых показателей. Таким образом, финансовую аренду следует признавать в финансовой отчетности арендатора как актив и как обязательство по уплате будущих арендных платежей. В начале срока аренды активы и обязательства по будущим арендным платежам признаются в финансовой отчетности одинаковыми суммами, за исключением первоначальных прямых затрат арендатора, которые добавляются к сумме, признанной как актив.
31. Не следует представлять в финансовой отчетности обязательства по арендуемым активам как вычет из стоимости арендуемых активов.
32. Если для представления обязательств в Отчете о финансовом положении выделяются краткосрочные и долгосрочные обязательства, то такое же разделение проводится и для обязательств по аренде.
33. Первоначальные прямые затраты часто осуществляются при подготовке арендных соглашений, например, расходы на проведение переговоров и заключение соглашений об аренде. Затраты, определяемые как непосредственно относящиеся к деятельности, осуществляемой арендатором по финансовой аренде, добавляются к сумме, признанной в качестве стоимости актива.
34. **Минимальные арендные платежи должны распределяться между финансовыми расходами и уменьшением непогашенного обязательства. Финансовые расходы должны распределяться на каждый период в течение срока аренды таким образом, чтобы получилась постоянная величина периодической процентной ставки по непогашенному остатку обязательства. Условная арендная плата должна начисляться в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.**
35. На практике, при распределении финансовых расходов по отчетным периодам в течение срока аренды, арендатор может использовать для упрощения расчетов какой-либо способ приближенного вычисления.
36. **Финансовая аренда приводит к возникновению амортизационных отчислений по амортизируемым активам, а также финансовых расходов в каждом отчетном периоде. Учетная**

- политика в отношении амортизации арендуемых активов должна соответствовать учетной политике в отношении амортизации собственных активов, и признаваемая амортизация должна рассчитываться, соответственно, согласно МСФО ОС 17 «Основные средства» или МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Если нет обоснованной уверенности в том, что арендатор получит право собственности в конце срока аренды, активы должны быть полностью амортизированы в течение более короткого из двух сроков: срока аренды или срока полезного использования.
37. Сумма амортизации арендуемого актива систематически распределяется на каждый отчетный период в течение ожидаемого срока использования в соответствии с методом, принятым в учетной политике арендатора для начисления амортизации собственных амортизируемых активов. Если имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор получит право собственности в конце срока аренды, то ожидаемый срок использования актива – это срок его полезного использования. В противном случае актив амортизируется на протяжении более короткого из двух сроков: срока аренды или срока его полезного использования.
38. Сумма амортизационных отчислений и финансовых расходов за период редко совпадает с арендными платежами, уплачиваемыми за период, и, следовательно, простое признание арендных платежей, подлежащих оплате, в качестве расходов будет неприемлемым. Соответственно, актив и связанное с ним обязательство вряд ли будут равны по величине после начала срока аренды.
39. Для определения, не обесценился ли арендуемый актив, организация применяет соответствующие тесты на обесценение из международных и/ или национальных стандартов учета.
40. Арендатор должен раскрывать следующую информацию в отношении финансовой аренды:
- (a) для каждого класса активов чистую балансовую стоимость на отчетную дату;
  - (b) сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью.
  - (c) кроме того, организация должна раскрывать информацию об общей сумме будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимости для каждого из следующих периодов:
    - (i) до одного года;
    - (ii) от одного года до пяти лет; и
    - (iii) свыше пяти лет;
  - (d) условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;
  - (e) общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по соглашениям о субаренде без права досрочного прекращения на отчетную дату; и
  - (f) общее описание существенных соглашений об аренде, которое, помимо прочего, включает следующую информацию:
    - (i) основные способы определения условной арендной платы;
    - (ii) наличие и условия продления аренды или прав на покупку арендуемого актива и условий о повышении арендной платы; и
    - (iii) ограничения, накладываемые соглашениями об аренде, такие как: ограничения в отношении возврата чистого профицита, вкладов в капитал, дивидендов, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.
41. Кроме того, требования по раскрытию информации в соответствии с МСФО ОС 16, МСФО ОС 17, МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства», МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 31, принятые организацией, применяются для сумм активов, арендуемых на условиях финансовой аренды и учитываемых арендатором как приобретенные активы.

### Операционная аренда

42. **Арендные платежи по операционной аренде должны признаваться в качестве расходов линейным способом в течение срока аренды, если нет другого метода, отражающего график получения выгод пользователем.**
43. При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов линейным способом, если нет другого метода, отражающего график получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не этим способом.
44. **Арендаторы должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:**
- (a) **общую сумму будущих минимальных арендных платежей по соглашениям об аренде без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:**
    - (i) **до одного года;**
    - (ii) **от одного года до пяти лет; и**
    - (iii) **свыше пяти лет;**
  - (b) **общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, ожидаемых к получению по соглашениям о субаренде без права досрочного прекращения на конец отчетного периода;**
  - (c) **арендные и субарендные платежи, признаваемые в качестве расходов за период, с отдельным представлением сумм минимальных арендных платежей, условной арендной платы и платежей по субаренде; и**
  - (d) **общее описание основных соглашений об аренде, которое, помимо прочего, включает следующую информацию:**
    - (i) **основные способы определения платежей по условной аренде;**
    - (ii) **наличие и условия продления аренды или прав на покупку арендуемого актива, и положений о повышении цены; и**
    - (iii) **ограничения, накладываемые соглашениями об аренде, такие как: ограничения в отношении возврата чистого профицита, вкладов в капитал, дивидендов, дополнительной задолженности и дальнейшей аренды.**

### Отражение аренды в финансовой отчетности арендодателей

#### Финансовая аренда

45. Настоящий Стандарт определяет порядок учета финансовых поступлений от финансовой аренды. Термин «арендодатель, являющийся производителем или продавцом» используется в настоящем Стандарте для обозначения всех организаций общественного сектора, которые производят или продают активы, и также действуют как арендодатели этих активов, независимо от масштаба их арендной, торговой или производственной деятельности. Стандарт также описывает порядок учета прибылей и убытков, возникающих от передачи активов организацией, которая является производителем или продавцом.
46. Организации общественного сектора в качестве арендодателя могут заключать соглашения о финансовой аренде в различных обстоятельствах. Некоторые организации общественного сектора могут регулярно торговать активами. Например, правительство может создать специальные организации, отвечающие за централизованные закупки активов и поставляющие эти активы всем остальным организациям. Централизация функции закупок может обеспечить реальную возможность для получения торговых скидок или других выгодных условий. В некоторых странах организация, осуществляющая централизованные закупки, может приобретать товары от имени других организаций, при этом все операции проводятся от имени этих других организаций. В других странах организация, осуществляющая централизованные закупки, может приобретать товары от собственного имени, и в ее функции может входить:
- (a) приобретение активов и материалов;
  - (b) передачу активов путем продажи или финансовой аренды; и/или



- (с) управление портфелем активов, таким как парк транспортных средств, для использования другими организациями, и предоставление этих активов в краткосрочную или долгосрочную аренду, или их приобретение.
47. Другие организации общественного сектора могут заключать соглашения об аренде в более ограниченном масштабе и менее часто. В частности, в некоторых странах более не предполагается безусловное полное владение и ответственность за эксплуатацию активов организациями общественного сектора, которые традиционно владели и управляли инфраструктурными активами, например: дорогами, дамбами, предприятиями по очистке воды. Организации общественного сектора могут передавать существующие инфраструктурные активы организациям коммерческого сектора путем продажи или финансовой аренды. К тому же, организации общественного сектора могут создавать новые долговечные материальные и инфраструктурные активы совместно с организациями коммерческого сектора с намерением передачи ответственности за эти активы организациям коммерческого сектора после завершения их создания путем прямой покупки или путем финансовой аренды. В некоторых случаях в договоре предусматривается период контроля над активом со стороны коммерческого сектора перед возвратом права собственности и контроля над активом общественному сектору – например, местные власти могут построить больницу и сдать объект в аренду организации коммерческого сектора на двадцать лет, по истечении которых объект вернется под общественный контроль.
48. **Арендодатели должны признавать в Отчете о финансовом положении арендные платежи в качестве активов. Они должны отражать такие активы в качестве дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду.**
49. В соответствии с договором финансовой аренды практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности, передаются арендодателем, и, таким образом, арендные платежи, причитающиеся к получению, отражаются арендодателем как выплата основной суммы долга и финансовые поступления в качестве возмещения и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

#### *Первоначальное признание*

50. Первоначальные прямые затраты обычно осуществляются арендодателями и включают такие суммы, как комиссии, гонорары юридические услуги и внутренние расходы, являющиеся дополнительными и непосредственно относящимися к подготовке и заключению арендных соглашений. Из них исключаются общие накладные расходы, например, понесенные отделом продаж и маркетинга. Первоначальные прямые затраты по договорам финансовой аренды, за исключением договоров с арендодателями, являющимися производителями или продавцами, включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму выручки, признаваемой в течение срока аренды. Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды, определяется таким образом, что первоначальные прямые затраты включаются автоматически в дебиторскую задолженность по финансовой аренде и нет необходимости добавлять их отдельно. Затраты, понесенные арендодателями, которые являются производителями или продавцами, в связи с подготовкой и заключением арендных соглашений не включаются при определении первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из чистых инвестиций в аренду и признаются в качестве расходов в момент признания прибыли или убытка по продажам, что в случае финансовой аренды обычно происходит на начало срока аренды.
51. **Признание финансовых поступлений должно основываться на модели, отражающей постоянную величину периодической нормы доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.**
52. Арендодатель стремится распределить финансовые поступления в течение срока аренды на систематической или рациональной основе. Это распределение дохода основывается на модели, отражающей постоянную величину периодической нормы доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду. Арендные платежи, относящиеся к отчетному периоду, за исключением затрат на обслуживание, вычитаются из валовых инвестиций в аренду, приводя к уменьшению как основной суммы задолженности, так и незаработанных финансовых поступлений.
53. Расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовых инвестиций арендодателя в аренду, подлежат регулярному пересмотру. Если произошло уменьшение расчетной оценки негарантированной ликвидационной стоимости, распределение

дохода на протяжении срока аренды пересматривается, и любое уменьшение ранее начисленных сумм признается единовременно.

54. **Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, должны признавать прибыли или убытки от продажи активов за период в соответствии с учетной политикой, принятой организацией в отношении прямых продаж.**
55. **Если назначены искусственно заниженные процентные ставки, все прибыли или убытки от продажи активов должны быть ограничены суммами, которые были бы получены в случае назначения рыночной процентной ставки. Затраты, понесенные арендодателями, являющимися производителями или продавцами, в связи с подготовкой и заключением арендных соглашений, должны признаваться в качестве расхода при признании прибыли или убытка.**
56. Организации общественного сектора, производящие или торгующие активами, могут предложить потенциальным покупателям выбор между покупкой и арендой актива. Финансовая аренда актива, предоставляемая арендодателем, являющимся производителем или продавцом, ведет к возникновению двух видов выручки:
  - (a) прибыли или убытка, равнозначных прибыли или убытку в результате прямой продажи предоставляемого в аренду актива по обычным продажным ценам, отражающим любые применяемые оптовые или торговые скидки; и
  - (b) финансовые поступления на протяжении срока аренды.
57. Выручка от продаж, признаваемая на начало срока аренды производителем или продавцом, представляет собой наименьшее из двух величин: справедливую стоимость актива или дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей, причитающихся арендодателю, рассчитанную с использованием рыночной процентной ставки. Себестоимость продажи актива, признанная на начало срока аренды, представляет собой первоначальную стоимость или балансовую стоимость арендуемого имущества (если они отличаются) за вычетом дисконтированной величины негарантированной ликвидационной стоимости. Разница между выручкой от продаж и себестоимостью продаж - это прибыль или убыток от продаж, признаваемые в соответствии с учетной политикой организации в отношении прямых продаж.
58. Арендодатели, являющиеся производителями или продавцами, иногда могут предоставлять покупателям более низкую процентную ставку, чем их обычная ставка по займам. Использование подобной ставки приводит к тому, что в момент продажи признается излишняя часть общей выручки от операции. Если назначены искусственно заниженные процентные ставки, выручка, признаваемая как прибыль или убыток от продажи, должна ограничиваться суммой, которая была бы получена при использовании организацией обычной ставки по займам для этого типа операций.
59. Первоначальные прямые затраты признаются в качестве расхода в начале срока аренды, потому что они, в основном, относятся к получению прибыли или убытка арендодателем, являющимся производителем или продавцом.
60. **Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по финансовой аренде:**
  - (a) **сверку между суммой валовых инвестиций в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью минимальных арендных платежей к получению на отчетную дату. Кроме того, организация должна раскрывать сумму валовых инвестиций в аренду и дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей к получению на отчетную дату для каждого из следующих периодов:**
    - (i) до одного года;
    - (ii) от одного года до пяти лет; и
    - (iii) свыше пяти лет;
  - (b) **незаработанные финансовые поступления;**
  - (c) **негарантированную ликвидационную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя;**
  - (d) **накопленные оценочные резервы по причитающейся к получению сомнительной дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам;**

- (e) **условную арендную плату, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности; и**
  - (f) **общее описание существенных соглашений об аренде.**
61. В качестве показателя увеличения арендных операций также полезно раскрывать информацию о валовых инвестициях за вычетом незаработанных поступлений от новых операций, появившихся в течение отчетного периода, после исключения соответствующих сумм по расторгнутым договорам аренды.

#### **Операционная аренда**

62. **Арендодатели должны представлять в своем Отчете о финансовом положении активы, являющиеся предметом операционной аренды, в соответствии с характером активов.**
63. **Выручка от сдачи в операционную аренду должна признаваться в качестве выручки линейным способом на протяжении срока аренды, если нет другого метода, лучше отражающего график уменьшения поступления выгод, получаемых от переданного в аренду актива.**
64. Затраты, включая амортизацию, понесенные при получении выручки от сдачи в аренду, признаются в качестве расходов. Выручка от сдачи в аренду (за исключением поступлений от оказания услуг, таких как страхование и техническое обслуживание) признается в качестве выручки линейным способом на протяжении срока аренды, даже если платежи поступают иным способом, только если нет другого метода, лучше отражающего график, в соответствии с которым уменьшается получение выгоды от использования переданного в аренду актива.
65. **Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателями при ведении, подготовке и заключении соглашений по операционной аренде, должны включаться в балансовую стоимость актива, являющегося предметом аренды, и признаваться в качестве расходов на протяжении срока аренды тем же способом, который применяется к выручке от сдачи в аренду.**
66. **Метод амортизации, утвержденный в учетной политике для амортизируемых активов, переданных в аренду, должен соответствовать обычно применяемому методу амортизации, принятому в учетной политике арендодателя по аналогичным активам, а амортизация должна рассчитываться в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31 соответственно.**
67. Для проверки на обесценение актива, являющегося предметом аренды, организация применяет соответствующий тест на обесценение согласно международным и/ или национальным стандартам учета.
68. Арендодатель, являющийся производителем или продавцом, не признает никакой прибыли от продаж при заключении договора операционной аренды, поскольку эта операция не равноценна продаже.
69. **Арендодатели должны раскрывать следующую информацию по операционной аренде:**
- (a) **будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:**
    - (i) **до одного года;**
    - (ii) **от одного года до пяти лет; и**
    - (iii) **свыше пяти лет;**
  - (b) **общую сумму условной арендной платы, признанную в Отчете о финансовых результатах деятельности за период; и**
  - (c) **общее описание соглашений об аренде арендодателя.**

#### **Операции продажи с обратной арендой**

70. Операция продажи с обратной арендой включают продажу актива и обратную аренду того же самого актива. Арендные платежи и цена продажи обычно взаимосвязаны, поскольку они

согласовываются в комплексе. Порядок отражения в учете и отчетности операций продажи с обратной арендой зависит от вида аренды.

71. Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению финансовой аренды, продавец-арендатор не должен одновременно признавать в качестве выручки все превышение суммы поступлений от продажи над балансовой стоимостью. Вместо этого признание такого превышения должно быть отложено на будущие периоды, и его сумма должна равномерно списываться в течение срока аренды.
72. Если операция с обратной арендой является финансовой арендой, то операция является средством, позволяющим арендодателю предоставить финансирование арендатору с активом в качестве обеспечения. По этой причине неправильно рассматривать превышение суммы поступлений от продажи над балансовой стоимостью актива в качестве выручки. Признание такого превышения откладывается на будущие периоды, и его сумма равномерно начисляется в течение срока аренды.
73. Если операция продажи с обратной арендой приводит к возникновению операционной аренды, и ясно, что операция совершается по справедливой стоимости, то вся прибыль или убыток должны признаваться одновременно. Если цена продажи ниже справедливой стоимости, то вся прибыль или убыток должны признаваться одновременно, за исключением случаев, когда убыток возмещается будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, в этих случаях признание убытка должно быть отложено на будущие периоды и его списание отражается пропорционально арендным платежам на протяжении предполагаемого срока использования актива. Если продажная цена выше справедливой стоимости, признание суммы превышения над справедливой стоимостью должно быть отложено на будущие периоды и ее списание должно отражаться на протяжении предполагаемого срока использования актива.
74. Если обратная аренда представляет собой операционную аренду, и арендные платежи и цена продажи находятся на уровне справедливой стоимости, то фактически это обычная операция продажи, и вся прибыль или убыток признаются одновременно.
75. При операционной аренде, если справедливая стоимость на момент совершения операции продажи с обратной арендой ниже, чем балансовая стоимость соответствующего актива, убыток, равный сумме разницы между балансовой и справедливой стоимостью, должен признаваться одновременно.
76. При финансовой аренде такая корректировка не является необходимой, (а) пока не произошло обесценение стоимости, и (b) это обесценение должно признаваться в соответствии с международным и/ или национальным стандартом учета по обесценению, который был принят организацией.
77. Требования по раскрытию информации для арендаторов и арендодателей в равной степени относятся к операциям продажи с обратной арендой. Требуемое описание соглашений об аренде с существенными суммами приводит к раскрытию исключительных или необычных положений договора продажи с обратной арендой.
78. В соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» может потребоваться раскрытие информации о каждой операции продажи с обратной арендой.

### **Переходные положения**

79. Все положения настоящего Стандарта должны применяться от даты первого применения метода начисления в соответствии с МСФО ОС, за исключением активов, являющихся предметом аренды, которые не были признаны в соответствии с переходными положениями другого МСФО ОС. Положения настоящего Стандарта не требуется применять к таким активам, пока не потеряют силу переходные положения другого МСФО ОС. Существование переходных положений в других стандартах никоим образом не должно препятствовать применению метода начисления в полном объеме в соответствии с МСФО ОС.
80. Несмотря на существование переходных положений в других МСФО ОС, организациям, находящимся в процессе принятия учета по методу начисления, рекомендуется перейти к применению в полном объеме положений такого другого стандарта в наиболее короткие сроки.
81. В соответствии с параграфом 83 рекомендуется, но не требуется ретроспективное применение настоящего Стандарта организациями, уже перешедшими на метод начисления и

намеревающимися применять МСФО ОС по мере их издания. Если Стандарт не применяется ретроспективно, то предполагается, что сальдо по всем уже существующим договорам финансовой аренды было надлежащим образом определено арендодателем и должно учитываться впоследствии в соответствии с положениями настоящего Стандарта.

82. Организации, которые уже перешли на метод начисления и которые намереваются применять МСФО ОС по мере их издания, могут уже иметь суммы по финансовой аренде, признанные в качестве активов и обязательств в Отчете о финансовом положении. Рекомендуется ретроспективное применение настоящего Стандарта к имеющимся суммам по финансовой аренде. Ретроспективное применение может привести к корректировке сумм таких активов и обязательств. Суммы этих активов и обязательств должны быть скорректированы только в случае ретроспективного применения настоящего Стандарта.
83. **Организация, ранее применявшая МСФО ОС 13 (2001 г.), должна применять изменения, внесенные настоящим Стандартом, ретроспективно ко всем соглашениям об аренде, которые она признавала в соответствии с предыдущей редакцией Стандарта, либо, если МСФО ОС 13 (2001 г.) не применялся ретроспективно, то ко всем соглашениям об аренде, заключенным с момента первого применения предыдущей редакции Стандарта и признанным в соответствии с ним.**
84. Переходные положения МСФО ОС 13 (2001 г.) предоставляют организациям период до пяти лет для признания всех соглашений об аренде со дня их первого применения. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 13 (2001 г.), могут продолжать пользоваться этим пятилетним переходным периодом со дня первого применения МСФО ОС 13 (2001 г.).

#### Дата вступления в силу

85. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
86. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### Отмена МСФО ОС 13 (2001 г.)

87. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 13 «Аренда», изданный в 2001.

## Основание для заключений

*Настоящее основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 13.*

### История вопроса

- ВС7. Программа СМСФО ОС по сближению Международных стандартов финансовой отчетности является важным элементом его рабочей программы. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС8. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>20</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 13, выпущенный в декабре 2001 г., основан на МСФО 17 (в редакции 1997 года) «Аренда», который был повторно опубликован в декабре 2003 года. В конце 2003 года, предшественник СМСФО ОС, Комитет по общественному сектору (КОС) (PSC)<sup>2</sup>, начал проект по совершенствованию МСФО ОС, в целях сближения там, где это целесообразно, МСФО ОС с усовершенствованной версией МСФО, которая была издана в декабре 2003 г.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 17 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 17 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 13 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

<sup>20</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

<sup>2</sup> КОС (PSC) стал именоваться СМСФО ОС в ноябре 2004 года, когда Правление МФБ (IFAC) изменило полномочия КОС, в результате чего он стал независимым Советом по разработке стандартов.

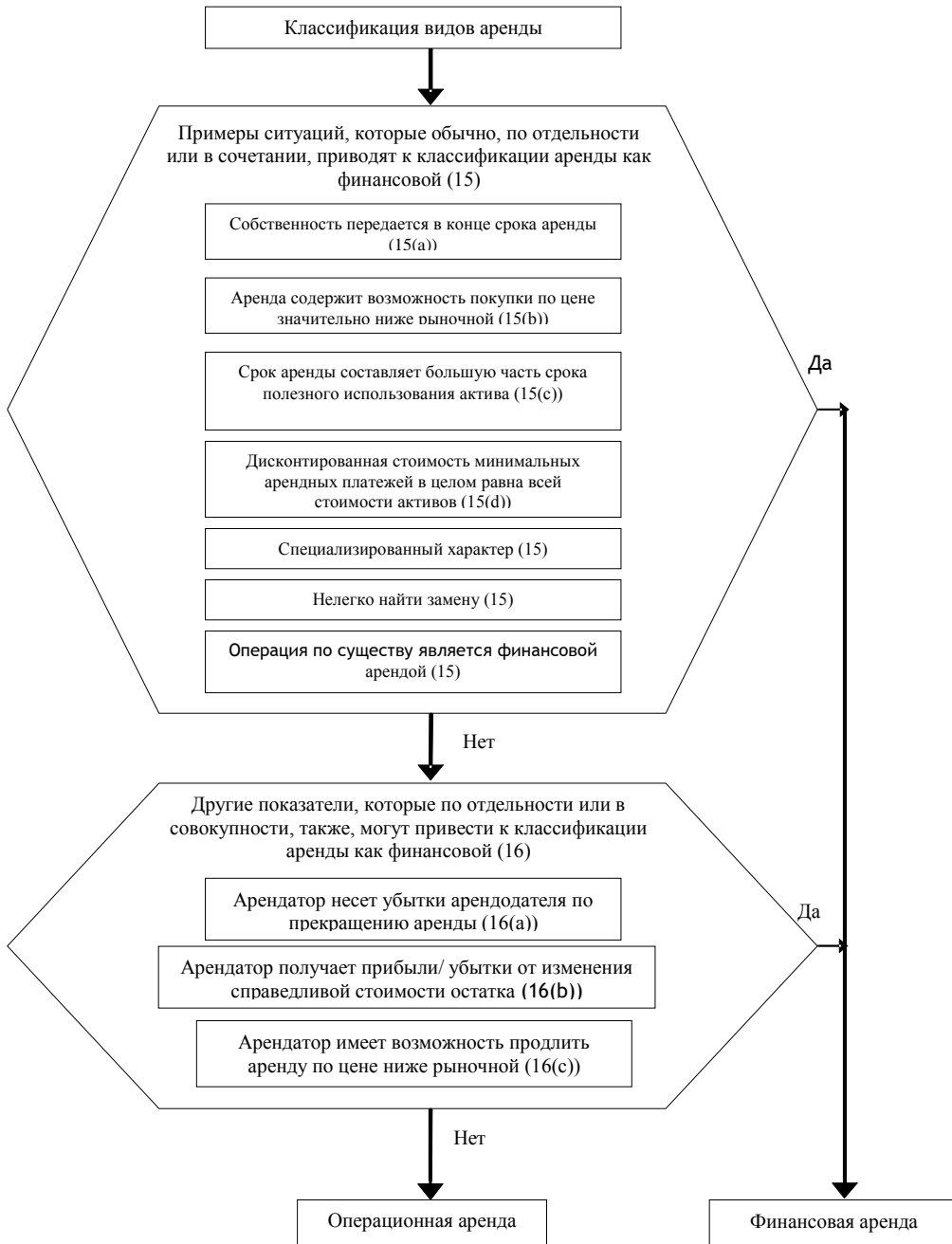
**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 13.*

**Классификация аренды**

- IG1. На следующей странице приведена схема для помощи в классификации аренды в качестве финансовой или операционной. Финансовая аренда - это аренда, при которой передаются практически все риски и выгоды, связанные с правом владением активом. Операционная аренда - это аренда, отличная от финансовой аренды.
- IG2. Примеры, приведенные в этой схеме, необязательно отражают все возможные ситуации классификации аренды как финансовой, и аренда необязательно должна классифицироваться как финансовая аренда в силу пути, указанного на этой схеме. Является ли аренда финансовой или операционной зависит от сущности операции, а не от формы соглашения (параграф 15).
- IG3. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.

АРЕНДА





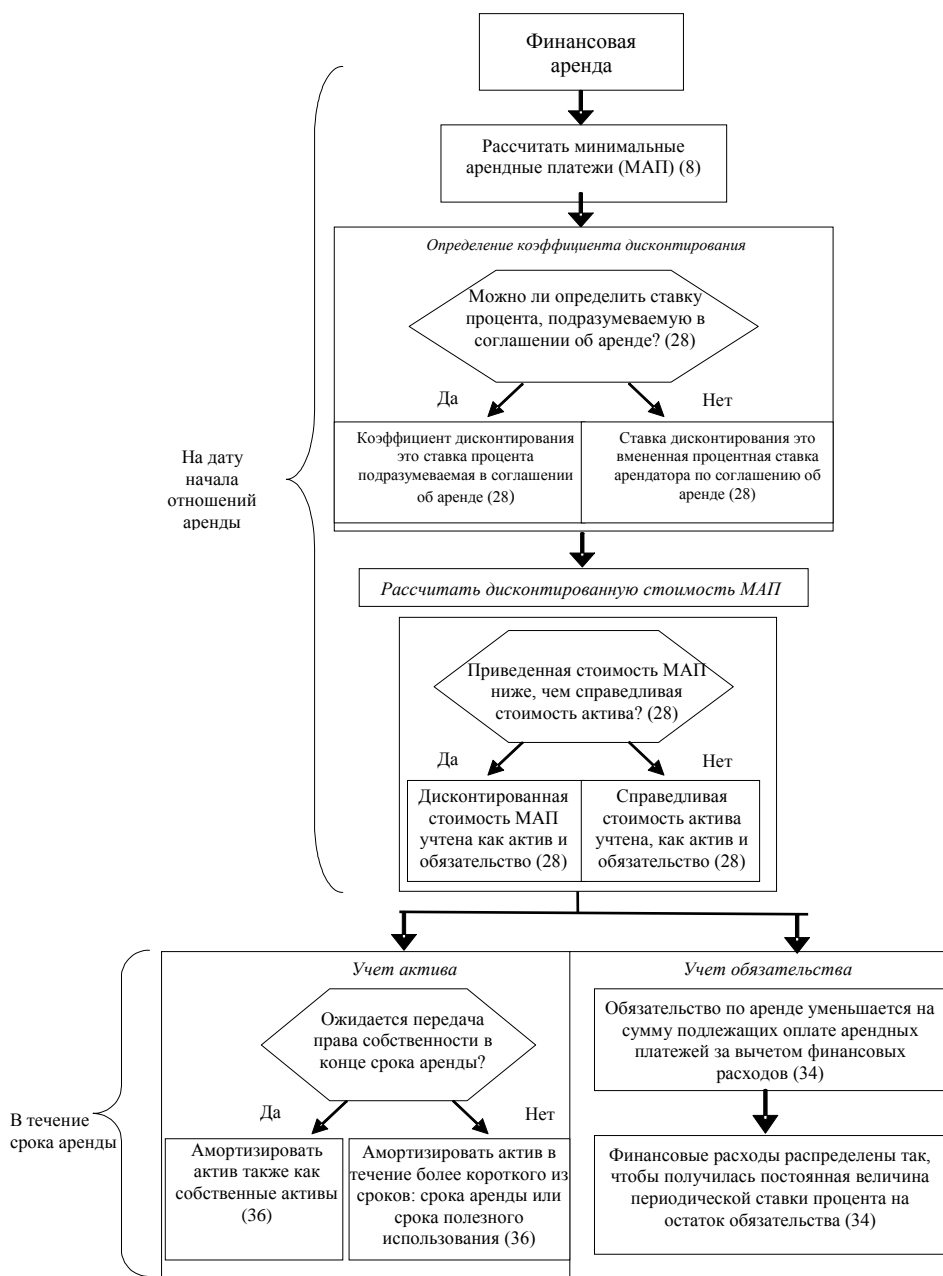
**Учет финансовой аренды арендодателем**

IG4. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.



**Учет финансовой аренды арендатором**

IG5. В блок-схеме числа в скобках относятся к номерам параграфов в настоящем Стандарте.



**Операции продажи с обратной арендой, приводящие к операционной аренде**

IG6. Операция продажи, в результате которой возникает операционная аренда, может приводить к возникновению прибыли или убытка, определение и учет которых зависит от балансовой стоимости актива, справедливой стоимости, и цены продажи. Таблица показывает требования настоящего Стандарта в различных ситуациях.

<b>Цена продажи установлена на уровне справедливой стоимости (параграф 65)</b>	<b>Балансовая стоимость равна справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость выше справедливой стоимости</b>
<b>Прибыль</b>	нет прибыли	единовременное признание прибыли	нет прибыли
<b>Убыток</b>	нет убытка	нет убытка	единовременное признание убытка

<b>Цена продажи ниже справедливой стоимости (параграф 65)</b>	<b>Балансовая стоимость равна справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость выше справедливой стоимости</b>
<b>Прибыль</b>	нет прибыли	единовременное признание прибыли	нет прибыли (примечание 1)
<b>Убыток не компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной</b>	единовременное признание убытка	единовременное признание убытка	(примечание 1)
<b>Убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной</b>	перенести на будущие периоды и равномерно списать убыток	перенести на будущие периоды и равномерно списать убыток	(примечание 1)

<b>Цена продажи выше справедливой стоимости (параграф 65)</b>	<b>Балансовая стоимость равна справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость ниже справедливой стоимости</b>	<b>Балансовая стоимость выше справедливой стоимости</b>
<b>Прибыль</b>	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль (примечание 2)	перенести на будущие периоды и равномерно признать прибыль (примечание 3)
<b>Убыток</b>	нет убытка	нет убытка	(примечание 1)

Примечание 1

Эти части таблицы представляют ситуации, которые были рассмотрены в параграфе 75 настоящего Стандарта. Параграф 75 требует, чтобы балансовая стоимость актива списывалась до величины справедливой стоимости в том случае, когда актив участвует в продаже с обратной арендой.

Примечание 2

Если цена продажи выше справедливой стоимости, превышение над справедливой стоимостью откладывается на будущие периоды и равномерно списывается в течение ожидаемого срока использования актива (параграф 73).

Примечание 3

Прибыль составляет разницу между справедливой стоимостью и ценой продажи, так как балансовая стоимость должна быть амортизирована до справедливой стоимости в соответствии с параграфом 75.

**Расчет ставки процента, подразумеваемой в финансовой аренде**

IG7. Стандарт (параграф 28) требует от арендатора активов, полученных на условиях финансовой аренды, рассчитывать, когда это возможно, ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Параграф 34 требует от арендаторов разделять лизинговые платежи между финансовыми расходами и уменьшением непогашенных обязательств, используя ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Во многих, но не во всех договорах аренды, ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, определяется точно. Если в договоре аренды не определена подразумеваемая ставка процента, арендатор должен рассчитать ставку, используя формулу дисконтирования. Финансовые калькуляторы и электронные таблицы автоматически рассчитают ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды. Если данные инструменты недоступны, организация может использовать формулу дисконтирования для расчета ставки вручную. В данном руководстве ниже приведены два общих метода для расчета ставки процента: метод проб и ошибок и метод интерполяции. Оба метода используют формулу дисконтирования для получения ставки процента.

IG8. Доказательства формул дисконтирования можно найти в учебниках по бухгалтерии и финансам. Дисконтированная стоимость (PV) минимальных арендных платежей (МАП) рассчитывается по следующей формуле:

$$PV(MLP) = \frac{S}{(1+r)^n} + \frac{A}{r} \left[ 1 - \frac{1}{(1+r)^n} \right]$$

Где:

«S» – гарантированная ликвидационная стоимость

«A» – регулярная периодическая выплата

«r» – периодическая ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды и выраженная десятичной дробью

«n» – число периодов в сроке аренды

*Пример*

IG8. Департамент X заключил договор о приобретении автомобиля на условиях финансовой аренды. Справедливая стоимость автомобиля на дату начала арендных отношений 25 000 денежных единиц; ежегодные арендные платежи 5 429 денежных единиц, выплачиваемых в конце периода; срок аренды 4 года; гарантированная ликвидационная стоимость 10 000 денежных единиц. В соглашении об аренде не предусмотрены дополнительные услуги по доставке автомобиля. Департамент X отвечает за все текущие расходы по содержанию автомобиля, включая страховые платежи, расходы на топливо и техническое обслуживание. В договоре аренды не указана подразумеваемая ставка процента. Вмененная процентная ставка арендатора по привлечению заемных средств Департаментом составляет 7% годовых. Несколько финансовых институтов рекламируют займы под залог автомобилей по ставкам от 7,5% до 10%

*Метод проб и ошибок*

IG9. Расчет данным методом представляет собой итерационный процесс, то есть арендатор должен сделать «наилучшее предположение» о процентной ставке и вычислить дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей, затем сравнить результат со справедливой стоимостью арендуемого актива на дату начала арендных отношений. Если результат ниже справедливой стоимости, выбранная ставка процента слишком высока; если результат выше справедливой стоимости, выбранная ставка процента слишком низка. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, это ставка, при которой дисконтированное значение минимальных арендных платежей равно справедливой стоимости арендуемого актива на дату начала арендных отношений.

IG10. Департамент X может начать расчет, используя лучшее приближение, например, ставку процента по дополнительным займам, равную 7% годовых, которая слишком низка. Затем он может использовать максимально возможную ставку, например, ставку 10% годовых, предлагаемую по займам под залог автомобилей, которая слишком высока, что можно доказать. Сделав несколько расчетов, можно прийти к правильной ставке равной 8,5% годовых.

IG11. Для расчета процентной ставки, Департамент использовал вышеуказанную формулу PV (МАП), где:

$S = 10\ 000$ ,  $n = 4$ ,  $r$  = годовая процентная ставка, выраженная десятичной дробью;

$A = 5\ 429$ ; Целевая PV(МАП) = 25 000.

IG12. Для ставки Департамента X по дополнительным займам 7% (0,07) годовых (значения округлены):

$$PV(МАП) = \frac{10,000}{(1 + 0,07)^4} + \frac{5429}{0,07} \left[ 1 - \frac{1}{(1 + 0,07)^4} \right] = 7\ 629 + 18\ 390 = 26\ 019$$

IG13. Значение PV(МАП) рассчитанное с использованием вмененной ставки процента по привлечению заемных средств больше, чем справедливая стоимость арендованных активов. Таким образом, в договоре аренды подразумевается более высокая ставка процента. Департамент должен сделать расчеты при других ставках для определения фактической ставки (значение округлены):

PV(МАП) под 7,5% = 25 673 Процентная ставка слишком низкая

PV(МАП) под 10% = 24 040 Процентная ставка слишком высокая

PV(МАП) под 9% = 24 674 Процентная ставка слишком высокая

PV(МАП) под 8% = 25 333 Процентная ставка слишком низкая

PV(МАП) под 8,5% = 25 000 Правильная процентная ставка

IG14. Департамент будет использовать процентную ставку 8,5% для распределения арендных платежей между финансовыми расходами и уменьшением арендного обязательства, как это показано в таблице ниже.

*Метод интерполяции*

IG15. Для расчета ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды, арендатору первоначально требуется рассчитать дисконтированную стоимость для процентной ставки, которая слишком высока, и для процентной ставки, которая слишком низка. Разница (в абсолютных величинах) между полученными результатами и фактической чистой дисконтированной стоимостью используется для интерполяции реальной процентной ставки. Используя приведенные выше данные, и результаты для 7% и 10%, фактическую ставку можно интерполировать следующим образом (значения округлены):

PV при 7% = 26 019, разность = 1 019 (т. е., 26 019 – 25 000)

PV при 10% = 24 040, разность = 960 (т. е., 24 040 – 25 000)

$$r = 7\% + (10\% - 7\%) \frac{1,019}{(1,019 + 960)}$$

АРЕНДА

$$= 7\% + (3\% \times 0,5)$$

$$= 7\% + 1,5\%$$

$$= 8,5\%$$

IG16. Теперь Департамент X будет теперь использовать процентную ставку 8,5% для отражения аренды в учетных регистрах и распределения арендных платежей между финансовыми расходами и уменьшением обязательств по аренде, как это показано в таблице приведенной ниже.

*Распределение арендных платежей (значения округлены)*

	Год 0	Год 1	Год 2	Год 3	Год 4
Начальное значение PV обязательства по аренде	25 000	25 000	21 696	18 110	14 221
Процентные расходы	-	2 125	1 844	1 539	1 209
Уменьшение обязательства	-	3 304	3 585	3 890	14 221*
Конечное значение обязательства по аренде	25 000	21 696	18 110	14 221	-

\* Включает выплату гарантированной ликвидационной стоимости.

### Сравнение с МСФО (IAS) 17

В основе МСФО ОС 13 лежит МСФО (IAS) 17. Основные различия между МСФО ОС 13 и МСФО (IAS) 17 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 13 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 17, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 13 используется терминология, отличная от МСФО (IAS) 17. Наиболее показательным примером является использование в МСФО ОС 13 термина «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентным термином в МСФО (IAS) 17 является «Отчет о прибылях и убытках».
- В МСФО ОС 13 не используется термин «доход» (income), который в МСФО (IAS) 17 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка» (revenue).
- МСФО (IAS) 17 в списке определений содержит определение справедливой стоимости. МСФО ОС 13 не содержит это определение, так как оно включено в «Глоссарий терминов», опубликованный отдельно (параграф 7).
- МСФО ОС 13 содержит дополнительное руководство, демонстрирующее классификацию видов аренды, учет финансовой аренды арендатором, учет финансовой аренды арендодателем, и расчета ставки процента, заложенной в договоре аренды.

**МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 10 (в редакции 2003 года) «События после даты баланса», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 10 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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



**МСФО ОС 14 – СОБЫТИЯ ПОСЛЕ ОТЧЕТНОЙ ДАТЫ****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение .....	IN1–IN6
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–4
Определения .....	5
Утверждение финансовой отчетности к выпуску .....	6–8
Признание и оценка.....	9–16
Корректирующие события после отчетной даты .....	10–11
Некорректирующие события после отчетной даты .....	12–13
Дивиденды или аналогичные распределения .....	14–16
Непрерывность деятельности.....	17–25
Реструктуризация.....	25
Раскрытие информации .....	26–31
Раскрытие даты утверждения к выпуску .....	26–27
Уточнение в раскрытии информации условий, существовавших на отчетную дату.....	28–29
Раскрытие информации о некорректирующих событиях после отчетной даты .....	30–31
Дата вступления в силу .....	32–33
Отмена МСФО ОС 14 (2001 г.) .....	34
Приложение: Поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Сравнение с МСФО 10	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 14 «События после отчетной даты» изложен в параграфах 1–34. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 14 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

IN1. МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» заменяет МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» (в редакции декабря 2001 года), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины пересмотра МСФО ОС 14**

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 14 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 14 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 10 «События после отчетной даты», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 10 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 14 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 10». Все изменения в МСФО 10, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 14.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 14 приводятся ниже.

*Дивиденды или аналогичные выплаты, объявленные после отчетной даты*

IN5. Стандарт разъясняет в параграфе 16, что дивиденды или аналогичные выплаты, объявленные после отчетной даты, раскрываются в примечаниях в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Ранее МСФО ОС 14 устанавливал, что организация может осуществлять раскрытие таких выплат после отчетной даты либо в Отчете о финансовом положении как отдельный компонент чистых активов/ капитала, либо в Примечаниях к финансовой отчетности.

**Поправки к другим МСФО ОС**

IN6. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.

**Цель**

1. Цель настоящего Стандарта – установить:
  - (а) в каких случаях организация должна корректировать свою финансовую отчетность с учетом событий после отчетной даты; и
  - (б) подлежащую раскрытию информацию о дате утверждения финансовой отчетности к выпуску и о событиях после отчетной даты.

Стандарт также требует, чтобы организация не составляла финансовую отчетность на основании допущения о непрерывности деятельности, если события после отчетной даты указывают на то, что такое допущение неприменимо.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете и раскрытии событий после отчетной даты.**
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

**Определения**

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

**События после отчетной даты** – события, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа событий:

- (а) события, подтверждающие условия, существовавшие на отчетную дату (корректирующие события после отчетной даты);
- (б) события, свидетельствующие об условиях, возникших после отчетной даты (некорректирующие события после отчетной даты).

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

**Утверждение финансовой отчетности к выпуску**

6. Для того чтобы определить, какие события попадают под определение событий после отчетной даты, необходимо установить как отчетную дату, так и дату утверждения финансовой отчетности к выпуску. Отчетной датой является последний день отчетного периода, к которому относится финансовая отчетность. Датой утверждения финансовой отчетности к выпуску является дата подписания финансовой отчетности лицом или органом, уполномоченным утверждать эту отчетность к выпуску. Аудиторское заключение подтверждает эту итоговую финансовую отчетность. Событиями после отчетной даты являются все события, как благоприятные, так и неблагоприятные, происходящие между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если эти события имеют место после (а) публикации заявления о профиците или дефиците, (б) утверждения финансовой отчетности контролируемой организации или (с) публикации иной выборочной информации, относящейся к финансовой отчетности.
7. Процесс, связанный с подготовкой и утверждением финансовой отчетности к выпуску, может отличаться для разных типов организаций как в одной стране, так и в разных странах. Он может зависеть от характера организации, структуры органа управления, нормативных требований в отношении данной организации, а также применяемых процедур подготовки и окончательного оформления финансовой отчетности. Ответственность за утверждение финансовой отчетности отдельных организаций общественного сектора может лежать на главе центрального финансового органа (или представителе руководства финансового блока, например, контролере или главном

бухгалтере). Может возлагаться солидарная ответственность за утверждение консолидированной финансовой отчетности правительства в целом на главу центрального финансового органа (или представителя руководства финансового блока, например контролера или главного бухгалтера) и министра финансов (или чиновника эквивалентного ранга).

8. В некоторых случаях в качестве заключительного этапа процесса утверждения организация обязана представить свою финансовую отчетность в другой орган (например, законодательный орган, такой как Парламент или местный совет). Этот орган может быть уполномочен требовать внесения изменений в финансовую отчетность, прошедшую аудит. В других случаях представление отчетности в другой орган может быть лишь элементом протокола или процедуры, и этот другой орган может не иметь полномочий требовать внесения изменений в отчетность. Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску определяется в контексте конкретной страны.

### Признание и оценка

9. В период между отчетной датой и датой утверждения к выпуску выборные государственные чиновники могут объявить о намерениях правительства по некоторым вопросам. Необходимость признания объявленных намерений правительства в качестве корректирующих событий будет зависеть от того, (а) предоставляют ли они дополнительную информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, и (б) имеются ли достаточные подтверждения того, что эти намерения могут быть и будут реализованы. В большинстве случаев объявление намерений правительства не приводит к признанию корректирующих событий. Обычно вместо этого они должны раскрываться в качестве некорректирующих событий.

### Корректирующие события после отчетной даты

10. **Организация должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после отчетной даты.**
11. Ниже приводятся примеры корректирующих событий после отчетной даты, которые организация обязана учитывать путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, не признанных ранее:
  - (а) завершение судебного разбирательства после отчетной даты, в результате которого подтверждается наличие у организации текущей задолженности на отчетную дату. Организация корректирует признанный ранее резерв, связанный с данным судебным разбирательством, в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» или признает новый резерв. Организации недостаточно просто раскрыть условное обязательство, поскольку завершение судебного разбирательства дает дополнительные подтверждения, которые будут рассматриваться в соответствии с параграфом 24 МСФО ОС 19;
  - (б) получение информации после отчетной даты, указывающей на обесценение актива на отчетную дату или на необходимость корректировки ранее признанного убытка от обесценения данного актива. Например:
    - (i) банкротство должника, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка по дебиторской задолженности и необходимость корректировки балансовой стоимости дебиторской задолженности; и
    - (ii) продажа запасов после отчетной даты может служить источником информации об их чистой стоимости реализации на отчетную дату;
  - (с) определение после отчетной даты первоначальной стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или поступлений от продажи активов, проданных до отчетной даты;
  - (d) определение после отчетной даты суммы выручки, полученной в отчетном периоде, которая должна быть разделена с другим правительством в рамках действовавшего в отчетном периоде соглашения о разделе выручки;
  - (е) определение после отчетной даты величины выплат работникам по премиям, основанной на результатах деятельности, если у организации имеется действующее на отчетную дату юридическое или традиционное обязательство произвести такие выплаты в результате событий, произошедших до этой даты; и

- (f) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, показывающих, что финансовая отчетность некорректна.

#### **Некорректирующие события после отчетной даты**

12. **Организация не должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после отчетной даты.**
13. Ниже приводятся примеры некорректирующих событий после отчетной даты:
- (a) снижение справедливой стоимости недвижимости в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску, если организация приняла политику регулярной переоценки основных средств по справедливой стоимости. Падение справедливой стоимости обычно не связано с состоянием недвижимости на отчетную дату, но отражает возникшие впоследствии обстоятельства. Поэтому, несмотря на политику регулярной переоценки, организация не корректирует суммы по недвижимости, признанные в финансовой отчетности. По аналогии, организация не обновляет информацию о стоимости основных средств, раскрытую на отчетную дату, хотя раскрытие дополнительной информации может потребоваться в соответствии с параграфом 29; и
  - (b) решение организации, отвечающей за управление конкретными программами социального обеспечения, после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности предоставить/распределить прямо или косвенно дополнительные льготы участникам этих программ. Организация не корректирует расходы, признанные в финансовой отчетности в текущем отчетном периоде, хотя дополнительные льготы могут соответствовать условиям для раскрытия в качестве некорректирующих событий согласно параграфу 29.

#### **Дивиденды или аналогичные выплаты**

14. **Если организация объявляет о дивидендах или аналогичных выплатах после отчетной даты, она не должна признавать такие выплаты как обязательство на отчетную дату.**
15. В общественном секторе дивиденды могут выплачиваться, например, в случаях, когда организация общественного сектора контролирует и консолидирует финансовую отчетность коммерческих организаций с государственным участием, доли в которых принадлежат внешним владельцам, получающим дивиденды. Кроме того, некоторые организации общественного сектора принимают схемы финансового управления, например, модели типа «покупатель-поставщик», в рамках которых они обязаны осуществлять выплаты доходов контролирующей организации, например, федеральному правительству.
16. Если дивиденды или аналогичные выплаты в пользу собственников объявлены (т.е. должным образом утверждены и не зависят от решений организации) после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то они не признаются в качестве обязательства на отчетную дату, поскольку на тот момент обязательства не существовало. Такие дивиденды или аналогичные выплаты раскрываются в Примечаниях к отчетности в соответствии с МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности». Дивиденды и аналогичные выплаты не включают суммы по возврату капитала.

#### **Непрерывность деятельности**

17. Каждая организация должна проанализировать, применимо ли к ней допущение о непрерывности деятельности. Однако оценка непрерывности деятельности с большей вероятностью актуальна для отдельных организаций, нежели для правительства в целом. Например, отдельная организация общественного сектора может не являться непрерывно действующей организацией, поскольку правительство, частью которого оно является, приняло решение передать всю его деятельность другой организации общественного сектора. Тем не менее, подобная реструктуризация не влияет на оценку непрерывности деятельности самого правительства.
18. **Организация не должна составлять финансовую отчетность на основании допущения о непрерывности деятельности, если после отчетной даты лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, или орган управления принимают решение (а) ликвидировать организацию или прекратить ее деятельность или (б) понимают, что реальной альтернативы этому решению нет.**
19. При оценке применимости допущения о непрерывности деятельности к отдельной организации лица, ответственные за подготовку финансовой отчетности, и/или орган управления должны принять во внимание широкий спектр факторов. В число этих факторов входят текущие и ожидаемые результаты деятельности организации, объявленная и потенциальная реструктуризация

организационных подразделений, вероятность продолжения государственного финансирования и, при необходимости, потенциальные источники замещающего финансирования.

20. В случае организаций, деятельность которых в значительной степени финансируется из бюджета, вопрос о непрерывности деятельности возникает только в том случае, если правительство объявляет о своем намерении прекратить их финансирование.
21. Отдельные организации общественного сектора, хотя и не являются коммерческими организациями с государственным участием, могут быть обязаны находиться на полном или самофинансировании в значительной степени и покрывать стоимость товаров и услуг за счет пользователей. Для любой такой организации ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты может указывать на необходимость рассмотреть вопрос о применимости допущения о непрерывности деятельности.
22. Если допущение о непрерывности деятельности перестает быть применимым, то настоящий Стандарт требует отражения этого в финансовой отчетности организации. Влияние такого изменения будет зависеть от конкретных обстоятельств, в которых находится организация, например, будут ли функции организации переданы другой организации общественного сектора, проданы или ликвидированы. При определении необходимости внесения изменений в балансовую стоимость активов и обязательств потребуется профессиональное суждение.
23. Если допущение о непрерывности деятельности перестает быть применимым, также необходимо рассмотреть, не приводит ли изменение обстоятельств к возникновению дополнительных обязательств или вступлению в силу положений в кредитных договорах, которые ведут к реклассификации определенных долгов в краткосрочные обязательства.
24. МСФО ОС 1 требует раскрытия определенной информации в следующих случаях:
  - (а) финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случаях, когда финансовая отчетность не составляется на основе допущения о непрерывности деятельности, этот факт раскрывался вместе с информацией об основе, на которой составлена финансовая отчетность, и причинах, по которым организация считается неспособной вести непрерывную деятельность; или
  - (б) лицам, ответственным за подготовку финансовой отчетности, известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут поставить под серьезное сомнение способность организации продолжать непрерывную деятельность. События или условия, требующие раскрытия, могут возникать после отчетной даты. МСФО ОС 1 требует раскрытия подобных неопределенностей.

### Реструктуризация

25. Если реструктуризация, объявленная после отчетной даты, отвечает определению некорректирующего события, то в соответствии с настоящим Стандартом должна раскрываться необходимая информация. Порядок признания резервов, связанных с реструктуризацией, приводится в МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы». Само по себе это не ставит под вопрос способность организации продолжать непрерывную деятельность по той лишь причине, что реструктуризация подразумевает продажу компонента капитала. Однако если реструктуризация, объявленная после отчетной даты, означает, что организация более не способна вести непрерывную деятельность, то характер и сумма признанных активов и обязательств могут измениться.

### Раскрытие информации

#### Раскрытие даты утверждения к выпуску

26. **Организация должна раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, ее утвердившего. Если другой орган уполномочен вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, то организация должна раскрыть этот факт.**
27. Пользователям важно знать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, поскольку она не отражает события после этой даты. Пользователям также важно знать об исключительных обстоятельствах, согласно которым какие-либо лица или организации имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска. Примерами лиц или организаций, которые могут обладать таким правом, являются министры, правительство, частью которого является

организация, парламент или иной выборный представительный орган. При внесении изменений исправленная финансовая отчетность представляет собой новый набор финансовых отчетов.

#### **Уточнение в раскрытии информации условий, существовавших на отчетную дату**

28. **Если после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску организация получает информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, то она должна уточнить раскрываемую информацию, связанную с этими условиями, с учетом новой информации.**
29. В некоторых случаях организации необходимо уточнить раскрытие информации в финансовой отчетности, для отражения информации, полученной после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если эта информация не влияет на суммы, признаваемые организацией в финансовой отчетности. Например, необходимо уточнить раскрываемую информацию, когда после отчетной даты появляются сведения, подтверждающие существование на отчетную дату условного обязательства. Кроме выяснения того, следует ли признавать резерв, организация уточняет раскрытие информации об условном обязательстве с учетом этих сведений.

#### **Раскрытие информации о некорректирующих событиях после отчетной даты**

30. **Если некорректирующие события после отчетной даты являются существенными, нераскрытие информации о них может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Соответственно, организация должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после отчетной даты:**
- (a) **характер события; и**
  - (b) **расчетную оценку его финансовых последствий или заявление о невозможности такой оценки.**
31. Ниже приводятся примеры некорректирующих событий после отчетной даты, по которым обычно требуется раскрытие информации:
- (a) необычно большое снижение стоимости основных средств, учитываемых по справедливой стоимости, если снижение не связано с состоянием основных средств на отчетную дату, а вызвано обстоятельствами, возникшими после отчетной даты;
  - (b) после отчетной даты организация принимает решение прямо или косвенно предоставить/распределить в будущем значительные дополнительные льготы участникам управляемых ею программ социального обеспечения, и эти дополнительные льготы окажут большое влияние на организацию;
  - (c) приобретение или выбытие крупной контролируемой организации или передача на аутсорсинг всей или значительной части функций, в настоящее время осуществляемых организацией, после отчетной даты;
  - (d) объявление планов о прекращении деятельности или крупной программы, выбытии активов или погашении обязательств, относящихся к прекращаемой деятельности или крупной программе, или заключении соглашений, имеющих обязательную силу, по продаже таких активов или погашению таких обязательств (порядок учета и раскрытия информации о прекращаемой деятельности см. в соответствующем международном или национальном стандарте бухгалтерского учета о прекращаемой деятельности);
  - (e) крупные приобретения или выбытие активов;
  - (f) уничтожение основного здания в результате пожара после отчетной даты;
  - (g) объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации (руководство по учету резервов, связанных с реструктуризацией, см. в стандартах бухгалтерского учета по резервам, условным обязательствам и условным активам);
  - (h) принятие законодательства о прощении займов, выданных организациям или физическим лицам в рамках программы;
  - (i) необычно большие изменения цен на активы или обменных курсов валют после отчетной даты;



- (j) в случае организаций, облагаемых налогом на прибыль или его эквивалентами, принятые или объявленные после отчетной даты изменения налоговых ставок или налогового законодательства, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства (порядок учета налогов на прибыль см. в соответствующем международном или национальном стандарте бухгалтерского учета по налогам на прибыль);
- (k) принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий после отчетной даты;
- (l) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после отчетной даты.

#### **Дата вступления в силу**

- 32. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
- 32A. **Параграф 16 был изменен «Совершенствованиями к МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.**
- 33. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### **Отмена МСФО ОС 14 (2001 г.)**

- 34. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 17 «События после отчетной даты», изданный в 2001 году.

**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» вносятся поправки, в результате которых параграф 87 публикуется в следующей редакции:

87. Решение о реструктуризации, принятое руководством или органом управления до наступления отчетной даты, не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда до наступления отчетной даты организация:
- (a) начала реализовывать план реструктуризации; или
  - (b) объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем сторонам, на которые он влияет, достаточно конкретным образом, чтобы у них появились обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена;

Если организация начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем сторонам, на которые он влияет, только после отчетной даты, то в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» требуется раскрытие информации, если реструктуризация является существенной и нераскрытие может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

В МСФО ОС ссылки на текущую версию МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» заменяются на МСФО ОС 14 «События после отчетной даты».

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 14.*

**Пересмотр МСФО ОС 14 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов****История вопроса**

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>1</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 14, выпущенный в декабре 2001 года, основывался на МСФО 10 (в редакции 1999 года) «События после даты баланса», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>2</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 10 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 10 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 14 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

**Пересмотр МСФО ОС 14 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

- ВС7. СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 10, включенные в «Совершенствования к МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

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

<sup>2</sup> КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний в ноябре 2004 года был преобразован в независимый Совет по разработке стандартов.

**Сравнение с МСФО 10**

В основе МСФО ОС 14 лежит МСФО 10 (2003 г.) «События после даты баланса», включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 10 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 14 и МСФО 10 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 14 отмечается, что в случаях, когда допущение о непрерывности деятельности неприменимо, требуется профессиональное суждение для определения влияния такого изменения на балансовую стоимость активов и обязательств, признаваемых в финансовой отчетности (параграф 22).
- МСФО ОС 14 содержит дополнительный комментарий, касающийся определения даты утверждения отчетности к публикации (параграфы 6, 7 и 8).
- В МСФО ОС 14 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 10, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 14 используется терминология, отличная от МСФО 10. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «чистые активы/ капитал» и «отчетная дата» в МСФО ОС 14. Эквивалентными терминами в МСФО 10 являются «капитал» и «дата баланса».
- В МСФО ОС 17 не используется термин «доход», который в МСФО 10 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- В МСФО ОС 14 дается определение «отчетной даты». МСФО 10 не содержит определения «даты баланса».

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

### От издателей

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 32 (в пересмотренной редакции 1998 года) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 32 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, ЕС4М 6ХН Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

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

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения.....	1–8
Определения .....	9–21
Представление информации.....	22–47
Обязательства и чистые активы/ капитал .....	22–28
Классификация комбинированных инструментов эмитентами .....	29–35
Проценты, дивиденды, убытки и прибыли .....	36–38
Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства .....	39–47
Раскрытие информации .....	48–101
Раскрытие политики управления рисками.....	50–53
Условия договора, прочие условия и учетная политика .....	54–62
Процентный риск .....	63–72
Кредитный риск.....	73–83
Справедливая стоимость .....	84–94
Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость .....	95–97
Хеджирование ожидаемых будущих операций.....	98–100
Раскрытие прочей информации .....	101
Переходные положения .....	102
Дата вступления в силу.....	103–104
Руководство по внедрению	
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 32	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» изложен в параграфах 1–104. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 15 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки»

**Обратите внимание, что Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» был заменен МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации»; МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»; и МСФО ОС 30, «Финансовые инструменты: раскрытие информации». Эти стандарты применяются в отношении годовой финансовой отчетности за периоды, начинающиеся с 1 января 2013 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. МСФО ОС 15 остается в силе до применения или вступления в силу указанных стандартов, в зависимости от того, что наступит раньше.**

Некоторые организации общественного сектора, такие как национальные правительства и финансовые институты общественного сектора, могут использовать широкий диапазон финансовых инструментов. Однако отдельные государственные организации не могут выпускать или удерживать различные финансовые инструменты. В таких случаях стандарт имеет ограниченное применение, а составители финансовой отчетности должны определить те аспекты стандарта, которые применимы к ним. Цель руководства по применению заключается в том, чтобы помочь составителям отчетности в этом.

## **Цель**

Динамичный характер международных финансовых рынков привел к широко распространенному использованию разнообразных финансовых инструментов: от традиционных первичных инструментов, таких как облигации, до различных форм производных инструментов, таких как процентные свопы. В своих операциях организации общественного сектора используют широкий спектр финансовых инструментов: от таких простых инструментов, как дебиторская и кредиторская задолженность, до более сложных инструментов (таких как мультивалютные свопы для хеджирования обязательств в иностранной валюте). В меньшей степени организации общественного сектора могут выпускать долевые инструменты или комбинированные долговые/ долевые инструменты. Это может происходить в случае, когда объединение организаций включает частично приватизированную коммерческую организацию с государственным участием (КОГУ), которая выпускает долевые инструменты для обращения на финансовых рынках, или когда организация общественного сектора выпускает долговые инструменты, которые при определенных условиях конвертируются в долю собственности.

Цель настоящего стандарта заключается в том, чтобы улучшить понимание пользователями финансовой отчетности значимости балансовых и забалансовых финансовых инструментов для финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств правительства или иной организации общественного сектора. В настоящем Стандарте термин «баланс» в контексте терминов «балансовый» и «забалансовый» используется в том же значении, что и «Отчет о финансовом положении».

Стандарт содержит требования к представлению балансовых финансовых инструментов и определяет, какая информация должна раскрываться о балансовых (признанных) и забалансовых (непризнанных) финансовых инструментах. Стандарты представления информации применяются к классификации финансовых инструментов в качестве обязательств и чистых активов/ капитала, относящихся к ним процентов, дивидендов, доходов и расходов; а также условиям, при которых финансовые активы и финансовые обязательства подлежат зачету. Стандарты раскрытия информации требуют раскрытия информации о факторах, которые влияют на объемы, временные периоды и вероятность будущих денежных потоков организации, относящихся к финансовым инструментам и учетной политике, применимой к этим инструментам. Кроме того, стандарт рекомендует раскрытие информации о характере и степени использования организацией финансовых инструментов, о хозяйственных целях, которым они служат, о рисках, связанных с ними, и политике руководства по контролю над этими рисками.

## **Сфера применения**

- 1. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для представления и раскрытия информации о финансовых инструментах.**
- 2. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным



участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

4. **Стандарт должен применяться для представления и раскрытия информации обо всех типах финансовых инструментов как признанных, так и непризнанных, за исключением:**
  - (a) долей участия в контролируемых организациях, как определено в Международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) 6, «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
  - (b) долей участия в ассоциированных организациях, как определено в МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»;
  - (c) долей участия в совместной деятельности, как определено в МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»;
  - (d) обязательств, возникающих в рамках договоров страхования;
  - (e) обязательств работодателей и плановых обязательств по вознаграждению по окончании трудовой деятельности всех видов, в том числе по планам вознаграждения для работников; и
  - (f) обязательств по выплатам, возникающих в связи с социальными льготами, предоставляемыми организацией, за которые она не получает возмещения, либо получает возмещение, неравное примерной справедливой стоимости этих льгот, непосредственно в ответ от получателей этих льгот. Тем не менее, настоящий Стандарт применяется организациями к долям участия в контролируемых организациях, ассоциированных организациях или совместной деятельности, которые в соответствии с МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 или МСФО ОС 8 учитываются в качестве финансового инструмента. В этих случаях, организации следует применять требования по раскрытию информации, содержащиеся в МСФО ОС 6, МСФО ОС 7 и МСФО ОС 8, в дополнение к тем, которые имеются в настоящем Стандарте.
5. Настоящий Стандарт не применяется к долям участия организации в чистых активах/ капитале контролируемых организаций. Тем не менее, он применяется ко всем финансовым инструментам, включенным в консолидированную финансовую отчетность контролирующей организации, независимо от того, кто является держателем или эмитентом этих инструментов – контролирующая организация или контролируемая организация. Аналогично, Стандарт применяется к финансовым инструментам, держателем или эмитентом которых является совместно контролируемая организация, и которые включены в финансовую отчетность участника совместной деятельности непосредственно или путем пропорциональной консолидации.
6. Отдельные группы организаций общественного сектора могут включать организации, выпускающие договоры страхования. Такие организации подпадают в сферу действия настоящего Стандарта. Однако данный Стандарт исключает из области своего действия сами договоры страхования. Для целей настоящего Стандарта, договором страхования является договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступления смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособности, нанесения ущерба собственности, нанесения ущерба другому лицу и прекращения операционной деятельности. Тем не менее, положения Настоящего стандарта применяются, когда финансовый инструмент принимает форму договора страхования, но преимущественно включает передачу финансовых рисков (см. параграф 49), например: отдельные виды финансового перестрахования и договоры гарантированных инвестиций, выпущенные страховыми и другими организациями общественного сектора. Организациям, имеющим обязательства в рамках договоров страхования, рекомендуется рассмотреть уместность применения положений настоящего стандарта для представления и раскрытия информации о таких обязательствах.
7. Настоящий Стандарт не применяется к финансовым инструментам, возникающим в результате обязательств по планам вознаграждения работников, или обязательств правительства по предоставлению социальных льгот своим гражданам (например, пенсии по возрасту, пособия по безработице, пенсии по инвалидности и иные формы финансовой помощи, предоставляемой государственными органами), за которые оно не получает возмещения, либо получает возмещение, неравное примерной справедливой стоимости этих льгот, непосредственно в ответ от получателей

этих льгот.

8. Дополнительное руководство по представлению и раскрытию специфических видов финансовых инструментов приводится в международных и/или национальных стандартах финансовой отчетности. Например, в МСФО ОС 13 «Аренда» содержатся конкретные требования к раскрытию, относящиеся к финансовой аренде.

### Определения

9. В настоящем Стандарте следующие термины используются в указанных значениях:

**Долевой инструмент** – любой договор, подтверждающий право на долю активов организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

**Финансовый актив** – любой актив, являющийся:

- (a) денежными средствами;
- (b) договорным правом на получение денежных средств или другого финансового актива от другой организации;
- (c) договорным правом на обмен финансовых инструментов с другой организацией на потенциально выгодных условиях; или
- (d) долевым инструментом другой организации.

**Финансовый инструмент** – это договор, по которому у одной организации возникает финансовый актив и финансовое обязательство или долевой инструмент у другой.

Договоры на поставку товаров, дающие любой стороне право платить денежными средствами или любым другим финансовым инструментом, считаются финансовыми инструментами, за исключением договоров на поставку товаров, которые (a) были заключены и продолжают отвечать ожидаемым требованиям организации по закупкам, продаже или обращению, (b) были предназначены для этой цели изначально, (c) должны быть исполнены путем поставки товара.

**Финансовое обязательство** – это любое обязательство, которое является договорным обязательством:

- (a) передать денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или
- (b) произвести обмен финансовыми инструментами с другой организацией на потенциально невыгодных условиях.

У организации может быть обязательство по договору, которое она может исполнить путем передачи финансовых активов или собственных долевых ценных бумаг. В таком случае, если количество долевых ценных бумаг, требуемых для исполнения обязательства, меняется в зависимости от изменений их справедливой стоимости так, что общая справедливая стоимость передаваемых долевых ценных бумаг всегда равна сумме обязательств по договору, то на держателя обязательства не влияет формирование прибылей или убытков, связанных с колебаниями цены его долевых ценных бумаг. Такое обязательство должно учитываться как финансовое обязательство организации.

**Договор страхования** (для целей настоящего стандарта) – договор, подвергающий страхователя определенным рискам потерь от событий или обстоятельств, возникающих или обнаруженных в течение определенного периода, включая смерть (в случае пожизненного аннуитета – ненаступление смерти получателя ренты), болезни, нетрудоспособность, нанесение ущерба собственности, нанесение ущерба другому лицу и прекращение операционной деятельности.

**Рыночная стоимость** – сумма денежных средств, которая может быть получена при продаже или должна быть уплачена при приобретении финансового инструмента на активном рынке.

**Денежные финансовые активы и финансовые обязательства** (называемые также «финансовыми инструментами») – финансовые активы и обязательства к получению или уплате в фиксированном или определяемом количестве единиц валюты.

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

10. В настоящем Стандарте, термины «договор» и «договорной» относятся к соглашению с четкими экономическими последствиями, между двумя и более сторонами, когда стороны не имеют свободы действия, потому что выполнение соглашения может быть принудительно осуществлено по закону. Таким образом, договоры и финансовые инструменты, могут иметь различные формы и не обязательно должны быть в заключены в письменной форме.
11. Для целей определения терминов, приведенных в параграфе 9, термин «организация» включает организации общественного сектора, физических лиц, товарищества и организации с образованием юридического лица.
12. Части определений финансового актива и финансового обязательства включают термины «финансовый актив» и «финансовый инструмент», однако определения не ссылаются друг на друга. Когда имеется договорное право или обязательство на обмен финансовых инструментов, инструменты, подлежащие обмену, приводят к возникновению финансовых активов, финансовых обязательств или долевых инструментов. Может быть установлена цепочка договорных прав или обязательств, однако, в конечном счете, она приводит к получению или выплате денежных средств, либо приобретению или выпуску долевого инструмента.
13. Финансовые инструменты включают первичные инструменты, такие как дебиторскую и кредиторскую задолженность, долевые ценные бумаги и производные инструменты, такие как финансовые опционы, фьючерсы и форварды, процентные и валютные свопы. Производные финансовые инструменты, вне зависимости от того, признаны они или нет, отвечают определению финансового инструмента, и, соответственно, подпадают под действие настоящего Стандарта.
14. Производные финансовые инструменты создают права и обязанности, влияющие на передачу между участниками инструмента одного или более финансовых рисков, присущих основному первичному финансовому инструменту. Производные инструменты не приводят к передаче основного первичного финансового инструмента на дату заключения договора, и такая передача необязательно происходит по его завершении.
15. Материальные активы, такие как запасы, основные средства, арендованные активы, и нематериальные активы, такие как спектр радиочастот, патенты и торговые марки не являются финансовыми активами. Управление такими материальными и нематериальными активами создает возможность генерировать приток денежных средств или других активов, но не дает право получать денежные средства или другие финансовые активы.
16. Активы, такие как расходы будущих периодов, для которых будущей экономической выгодой является получение товаров и услуг, а не право получить денежные средства или другой финансовый актив, не являются финансовыми активами. Аналогично, такие статьи, как доходы будущих периодов и большинство гарантийных обязательств, не являются финансовыми обязательствами, поскольку вероятным оттоком экономических выгод, связанных с ними, является поставка товаров и услуг, а не денежных средств или другого финансового актива.
17. Обязательства или активы, не являющиеся договорными по характеру, такие как налоги на прибыль или эквиваленты налогов, возникающие в результате нормативных требований, налагаемых правительствами на организации общественного сектора, не являются финансовыми обязательствами или финансовыми активами. В Международном стандарте финансовой отчетности (МСФО) 12 «Налоги на прибыль» дается руководство по учету налогов на прибыль.
18. Договорные права и обязательства, не включающие передачу финансового актива, не подпадают под определение финансового инструмента. Например, некоторые договорные права (обязательства), в частности, возникающие по товарному фьючерсному контракту, могут быть погашены только путем получения (поставки) нефинансовых активов. Аналогично, договорные права (обязательства), в частности, возникающие в результате операционной аренды или соглашения типа «создай – владей – управляй» для использования материального актива (например, больницы), могут быть исполнены только путем получения (поставки) услуг. В обоих случаях договорное право одной стороны на получение нефинансового актива или услуги и соответствующее обязательство другой стороны не создают действующего права или обязательства какой-либо из сторон на получение, поставку или обмен финансового актива (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE13–IE17).
19. Возможность исполнить договорное право или требование исполнить договорное обязательство может быть абсолютной, либо же зависеть от наступления будущего события. Например,

финансовая гарантия является договорным правом кредитора получить денежные средства от гаранта и соответствующим договорным обязательством гаранта заплатить кредитору в случае невыполнения обязательства заемщиком. Договорное право или обязательство существует вследствие прошлой операции или события (допущение о гарантии), хотя возможность кредитора исполнить право и требование к гаранту выполнить соответствующее обязательство по ней зависят от будущего акта невыполнения обязательства заемщиком. Условные право и обязательство соответствуют определению финансового актива и финансового обязательства, несмотря на то, что многие аналогичные активы и обязательства не соответствуют критериям признания в финансовой отчетности. Например, правительство страны может предоставить частному оператору инфраструктурного объекта защиту от риска падения спроса путем гарантирования минимального уровня дохода. Гарантия является условным обязательством правительства до тех пор, пока не станет вероятным падение доходов оператора ниже гарантированного минимума.

20. Обязательство организации выпускать или поставлять свои долевые инструменты, такие, как опцион или варрант на акции, само по себе является долевым инструментом, а не финансовым обязательством, так как организация не обязана передавать денежные средства или другой финансовый актив. Аналогично, затраты, понесенные организацией на приобретение права выкупить свои собственные долевые инструменты у другой стороны, являются уменьшением его чистых активов/ капитала, а не финансовым активом.
21. Доля меньшинства, которая может возникнуть в Отчете о финансовом положении организации в результате консолидации контролируемой организации, не является финансовым обязательством или долевым инструментом организации. В консолидированной финансовой отчетности организация представляет доли других сторон в чистых активах/ капитале и чистом профиците или дефиците своих контролируемых организаций в соответствии с МСФО ОС 6. Соответственно, финансовый инструмент, классифицированный контролируемой организацией как долевой и имеющийся у контролирующей организацией, исключается при консолидации, либо представляется ею в консолидированном Отчете о финансовом положении в качестве доли меньшинства, отдельно от чистых активов/ капитала своих акционеров. Финансовый инструмент, классифицированный контролируемой организацией как финансовое обязательство, остается обязательством в консолидированном Отчете контролирующей организации о финансовом положении, если не исключается при консолидации в качестве сальдо внутригрупповых расчетов группы организаций. Порядок отражения в учете и отчетности контролирующей организации при консолидации не влияет на основу представления информации в финансовой отчетности контролируемой организации.

## **Представление информации**

### **Обязательства и чистые активы/ капитал**

22. **Эмитент финансового инструмента должен классифицировать этот инструмент или составляющие его части как обязательство или чистые активы/ капитал в соответствии с содержанием договорного соглашения при первоначальном признании и определениями финансового обязательства и долевого инструмента.**
23. Классификация финансового инструмента в Отчете эмитента о финансовом положении определяется его содержанием, а не юридической формой. Содержание и юридическая форма обычно согласованы между собой, но не всегда. Например, некоторые финансовые инструменты принимают юридическую форму капитала, но по существу являются обязательствами, а другие могут совмещать в себе признаки как долевого инструмента, так и финансовых обязательств. Классификация инструмента проводится на основе оценки его содержания на момент его первоначального признания. Эта классификация сохраняется на каждую последующую отчетную дату до тех пор, пока финансовый инструмент не будет удален из Отчета организации о финансовом положении. Маловероятно, чтобы классификация финансовых инструментов в качестве обязательств или чистых активов/ капитала представляла собой серьезную проблему для многих отчитывающихся организаций общественного сектора.
24. Классификация финансовых инструментов в качестве обязательств и чистых активов/ капитала необходима вследствие различных рисков, связанных с ними. Организации с инструментами, классифицированными в качестве финансовых обязательств, должны раскрывать информацию о подверженности процентному риску в соответствии с параграфом 63 и признавать проценты, дивиденды, убытки и прибыли в качестве дохода или расхода в соответствии с параграфом 36. В

параграфе 36 также указано, что выплаты держателям финансовых инструментов, классифицированных в качестве долевого, должны быть отнесены эмитентом непосредственно на чистые активы/ капитал.

25. Хотя организации общественного сектора часто удерживают долевого инструмент в качестве инвестиций (финансовых активов), они редко выпускают долевого инструменты для сторон вне объединения организаций, за исключением случаев, когда контролируемая организация частично приватизирована. Тем не менее, использование финансовых инструментов в общественном секторе продолжает развиваться, и классификация эмитентом должна основываться на их содержании, а необязательно на форме.
26. Важнейшим признаком финансового обязательства, отличающим его от долевого инструмента, является наличие договорного обязательства одной стороны по финансовому инструменту (эмитента) передать денежные средства или другой финансовый актив другой стороне (держателю) или обменяться другим финансовым активом с держателем на условиях, потенциально невыгодных для эмитента. Если имеется такое договорное обязательство, соответствующий инструмент подходит под определение финансового обязательства независимо от того, каким образом оно будет урегулировано. Ограничение способности эмитента исполнить обязательство, такое как недоступность иностранной валюты или необходимость получить разрешение на платеж от регулирующего органа, не отменяет обязательства эмитента или права держателя по данному инструменту.
27. Если финансовый инструмент не создает договорного обязательства эмитента передать денежные средства или другой финансовый актив, либо обменять другой финансовый актив на потенциально невыгодных для него условиях, то этот инструмент является долевым. Хотя держатель долевого инструмента может иметь право на получение пропорциональной доли каких-либо дивидендов или иных распределяемых средств из чистых активов/ капитала, эмитент не имеет договорного обязательства осуществлять такие распределения.
28. Организация общественного сектора может выпускать инструменты с особыми правами, такие как привилегированные акции. Если привилегированная акция предусматривает ее обязательный выкуп эмитентом за фиксированную или определяемую сумму на фиксированную или определяемую дату в будущем или дает держателю право потребовать от эмитента выкупа инструмента на конкретную дату или позднее по фиксированной или определяемой цене, то этот инструмент соответствует определению финансового обязательства и классифицируется как таковое. Привилегированная акция, не создающая такого договорного обязательства явным образом, может установить его косвенно своими условиями. Например, привилегированная акция, не предусматривающая обязательного выкупа или выкупа по усмотрению держателя, может обеспечивать предусмотренный договором прогрессивный дивиденд таким образом, чтобы в обозримом будущем дивидендный доход был настолько высоким, что эмитент будет вынужден выкупить инструмент из экономических соображений. В таких условиях классификация в качестве финансового обязательства является правомерной, так как у эмитента практически нет иного выбора, кроме как выкупить инструмент. Аналогично, если финансовый инструмент, отнесенный к акциям, дает держателю право выбора потребовать выкупа при наступлении будущего события, которое наверняка произойдет, классификация в качестве финансового обязательства на момент первоначального признания отражает сущность инструмента (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE7–IE8 и IE18–IE21).

#### **Классификация комбинированных инструментов эмитентами**

29. **Эмитент финансового инструмента, содержащего как элемент обязательства, так и элемент чистых активов/ капитала, должен классифицировать компоненты инструмента отдельно в соответствии с параграфом 22.**
30. Организации общественного сектора обычно не выпускают комбинированных финансовых инструментов. Исключения составляют частично приватизированные КОГУ внутри объединения организаций, которые выпускают комбинированные инструменты в обращение на финансовых рынках. В случаях, если организация общественного сектора выпускает комбинированный инструмент, настоящий Стандарт требует отдельного представления в Отчете эмитента о финансовом положении элементов обязательства и чистых активов/ капитала, созданных одним финансовым инструментом. То, что обязательства и доли в чистых активах/ капитале создаются одним, а не двумя или более отдельными финансовыми инструментами, больше относится к форме, а не содержанию. Финансовое положение эмитента более справедливо представляется в результате

отдельного отражения компонентов обязательства и чистых активов/ капитала, заключенных в одном инструменте, в соответствии с их характером (см. Иллюстративные примеры, параграфы IE22–IE23).

31. В целях представления Отчета о финансовом положении эмитент отдельно признает составные части финансового инструмента, создающего первичное финансовое обязательство эмитента и предоставляющего право выбора держателю инструмента перевести его в долевого инструмент эмитента. Примером такого инструмента являются облигация или аналогичный инструмент, конвертируемый держателем в обыкновенные акции эмитента. С точки зрения эмитента, такой инструмент состоит из двух компонентов: финансового обязательства (договорного соглашения передать денежные средства или другой финансовый актив) и долевого инструмента (опциона на покупку, дающего держателю право в течение определенного периода времени конвертировать инструмент в обыкновенные акции эмитента). Экономический эффект от выпуска подобного инструмента практически такой же, как и от одновременного выпуска долговых инструментов с условием досрочного погашения и варрантов на покупку обыкновенных акций или выпуска долговых инструментов с отрывными варрантами на покупку акций. Соответственно во всех случаях эмитент представляет в своем Отчете о финансовом положении элементы обязательства и чистых активов/ капитала раздельно.
32. Классификация компонентов обязательства и чистых активов/ капитала, образующих конвертируемый инструмент, не пересматривается в результате изменения вероятности осуществления конвертации даже в случае, когда конвертация может представляться экономически выгодной для отдельных держателей. Держатели не всегда могут действовать так, как ожидается, потому что, например, налоговые последствия конвертации могут быть различными для разных владельцев. Более того, вероятность конвертации время от времени будет меняться. Обязательство эмитента осуществлять платежи в будущем остается невыполненным до тех пор, пока оно не погашено путем конвертации, в связи с окончанием срока действия инструмента или в результате какой-либо другой операции.
33. Финансовый инструмент может содержать компоненты, не являющиеся ни финансовыми обязательствами, ни долевыми инструментами эмитента. Например, инструмент может давать держателю право на получение нефинансового актива, такого, как право управлять государственным монопольным предприятием, или товар для исполнения обязательства и право выбора обмена этого права на акции эмитента. Эмитент признает и представляет долевого инструмент (опцион на обмен) отдельно от компонентов обязательства комбинированного инструмента независимо от того, являются ли эти обязательства финансовыми или нет.
34. Настоящий Стандарт не рассматривает оценку финансовых активов, финансовых обязательств и долевого инструмента, и потому не предписывает какой-либо конкретный метод для определения балансовой стоимости элементов обязательства и чистых активов/ капитала, заключенных в одном инструменте. Подходы, которые могут применяться, включают:
  - (a) присвоение менее поддающемуся оценке компоненту (зачастую это долевого инструмент) суммы, остающейся после вычета из общей стоимости инструмента суммы, определенной отдельно для более легко поддающегося оценке компонента; и
  - (b) раздельная оценка компонентов обязательства и чистых активов/ капитала и в необходимой степени корректировка этих сумм на пропорциональной основе таким образом, чтобы сумма компонентов равнялась общей стоимости инструмента.

Сумма балансовых стоимостей, отнесенных на компоненты обязательства и чистых активов/ капитала при первоначальном признании, всегда равняется балансовой стоимости, которая была бы отнесена на инструмент в целом. В результате раздельного признания и представления компонентов инструмента не возникает никакой прибыли или убытков.

35. При использовании первого подхода, описанного в параграфе 34, в случае, когда, например, организация общественного сектора выпускает облигацию, конвертируемую в долю участия в капитале, она сначала определяет балансовую стоимость финансового обязательства путем дисконтирования будущих денежных потоков по процентам и основной сумме по преобладающей рыночной ставке для аналогичного обязательства, не имеющего соответствующего компонента чистых активов/ капитала. Балансовая стоимость долевого инструмента в виде опциона на конвертацию инструмента в обыкновенные акции может затем определяться путем вычитания балансовой стоимости финансового обязательства из общей стоимости комбинированного

инструмента. При использовании второго подхода эмитент определяет стоимость опциона непосредственно, применяя справедливую стоимость аналогичного опциона, если таковой имеется, либо используя модель ценообразования опциона. После этого стоимость, определенная для каждого компонента, корректируется в необходимой степени на пропорциональной основе для того, чтобы обеспечить равенство суммы балансовых стоимостей, отнесенных на компоненты, сумме вознаграждения, полученной за конвертируемую облигацию (см. Иллюстративные примеры, параграф A24).

#### **Проценты, дивиденды, убытки и прибыли**

36. Проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к финансовому инструменту или его компоненту, классифицированному как финансовое обязательство, должны отражаться в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве расходов или доходов. Выплаты держателям финансового инструмента, классифицированного как долевой инструмент, должны быть отнесены эмитентом непосредственно на чистые активы/ капитал.
37. Классификация финансового инструмента в Отчете о финансовом положении определяет, будут ли проценты, дивиденды, убытки и прибыли, относящиеся к этому инструменту, классифицироваться, как расходы или доходы и будут ли они отражены в Отчете о финансовых результатах деятельности. Таким образом, выплаты дивидендов по акциям, классифицированным как обязательства, классифицируются как расходы точно так же, как проценты по облигациям, и отражаются в Отчете о финансовых результатах деятельности. Аналогично прибыли и убытки, связанные с выкупом или рефинансированием инструментов, классифицированных как обязательства, отражаются в Отчете о финансовых результатах деятельности, в то время как выкуп или рефинансирование инструментов, классифицированных как чистые активы/ капитал эмитента, отражаются как изменения в чистых активах/ капитале.
38. Дивиденды, классифицированные как расходы, могут представляться в Отчете о финансовых результатах деятельности либо с процентами по прочим обязательствам, либо отдельной статьей. Раскрытие информации о процентах и дивидендах должно отвечать требованиям МСФО ОС 1. В отдельных случаях, из-за значительных различий между процентами и дивидендами в отношении таких вопросов, как возможность налогового вычета, желательно раскрывать их в Отчете о финансовых результатах деятельности отдельно. Для организаций, подлежащих обложению налогами на прибыль, руководство по раскрытию сумм налоговых последствий приводится в МСФО 12.

#### **Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства**

39. Финансовый актив и финансовое обязательство должны зачитываться, а в Отчете о финансовом положении должна отражаться чистая сумма в случае, если организация:
  - (a) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм; и
  - (b) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.
40. Настоящий Стандарт требует представления в отчетности финансовых активов и финансовых обязательств на нетто-основе в том случае, когда это отражает ожидаемые организацией будущие денежные потоки по расчетам по двум или более отдельным финансовым инструментам. Когда у организации есть право получить или выплатить единую чистую сумму и она намерена им воспользоваться, в действительности она имеет лишь один финансовый актив или финансовое обязательство. Например, правительство штата рассчитывается с федеральным правительством по финансовому обязательству на нетто-основе (то есть, после вычета финансового актива оно стало долгом федерального правительства). В других условиях финансовые активы и финансовые обязательства представляются отдельно друг от друга в соответствии с их характеристиками в качестве активов или обязательств организации (см. Иллюстративные примеры, параграф A25).
41. Зачет признанного финансового актива и финансового обязательства и представление их чистой суммы отличается от прекращения признания финансового актива или обязательства. Если взаимозачет не приводит к признанию прибыли или убытка, то прекращение признания финансового инструмента не только ведет к исключению ранее признанной статьи из Отчета о финансовом положении, но может также привести к признанию прибыли или убытка.
42. Право зачета – это определенное договором или иным образом юридическое право должника

погасить или иным образом исключить всю или часть своей кредиторской задолженности кредитору путем противопоставления ей суммы своей дебиторской задолженности этому же кредитору. В редких случаях должник может иметь юридическое право противопоставить сумму своей дебиторской задолженности третьей стороне в счет погашения суммы кредиторской задолженности кредитору при условии наличия трехстороннего соглашения, однозначно указывающего на наличие у должника права зачета. Поскольку право зачета является юридическим правом, условия, подтверждающие это право, могут различаться в зависимости от правовой юрисдикции, и необходимо позаботиться о том, чтобы определить законы, которые будут применяться к отношениям между сторонами.

43. Наличие юридически закрепленного права на зачет финансового актива и финансового обязательства влияет на права и обязательства, связанные с ними, и может в значительной мере повлиять на подверженность организации кредитному риску и риску ликвидности. Однако наличие права само по себе не является достаточным основанием для проведения зачета. При отсутствии намерения использовать это право или одновременно произвести расчет, сумма и распределение во времени будущих денежных потоков организации остаются без изменения. Когда же организация намеревается использовать право или одновременно произвести расчет, представление актива и обязательства на нетто-основе более точно отражает суммы и распределение во времени ожидаемых будущих денежных потоков, а также риски, которым эти денежные потоки подвержены. Намерение одной или обеих сторон произвести расчет на нетто-основе без юридического права на его проведение не является достаточным условием для обоснования взаимозачета, так как права и обязательства, связанные с отдельным финансовым активом и финансовым обязательством, остаются неизменными.
44. На намерения организации относительно исполнения определенных активов и обязательств могут повлиять обычная практика ее операционной деятельности, требования финансовых рынков и другие обстоятельства, которые могут ограничивать способность произвести нетто-расчет или одновременно произвести расчет. Если организация имеет право на зачет, но не намеревается ни производить нетто-зачет, ни продать актив и одновременно исполнить обязательство, то влияние этого права на подверженность организации кредитному риску раскрывается в соответствии с параграфом 73 Стандарта.
45. Одновременный расчет по двум финансовым инструментам может происходить, например, посредством деятельности клиринговой палаты на организованном финансовом рынке или при непосредственном обмене. В этих условиях денежные потоки в действительности эквивалентны одной чистой сумме, а подверженность кредитному риску или риску ликвидности отсутствует. При других обстоятельствах организация может произвести расчет по двум инструментам путем получения и выплаты отдельных сумм, подвергаясь кредитному риску на всю сумму актива или риску ликвидности на всю сумму обязательства. Такая подверженность рискам может быть значительной, хотя и относительно непродолжительной. Соответственно, продажа финансового актива и погашение финансового обязательства считаются одновременными только тогда, когда операции происходят в один и тот же момент.
46. Условия, перечисленные в параграфе 39, как правило, не удовлетворяются, и взаимозачет обычно не является правомерным, когда:
  - (a) для воспроизведения свойств одного финансового инструмента («синтетического инструмента») используется несколько разных финансовых инструментов;
  - (b) финансовые активы и финансовые обязательства возникают в связи с финансовыми инструментами, имеющими одинаковую подверженность риску изначально (например, активы и обязательства в одном и том же портфеле форвардных контрактов или других производных инструментов), но связанных с разными контрагентами;
  - (c) финансовые или другие активы переданы в залог в качестве обеспечения финансовых обязательств без права регресса;
  - (d) финансовые активы переданы должником в доверительное управление для расчетов по обязательству без принятия кредитором этих активов в счет расчета по обязательству (например, соглашение об амортизационном фонде); или
  - (e) ожидается, что обязательства, возникшие в результате событий, повлекших убытки, будут возмещены третьей стороной на основании предъявленной претензии по страховому договору.



47. Организация, проводящая несколько операций с финансовыми инструментами с одним контрагентом, может заключить с ним «генеральное соглашение о взаимозачете». Такое соглашение предусматривает один нетто-расчет по всем финансовым инструментам, охваченным этим соглашением, в случае неисполнения или прекращения любого из договоров. Эти соглашения обычно используются финансовыми институтами для защиты от убытков в случае банкротств или других обстоятельств, приводящих к неспособности контрагента исполнить свои обязательства. Генеральным соглашением о зачете обычно устанавливается право на проведение зачета встречных требований, которое приобретает законную силу и влияет на реализацию или погашение отдельных финансовых активов и финансовых обязательств только в случае определенного условия невыполнения обязательства или в других обстоятельствах, возникновение которых не предполагается при нормальном ходе дел. Генеральное соглашение о взаимозачете не дает основания для проведения зачета, если не удовлетворяются оба критерия, приведенные в параграфе 39. Когда финансовые активы и финансовые обязательства, являющиеся предметом генерального соглашения о взаимозачете, не зачитываются, влияние этого соглашения на подверженность организации кредитному риску раскрывается в соответствии с параграфом 73.

### Раскрытие информации

48. Цель раскрытия информации, требуемой настоящим Стандартом, состоит в предоставлении информации, которая поможет более глубоко понять значимость балансовых и забалансовых финансовых инструментов для финансового положения, деятельности и движения денежных средств организации и поможет при оценке величины, распределения во времени и определенности будущих денежных потоков, связанных с этими инструментами. Помимо предоставления конкретной информации об остатках и операциях по конкретным финансовым инструментам, организациям рекомендуется представлять анализ степени использования финансовых инструментов, соответствующих рисков и финансовых целей, которым они служат. Анализ политики руководства по контролю рисков, связанных с финансовыми инструментами, включая политику по таким аспектам, как хеджирование рисков, избежание чрезмерных концентраций риска и требования к залогом для уменьшения кредитного риска, предоставляет дополнительный ракурс, не зависящий от конкретных инструментов, выпущенных в определенное время, что весьма ценно. Некоторые организации представляют такую информацию в комментариях, сопутствующих финансовой отчетности, а не в качестве ее части.
49. Операции с финансовыми инструментами могут приводить к принятию организацией или передаче ею другой стороне одного или нескольких финансовых рисков, описанных ниже. Требуемое раскрытие информации обеспечивают публикацию сведений, помогающую пользователям финансовой отчетности в оценке степени риска, относящегося как к признанным, так и к непризнанным финансовым инструментам.
- (a) Ценовой риск – есть три вида ценового риска: валютный риск, процентный риск и рыночный риск.
- (i) валютный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в связи с изменениями обменных курсов;
- (ii) процентный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в связи с изменениями процентных ставок на рынке;
- (iii) рыночный риск – это риск изменения стоимости финансового инструмента в результате изменения рыночных цен, независимо от того, вызваны ли эти изменения факторами, присущими отдельной ценной бумаге, или ее эмитентом, или факторами, влияющими на все ценные бумаги, обращающиеся на рынке.

Термин «ценовой риск» включает в себе не только потенциальную возможность убытка, но также потенциальную возможность прибыли.

- (b) Кредитный риск – это риск неисполнения одной стороной по финансовому инструменту своих обязательств и вследствие этого возникновения у другой стороны финансового убытка.
- (c) Риск ликвидности (также известный как риск финансирования) – это риск возникновения у организации трудностей в привлечении средств для исполнения обязательств, связанных с финансовыми инструментами. Риск ликвидности может возникнуть в результате неспособности быстро продать финансовый актив по цене, близкой к его справедливой стоимости. Для отдельных организаций общественного сектора, таких как федеральное правительство, риски ликвидности можно снизить путем повышения сбора налогов или других

сборов, взимаемых организацией.

- (d) Риск изменения потоков денежных средств – это риск изменения суммы будущих денежных потоков, связанных с денежным финансовым инструментом. Например, в случае долгового инструмента с плавающей ставкой такие колебания приводят к изменению эффективной процентной ставки финансового инструмента, обычно без соответствующего изменения в его справедливой стоимости.

#### **Раскрытие политики управления рисками**

50. **Организация должна описывать цели и политику управления финансовыми рисками, включая политику хеджирования каждого основного типа прогнозируемых операций, по которым используется учет хеджирования.**
51. Стандарты не предписывают ни формат информации, подлежащей раскрытию, ни ее расположение в финансовой отчетности. В отношении признанных финансовых инструментов в той мере, в какой требуемая информация представлена в Отчете о финансовом положении, не требуется ее повторного представления в примечаниях к финансовой отчетности. В отношении непризнанных финансовых инструментов, однако, информация, представленная в примечаниях или приложениях, является основным способом раскрытия. Раскрытие информации может включать как текстовые описания, так и определенные количественные данные, соответствующих характеру инструментов и их относительной значимости для организации.
52. Определение уровня детализации при раскрытии информации о конкретных финансовых инструментах требует применения профессионального суждения с учетом относительной важности этих инструментов. Необходимо выдерживать баланс между отягощением финансовой отчетности излишними деталями, которые могут оказаться бесполезными для пользователей финансовой отчетности, и сокрытием важной информации в результате слишком больших обобщений. Например, когда организация является стороной большого количества финансовых инструментов с одинаковыми характеристиками, и ни один из договоров не является важным по отдельности, уместна сводная информация по конкретным классам инструментов. С другой стороны, информация об отдельном инструменте может быть важна, когда, например, он представляет значительный элемент в структуре капитала организации.
53. Руководство организации группирует финансовые инструменты в классы в соответствии с характером раскрываемой информации, учитывая такие особенности инструментов, как признаны ли они или нет, – и, если признаны, применяемый метод оценки. В целом различают классы статей, учитываемых по стоимости приобретения, и классы статей, учитываемых по справедливой стоимости. Если суммы, раскрытые в примечаниях или приложениях, относятся к признанным активам и обязательствам, предоставляется информация, достаточная для сверки соответствующих статей в Отчете о финансовом положении. Если организация является стороной финансовых инструментов, которые не регулируются настоящим Стандартом, таких, как обязательства по пенсионным планам или страховые договора, эти инструменты составляют класс или классы финансовых активов или финансовых обязательств, которые раскрываются отдельно от инструментов, охватываемых настоящим Стандартом.

#### **Условия договора, прочие условия и учетная политика**

54. **Для каждого класса финансовых активов, финансовых обязательств и долевых инструментов, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать:**
- (a) **информацию о величине и характере финансовых инструментов, включая основные условия, которые могут повлиять на сумму, распределение во времени и определенность будущих денежных потоков; и**
- (b) **принятые методы и учетную политику, в том числе применяемые критерии признания и основу оценки.**
55. Договорные условия финансового инструмента являются важным фактором, влияющим на величину, распределение во времени и определенность будущих денежных поступлений и платежей, осуществляемых сторонами инструмента. Если признанные и непризнанные инструменты существенны по отдельности или как класс для текущего финансового положения организации или будущих результатов ее операционной деятельности, то их условия должны раскрываться. Если ни один инструмент по отдельности не является сам по себе значительным для будущих денежных потоков организации, то основные характеристики этих инструментов

описываются со ссылкой на соответствующую группировку аналогичных инструментов.

56. Когда финансовые инструменты, держателем или эмитентом которых является организация, индивидуально или как класс создают потенциально значительную подверженность рискам, описанным в параграфе 49, условия, которые могут потребовать раскрытия информации, включают:
- (a) основную, заявленную, номинальную или другую аналогичную сумму, которая для некоторых производных инструментов, таких как процентные свопы, может быть суммой (называемой номинальной суммой), на которой основываются будущие выплаты;
  - (b) дату наступления срока погашения, истечения срока действия или исполнения;
  - (c) право любой из сторон финансового инструмента осуществить досрочный расчет по нему, включая период, в течение которого, или дату, на которую это право может быть использовано, а также цену или ценовой диапазон использования такого права;
  - (d) право любой стороны финансового инструмента на его конвертацию или обмен на другой финансовый инструмент или какой-либо другой актив или обязательство, включая период, в течение которого, или дату, на которую это право может быть использовано, а также коэффициент(ы) конвертации или обмена;
  - (e) суммы и распределение во времени запланированных будущих поступлений денежных средств или выплат основной суммы инструмента, включая постепенные выплаты и любой амортизационный фонд, или аналогичные требования;
  - (f) объявленные процентные ставки или суммы процентов, дивидендов или другого регулярного дохода на основную сумму, и распределение выплат во времени;
  - (g) залог, удерживаемый в случае финансового актива или предоставляемый в случае финансового обязательства;
  - (h) валюту, в которой должны осуществляться поступления или платежи, в случае инструмента, по которому денежные потоки номинированы в валюте, отличающейся от валюты отчетности организации;
  - (i) в случае, если инструмент предусматривает обмен – информацию, описанную в пунктах а)–h), для инструмента, который будет получен в результате обмена;
  - (j) любое условие инструмента или связанной с ним договоренности, предусматривающей в случае ее нарушения значительное изменение каких-либо других условий (например, в договоренности по облигации превышение максимального отношения долга к чистым активам/капиталу приводит к требованию немедленной выплаты всей оставшейся невыплаченной основной суммы по облигации).
57. Если представление финансового инструмента в Отчете о финансовом положении отличается от его юридической формы, желательно, чтобы организация пояснила характер инструмента в примечаниях к финансовой отчетности.
58. Полезность информации об объеме и характере финансовых инструментов повышается, если она освещает какие-либо взаимосвязи между отдельными инструментами, которые могут влиять на величину, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств организации. Например, важно раскрывать информацию об отношениях хеджирования, которые могли бы существовать, например, если центральная кредитная организация имеет инвестиции в акциях, на которые она приобрела опцион на продажу. Точно также важно раскрывать взаимосвязи между компонентами «синтетических инструментов», таких как долг с фиксированным процентом, возникший в результате займа с плавающей ставкой и являющийся частью свопа с плавающей и фиксированной процентной ставкой. В каждом случае организация представляет индивидуальные финансовые активы и финансовые обязательства в своем Отчете о финансовом положении в соответствии с их характером раздельно или в классе финансового актива или обязательства, к которому они принадлежат. Степень подверженности риску, на которую влияют взаимосвязи между активами и обязательствами, может быть очевидна пользователям финансовой отчетности из той информации, что описана в параграфе 56, однако в некоторых случаях необходимо раскрытие дополнительной информации.
59. В соответствии с МСФО ОС 1 организация четко и последовательно раскрывает все значимые

аспекты учетной политики, включая как общепринятые принципы, так и метод их применения к значительным операциям и обстоятельствам, возникающим в деятельности организации. В случае с финансовыми инструментами такие раскрытия включают:

- (a) критерии, применяемые для определения момента признания финансового актива или финансового обязательства в Отчете о финансовом положении и момента прекращения его признания;
  - (b) подход к оценке, применяемый к финансовым активам и финансовым обязательствам, как при первоначальном признании, так и в дальнейшем; и
  - (c) основу признания и оценки доходов и расходов, возникающих в связи с финансовыми активами и финансовыми обязательствами.
60. Типы операций, для которых может быть необходимо раскрыть соответствующую учетную политику, включают:
- (a) передачу финансовых активов, когда продолжается участие или заинтересованность передающей стороны в активах, например: секьюритизация финансовых активов, соглашения об обратной покупке и соглашения об обратной покупке с последующей продажей;
  - (b) передачу финансовых активов в доверительную собственность в целях исполнения обязательств, когда наступает срок их исполнения, без обязательства передающего лица, погасившего обязательства на момент передачи, например, доверительное управление имуществом с реально действующим условием ликвидации соглашения;
  - (c) приобретение или выпуск отдельных финансовых инструментов как часть серии операций, предназначенных для создания эффекта приобретения или выпуска одного инструмента;
  - (d) приобретение или эмиссия финансовых инструментов в целях хеджирования рисков, например: процентный своп для хеджирования обязательства по финансовой аренде; и
  - (e) приобретение или выпуск денежных финансовых инструментов, имеющих объявленную процентную ставку, которая отличается от преобладающей рыночной ставки на дату эмиссии, например: выпуск центральной кредитной организацией облигаций со скидкой (см. Иллюстративные примеры, параграф IE26).
61. Для представления пользователям финансовой отчетности адекватной информации для понимания основы оценки финансовых активов и финансовых обязательств в раскрытии учетной политики указывается не только то, какой применялся подход к оценке: амортизируемая стоимость, справедливая стоимость или какая-либо иная, – к отдельным классам активов или обязательств, но также и метод применения этой основы. Например, для финансовых инструментов, учитываемых по первоначальной стоимости, организации, может потребоваться раскрыть то, как она учитывает:
- (a) стоимость приобретения или эмиссии;
  - (b) премии и дисконты по денежным финансовым активам и финансовым обязательствам;
  - (c) изменения в оценочной сумме прогнозируемых сумм определяемых будущих денежных потоков, связанных с денежным финансовым инструментом, например: облигация, индексированная до цены товара;
  - (d) изменения в обстоятельствах, ведущие к значительной неопределенности относительно своевременного сбора всех предусмотренных договором сумм, подлежащих поступлению по денежным финансовым активам;
  - (e) снижение справедливой стоимости финансовых активов ниже балансовой стоимости; и
  - (f) реструктурированные финансовые обязательства.
- Для финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости, организация указывает, как определяется балансовая стоимость: по котировочным рыночным ценам, независимым оценкам, анализу дисконтированных денежных потоков или на основе другого соответствующего метода, – и раскрывает любые значительные допущения при использовании этих методов (смотрите Иллюстративные примеры, параграф IE27).
62. Организация раскрывает основу для отражения в Отчете о финансовых результатах деятельности, реализованные и нереализованные прибыли и убытки, проценты и другие статьи доходов и

расходов, связанные с финансовыми активами и финансовыми обязательствами. Такое раскрытие информации включает данные об основе признания доходов и расходов, возникающих в связи с финансовыми инструментами, которые организация удерживает в целях хеджирования. Если организация представляет статьи доходов и расходов на нетто-основе, несмотря на то, что соответствующие финансовые активы и финансовые обязательства в Отчете о финансовом положении не зачтены, то должна быть раскрыта причина такого представления, если эффект значителен.

### Процентный риск

63. Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать информацию о своей подверженности процентному риску, в том числе:
- (а) предусмотренные договором даты пересмотра цен или наступления срока погашения, в зависимости оттого, какая дата более ранняя; и
  - (б) эффективные процентные ставки, если они применяются.
64. Организация предоставляет информацию о своей подверженности влиянию будущих изменений в преобладающем уровне процентных ставок. Изменения рыночных процентных ставок оказывают непосредственное влияние на установленные в договоре денежные потоки, связанные с некоторыми финансовыми активами и финансовыми обязательствами (риск изменения денежных потоков), и на справедливую стоимость других (ценовой риск).
65. Информация о датах наступления сроков погашения (или датах пересмотра цен, если они наступают раньше) показывает период времени, в течение которого процентные ставки являются фиксированными, а информация об эффективных процентных ставках показывает уровни, на которых они зафиксированы. Раскрытие этой информации дает пользователям финансовой отчетности базу для оценки процентного риска, которому подвержена организация, а, следовательно, и риска потенциальной прибыли или убытка. Для инструментов, цена которых пересматривается до рыночной процентной ставки до наступления срока погашения, раскрытие периода до следующего пересмотра цены более важно, чем раскрытие периода до наступления срока погашения.
66. В дополнение к информации о предусмотренных договором датах пересмотра цен и наступления сроков погашения, организация по своему усмотрению раскрывает информацию о предполагаемых датах пересмотра цен или наступления сроков погашения, когда эти даты значительно отличаются от предусмотренных договором. Например, такая информация может быть особенно актуальна, если предприятие способно достаточно достоверно прогнозировать суммы ипотечных займов с фиксированной ставкой, которые будут погашены до наступления срока погашения, и использует эти данные как основу для управления своей степенью процентного риска. Дополнительная информация предполагает раскрытие того факта, что она основана на допущениях руководства о будущих событиях, и объясняет допущения в отношении дат пересмотра цен или наступления сроков погашения, и то, каким образом эти допущения отличаются от дат, предусмотренных договором.
67. Организация указывает, какие из ее финансовых активов и финансовых обязательств:
- (а) подвержены ценовому процентному риску, например: денежные финансовые активы и финансовые обязательства с фиксированной процентной ставкой;
  - (б) подвержены риску изменения денежных потоков вследствие изменений процентной ставки, например: денежные финансовые активы и финансовые обязательства с плавающей процентной ставкой, которая изменяется по мере изменения рыночных ставок; и
  - (с) не подвержены процентному риску, например: некоторые инвестиции в долевые ценные бумаги.
68. Эффективная процентная ставка (реальная доходность) денежного финансового инструмента – это ставка, которая при использовании для расчета дисконтированной стоимости дает балансовую стоимость инструмента. Вычисление дисконтированной стоимости предполагает применение процентной ставки к будущему денежному потоку поступлений или выплат, начиная с отчетной даты до даты следующего пересмотра цен (наступления сроков погашения), и к ожидаемой балансовой стоимости (основной сумме) на эту дату. Ставка представляет собой первоначальную

ставку для инструмента с фиксированной ставкой, учитываемого по амортизированной стоимости, и текущую рыночную ставку – для инструмента с плавающей ставкой или инструмента, учитываемого по справедливой стоимости. Иногда эффективную процентную ставку называют уровнем доходности до наступления срока погашения или даты следующего пересмотра цен и внутренней нормой доходности инструмента для этого периода.

69. Требование, содержащееся в параграфе 63 (b), применяется к облигациям, векселям и аналогичным инструментам, включающим будущие платежи, которые создают доход держателю и затраты эмитенту, отражая стоимость денег во времени. Это требование не применяется к финансовым инструментам, таким как неденежные и производные инструменты, которые не содержат определяемой эффективной процентной ставки. Например, хотя такие инструменты, как производные инструменты на уровне процентных ставок, в том числе свопы, форвардные соглашения о будущих процентных ставках и опционы, и подвержены ценовому риску или риску изменения денежных потоков в результате изменений рыночных процентных ставок, раскрытие эффективной процентной ставки не актуально. Тем не менее, при предоставлении информации об эффективной процентной ставке организация раскрывает влияние операций хеджирования или конвертации, таких как процентные свопы, на свою степень подверженности процентному риску.
70. Организация может оставаться подверженной процентному риску, связанному с финансовыми активами, удаленными из Отчета о финансовом положении в результате такой операции, как секьюритизация. По аналогии, она может подвергаться процентному риску в результате операции, при которой ни один финансовый актив или финансовое обязательство не признаются в ее Отчете о финансовом положении, например: обязательство по займу средств по фиксированной процентной ставке, или займы, которые должны быть предоставлены основным производителям сырья во время засухи, или иная помощь при стихийных бедствиях. В таких условиях организация раскрывает информацию, которая позволит пользователям финансовой отчетности понять характер и степень подверженности риску. В случае секьюритизации или аналогичной передаче финансовых активов, эта информация обычно включает характер переданных активов, их объявленную основную сумму, процентную ставку и срок погашения, а также условия операции, обуславливающие подверженность процентному риску. В случае обязательства предоставить займы по фиксированной процентной ставке, обычно раскрывается объявленная основная сумма, процентная ставка и срок погашения по предоставляемой в долг сумме, а также значимые условия операции, вызывающие подверженность риску.
71. Характер деятельности организации и масштабы ее операций с финансовыми инструментами будут определять, в какой форме должна представляться информация о процентном риске: в форме текстового описания, в виде таблиц или используя сочетание этих двух форм. Если организация владеет большим количеством финансовых инструментов, подверженных ценовому риску из-за изменений процентной ставки или риску изменения потоков денежных средств из-за изменений процентной ставки, она может использовать один или несколько подходов к представлению информации из указанных ниже.
  - (a) Балансовая стоимость финансовых инструментов, подверженных ценовому риску из-за изменения процентной ставки может представляться в табличной форме по группам в зависимости от предусмотренных договором дат наступления сроков погашения или пересмотра цен:
    - (i) в течение одного года после отчетной даты;
    - (ii) от одного года до пяти лет после отчетной даты; и
    - (iii) от пяти лет и более после отчетной даты.
  - (b) Если на деятельность организации значительно влияет уровень ее подверженности ценовому риску из-за изменения процентной ставки или изменения степени риска, желательно представление более подробной информации. Такая организация, как центральная кредитная организация, может, например, раскрывать по балансовой стоимости отдельные группы финансовых инструментов, срок погашения которых или пересмотр цен по которым предусмотрены договором:
    - (i) в течение одного месяца после отчетной даты;
    - (ii) от одного до трех месяцев после отчетной даты;

- (iii) от трех до двенадцати месяцев после отчетной даты.
  - (с) Аналогично организация может показывать свою степень подверженности риску изменения денежных потоков из-за изменения процентной ставки в виде таблицы, показывающей совокупную балансовую стоимость групп финансовых активов и финансовых обязательств с плавающей процентной ставкой, по которым сроки погашения наступают в разные временные периоды в будущем;
  - (d) Может раскрываться информация о процентных ставках по отдельным финансовым инструментам. В качестве альтернативы может раскрываться информация о средневзвешенных ставках или диапазон ставок для каждого класса финансовых инструментов. Организация может группировать инструменты, номинированные в разных валютах или имеющие существенно отличающиеся кредитные риски, в отдельные классы, если в результате действия этих факторов эффективные процентные ставки инструментов существенно различаются.
72. В некоторых случаях организация может быть в состоянии предоставить полезную информацию о степени своей подверженности процентному риску, показав влияние возможного изменения в преобладающем уровне рыночных процентных ставок на справедливую стоимость его финансовых инструментов, будущую прибыль и потоки денежных средств. Такая информация о чувствительности к изменениям процентной ставки может основываться на предполагаемом изменении на отчетную дату рыночной процентной ставки на 1%. Влияние изменения процентных ставок включает изменения в процентных доходах и расходах, относящихся к финансовым инструментам с плавающей ставкой, и прибыли или убытки, возникающие в результате изменений в справедливой стоимости инструментов с фиксированной ставкой. Указанная чувствительность к изменению процентной ставки может ограничиваться прямым влиянием изменения процентной ставки на имеющиеся на отчетную дату финансовые инструменты с процентным доходом и расходом, поскольку косвенное влияние изменения процентной ставки на финансовые рынки и отдельные организации достоверно спрогнозировать обычно нельзя. При раскрытии информации о чувствительности к изменениям процентной ставки, организация указывает основу для ее составления, включая любые значительные допущения.

#### **Кредитный риск**

73. **Для каждого класса финансовых активов: как признанных, так и непризнанных, – организация должна раскрывать информацию о степени своей подверженности кредитному риску, включая:**
- (а) **сумму, которая наилучшим образом представляет степень ее подверженности максимальному кредитному риску на отчетную дату, без учета справедливой стоимости любого залога в случае, если другие стороны не смогут исполнить своих обязательств по финансовым инструментам; и**
  - (б) **значительные концентрации кредитного риска.**
74. Организация предоставляет информацию, связанную с кредитным риском, чтобы дать пользователям финансовой отчетности возможность оценить степень, в которой неисполнение другими сторонами своих обязательств могло бы уменьшить будущие притоки денежных средств от финансовых активов, имеющихся на отчетную дату. Такое неисполнение обязательств ведет к финансовому убытку, признаваемому в Отчете о финансовых результатах деятельности. Параграф 73 не требует от организации раскрытия оценки вероятности возникновения убытков в будущем.
75. Целями раскрытия сумм, подверженных кредитному риску без учета потенциальной компенсации от реализации залога (максимальная подверженность организации кредитному риску), являются:
- (а) предоставление пользователям финансовой отчетности непротиворечивой оценки суммы, подверженной кредитному риску, как по признанным, так и по непризнанным финансовым активам; и
  - (б) учет вероятности того, что максимальная степень подверженности убытку может отличаться от балансовой стоимости финансового актива или справедливой стоимости непризнанного финансового актива, который раскрыт в финансовой отчетности иным образом.
76. В случае признанных финансовых активов, подверженных кредитному риску, балансовая стоимость активов в Отчете о финансовом положении, за вычетом любых применимых резервов на покрытие потерь, обычно представляет сумму, подверженную кредитному риску. Например, для процентного свопа, учтенного по справедливой стоимости, максимально подверженной убытку на

отчетную дату, как правило, является балансовая стоимость, поскольку она представляет собой затраты при текущих рыночных ставках на замену свопа в случае неисполнения обязательств. В этих условиях не требуется никакого дополнительного раскрытия информации, помимо той, что представлена в Отчете о финансовом положении. С другой стороны, как показано на примерах, содержащихся в параграфах 77 и 78, максимальный потенциальный убыток организации от некоторых признанных финансовых активов может значительно отличаться от их балансовой стоимости и от других раскрываемых сумм, таких как их справедливая стоимость или основная сумма. В таких условиях для удовлетворения требований, содержащихся в параграфе 73 (а), необходимо дополнительное раскрытие информации.

77. Финансовый актив, на который распространяется юридически закрепленное право зачета против финансового обязательства, не представляется в Отчете о финансовом положении за вычетом суммы этого обязательства, если только организация не планирует осуществить такой взаимозачет на нетто-основе или одновременно. Тем не менее, при представлении информации в соответствии с параграфом 73, организация раскрывает наличие юридического права на взаимозачет. Например, в случае, когда организация должна получить поступления от реализации финансового актива до расчета по эквивалентному или большему по сумме финансовому обязательству, по которому у организации имеется юридическое право на взаимозачет, она имеет возможность использовать это право, чтобы избежать убытка в случае неисполнения обязательств другой стороной. Однако если в ответ на неисполнение обязательств организация продлевает, или, вероятнее всего, продлит срок действия финансового актива, то подверженность кредитному риску возникнет, если пересмотренные сроки таковы, что получение поступлений будет отложено на более позднюю дату, чем дата ожидаемого погашения обязательства. Для того чтобы проинформировать пользователей финансовой отчетности о степени снижения кредитного риска на конкретный момент времени, организация раскрывает наличие и влияние права взаимозачета, когда ожидается, что финансовый актив будет получен в соответствующий срок. Когда финансовое обязательство, против которого существует право зачета, подлежит погашению ранее, чем финансовый актив, кредитному риску подвергнется вся балансовая стоимость актива организации, если встречная сторона не сможет исполнить своих обязательств после того, как будет погашено это обязательство.
78. Организация может заключить одно или несколько генеральных соглашений о взаимозачете, призванных снизить степень ее подверженности убыткам по кредитам, но не отвечающих критериям зачета. В случае, если генеральное соглашение о взаимозачете значительно уменьшает кредитный риск, связанный с финансовыми активами, не подлежащими зачету против финансовых обязательств того же контрагента, организация предоставляет дополнительную информацию относительно влияния этого соглашения. Такое раскрытие информации показывает, что:
- (а) кредитный риск, связанный с финансовыми активами, в отношении которых заключено генеральное соглашение о взаимозачете, устраняется только в той степени, в какой будут погашены финансовые обязательства перед той же стороной после реализации этих активов; и
  - (б) степень, в которой общая подверженность кредитному риску организации уменьшается путем заключения генерального соглашения о взаимозачете, может существенно меняться в течение короткого периода времени после отчетной даты, так как на подверженность риску влияет каждая операция, на которую распространяется данное соглашение.

Также желательно, чтобы каждая организация раскрывала условия своих генеральных соглашений о взаимозачете, определяющие степень снижения кредитного риска.

79. Если кредитный риск, связанный с непризнанным финансовым активом, не существует, или максимальная подверженность риску равна основной, объявленной, номинальной или другой аналогичной предусмотренной договором сумме инструмента, раскрытой в соответствии с параграфом 54, или справедливая стоимость раскрыта в соответствии с параграфом 84, для соответствия параграфу 73 (а) не требуется никаких дополнительных раскрытий информации. Однако в случае некоторых непризнанных финансовых активов максимальный убыток, который был бы признан в случае неисполнения другой стороной соответствующего инструмента своих обязательств, может существенно отличаться от сумм, раскрытых в соответствии с параграфами 54 и 84. Например, организация может обладать правом уменьшить убыток, который она бы понесла, посредством зачета непризнанного финансового актива против непризнанного финансового обязательства. В таких условиях параграф 73 (а) требует раскрытия информации в дополнение к тому, что представлено в соответствии с параграфами 54 и 84.



80. Гарантия по обязательству другой стороны подвергает гаранта кредитному риску, который учитывается при подготовке раскрытий, требуемых в параграфе 73. Такая ситуация может возникнуть, например, в результате операции секьюритизации, в которой организация остается подверженной кредитному риску, связанному с финансовыми активами, которые были удалены из ее Отчета о финансовом положении. Если по условиям сделки организация обязана компенсировать покупателю активов кредитные убытки в порядке регресса, она раскрывает характер активов, которые были списаны из ее Отчета о финансовом положении; сумму и распределение во времени будущих денежных потоков от активов, подлежащих поступлению на основании договора; условия выполнения обязательств в порядке регресса; и максимальный убыток, который мог бы возникнуть в рамках этого обязательства. По аналогии, если местный орган государственной власти гарантирует обязательства частного поставщика общественной инфраструктуры, должен быть раскрыт максимальный убыток, который может возникнуть в рамках этого обязательства в случае неисполнения поставщиком своих обязательств.
81. Концентрация кредитного риска раскрывается, если она не очевидна из раскрытия другой информации о характере и финансовом положении организации и приводит к значительной подверженности убытку в случае неисполнения обязательств другими сторонами. Определение значительной концентрации требует от руководства применения профессионального суждения с учетом обстоятельств, в которых находятся организация и ее дебиторы.
82. Концентрация кредитного риска может возникать в результате задолженности одного или группы должников, имеющих такой одинаковый признак, что на их способность исполнить обязательства, как ожидается, одинаковым образом будут влиять изменения экономических и других условий. Признаки, способные приводить к концентрации риска, включают характер деятельности должников, например, отрасль, в которой они работают; географический регион, в котором они осуществляют свою деятельность, и уровень платежеспособности групп заемщиков. Например, угольная шахта, находящаяся в государственной собственности, как правило, будет иметь дебетовое сальдо расчетов с покупателями от продажи своих продуктов; для него на риск не оплаты влияют экономические изменения в электроэнергетической отрасли. Банк, обычно предоставляющий займы в международном масштабе, может иметь множество непогашенных займов, предоставленных менее развитым государствам; на способность банка вернуть эти займы могут неблагоприятно влиять местные экономические условия.
83. Раскрытие информации о концентрации кредитного риска включает описание общего признака, определяющего каждую концентрацию и сумму максимального кредитного риска, связанного со всеми признанными и непризнанными финансовыми активами с таким признаком.

#### **Справедливая стоимость**

84. **Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, как признанных, так и непризнанных, организация должна раскрывать информацию о справедливой стоимости. Если справедливую стоимость финансового актива или финансового обязательства практически невозможно определить с достаточной достоверностью ввиду ограничений, связанных со своевременностью или затратами, этот факт должен раскрываться вместе с информацией о главных характеристиках соответствующего базового финансового инструмента, имеющих отношение к его справедливой стоимости.**
85. Информация о справедливой стоимости широко используется в финансовых целях при определении общего финансового положения организации и принятии решений по отдельным финансовым инструментам. Она также актуальна для многих решений, принимаемых пользователями финансовой отчетности, так как во многих случаях отражает оценку финансовых рынков в отношении дисконтированной стоимости будущих денежных потоков, относящихся к инструменту. Информация о справедливой стоимости позволяет проводить сравнения финансовых инструментов, обладающих практически одинаковыми экономическими характеристиками, независимо от их назначения, а также оттого, когда и кем они были выпущены или приобретены. Справедливая стоимость предоставляет нейтральную основу для оценки эффективности управления руководством, показывая последствия его решений покупать, продавать или держать финансовые активы, а также принимать, исполнять или избавляться от финансовых обязательств. Когда организация не учитывает финансовые активы и финансовые обязательства в Отчете о финансовом положении по справедливой стоимости, она предоставляет информацию о справедливой стоимости путем дополнительного раскрытия информации.

86. Справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства может определяться одним или несколькими общепринятыми методами. Раскрытие информации о справедливой стоимости включает раскрытие использованного метода и любых значительных допущений при его применении.
87. Определение справедливой стоимости основывается на предположении о том, что организация осуществляет непрерывную деятельность без какого-либо намерения или необходимости ликвидации, существенного сокращения масштабов своей деятельности или совершения операций на невыгодных для себя условиях. Поэтому справедливая стоимость не является суммой, которую организация получит или выплатит на основе вынужденной операции, принудительной ликвидации или продажи описанного имущества. Тем не менее, при определении справедливой стоимости своих финансовых активов и финансовых обязательств организация учитывает текущие обстоятельства, в которых она находится. Например, справедливая стоимость финансового актива, который организация решила продать в ближайшем будущем за денежные средства, определяется суммой, которую она рассчитывает получить в результате такой продажи. На сумму денег, которые будут выручены от такой скорой продажи, будут влиять такие факторы, как текущая ликвидность и конъюнктура рынка на актив.
88. Если финансовый инструмент продается на активном и ликвидном рынке, его котировочная рыночная цена дает наилучшую оценку справедливой стоимости. Соответствующей котировочной рыночной ценой удерживаемого актива или обязательства, которое должно быть выдано, обычно является предложенная цена, а для актива, который должен быть приобретен, или имеющегося обязательства – это текущее предложение или запрашиваемая цена. Если текущая предложенная и текущая запрашиваемая цены недоступны, цена самой последней операции может дать оценку текущей справедливой стоимости при условии, что между датой сделки и отчетной датой не произошло никаких значительных изменений в экономических условиях. Если у организации сбалансированные позиции по активам и обязательствам, в качестве основы для установления справедливой стоимости она может использовать среднерыночные цены.
89. Если на рынке ведется неактивная деятельность, рынок не устоялся (например, некоторые внебиржевые рынки ценных бумаг) или объемы торгов малы относительно числа торговых партий подлежащего оценке финансового инструмента, котировочная рыночная цена может быть непоказательной в отношении справедливой стоимости инструмента. В этих условиях, а также когда недоступна котировочная рыночная цена, для удовлетворения требований настоящего Стандарта по определению справедливой стоимости с достаточной надежностью, может применяться оценочная техника. Хорошо устоявшиеся на финансовых рынках способы оценки включают ссылку на текущую рыночную стоимость другого, по существу такого же инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков и модель ценообразования опциона. При использовании анализа дисконтированных денежных потоков организация применяет ставку дисконтирования, равную преобладающей рыночной процентной ставке для финансовых инструментов с практически такими же условиями и характеристиками, включая платежеспособность должника, оставшийся срок, в течение которого предусмотренная договором процентная ставка является фиксированной, оставшийся срок до погашения основной суммы, и валюту, в которой должны производиться платежи.
90. Справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства, определена ли она по рыночной стоимости или иным образом, определяется без вычета затрат, которые были бы понесены при обмене или расчете по соответствующему базовому финансовому инструменту. Затраты могут быть относительно незначительными для инструментов, обращающихся на организованных, ликвидных рынках, но для прочих инструментов они могут быть весьма значительными. Транзакционные затраты могут включать налоги и пошлины, взносы и комиссионные, выплачиваемые агентам, консультантам, брокерам или дилерам, а также сборы регулирующих органов или фондовых бирж.
91. Если инструмент не обращается на организованном финансовом рынке, для организации может быть неуместным определение и раскрытие единой суммы, представляющей оценку справедливой стоимости. Вместо этого более полезным может быть раскрытие диапазона расчетных сумм, в пределах которого должна лежать справедливая стоимость финансового инструмента.
92. Если раскрытие информации о справедливой стоимости пропущено из-за того, что практически невозможно определить справедливую стоимость с достаточной надежностью, представляется информация, которая должна помочь пользователям финансовой отчетности в формировании

собственного суждения о степени возможной разницы между балансовой стоимостью финансовых активов и финансовых обязательств и их справедливой стоимостью. В дополнение к объяснению причин такого пропуска и основных характеристик финансовых инструментов, имеющих отношение к их стоимости, предоставляется информация о рынке этих инструментов. В некоторых случаях условия инструментов, информация о которых раскрывается в соответствии с параграфом 54, могут обеспечивать достаточно информации о характеристиках инструмента. Когда у руководства имеется разумное основание для этого, оно может указать свое мнение относительно взаимосвязи между справедливой стоимостью и балансовой стоимостью финансовых активов и финансовых обязательств, для которых оно не может определить справедливую стоимость.

93. Историческая стоимость балансовой оценки дебиторской и кредиторской задолженности, возникшей на условиях обычного коммерческого кредита, приблизительно соответствует справедливой стоимости. По аналогии, справедливая стоимость обязательства по депозиту без определенного срока погашения равна сумме, подлежащей оплате по требованию на отчетную дату.
94. Информация о справедливой стоимости, относящаяся к классам финансовых активов или финансовых обязательств, отражаемых в Отчете о финансовом положении по стоимости, отличной от справедливой стоимости, представляется таким образом, который позволяет сравнить балансовую и справедливую стоимость. Соответственно, справедливая стоимость признанных финансовых активов и финансовых обязательств группируется в классы и зачитывается лишь в той степени, в которой зачитывается их балансовая стоимость. Справедливая стоимость непризнанных финансовых активов и финансовых обязательств представляется в классе или классах отдельно от признанных статей и зачитывается лишь в той степени, в которой они соответствуют критериям зачета для признанных финансовых активов и финансовых обязательств.

#### **Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость**

95. Если организация учитывает один или более финансовых активов по стоимости, превышающей их справедливую стоимость, она должна раскрывать:
- (a) балансовую стоимость и справедливую стоимость или отдельных активов или соответствующих групп этих активов; и
  - (b) причины не снижения балансовой стоимости, включая характер данных, дающих основание для убежденности руководства в том, что балансовая стоимость будет возмещена.
96. При определении суммы, которую организация рассчитывает возместить за счет финансового актива, и принятии решения об отражении балансовой стоимости актива, когда она превышает справедливую стоимость, руководство формирует профессиональное суждение. Информация, которая требуется параграфом 95, дает пользователям финансовой отчетности основу для понимания профессионального суждения руководства и оценки возможности того, что обстоятельства могут измениться и привести к снижению балансовой стоимости актива в будущем. Когда это уместно, информация, требуемая параграфом 95 (a), группируется таким образом, который отражает причины руководства для не снижения балансовой стоимости.
97. Учетная политика организации в отношении признания снижения стоимости финансовых активов, раскрытая в соответствии с параграфом 54, помогает объяснить, почему конкретный финансовый актив учитывается по сумме, превышающей справедливую стоимость. Кроме того, организация указывает специфичные для актива причины и данные, дающие руководству основу для заключения того, что балансовая стоимость актива будет возмещена. Например, справедливая стоимость займа с фиксированной процентной ставкой, предназначенная для удержания до наступления срока платежа, может упасть ниже своей балансовой стоимости в результате повышения процентных ставок. В таких условиях кредитор может не уменьшать балансовую стоимость, потому что нет никаких данных, предполагающих то, что заемщик, вероятно, не сможет исполнить свои обязательства.

#### **Хеджирование ожидаемых будущих операций**

98. Если организация учитывает финансовый инструмент в качестве инструмента хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, она должна раскрывать:
- (a) описание ожидаемых операций, включая период времени, до которого, как ожидается, они произойдут;

- (b) **описание инструментов хеджирования; и**
  - (c) **сумму любой отложенной или непризнанной прибыли или убытка и ожидаемое распределение во времени доходов или расходов, подлежащих признанию.**
99. Учетная политика организации определяет обстоятельства, при которых финансовый инструмент учитывается как инструмент хеджирования, и природу специальных подходов к признанию и оценке, применяемых к этому инструменту. Информация, требуемая параграфом 98, позволяет пользователям финансовой отчетности организации понять характер и влияние хеджирования на ожидаемую будущую операцию. Информация может предоставляться на совокупной основе, если хеджированная позиция охватывает несколько ожидаемых операций или хеджируется несколькими финансовыми инструментами.
100. Сумма, раскрытая в соответствии с параграфом 98 (с), включает все начисленные прибыли и убытки по финансовым инструментам, предназначенным для хеджирования ожидаемых будущих операций, без учета того, признаны ли эти прибыли и убытки в финансовой отчетности. Начисленные прибыли или убытки могут быть нереализованными, но записанными в Отчете организации о финансовом положении в результате учета инструмента хеджирования по справедливой стоимости; они могут быть непризнанными, если инструмент хеджирования учитывается по первоначальной стоимости; либо же они могут быть реализованными, если инструмент хеджирования продан или по нему завершены расчеты. В каждом случае, однако, начисленная прибыль или убыток по инструменту хеджирования не признается в Отчете о финансовых результатах деятельности вплоть до завершения операции хеджирования.

#### **Раскрытие прочей информации**

101. Дополнительное раскрытие рекомендуется, если оно может способствовать пониманию финансовых инструментов пользователями финансовой отчетности. Может оказаться полезным раскрытие такой информации, как:
- (a) общая сумма изменения справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств, которая признана в качестве доходов или расходов за период;
  - (b) общая сумма отложенной или непризнанной прибыли или убытка по инструментам хеджирования, отличных от тех, что относятся к хеджированию ожидаемых будущих операций; и
  - (c) среднегодовая общая балансовая стоимость признанных финансовых активов и финансовых обязательств; среднегодовая общая основная, объявленная, номинальная или иная аналогичная сумма непризнанных финансовых активов и финансовых обязательств; и среднегодовая общая справедливая стоимость всех финансовых активов и финансовых обязательств, особенно когда суммы, имеющиеся на отчетную дату не являются репрезентативными относительно сумм, имевшихся в течение года.

#### **Переходные положения**

102. Если сравнительная информация за предыдущие периоды недоступна на момент первоначального принятия настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора, в представлении такой информации нет необходимости.

#### **Дата вступления в силу**

103. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2003 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2003 года.
104. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 15.*

**Требования МСФО ОС 15 – Обзор**

- IG1. Всем организациям необходимо изучить параграфы 1–8 о сфере применения и ознакомиться с определением финансового инструмента и соответствующего комментария (параграфы 9–21), чтобы определить, когда применяется Стандарт, и имеются ли у них финансовые инструменты.
- IG2. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с финансовыми активами являются параграфы 48–101 (Раскрытие информации).
- IG3. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с финансовыми обязательствами являются параграфы 22–28 и 36–38 (Представление информации) и параграфы 48–72, 84–94 и 98–101 (Раскрытие информации).
- IG4. Актуальными параграфами Стандарта для организаций только с долевыми инструментами являются параграфы 22–28 и 36–38 (Представление информации), и параграфы 50–62 и 98–101 (Раскрытие информации).
- IG5. В случае если организации имеют как финансовые активы, так и финансовые обязательства, дополнительными актуальными параграфами являются параграфы 39–47 (Представление информации).
- IG6. В случае если организации имеют как финансовые обязательства, так и чистые активы/ капитал, дополнительными актуальными параграфами являются параграфы 29–35 (Представление информации).
- IG7. Сравнительная информация требуется для всех инструментов (смотрите МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» параграфы 60–63), за исключением отсутствующей в течение года первого применения (параграф 102).

**Резюме применимости Стандарта, требований к представлению и раскрытию информации**

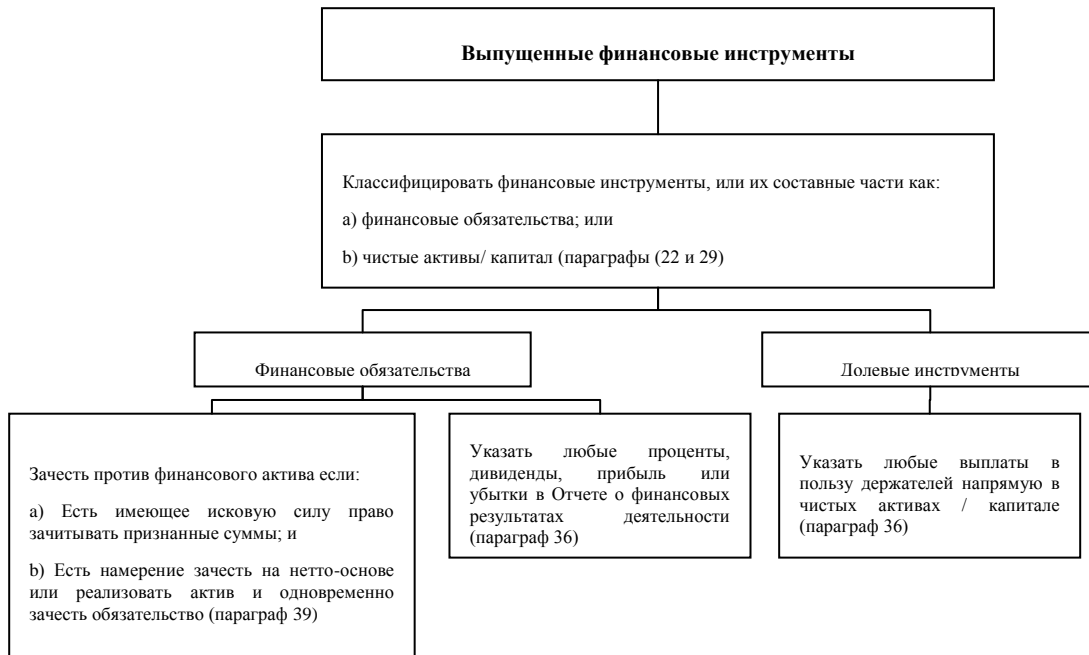
*Данный раздел содержит обзор требований в отношении финансовых активов, финансовых обязательств и долевого инструмента. Нижеследующие блок-схемы показывают ключевые параграфы стандарта, выделенные жирным шрифтом.*

*Сфера применения*

- IG8. Настоящий Стандарт применяется к организациям общественного сектора, составляющим отчетность на основе учета по методу начисления. Коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) исключаются из сферы применения этих МСФО ОС (параграф 2), однако в «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора» рекомендуется, чтобы КОГУ соблюдали МСФО. Данный МСФО ОС также освобождает финансовые инструменты, относящиеся к типам, указанным в параграфе 4 Стандарта, от необходимости соблюдения требований по раскрытию и представлению информации, содержащихся в Стандарте. Комментарий по этим исключенным финансовым инструментам приводится в параграфах 5–8.

**Представление – Выпущенные финансовые инструменты**

- IG9. Настоящий Стандарт устанавливает требования к представлению финансовых инструментов. Финансовые инструменты могут быть классифицированы как финансовые активы, финансовые обязательства или долевого инструмента. Определения этих терминов даются в параграфе 9 Стандарта. Дополнительное рассмотрение предмета, разъясняющее значение этих терминов с определениями и сущности финансового инструмента, приводится в комментариях в параграфах 10–21. Примеры финансовых инструментов, на которые распространяется Стандарт, приводятся в иллюстративных примерах, параграфы IE3–IE16.



### Классификация

IG10. Стандарт требует, чтобы эмитент финансового инструмента классифицировал инструмент или его составные части как финансовое обязательство или чистые активы/ капитал (параграф 22). Комментарий в параграфах 23–28 дает пользователям руководство по тому, как различать характер инструмента для обеспечения согласованной классификации для пользователей. В Иллюстративных примерах, параграфы IE18–IE21, приводятся примеры инструментов, которые должны классифицироваться как обязательства или чистые активы/ капитал.

IG11. Вероятно, что не так много организаций общественного сектора будут выпускать комбинированные финансовые инструменты (параграф 30). Стандарт требует, чтобы в случае выпуска таких инструментов компоненты финансового обязательства и чистых активов/ капитала классифицировались и раскрывались отдельно (параграф 29). В комментариях в параграфах 31–33, а также в Иллюстративных примерах, параграфы IE22 и IE23, анализируются различные примеры, когда необходима отдельная классификация. В параграфах 34 и 35 представлено два метода, используя которые, составители отчетности могут относить балансовую стоимость на различные компоненты, а в параграфе IE24 показан пример того, каким образом определять стоимость таких элементов.

### Проценты, дивиденды, убытки и прибыль

IG12. Стандарт устанавливает, когда такие статьи должны классифицироваться как доходы или расходы или непосредственно дебетовать чистые активы/ капитал (параграф 36). Дальнейшее руководство и разъясняющие комментарии относительно этой классификации представлены в параграфах 37 и 38.

### Взаимозачеты

IG13. Стандарт предписывает, когда организация должна осуществить зачет финансового актива и финансового обязательства в Отчете о финансовом положении (параграф 39). Последующие комментарии включают объяснение разницы между зачетом инструментов и прекращением признания инструмента (параграф 41), рассмотрение условий, наличие которых необходимо до проведения зачета (параграфы 42–45) и представляют примеры ситуаций, в которых зачет не разрешается (параграфы 46 и 47). В параграфе 40 представлен пример того, когда инструменты должны быть зачтены, отмечая, что в других обстоятельствах правильным является отдельное представление, согласующееся с характеристиками актива или обязательства. В Иллюстративных примерах в параграфе IE25 указано, что «синтетические инструменты» с компонентами финансового актива и финансового обязательства не должны зачитываться, за исключением случаев, когда они отвечают критериям для зачета, подробно описанным в

параграфе 39.

IG14. Дальнейшее рассмотрение, относящееся к зачетам и раскрытию информации, необходимым в таких случаях, приводится в параграфах 77, 78 и 94 Стандарта.

### Раскрытие информации

#### Политика управления рисками

Организация должна раскрывать свои цели и политику управления финансовыми рисками (параграф 50).

#### Раскрытие информации о финансовых активах

##### Финансовые активы

<p>Для каждого класса раскрыть информацию о:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54);</li> <li>• степени процентного риска (параграф 63);</li> <li>• степени кредитного риска (параграф 73);</li> <li>• справедливой стоимости, где это возможно, в противном случае раскрыть основные характеристики соответствующего инструмента (параграф 84).</li> </ul>	<p>Раскрыть отдельно или в соответствующих группах балансовую стоимость финансовых активов, учитываемых по стоимости, превышающей справедливую стоимость, а также причины такого учета (параграф 95).</p>	<p>Для финансовых активов, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• описание операции и инструментов хеджирования;</li> <li>• сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени доходов /расходов к признанию (параграф 98).</li> </ul>
---	---	---

#### Раскрытие информации о финансовых обязательствах

##### Финансовые обязательства

<p>Для каждого класса раскрыть информацию о:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54);</li> <li>• степени процентного риска (параграф 63);</li> <li>• справедливой стоимости, где это возможно, в противном случае раскрыть основные характеристики соответствующего инструмента (параграф 84).</li> </ul>	<p>Для финансовых обязательств, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• описание операции и инструментов хеджирования;</li> <li>• сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени доходов / расходов к признанию (параграф 98).</li> </ul>
--	---

**Раскрытие информации о долевыми инструментах**

**Долевые инструменты**

<p>Для каждого класса раскрыть информацию о:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• величине и характере инструмента, а также принятой учетной политике и методах (параграф 54).</li> </ul>	<p>Для долевыми инструментами, учитываемых в качестве инструментов хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, раскрыть:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• описание операции и инструментов хеджирования;</li> <li>• сумму любых отложенных или непризнанных прибылей и ожидаемого распределения во времени дохода /расхода к признанию (параграф 98).</li> </ul>
---	---

IG15. Подробный пример раскрытия информации, необходимой для финансовых инструментов согласно настоящему Стандарту, приводится в Иллюстративных примерах, параграф IE31.

*Риск*

IG16. Обсуждение различных форм риска, связанного с финансовыми инструментами, представлено в параграфе 49 Стандарта. Хотя стандарт требует раскрытия целей и политики управления рисками (параграф 50), соответствующие комментарии в параграфах 51–53 показывают, что, за исключением конкретного отражения, требуемого параграфом 50, формат, расположение и уровень детализации информации зависит от профессионального суждения руководства.

*Условия и учетная политика*

IG17. Стандарт требует раскрытия величины и природы финансовых инструментов и используемой учетной политики и методов (параграф 54). Комментарии в параграфах 55–62, а также параграфы IE26 и IE27 в Иллюстративных примерах дают рекомендации в отношении типов информации, которая может быть уместна, и примеры, когда раскрытие информации обоснованно.

*Процентный риск*

IG18. Причины для раскрытия информации о подверженности процентному риску, требуемого параграфом 63, и руководство в отношении типов информации, которая подлежит раскрытию, приводятся в комментариях в параграфах 64–70. Руководство по представлению данной информации приводится в параграфах 71 и 72.

*Кредитный риск*

IG19. Причины для раскрытия информации о подверженности кредитному риску в отношении финансовых активов организации приводятся в параграфах 74 и 75 Стандарта. Комментарии в параграфах 76–83 дают читателям примеры с анализом случаев, когда желательно или обоснованно представление дополнительной информации о кредитном риске.

*Справедливая стоимость*

IG20. В параграфе 85 объясняется, почему Стандарт требует раскрытия информации о справедливой стоимости. Обсуждение определения справедливой стоимости приводится в параграфах 86–91 и 93 Стандарта.

IG21. Параграф 84 Стандарта освобождает составителей отчетности от необходимости раскрывать информацию о справедливой стоимости для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств, если это практически неосуществимо с точки зрения затрат, времени или средств. Обсуждение этого освобождения и информация, которая подлежит раскрытию, приводятся в комментариях в параграфе 92.

IG22. Если классы финансовых активов или финансовых обязательств учитываются по стоимости, отличной от справедливой стоимости, в параграфе 94 отмечается, что информация должна предоставляться таким образом, чтобы позволить провести сравнение между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью.



*Финансовые активы, учитываемые по стоимости, превышающей справедливую стоимость*

IG23. В некоторых случаях руководство решает не снижать балансовую стоимость финансовых активов до величины их справедливой стоимости. Параграф 95 требует, чтобы в таких случаях производилось раскрытие определенных сведений. В параграфах 96 и 97 приводится рассмотрение данного вопроса.

*Хеджирование ожидаемых будущих операций*

IG24. Параграф 98 требует, чтобы в отношении финансовых инструментов, используемых для хеджирования рисков, связанных с ожидаемыми будущими операциями, производилось раскрытие определенных сведений. В параграфе 99 объясняется, почему раскрытие этих сведений важно. В нем также объясняется, когда такая информация может предоставляться на совокупной основе. В параграфе 100 разъясняются типы статей, которые должны быть включены согласно параграфу 98 (с) касательно раскрытия любой отложенной или непризнанной прибыли или убытка.

*Прочие раскрытия*

IG25. Стандарт рекомендует составителям отчетности раскрывать информацию, которая способна улучшить понимание финансовых инструментов пользователями. Примеры таких раскрытий содержатся в параграфе 101.

**Иллюстративные примеры**

*Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 15.*

- IE1. Настоящее приложение объясняет и иллюстрирует применение определенных положений Стандарта к различным общим финансовым инструментам. Подробные примеры даются лишь для наглядности и необязательно представляют собой единственную основу для применения Стандарта в конкретных анализируемых обстоятельствах. Изменение одного или нескольких фактов, используемых в примерах, может привести к существенно отличающимся выводам относительно соответствующего представления или раскрытия информации о конкретном финансовом инструменте. В данном приложении не рассматривается применение всех требований Стандарта в представленных примерах. Во всех случаях преобладают положения Стандарта.
- IE2. Стандарт не касается признания или оценки финансовых инструментов. Для наглядности может предполагаться применение определенных методов признания и оценки, но они необязательны.

**Определения**

*Общие типы финансовых инструментов, финансовых активов и финансовых обязательств*

- IE3. Валюта (денежные средства) – это финансовый актив, поскольку она представляет собой средство обмена и потому является основой, в соответствии с которой оцениваются и признаются все операции в финансовой отчетности. Денежный депозит в банке или аналогичном финансовом институте является финансовым активом, потому что он представляет собой договорное право вкладчика получить денежные средства из этого учреждения или выписать чек или аналогичный инструмент на остаток средств в пользу кредитора при совершении платежа по финансовому обязательству.
- IE4. Общими примерами финансовых активов, представляющих предусмотренное договором право требования денежных средств в будущем и соответствующих финансовых обязательств, представляющих предусмотренное договором обязательство передать денежные средства в будущем, являются:
- (a) дебиторская и кредиторская задолженность по торговым операциям;
  - (b) векселя к получению и к оплате;
  - (c) дебиторская и кредиторская задолженность по займам; и
  - (d) дебиторская и кредиторская задолженность по облигациям.

В каждом случае предусмотренному договором праву требования (или обязательству по уплате) денежных средств одной стороны соответствует обязательство другой стороны уплатить (или право получить) их.

- IE5. Другим типом финансового инструмента является инструмент, по условиям которого экономической выгодой, которая должна быть получена или передана, является финансовый актив, отличный от денежных средств. Например, вексель, подлежащий оплате высокодоходными облигациями, дает держателю договорное право на получение, а эмитенту – договорное обязательство на передачу облигаций, а не денежных средств. Облигации являются финансовыми активами, потому что они представляют собой обязательства их эмитента заплатить денежные средства. Таким образом, вексель является финансовым активом его держателя и финансовым обязательством его эмитента.
- IE6. Согласно МСФО ОС 13 финансовая аренда учитывается как продажа с отсроченным сроком платежа. Договор аренды считается, прежде всего, правом арендодателя получить и обязательством арендатора осуществить ряд платежей, которые практически являются смешанными платежами в счет выплаты основной и процентной сумм по кредитному соглашению. Арендодатель учитывает свою инвестицию в сумме дебиторской задолженности по договору аренды, а не в сумме сданного в аренду актива. С другой стороны, операционная аренда считается, прежде всего, незавершенным договором, обязывающим арендодателя предоставить в пользование актив в будущих периодах в обмен на вознаграждение, аналогичное вознаграждению за предоставленные услуги. Арендодатель продолжает учитывать сам арендуемый актив, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная

аренда таковым не считается (за исключением отдельных выплат, срок осуществления которых наступил, и которые подлежат оплате).

#### *Долевые инструменты*

- IE7. Как правило, долевые инструменты не выпускаются организациями общественного сектора, за исключением частично приватизированных КОГУ. Примерами долевых инструментов являются обыкновенные акции, определенные типы привилегированных акций, а также варранты и опционы, дающие держателю право подписаться на покупку или приобрести обыкновенные акции организации-эмитента. Обязательство организации выпустить свои долевые инструменты в обмен на финансовые активы другой стороны не является потенциально невыгодным, поскольку оно приводит к росту чистых активов/ капитала и не может принести убыток организации. Возможность того, что нынешние держатели доли в чистых активах/ капитале организации могут обнаружить снижение справедливой стоимости своей доли в результате такого обязательства, не делает обязательство невыгодным для самой организации.
- IE8. Опцион или другой аналогичный инструмент, приобретенный организацией и дающий ей право на обратный выкуп своих долевых инструментов, не является финансовым активом организации. Организация не получит денежных средств или какого-либо другого финансового актива путем использования опциона. Использование опциона не является потенциально выгодным для организации, так как оно приводит к уменьшению чистых активов/ капитала и выбытию активов. Любое изменение в чистых активах/ капитале, отраженное организацией в результате обратного выкупа и погашения собственных долевых инструментов, представляет собой передачу доли в чистых активах/ капитале между теми держателями долевых инструментов, которые избавились от своей доли, и теми, кто продолжает держать долю в чистых активах/ капитале, а не прибыль или убыток организации.

#### *Производные финансовые инструменты*

- IE9. При эмиссии производные финансовые инструменты дают одной стороне договорное право обменяться финансовыми активами с другой стороной на условиях, которые потенциально выгодны, или договорное обязательство обменяться финансовыми активами с другой стороной на условиях, которые потенциально невыгодны. Некоторые инструменты содержат как право, так и обязательство на осуществление обмена. Так как условия обмена определяются на начальную дату, по мере изменения цен на финансовых рынках эти условия могут становиться либо выгодными, либо невыгодными.
- IE10. Опцион на продажу или покупку, предназначенный для обмена финансовых инструментов, дает держателю право на получение потенциальных будущих экономических выгод, связанных с изменениями справедливой стоимости соответствующего базового финансового инструмента, лежащего в основе договора. И наоборот, продавец опциона принимает на себя обязательство отказаться от потенциальных будущих экономических выгод или понести потенциальные убытки, связанные с изменениями справедливой стоимости соответствующего базового финансового инструмента, лежащего в основе договора. Договорное право держателя и договорное обязательство продавца отвечают определению финансового актива и финансового обязательства соответственно. Базовый финансовый инструмент, лежащий в основе договора по опциону, может быть любым финансовым активом, включая акции и процентные инструменты. Опционом может требоваться выпуск продавцом долгового инструмента вместо передачи финансового актива, но, если бы опцион был использован, базовый инструмент опциона, все равно являлся бы финансовым активом держателя. Право держателя опциона обменяться финансовыми активами на потенциально выгодных условиях и обязательство продавца обменяться финансовыми активами на потенциально невыгодных условиях отличаются от лежащих в основе финансовых активов, подлежащих обмену при исполнении опциона. Характер права держателя и обязательства продавца не зависит от вероятности исполнения опциона. Опцион на покупку или продажу актива, отличного от финансового актива (например, товара), не создает финансовый актив или финансовое обязательство, так как не удовлетворяет требованиям определений получения или передачи финансовых активов или обмена финансовых инструментов.
- IE11. Другим примером производного финансового инструмента является форвардный контракт, расчеты по которому должны быть произведены через шесть месяцев и в котором одна сторона (покупатель) обещает передать 1 000 000 единиц денежных средств в обмен на государственные облигации с фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 единиц денежных средств, а другая сторона (продавец) обещает передать государственные облигации с

фиксированной процентной ставкой и номинальной стоимостью 1 000 000 единиц денежных средств в обмен на 1 000 000 единиц денежных средств. В течение шести месяцев обе стороны имеют договорное право и договорное обязательство обменять финансовые инструменты. Если рыночная цена государственных облигаций поднимется выше 1 000 000 единиц денежных средств, условия будут выгодными для покупателя и невыгодными для продавца; если рыночная цена опустится ниже 1 000 000 единиц денежных средств, то эффект будет обратным. Покупатель имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на покупку, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на продажу; продавец имеет договорное право (финансовый актив), аналогичное праву по имеющемуся опциону на продажу, и договорное обязательство (финансовое обязательство), аналогичное обязательству по выпущенному опциону на покупку. По аналогии с опционами, указанные договорные права и обязательства составляют финансовые активы и финансовые обязательства, отдельные и отличные от соответствующих базовых финансовых инструментов (подлежащие обмену облигации и денежные средства). Важное отличие между форвардным контрактом и опционным контрактом заключается в том, что обе стороны по форвардному контракту имеют обязательства действовать в оговоренное время, тогда как исполнение договора по опциону происходит только в том случае и в то время, когда владелец опциона решит его реализовать.

- IE12. Многие другие типы производных инструментов содержат право или обязательство произвести будущий обмен, в том числе процентные и валютные свопы, контракты на максимальные, максимальные и минимальные значения процентной ставки, обязательства по займам, программы выпуска векселей и аккредитивов. Договор процентного свопа может рассматриваться как разновидность форвардного контракта, в котором стороны соглашаются произвести серию будущих обменов денежными суммами, одна из которых рассчитывается с использованием плавающей процентной ставки, а другая – по фиксированной ставке. Фьючерсные контракты представляют собой другую разновидность форвардных контрактов, отличающихся главным образом тем, что эти контракты стандартизированы и обращаются на бирже.

*Договоры на поставку товаров и финансовые инструменты, связанные с обращением товаров*

- IE13. Как указано в параграфе 18 Стандарта, договоры, обеспечивающие расчет посредством получения или передачи только материального актива (например, опцион, фьючерсный или форвардный контракт на серебро), не являются финансовыми инструментами. Многие товарные договоры относятся к этому типу. Некоторые из них стандартизированы по форме и обращаются на организованных рынках почти таким же образом, что и некоторые производные финансовые инструменты. Например, товарный фьючерсный контракт может без труда покупаться и продаваться за денежные средства, поскольку он включен в листинг биржи и может переходить из рук в руки много раз. Однако стороны, покупающие и продающие контракт, фактически торгуют лежащим в его основе товаром. Возможность купить или продать товарный контракт за денежные средства, легкость, с которой он может быть куплен или продан, и возможность договориться о денежном расчете по обязательству на получение или поставку товара не меняет фундаментальный характер этого контракта таким образом, чтобы появился финансовый инструмент.
- IE14. Договор, который предусматривает получение или передачу материальных активов, не создает финансового актива у одной стороны и финансового обязательства у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи материального актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров в кредит.
- IE15. Некоторые договоры связаны с товарами, но не предполагают проведения расчета путем физического получения или передачи товара. Они предусматривают расчеты посредством денежных платежей, суммы которых не фиксированы, а определяются по формуле, установленной в договоре. Например, основная сумма облигации может рассчитываться путем применения рыночной цены, преобладающей на дату погашения облигации, применительно к фиксированному объему нефти. Основная сумма индексируется по отношению к котировке товара, но погашается только в денежной форме. Такой договор представляет собой финансовый инструмент.
- IE16. Под определение финансового инструмента подпадает также договор, который создает нефинансовый актив или обязательство в дополнение к финансовому активу или финансовому

обязательству. Такие финансовые инструменты часто дают одной стороне возможность обмена финансового актива на нефинансовый актив. Например, привязанная к цене на нефть облигация может давать держателю право на получение ряда периодических фиксированных процентных платежей и фиксированной суммы денежных средств при наступлении срока погашения с возможностью обменять основную сумму долга на фиксированный объем нефти. Предпочтительность реализации опциона будет меняться время от времени в зависимости от справедливой стоимости нефти относительно курса обмена денег на нефть (цена обмена), предусмотренного облигацией. Намерения держателя облигации в отношении реализации опциона не влияют на природу активов, образующих инструмент. Финансовый актив держателя и финансовое обязательство эмитента делают облигацию финансовым инструментом независимо от других типов активов и обязательств, которые они также создают.

- IE17. Хотя настоящий Стандарт не предназначался для применения к товарным или другим договорам, которые не соответствуют определению финансового инструмента, организации могут сами решить, целесообразно ли применять соответствующие требования по раскрытию к таким договорам.

#### **Обязательства и чистые активы/ капитал**

- IE18. Хотя для организаций общественного сектора выпуск долевых инструментов – редкость, в случае выпуска таковых эмитентам относительно легко классифицировать определенные типы финансовых инструментов в качестве обязательств или чистых активов/ капитала. Примерами долевых инструментов являются обыкновенные (простые) акции и опционы, которые в случае их использования потребуют от продавца опциона выпустить обыкновенные акции. Обыкновенные акции не обязывают эмитента передавать активы акционерам, за исключением случаев, когда эмитент официально выступает в качестве распределителя части средств и становится юридически обязанным перед акционерами осуществлять это распределение. Это может иметь место после объявления дивидендов или когда организация ликвидируется, и все активы, оставшиеся после погашения обязательств, подлежат распределению между акционерами.

#### *«Вечные» долговые инструменты*

- IE19. «Вечные» долговые инструменты, такие как «вечные» облигации, долговые расписки и закладные, как правило, предоставляют их держателю договорное право на получение процентных платежей в установленные дни, распространяющееся на неопределенное время в будущем, или без права на возврат основной суммы, или с правом на ее возврат, но на таких условиях, которые делают это маловероятным или переносят момент возврата основной суммы в далекое будущее. Например, организация может выпустить финансовый инструмент, требующий постоянного осуществления ежегодных выплат, равных заявленной ставке 8%, применяемой к заявленной номинальной или основной сумме 1 000 единиц денежных средств. Допуская, что 8% составляют рыночную процентную ставку на момент выпуска инструмента, эмитент принимает договорное обязательство производить будущие процентные платежи на основании справедливой стоимости (дисконтированной стоимости) в 1 000 единиц денежных средств. Держатель и эмитент инструмента имеют соответственно финансовый актив и финансовое обязательство, равное 1 000 единиц денежных средств, и соответствующие доход и расход, равные 80 денежным единицам в год пожизненно.

#### *Привилегированные акции*

- IE20. Привилегированные акции могут выпускаться с различными правами. При классификации привилегированной акции в качестве финансового обязательства или чистых активов/ капитала организация оценивает конкретные права, удостоверенные акцией, для того, чтобы определить, имеет ли она основные признаки финансового обязательства. Например, привилегированная акция, предусматривающая выкуп на определенную дату или по усмотрению держателя, содержит финансовое обязательство, так как у эмитента есть обязательство передать финансовые активы держателю акции. Неспособность эмитента исполнить обязательство по выкупу привилегированной акции, когда это требуется по договору, независимо от причины, как-то: недостаточность средств или влияние нормативных ограничений - не аннулирует этого обязательства. Опцион эмитента на выкуп акций не отвечает определению финансового обязательства, так как эмитент не имеет текущего обязательства передать финансовые активы акционерам. Решение о выкупе акций принимается исключительно эмитентом. Однако при исполнении опциона эмитентом обязательство может возникнуть, как правило, посредством официального уведомления акционеров о намерении выкупить акции.

- IE21. Если привилегированные акции не подлежат выкупу, соответствующая классификация определяется другими правами, которые они дают. Если кумулятивные или некумулятивные выплаты держателям привилегированных акций осуществляются по усмотрению эмитента, акции являются долевым инструментом.

*Комбинированные финансовые инструменты*

- IE22. Параграф 29 Стандарта применяется только к ограниченной группе комбинированных инструментов в целях отдельного представления компонентов обязательства и долевого инструмента в Отчете о финансовом положении эмитентов. Параграф 29 не касается комбинированных финансовых инструментов со стороны держателей.

- IE23. Распространенной формой комбинированного финансового инструмента является долговая ценная бумага со встроенной возможностью конвертации, например: облигация, конвертируемая в обыкновенные акции эмитента. Параграф 29 Стандарта требует от эмитента такого финансового инструмента отдельного представления компонента обязательства и компонента долевого инструмента в Отчете о финансовом положении с момента их первоначального признания.

- (а) Обязательство эмитента производить плановые выплаты процентов и основной суммы является финансовым обязательством, которое существует до тех пор, пока инструмент не конвертирован. На начальную дату справедливой стоимостью компонента обязательства является дисконтированная стоимость определенных в договоре будущих денежных потоков, дисконтированных по текущей на тот момент рыночной процентной ставке, применяемой к инструментам, имеющим сопоставимый кредитный статус и обеспечивающим практически такие же потоки денежных средств на таких же условиях, но без опциона на конвертацию;

- (б) Долевой инструмент является встроенным опционом на конвертацию обязательства в чистые активы/ капитал эмитента. Справедливая стоимость опциона состоит из его временной стоимости и внутренней стоимости, если таковая имеется. Внутренней стоимостью опциона или иного производного финансового инструмента является превышение, если имеется, справедливой стоимости базового финансового инструмента над договорной ценой, по которой должен быть приобретен, выпущен, продан или обменен соответствующий базовый финансовый инструмент. Временной стоимостью производного инструмента является его справедливая стоимость за вычетом его внутренней стоимости. Временная стоимость связана с продолжительностью оставшегося периода времени до наступления срока погашения или истечения срока действия производного инструмента. Она отражает доход, который не получит держатель производного инструмента в связи с отказом от базового инструмента; затраты, которые не понесет держатель производного инструмента в связи с отказом финансировать базовый инструмент; и стоимость, зависящую от вероятности увеличения внутренней стоимости производного инструмента до наступления срока погашения или истечения срока обращения вследствие будущих колебаний справедливой стоимости базового инструмента. Наличие у встроенного опциона в конвертируемой облигации или аналогичном инструменте какой-либо внутренней стоимости на момент эмиссии – редкость.

- IE24. В параграфе 34 Стандарта описывается, каким образом могут оцениваться компоненты комбинированного инструмента при первоначальном признании. Следующие примеры подробно иллюстрируют, как можно производить такую оценку.

Организация выпустила 2 000 конвертируемых облигаций в начале Года 1. Облигации имеют срок обращения три года и выпущены с номинальной стоимостью 1 000 единиц денежных средств за 1 облигацию с общей выручкой в 2 000 000 единиц денежных средств. Проценты выплачиваются ежегодно с отсрочкой по номинальной годовой ставке процента 6%. Каждая облигация может быть конвертирована в 250 обыкновенных акций в любое время до наступления срока погашения.

Когда облигации были выпущены, преобладающая рыночная процентная ставка для аналогичных долговых обязательств без опциона на конвертацию составляла 9%. На момент эмиссии рыночная цена одной обыкновенной акции составляла 3 денежные единицы. Ожидаемые дивиденды за три года обращения облигаций составляют 0,14 единиц денежных

средств на одну акцию в конце каждого года. Безрисковая годовая ставка процента на трехлетний срок составляет 5%.

*Остаточная оценка компонента долевого инструмента*

IE25. При использовании данного подхода первоначально оценивается компонент обязательства, а разница между выручкой от выпуска облигаций и справедливой стоимостью обязательства относится на компонент чистых активов/ капитала. Дисконтированная стоимость компонента обязательства рассчитывается с использованием процентной ставки дисконтирования 9% – рыночной процентной ставки для аналогичных облигаций без права на конвертацию, как показано ниже.

Дисконтированная стоимость основной суммы – 2 000 000, подлежащая оплате в конце трехлетнего периода	1 544 367
Дисконтированная стоимость процентов – 120 000, подлежащая оплате ежегодно с отсрочкой в течение трех лет	303 755
Итого, компонент обязательства	1 848 122
Компонент долевого инструмента (путем вычитания)	<u>151 878</u>
Выручка от выпуска облигаций	<u>2 000 000</u>

*Оценка компонента чистых активов/ капитала с использованием модели ценообразования опциона*

IE26. Для непосредственного определения справедливой стоимости опционов на конвертацию, а не путем вычитания, как показано выше, могут применяться модели ценообразования опциона. Модели ценообразования опциона часто используются финансовыми институтами для определения цен обычных операций. Существует множество моделей, среди которых модель Блэка-Шоулза является одной из наиболее известных. Каждая имеет множество вариантов. Следующий пример показывает применение версии модели Блэка-Шоулза, которая использует таблицы из учебников по финансам и других источников. Шаги по применению данной версии модели представлены ниже.

IE27. Эта модель прежде всего требует вычисления двух сумм, используемых в таблице оценки опциона:

- (a) стандартное отклонение пропорциональных изменений справедливой стоимости актива, лежащего в основе опциона, умноженное на квадратный корень из периода действия опциона.

Эта сумма относится к потенциалу выгодных (и невыгодных) изменений цены актива, лежащего в основе опциона, в данном случае обыкновенных акций организации, выпустившей конвертируемые облигации. Изменчивость доходности актива, лежащего в основе, оценивается стандартным отклонением доходности. Чем выше стандартное отклонение, тем выше справедливая стоимость опциона. В данном примере стандартное отклонение годовой доходности по акциям предполагается в размере 30%. Период времени до прекращения действия прав на конвертацию составляет три года. Таким образом, стандартное отклонение пропорциональных изменений справедливой стоимости акций, умноженное на квадратный корень из периода времени до прекращения срока действия, равно:

$$0,3 \times \sqrt{3} = \underline{0,5196}$$

- (b) отношение справедливой стоимости актива, лежащего в основе опциона, к дисконтированной стоимости цены исполнения опциона.

Эта сумма соотносит дисконтированную стоимость базового актива, лежащего в основе опциона, со стоимостью, которую должен заплатить держатель для получения этого актива, и связана с внутренней стоимостью опциона. Чем выше эта сумма, тем выше справедливая стоимость опциона на покупку. В данном примере рыночная стоимость каждой акции на момент эмиссии облигаций составляет 3 единицы денежных средств. Дисконтированная стоимость ожидаемых дивидендов за срок действия опциона вычитается из рыночной цены, так как выплата дивидендов снижает справедливую стоимость акций, а, следовательно, и справедливую стоимость опциона. Дисконтированная стоимость дивиденда в размере 0,14 единицы денежных средств на одну акцию в конце каждого года, дисконтированная по безрисковой процентной ставке 5%, составляет 0,3813 единицы денежных средств. Таким образом,

дисконтированная стоимость базового актива, лежащего в основе опциона, равна:

$$3 - 0,3813 = 2,6187 \text{ единиц денежных средств за одну акцию}$$

Дисконтированная стоимость цены исполнения составляет 4 единицы денежных средств за одну акцию, дисконтированных по безрисковой процентной ставке 5% за три года при предположении о конвертации облигаций при наступлении срока платежа, или 3,4554 денежных единиц. Таким образом, отношение равно:

$$2,6187 : 3,4554 = \underline{0,7579}$$

Опцион конвертации облигации является формой опциона на покупку. Таблица оценки опциона на покупку показывает, что для двух сумм, рассчитанных выше (т.е. 0,5196 и 0,7579), справедливая стоимость опциона составляет примерно 11,05% от справедливой стоимости соответствующего базового актива.

Таким образом, оценка опционов на конвертацию может быть рассчитана как:

$$0,1105 \times 2,6187 \text{ за одну акцию} \times 250 \text{ акций за одну облигацию} \times 2\,000 \text{ облигаций} = \underline{144\,683}$$

Справедливая стоимость долгового компонента комбинированного инструмента, рассчитанная выше с использованием метода дисконтированной стоимости, плюс справедливая стоимость опциона, рассчитанная с использованием модели ценообразования опциона Блэка-Шоулза, не равна 2 000 000 единиц денежных средств выручки от выпуска конвертируемых облигаций (т.е. 1 848 122 + 144 683 = 1 992 805). Небольшая разница может быть пропорционально распределена между справедливыми стоимостями двух компонентов для получения справедливой стоимости обязательства, равной 1 854 794 единицам денежных средств, и справедливой стоимости опциона, равной 145 206 единицам денежных средств.

#### **Зачет финансового актива и финансового обязательства**

IE28. Стандарт не предусматривает специального порядка учета для так называемых «синтетических инструментов», которые являются группами отдельных финансовых инструментов, приобретенных и удерживаемых для того, чтобы воспроизвести характеристики другого инструмента. Например, долгосрочное долговое обязательство с плавающей процентной ставкой, объединенное с процентным свопом, который включает получение платежей, рассчитанных по плавающей процентной ставке, и осуществление фиксированных платежей, синтезирует долгосрочное долговое обязательство с фиксированной ставкой. Каждый из отдельных компонентов «синтетического инструмента» представляет собой договорное право или обязательство со своими собственными сроками и условиями, при этом каждый может быть передан или погашен отдельно. Каждый компонент подвержен рискам, которые могут отличаться от рисков, которым подвержены другие компоненты. Соответственно, когда один компонент «синтетического инструмента» является активом, а другой – обязательством, они не зачитываются и представляются в Отчете организации о финансовом положении на нетто-основе, если только они не отвечают критериям для зачета, указанным в параграфе 39 Стандарта. Однако, зачастую такая ситуация – редкость. Представляется раскрытие информации о значимых сроках и условиях каждого финансового инструмента, составляющего компонент «синтетического инструмента», без учета наличия «синтетического инструмента», несмотря на то, что в дополнение к этому организация может указать характер взаимосвязи между компонентами (см. параграф 58 Стандарта).

#### **Раскрытие**

IE29. В параграфе 60 Стандарта перечислены примеры широких областей вопросов, которые в случае их значимости публикует организация, раскрывая информацию о своей учетной политике. В каждом случае у организации есть выбор из двух или более различных процедур учета. Ниже подробно рассматриваются примеры, представленные в параграфе 60, и даются дальнейшие примеры обстоятельств, при которых организация раскрывает свою учетную политику.

- (а) Организация может приобретать или выпускать финансовый инструмент, по которому обязательства каждой стороны являются частично или полностью неисполненными (иногда также называемый не исполненным контрактом, или контрактом, подлежащим исполнению в будущем). Такой финансовый инструмент может включать обмен в будущем, и исполнение



может зависеть от какого-либо будущего события. Например, ни право, ни обязательство произвести обмен в рамках форвардного контракта не ведут к какой-либо операции с базовым финансовым инструментом до наступления срока погашения по контракту, однако право и обязательство составляют соответственно финансовый актив и финансовое обязательство. По аналогии, финансовая гарантия не требует от гаранта накладывать какие-либо обязательства на держателя гарантируемого долга до момента наступления факта неисполнения обязательства. Гарантия, однако, является финансовым обязательством гаранта, так как оно является договорным обязательством обменять один финансовый инструмент (обычно денежные средства) на другой (который должен быть получен от должника, не исполнившего своих обязательств) на потенциально невыгодных условиях.

- (b) Организация может предпринять операцию, которая по форме является прямым приобретением или выбытием финансового инструмента, но не включает передачу экономического участия в нем. Это имеет место с некоторыми типами соглашений с обратной покупкой или обратных соглашений о покупке с последующей продажей. И наоборот, организация может приобрести или передать другой стороне экономическое участие в финансовом инструменте посредством операции, которая по форме не включает приобретения или избавления от права владения. Например, при заимствовании без права регресса, организация может предоставить в качестве залога дебиторскую задолженность и согласиться использовать поступления по заложенным счетам исключительно для обслуживания займа.
- (c) Организация может предпринять частичную или незавершенную передачу финансового актива. Например, при секьюритизации организация приобретает или передает другой стороне некоторые, но не все будущие экономические выгоды, связанные с финансовым инструментом.
- (d) Организация может быть вынуждена, либо намереваться, связать два или более отдельных финансовых инструмента, чтобы предоставить конкретные активы для исполнения конкретных обязательств. Такие условия включают, например, доверительное управление имуществом с реально действующим условием ликвидации соглашения, по условиям которого финансовые активы на время не учитываются в целях исполнения обязательства и кредитор не принимает их в счет погашения обязательства, а также соглашения о финансовом обеспечении без права регресса и фондах погашения.
- (e) Организация может использовать различные способы управления риском для минимизации степени финансовых рисков. Такие способы включают, например: хеджирование, конвертацию процентной ставки с плавающей на фиксированную или с фиксированной на плавающую, диверсификацию риска, слияние рисков, гарантии и разнообразные типы страхования (в том числе соглашения о поручительствах и освобождении от ответственности). В целом, эти способы снижают степень убытка только от одного из нескольких разных финансовых рисков, связанных с финансовым инструментом, и основаны на допущении дополнительного, но лишь частичного взаимного погашения рисков.
- (f) Организация может связать два или более финансовых инструмента условно вместе в «синтетический инструмент» или для определенных целей, отличных от тех, что описаны в пунктах d) и e) выше.
- (g) Организация может приобрести или выпустить финансовый инструмент в операции, по которой сумма компенсации в обмен на инструмент неопределенна. Такие операции могут включать неденежное вознаграждение или обмен по нескольким статьям.
- (h) Организация может приобрести или выпустить облигацию, простой вексель или другой денежный инструмент с объявленной суммой или процентной ставкой, отличающейся от преобладающей рыночной ставки, применимой к инструменту. Такие финансовые инструменты включают облигации с нулевым купоном и займы, полученные на явно выгодных условиях, но включающих неденежное вознаграждение, например, займы работникам под низкий процент.

IE30. В параграфе 61 Стандарта перечислено несколько вопросов, которые организация освещает, раскрывая информацию о своей учетной политике, если эти вопросы важны для применения оценки по первоначальной стоимости. В случае неопределенности относительно собираемости сумм, которые можно выручить за денежный финансовый актив или в результате снижения

справедливой стоимости финансового актива ниже его балансовой стоимости вследствие других причин, организация указывает свою политику для того, чтобы определить:

- (a) когда уменьшать балансовую стоимость актива;
- (b) сумму, до которой она уменьшает балансовую стоимость;
- (c) как признать какой-либо доход от актива; и
- (d) можно ли восстановить уменьшение балансовой стоимости в будущем, если обстоятельства изменятся.

### **Требования к раскрытию информации**

IE31. Приложение показывает пример группы организаций, включающей несколько частично приватизированных КОГУ, которые выпустили конвертируемые векселя и привилегированные акции.

*Примечание X1. Резюме учетной политики (выдержка)*

#### **Торговая дебиторская задолженность**

Торговая дебиторская задолженность учитывается в размере первоначального счета за вычетом оценочной стоимости сомнительной дебиторской задолженности, проведенной на основе анализа всех непоплаченных сумм на конец года. Выявленные безнадежные долги списываются.

#### **Инвестиции**

Владение котируемыми и некотируемыми ценными бумагами, за исключением участия в контролируемых и ассоциированных организациях в консолидированной финансовой отчетности, признаются по первоначальной стоимости, а дивидендный доход признается в Отчете о финансовых результатах деятельности, когда он подлежит получению.

Основная сумма облигаций с нулевым купоном рассчитывается путем дисконтирования денежного потока, связанного с конечным выкупом инвестиции. Дисконт амортизируется в течение всего периода до наступления срока погашения. Дисконтной ставкой является ставка, подразумеваемая в операции.

#### **Займы**

Займы и долговые расписки учитываются по их основным суммам, которые представляют дисконтированную стоимость будущих денежных потоков, связанных с обслуживанием долга. Проценты начисляются за период, в течение которого наступает срок оплаты и относятся на кредит прочих поступлений.

После эмиссии конвертируемых векселей справедливая стоимость компонента обязательств, являющегося обязательством произвести будущие выплаты основной суммы и процентов держателям векселей, рассчитывается, исходя из рыночной процентной ставки для эквивалентного неконвертируемого векселя. Ликвидационная стоимость, представляющая справедливую стоимость опциона на конвертацию, включается в собственный капитал в качестве прочих долевыми ценными бумагами без признания какого-либо изменения стоимости опциона в последующие периоды. Обязательство включается в задолженность по займам и отражается по амортизированной стоимости с признанием процентов по векселю по эффективной процентной ставке до тех пор, пока оно не будет погашено при конвертации или наступлении срока погашения векселей.

Привилегированные акции с правом выкупа, предусматривающие обязательный выкуп либо являющиеся выкупаемыми по усмотрению держателя, включаются в обязательства так как, по существу, они являются займами. Дивиденды, подлежащие выплате по акциям, признаются в Отчете о финансовых результатах деятельности в качестве процентных и финансовых расходов по методу начисления.

#### **Производные финансовые инструменты**

Организация заключает контракты на форвардный обменный курс и соглашения о процентных свопах.

Чистая сумма, подлежащая оплате и получению по условиям соглашений о процентных свопах, прогрессивно признается на протяжении периода до осуществления расчета. Признанная сумма учитывается как корректировка к процентным и финансовым расходам в течение периода и отражается в составе прочей дебиторской и кредиторской задолженности на каждую отчетную дату.

*Примечание X2. Управление финансовым риском*

### **Факторы финансового риска**

Деятельность организации подвергает ее различным финансовым рискам, в том числе влиянию: изменений рыночных цен долговых и долевых инструментов, обменных курсов и процентных ставок. Общая программа управления риском организации фокусируется на непредсказуемости финансовых рынков и нацелена на минимизацию потенциальных неблагоприятных эффектов на финансовую деятельность организации. Организация использует производные финансовые инструменты, такие как процентные свопы и контракты на обменный курс для хеджирования определенных рисков.

Управление риском осуществляется федеральным казначейством (Министерством финансов) согласно политике, утвержденной его Правлением и в соответствии с рекомендательными указаниями, установленными Министерством финансов. Министерство финансов определяет, оценивает и хеджирует финансовые риски в тесном сотрудничестве с операционными отделами. Правление предоставляет письменные правила для общего управления рисками, а также руководящие документы, охватывающие конкретные области, такие как риск изменения обменного курса, процентный риск, кредитный риск, использование производных финансовых инструментов и инвестирование избыточной ликвидности.

### **Процентный риск**

Доходы и денежные потоки от операционной деятельности организации практически не зависят от изменений рыночных процентных ставок. У организации нет значительных активов, приносящих проценты. Политика организации заключается в том, чтобы держать примерно 80% своих займов в инструментах с фиксированной процентной ставкой. На конец года 75% займов составляли инструменты с фиксированной процентной ставкой. Иногда организация берет займы по переменным ставкам и использует процентные свопы в качестве хеджирования будущих денежных потоков, которые оказывают финансовый эффект конвертации займов с плавающих ставок на фиксированные. Процентные свопы позволяют организации получить долгосрочные займы по плавающим ставкам и поменять их на фиксированные, которые ниже, чем те, что имеются в случае прямого заимствования по фиксированным ставкам. По условиям процентных свопов организация соглашается с другими сторонами обменивать через определенные интервалы (обычно ежеквартально) разницу между процентными платежами по фиксированному договорному ставкам и суммами с плавающей ставкой, рассчитанную на основе согласованных условных основных сумм.

### **Кредитный риск**

Организация не имеет значительных концентраций риска. Партнеры по производным инструментам и денежным операциям сводятся к финансовым институтам с высокой кредитоспособностью. Организация применяет политику, ограничивающую сумму кредитного риска для любого отдельного финансового института.

### **Риск ликвидности**

Разумное управление риском ликвидности включает поддержание достаточного уровня денежных средств и легко реализуемых ценных бумаг, наличие средств из адекватного числа надежных источников кредитования и способность закрыть рыночные позиции. Министерство финансов стремится поддерживать гибкость финансирования, поддерживая доступность специальных кредитных линий.

### **Оценка справедливой стоимости**

Справедливая стоимость находящихся в открытом обращении производных, а также обращающихся и доступных для продажи ценных бумаг основывается на котировочных рыночных ценах на отчетную дату. Справедливая стоимость процентных свопов рассчитывается как дисконтированная стоимость предполагаемых будущих денежных потоков. Справедливая стоимость форвардных валютных контрактов определяется на основании рыночных курсов валют на отчетную дату.

Для оценки справедливой стоимости не обращающихся производных ценных бумаг и других финансовых инструментов организация использует различные методы и допущения, основанные на рыночных условиях, существующих на каждую отчетную дату. Для долгосрочных долгов используются котировочные рыночные цены или дилерские котировки на определенные или аналогичные инструменты. Для определения справедливой стоимости остальных финансовых инструментов используются другие методы, такие как модели ценообразования опционов и оценки дисконтированной стоимости будущих денежных потоков.

Считается, что номинальная стоимость за вычетом любых предполагаемых кредитных корректировок по финансовым активам и обязательствам со сроком погашения менее одного года приблизительно равна их справедливой стоимости. Справедливая стоимость финансовых обязательств в целях раскрытия

оценивается путем дисконтирования будущих договорных потоков денежных средств по текущей рыночной процентной ставке, доступной организации для аналогичных финансовых инструментов.

*Примечание X3. Финансовые инструменты*

**(i) Забалансовые производные инструменты**

В рамках своей обычной деятельности организация является стороной производных финансовых инструментов в целях хеджирования рисков, связанных с колебаниями процентной ставки и обменных курсов.

*Соглашения о процентных свопах*

Займы организации в настоящее время имеют среднюю переменную процентную ставку 8,5%. Организацией применяется политика защиты части займов от процентного риска. Для этой цели организация заключила соглашения о процентных свопах, по условиям которых она получает проценты по переменным ставкам, а выплачивает – по фиксированным. Контракты исполняются на нетто-основе, и чистая сумма к получению или оплате на отчетную дату отражается в составе прочей дебиторской и кредиторской задолженности.

Контракты требуют осуществления расчета по нетто-процентам к получению или оплате каждые 90 дней. Даты расчетов совпадают с датами выплаты процентов по соответствующему долгу.

Имеющиеся на сегодняшний день свопы охватывают примерно 60% (20X1–40%) основной суммы долга по непогашенным займам и истекают по мере наступления платежа по каждому займу. Фиксированные процентные ставки составляют от 7,8% до 8,3% (20X1–9,0% и 9,6%), а переменные ставки – от 0,5% до 1,0%, выше ставки по 90-дневным банковским вексям, которая на отчетную дату составляла 8,2% (20X1–9,4%).

На 30 июня 20X2 номинальные основные суммы и периоды окончания соглашений о процентных свопах следующие:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>тыс. долл. США</b>	<b>тыс. долл. США</b>
менее 1 года	<b>30</b>	20
1–2 года	<b>250</b>	170
2–3 года	<b>250</b>	170
3–4 года	<b>300</b>	80
4–5 лет	<b>180</b>	–
	<b><u>1010</u></b>	<b><u>440</u></b>

*Форвардные обменные контракты*

Система пассажирских железнодорожных перевозок существенно модернизируется. Новые подвижные составы приобретаются у Страны А и Страны В. Для того чтобы защититься от изменений обменных курсов, организация заключила форвардные валютные контракты для приобретения валюты Страны А (FCA) и валюты Страны В (FCB).

Контракты имеют сроки исполнения, которые должны наступить в момент поставки подвижных составов, и охватывают ожидаемые приобретения следующего финансового года.

На отчетную дату имеется следующая информация о неисполненных контрактах:

	<b>Покупка FCA</b>	<b>Продажа местной валюты</b>	<b>Валюта</b>	<b>Средний обменный курс</b>	
		<b>20X2</b>	<b>20X1</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
Срок исполнения		<b>тыс. долл. США</b>	<b>тыс. долл. США</b>		

0–6 месяцев	<b>2 840</b>	3 566	<b>0,7042</b>	0,7010
6–12 месяцев	<b>4 152</b>	1 466	<b>0,7225</b>	0,6820
<b>Покупка FCB</b>	<b>Продажа местной валюты</b>	<b>Валюта</b>	<b>Средний обменный курс</b>	
	<b>20X2</b>	20X1	<b>20X2</b>	20X1
Срок исполнения	<b>тыс. долл. США</b>	тыс. долл. США		
0–6 месяцев	<b>4 527</b>	2 319	<b>0,6627</b>	0,6467
6–12 месяцев	–	1 262	–	0,6337

Так как эти контракты хеджируют ожидаемые будущие покупки, любые нереализованные прибыли и убытки по контрактам вместе со стоимостью контрактов являются отложенными и признаются в оценке соответствующей базовой операции. В эти отложенные суммы включаются любые прибыли и убытки по договорам хеджирования, расторгнутым до срока их исполнения, если соответствующая операция еще должна произойти.

#### (ii) Кредитный риск

Кредитный риск по финансовым активам организации, которые признаны в Отчете о финансовом положении, за исключением, инвестиций в акции, как правило, равен балансовой стоимости за вычетом любых резервов по сомнительным долгам.

Переводные векселя и облигации с нулевым купоном, которые были приобретены со скидкой по номинальной стоимости, учитываются в Отчете о финансовом положении в сумме меньшей, чем та, которую можно выручить при наступлении срока погашения. Можно также считать, что общая степень подверженности кредитному риску организации включает разницу между балансовой стоимостью и стоимостью возмещения.

Признанные финансовые активы консолидированной организации включают суммы дебиторской задолженности, возникающей в результате нереализованной прибыли по производным финансовым инструментам. Для забалансовых финансовых инструментов, в том числе производных, которые подлежат исполнению, кредитный риск также возникает в результате потенциальной возможности неисполнения обязательств контрагентами по соответствующим договорам на момент наступления срока погашения. Существенный риск возникает в результате форвардных обменных контрактов, и в случае неисполнения контрагентами обязательств по выплате договорных сумм консолидированная организация подвергается убытку. На отчетную дату получению подлежат следующие суммы (эквивалентные суммам в местной валюте):

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>тыс. долл. США</b>	<b>тыс. долл. США</b>
Местная валюта	<b>2 073</b>	1 422
Иностранная валюта	<b>11 599</b>	8 613

#### (iii) Процентный риск

Степень подверженности организации процентному риску и эффективная средневзвешенная по периодам погашения процентная ставка представлены в следующей таблице. Для получения процентных ставок, применимых к каждому классу активов или обязательств, смотрите отдельные примечания к финансовой отчетности [не представлены здесь].

Риск возникает преимущественно из-за активов и обязательств, предусматривающих переменные процентные ставки, так как организация намерена держать активы и обязательства с фиксированными процентными ставками до наступления срока погашения.

**(iv) Чистая справедливая стоимость финансовых активов и обязательств***Балансовый учет*

Чистая справедливая стоимость денежных средств и эквивалентов денежных средств, а также беспроцентных денежных финансовых активов и финансовых обязательств организации приблизительно равна их балансовой стоимости.

Чистая справедливая стоимость других денежных финансовых активов и финансовых обязательств основывается на рыночных ценах, если существует рынок, либо путем дисконтирования ожидаемых будущих денежных потоков по текущим процентным ставкам для активов и обязательств с одинаковыми профилями риска.

Долевые инвестиции, обращающиеся на организованных рынках, оцениваются на основании рыночных цен, преобладающих на отчетную дату. Для не обращающихся долевых инвестиций чистой справедливой стоимостью является оценка Министерства финансов, основанная на соответствующих базовых чистых активах, будущих гарантированных прибылях и любых специальных условиях, относящихся к конкретной инвестиции.

*Забалансовый учет*

Организация застрахована от любых убытков, которые могут возникнуть в отношении акций в определенных негосударственных корпорациях. Установленная чистая справедливая стоимость гарантии от убытков принята равной разнице между балансовой стоимостью и чистой справедливой стоимостью акций.

Опцион на покупку, дающий независимой стороне возможность приобрести долю собственности организации в Межрегиональных авиалиниях, не денежный, и его чистая справедливая стоимость несущественна.

Векселя, являющиеся предметом доверительного управления имуществом с условием ликвидации долгового соглашения при определенных условиях, и выплата по которым гарантируется организацией, имеют чистую справедливую стоимость, равную их номинальной стоимости.

Чистая справедливая стоимость финансовых активов и финансовых обязательств, возникающих в результате соглашений о процентных свопах, определяется равной балансовой стоимости, которая представляет текущую сумму к получению или оплате на отчетную дату, и дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств, которые не были признаны в качестве актива или обязательства.

Для форвардных обменных контрактов чистая справедливая стоимость принимается равной нереализованной прибыли или убытку на отчетную дату, рассчитанной на основе текущих форвардных курсов для контрактов с аналогичным профилем срока исполнения контракта.

Организация имеет потенциальные финансовые обязательства, которые могут возникнуть в результате определенных условных обязательств. В отношении любого из этих условных обязательств не ожидается никаких убытков, и чистая справедливая стоимость, раскрытая ниже, является произведенной Министерством финансов оценкой сумм, которые должна была бы выплатить организация в качестве компенсации в случае принятия этих условных обязательств другой стороной.

ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

Балансовая стоимость и чистые справедливые стоимости финансовых активов и финансовых обязательств на отчетную дату составляют:

	20X2		20X1	
	Балансовая стоимость	Чистая справедливая стоимость	Балансовая стоимость	Чистая справедливая стоимость
	Тыс. долл. США	Тыс. долл. США	Тыс. долл. США	Тыс. долл. США
<b>Балансовые финансовые инструменты</b>				
<b>Финансовые активы</b>				
Денежные средства	250	250	200	200
Депозиты	3 952	3 952	2 881	2 881
Дебиторская задолженность	5 374	5 374	3 935	3 935
Переводные векселя	440	437	140	140
Займы директорам	147	121	136	107
Прочая дебиторская задолженность	424	425	124	124
Займы зависимым сторонам	800	800	200	200
Акции других независимых сторон	200	227	200	227
Акции других корпораций	100	100	200	190
Облигации с нулевым купоном	60	58	–	–
<b>Нерыночные финансовые активы</b>	<b>11 747</b>	<b>11 744</b>	<b>8 016</b>	<b>8 004</b>
<b>Рыночные инвестиции</b>				
Акции в негосударственных корпорациях	1 100	900	100	60
Долговые расписки	200	215	–	–
	<b>13 047</b>	<b>12 859</b>	<b>8 116</b>	<b>8 064</b>
<b>Финансовые обязательства</b>				
Кредиторская задолженность	2 405	2 405	1 762	1 762
Прочая кредиторская задолженность	740	740	650	650
Банковский овердрафт	2 350	2 350	2 250	2 250
Банковские займы	530	537	900	898
Счета к оплате	250	241	130	130
Конвертируемые векселя	1 800	1 760	–	–
Привилегированные акции, подлежащие выкупу	1 000	875	1 000	860
Прочие займы	430	433	150	150
Арендные обязательства	575	570	650	643
<b>Нерыночные финансовые обязательства</b>	<b>10 080</b>	<b>9 911</b>	<b>7 492</b>	<b>7 343</b>
<b>Внебалансовые финансовые инструменты</b>				
	<b>2 000</b>	<b>2 072</b>	<b>3 000</b>	<b>3 018</b>
<b>Финансовые активы</b>				
Полученные страховые выплаты	– (i)	200	– (i)	40
Форвардные обменные контракты	61 (ii)	61	26	26
Процентные свопы	2	13	1	2
	<b>63</b>	<b>274</b>	<b>27</b>	<b>68</b>
<b>Финансовые обязательства</b>				
Опционы на покупку	–	–	–	–
Аннулированные долговые расписки	–	1 000	–	–
Форвардные обменные контракты	607 (ii)	402	304	231

ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ: РАСКРЫТИЕ И ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ

Условные обязательства	–	25	–	30
	<b>607</b>	<b>1 427</b>	304	261

- (i) Включены в балансовую стоимость обращающихся инвестиций выше.
- (ii) Балансовая стоимость нереализованных прибылей и убытков, которые были включены в балансовые финансовые активы и обязательства, раскрытые выше.

За исключением классов активов и обязательств, обозначенных как «обращающиеся», никакие другие классы финансовых активов и обязательств не могут с готовностью обращаться на организованных рынках в стандартизированной форме.

Несмотря на то, что определенные финансовые активы учитываются по стоимости, превышающей чистую справедливую стоимость, Правление не посчитало целесообразным списать ее, так как намеревается держать эти активы до наступления срока погашения.

Чистая справедливая стоимость исключает затраты, которые были бы понесены при реализации актива, но включает затраты, которые были бы понесены при исполнении обязательства.



### Сравнение с МСФО 32

В основе МСФО ОС 15 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» лежит МСФО 32 (в редакции 1998 года) «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации». Основные отличия между МСФО ОС 15 и МСФО 32 заключаются в следующем:

- В октябре 2000 года в МСФО 32 были внесены поправки для исключения требований к раскрытию информации, которые стали излишними в результате принятия МСФО 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка». На данный момент не имеется МСФО ОС, регулирующего вопросы признания и оценки финансовых инструментов. Поэтому в МСФО ОС 15 сохранены разделы по хеджированию ожидаемых будущих операций и прочим раскрытиям информации.
- В МСФО ОС 15 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 32, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 15 используется терминология, отличная от терминологии МСФО 32. Наиболее показательными примерами является использование терминов «доход», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» (за исключением ссылок на «долевые инструменты») в МСФО ОС 15. Эквивалентными терминами в МСФО 32 являются «выручка», «Отчет о прибылях и убытках» и «собственный капитал».
- МСФО ОС 15 включает определение договора страхования. Пояснения по договорам страхования приводятся только в комментариях к МСФО 32.
- МСФО ОС 15 включает руководство по внедрению в помощь составителям финансовой отчетности. МСФО 32 не содержит такого руководства.
- МСФО ОС 15 включает примеры раскрытия информации, требуемого Стандартом. В МСФО 32 не приводится ни одного примера требований к раскрытию информации.

**МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость» (в редакции 2003 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 40 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности для общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 16 – ИНВЕСТИЦИОННАЯ НЕДВИЖИМОСТЬ****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение.....	IN1–IN12
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–6
Определения .....	7–19
Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде .....	8
Инвестиционная недвижимость.....	9–19
Признание .....	20–25
Оценка в момент признания.....	26–38
Оценка после признания.....	39–65
Учетная политика .....	39–41
Модель учета по справедливой стоимости .....	42–64
Невозможность надежной оценки справедливой стоимости .....	62–64
Модель учета по себестоимости .....	65
Перевод в другую категорию .....	66–76
Выбытие .....	77–84
Раскрытие информации .....	85–90
Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по себестоимости.....	85–90
Модель учета по справедливой стоимости.....	87–89
Модель учета по себестоимости.....	90
Переходные положения .....	91–100
Первое применение учета по методу начисления .....	91–93
Модель учета по справедливой стоимости .....	94–97
Модель учета по себестоимости .....	98–100
Дата вступления в силу.....	101–102
Отмена МСФО ОС 16 (2001 г).....	103
Основание для заключений	
Иллюстративный пример: дерево решений	
Сравнение с МСФО 40	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 16 «Инвестиционная недвижимость» изложен в параграфах 1–103. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 16 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

IN1. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» заменяет МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» (в редакции декабря 2001 г.), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины пересмотра МСФО ОС 16**

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 16 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 16 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающих изменения прежней версии МСФО 40 «Инвестиционная недвижимость», принятых в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 40 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 16 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 40». Все изменения в МСФО 40, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, не были включены в МСФО ОС 16.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 16 приводятся ниже.

*Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде*

IN5. Параграф 8 настоящего Стандарта допускает классификацию и учет недвижимости, находящейся у арендатора в операционной аренде, в качестве инвестиционной недвижимости при соблюдении определенных критериев.

IN6. Стандарт требует от арендатора, который классифицирует недвижимость, находящуюся в операционной аренде в качестве инвестиционной недвижимости, отражения в учете договора аренды так, как если бы это была финансовая аренда в соответствии с МСФО ОС 13 «Аренда», то есть актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости или дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Справедливая стоимость определяется исходя из инвестиционной недвижимости, а не на основе всей недвижимости (см. параграфы 34–35).

IN7. Стандарт устанавливает, что арендатору, учитывающему недвижимость, находящуюся в операционной аренде как инвестиционную недвижимость, не предоставляется при последующей оценке выбор между моделью учета по себестоимости или моделью учета по справедливой стоимости. Оценка такой инвестиционной недвижимости должна осуществляться в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости. Если данный вариант выбирается для одного объекта недвижимости, все другие объекты недвижимости организации, классифицированные как инвестиционная недвижимость, должны учитываться единообразно на основе справедливой стоимости (см. параграфы 42–43).

IN8. Ранее МСФО ОС 16 не содержал таких требований.

*Изменения, отражающие аналогичные требования в предлагаемом МСФО ОС 17 «Основные средства»*

IN9. Стандарт требует, чтобы организация применяла одно общее правило признания активов на момент их возникновения ко всем расходам, связанным с инвестиционной недвижимостью, включая первоначальную стоимость и последующие затраты. Ранее МСФО ОС 16 содержал два правила признания: одно применялось для первоначальных, а другое для последующих затрат (см. параграфы 20–23, 25).

IN10. Стандарт требует, чтобы организация оценивала инвестиционную недвижимость, приобретенную в результате сделки по обмену активами по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда сделка лишена коммерческого характера, либо когда справедливая стоимость ни передаваемого, ни получаемого актива не может быть надежно оценена. Прежде, МСФО ОС 16 не содержал требований относительно порядка учета сделок по обмену активами (см. параграфы 36–38).

- IN11. Стандарт требует, чтобы организация прекращала признание балансовой стоимости части инвестиционной недвижимости, если эта часть была заменена, и стоимость замены была включена в балансовую стоимость актива (см. параграф 79). Ранее содержащееся в МСФО ОС 16 правило прекращения признания не применялось к замененным частям. Правило учета последующих затрат, предусмотренное МСФО ОС 16, фактически препятствовало включению затрат на замену в балансовую стоимость актива.
- IN12. Стандарт требует, чтобы организация включала в состав профицита или дефицита компенсацию, полученную от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционной недвижимости был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости в момент, когда компенсация будет получена. Ранее МСФО ОС 16 не содержал такого требования (см. параграф 83).

**Цель**

1. Цель данного Стандарта заключается в определении порядка учета инвестиционной недвижимости и требований к раскрытию соответствующей информации.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета инвестиционной недвижимости.**
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. Настоящий Стандарт применяется для учета инвестиционной недвижимости, в том числе для (а) оценки в финансовой отчетности арендатора инвестиционной недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, которая отражена в учете как переданная в финансовую аренду, и для (b) оценки в финансовой отчетности арендодателя инвестиционной недвижимости, переданной арендатору в операционную аренду. Настоящий Стандарт не рассматривает вопросы, охватываемые МСФО ОС 13 «Аренда», в том числе:
  - (a) классификацию аренды в качестве финансовой или операционной;
  - (b) признание выручки от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости (смотрите также МСФО ОС 9 «Доходы от обменных операций»);
  - (c) оценку в финансовой отчетности арендатора недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, которая отражена в учете как переданная в операционную аренду;
  - (d) оценку в финансовой отчетности арендодателя чистых инвестиций в финансовую аренду;
  - (e) учета операций продажи с обратной арендой; и
  - (f) раскрытия информации о финансовой и операционной аренде.
6. Настоящий Стандарт не применяется к:
  - (a) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); и
  - (b) правам на разработку и добычу полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичных невозобновляемых природных ресурсов.

**Определения**

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

**Балансовая стоимость** (в данном Стандарте) – стоимость, по которой актив отражается в Отчете о финансовом положении.

**Себестоимость** – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения или создания.

**Инвестиционная недвижимость** – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенная для получения доходов от сдачи в аренду<sup>23</sup> или прироста стоимости капитала, или того и другого, но не для:

- (a) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или для административных целей; или

<sup>23</sup> В оригинальном тексте непосредственно слово «доход» не употребляется. Но «to earn» означает «приносить доход, зарабатывать, быть рентабельным»; «rentals» означает «рентный доход или доход от аренды или арендная плата». В совокупности «to earn rentals» переводится как «получать доход от сдачи в аренду» (прим. пер.).

(b) продажи в ходе обычной деятельности.

**Недвижимость, занимаемая владельцем** – недвижимость, находящаяся в распоряжении (владельца или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.

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

#### Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде

8. Недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде, может классифицироваться и учитываться как инвестиционная недвижимость только тогда, когда (a) недвижимость во всем остальном соответствует определению инвестиционной недвижимости и (b) арендатор использует при признании актива модель учета по справедливой стоимости, которая описана в параграфах 42–64. Этот вариант классификации может применяться к отдельным объектам недвижимости. Тем не менее, как только этот вариант классификации выбирается для одного такого объекта недвижимости, находящегося в операционной аренде, вся недвижимость, классифицируемая как инвестиционная недвижимость, должна учитываться по справедливой стоимости. Если выбирается данный вариант классификации, информация по всей классифицируемой таким образом недвижимости подлежит раскрытию в соответствии с параграфами 85–89.

#### Инвестиционная недвижимость

9. Есть множество обстоятельств, при которых организации общественного сектора могут иметь недвижимость, предназначенную для получения дохода от сдачи в аренду и прироста стоимости капитала. Например, может быть создана организация общественного сектора (отличная от КОГУ) для управления государственным портфелем недвижимости на коммерческой основе. В таком случае, недвижимость организации, отличная от недвижимости, предназначенной для перепродажи в ходе обычной деятельности, отвечает определению инвестиционной недвижимости. Также, организации общественного сектора могут иметь недвижимость, предназначенную для получения дохода от сдачи в аренду и прироста стоимости капитала и использовать вырученные средства для финансирования другой своей деятельности (оказания услуг). Например, университет или местный государственный орган может владеть зданием для предоставления его в аренду внешним сторонам на коммерческой основе для получения средств, а не для производства или поставки товаров и услуг. Эта недвижимость также соответствует определению инвестиционной недвижимости.
10. Инвестиционная недвижимость предназначена для получения доходов от сдачи в аренду, прироста капитала или того и другого. Следовательно, инвестиционная недвижимость генерирует потоки денежных средств, в значительной степени независимых от других активов, которыми владеет организация. Это отличает инвестиционную недвижимость от земли или зданий, контролируемых организациями общественного сектора, в том числе недвижимость, занимаемую владельцем. Производство или поставка товаров и услуг (или использование имущества в административных целях) также может генерировать потоки денежных средств. Например, организации общественного сектора могут использовать здание для предоставления товаров и услуг получателям в обмен на полное или частичное возмещение стоимости. Тем не менее, здание используется для обеспечения производства товаров и услуг, а потоки денежных средств относятся не только к зданию, но также к другим активам, используемым в процессе производства, поставки товаров и услуг. МСФО ОС 17 «Основные средства» применяется к недвижимости, занимаемой владельцем.
11. Для общественного сектора в некоторых странах существуют определенные административные условия, согласно которым организация может контролировать актив, юридическим владельцем которого может быть другая организация. Например, министерство может контролировать и отражать в учете некоторые здания, юридическим владельцем которых является государство. В таких случаях под недвижимостью, занимаемой владельцем, понимается недвижимость, занимаемая организацией, которая признает объект недвижимости в своей финансовой отчетности.



12. Примерами инвестиционной недвижимости являются:
- (a) земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи через короткий срок в ходе обычной хозяйственной деятельности. Например, земля, находящаяся во владении больницы и предназначенная для прироста стоимости капитала, которую можно продать в благоприятный момент времени в будущем.
  - (b) земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено. (В случае если организация не определила, будет ли она пользоваться землей как «недвижимостью, занимаемой владельцем», в том числе для оказания услуг, например, услуг, оказываемых заповедниками и заказниками нынешним и будущим поколениям, или же для продажи через короткий срок в ходе обычной хозяйственной деятельности, считается, что земля предназначена для прироста стоимости капитала.)
  - (c) здание, принадлежащее организации (или находящееся у нее по договору финансовой аренды) и переданное в операционную аренду по одному или нескольким договорам на коммерческой основе. Например, университет может владеть зданием, которое он передает в аренду внешним сторонам на коммерческой основе.
  - (d) здание, не занятое, но предназначенное для предоставления в операционную аренду внешним сторонам по одному или нескольким договорам на коммерческой основе.
  - (e) недвижимость, находящаяся в процессе строительства или реконструкции для будущего использования в качестве инвестиционной недвижимости.
13. Примерами объектов, не являющихся инвестиционной недвижимостью и потому находящихся вне сферы применения настоящего Стандарта, являются:
- (a) недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в процессе строительства или реконструкции с целью продажи (см. МСФО ОС 12 «Запасы»). Например, городская администрация может регулярно пополнять свои доходы путем купли и продажи недвижимости; в этом случае недвижимость, предназначенная исключительно для последующей реализации в ближайшем будущем или для реконструкции с целью перепродажи, классифицируется как запасы. Департамент жилищного строительства может регулярно продавать часть своего жилищного фонда в ходе обычной хозяйственной деятельности в связи с меняющейся демографической ситуацией; в этом случае любой жилищный фонд, предназначенный для продажи, классифицируется как запасы.
  - (b) недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц. Например, департамент управления имуществом может заключить договоры на строительство с организациями, являющимися внешними по отношению к его администрации (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»).
  - (c) недвижимость, занимаемая владельцем (см. МСФО ОС 17), в том числе (среди прочего) недвижимость, предназначенная для будущего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, недвижимость, предназначенная для дальнейшей реконструкции и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем; недвижимость, занимаемая сотрудниками организации, например: жилье для военнослужащих (независимо от того, платят сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет); и недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для списания.
  - (d) [удален]
  - (e) недвижимость, переданная в аренду другой организации по договору финансовой аренды;
  - (f) недвижимость, предназначенная для оказания социальных услуг, которая также генерирует притоки денежных средств. Например, департамент жилищного строительства может иметь большой жилищный фонд, используемый для предоставления жилья семьям с низким уровнем дохода с арендной платой ниже рыночного уровня. В этой ситуации недвижимость предназначена для предоставления услуг, а не для получения доходов от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, а получение доходов от сдачи в аренду является второстепенной по отношению к целям, которым служит недвижимость. Такая

недвижимость не рассматривается как «инвестиционная недвижимость» и учитывается в соответствии с МСФО ОС 17;

- (g) недвижимость, предназначенная для стратегических целей, учет которой ведется в соответствии с МСФО ОС 17.
14. Во многих странах организации общественного сектора владеют недвижимостью для выполнения задач по оказанию услуг, а не для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала. В таких ситуациях недвижимость не отвечает определению инвестиционной недвижимости. Однако если организация общественного сектора владеет недвижимостью для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, применяется настоящий Стандарт. В некоторых случаях организации общественного сектора владеют недвижимостью, в которой (a) одна часть предназначена для получения дохода от сдачи в аренду или прироста стоимости капитала, но не для оказания услуг, а (b) другая – для использования в производстве или поставки товаров или услуг или в административных целях. Например, больница или университет могут владеть зданием, часть которого используется для административных целей, а другая часть здания сдается в аренду в качестве квартир на коммерческой основе. Если эти части недвижимости могут быть проданы по отдельности (или по отдельности переданы в финансовую аренду), организация учитывает их по отдельности. Если же части недвижимости не могут быть проданы по отдельности, недвижимость считается инвестиционной недвижимостью только в том случае, если ее незначительная часть предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или для административных целей.
15. В определенных случаях организация предоставляет дополнительные услуги арендаторам принадлежащей ей недвижимости. Организация рассматривает такую недвижимость как инвестиционную недвижимость, если стоимость этих услуг незначительна относительно суммы соглашения в целом. Примером является случай, когда государственная организация (a) владеет офисным зданием, предназначенным исключительно для сдачи в аренду и предоставляемым в аренду на коммерческой основе, и (b) предоставляет арендаторам услуги по охране и текущей эксплуатации здания.
16. В других случаях предоставляемые услуги являются более значительными. Например, правительство может владеть гостиницей или общежитием, которым оно управляет через свой общий департамент по управлению имуществом. Стоимость услуг, предоставляемых постояльцам, составляет значительную часть суммы соглашения в целом. Поэтому гостиница или общежитие, находящееся под управлением собственника, являются недвижимостью, занимаемой владельцем, а не инвестиционной недвижимостью.
17. Иногда трудно определить, являются ли вспомогательные услуги настолько значительными, что недвижимость не может быть отнесена к инвестиционной недвижимости. Например, правительство или государственная организация, являющаяся собственником гостиницы, может передать выполнение некоторых функций третьим лицам по договору управления. Условия подобных договоров бывают самыми различными. С одной стороны, позиция правительства или государственной организации может, в сущности, сводиться к позиции пассивного инвестора. С другой стороны, правительство или государственная организация может отдать на сторону определенные операционные функции, сохраняя в то же время значительную зависимость от изменений денежных потоков, генерируемых в результате деятельности гостиницы.
18. Для определения недвижимости в качестве инвестиционной недвижимости необходимо профессиональное суждение. Организация разрабатывает критерии, позволяющие последовательно применять это профессиональное суждение в соответствии с определением инвестиционной недвижимости и рекомендациями, содержащимися в параграфах с 9 по 17. Параграф 86 (с) требует, чтобы организация раскрывала такие критерии, если классификация затруднена.
19. В некоторых случаях организация владеет недвижимостью, которая сдана в аренду и занята контролирующей ее организацией или другой контролируемой организацией. Такая недвижимость не классифицируется как инвестиционная недвижимость в консолидированной финансовой отчетности, поскольку, с точки зрения объединения организаций в целом, она является недвижимостью, занимаемой владельцем. Однако с точки зрения организации, являющейся владельцем недвижимости, она является инвестиционной недвижимостью, если отвечает определению из параграфа 7. Поэтому в своей финансовой отчетности арендодатель отражает эту недвижимость как инвестиционную недвижимость. Такая ситуация может возникнуть в случае,

когда правительство создает организацию по управлению имуществом для контролирования зданий правительственных офисов. Затем эти здания предоставляются в аренду другим государственным организациям на коммерческой основе. В финансовой отчетности организации по управлению имуществом недвижимость учитывается как инвестиционная недвижимость. Однако в консолидированной финансовой отчетности правительства недвижимость учитывается как основные средства в соответствии с МСФО ОС 17.

### Признание

20. **Инвестиционная недвижимость может быть признана активом только тогда, когда:**
- (a) **существует вероятность поступления в организацию будущих экономических выгод или возможности полезного использования, связанные с инвестиционной недвижимостью; и**
  - (b) **себестоимость или справедливая стоимость инвестиционной недвижимости может быть надежно оценена.**
21. При определении соответствия объекта первому критерию признания организация должна оценить степень определенности, связанную с потоком будущих экономических выгод или возможности полезного использования на основании данных, доступных на момент первоначального признания. Наличие достаточной определенности относительно того, что будущие экономические выгоды или возможность полезного использования поступят в организацию, предполагает уверенность в том, что организация получит выгоды, связанные с активом, и возьмет на себя соответствующие риски. Эта уверенность, как правило, имеется только тогда, когда риски и выгоды перешли к организации. До того, как это случится, операция по приобретению актива может быть отменена без значительных штрафных санкций, поэтому актив не признается.
22. Второй критерий признания, как правило, легко выполняется, так как обменная операция, удостоверяющая приобретение актива, определяет его себестоимость. Как указано в параграфе 27 настоящего Стандарта, при определенных условиях инвестиционная недвижимость может быть приобретена безвозмездно или за символическую плату. В таких случаях себестоимостью является справедливая стоимость инвестиционной недвижимости на дату приобретения.
23. В соответствии с правилами признания организация оценивает все расходы по инвестиционной недвижимости в момент их возникновения. Эти расходы включают понесенные первоначальные расходы по приобретению инвестиционной недвижимости и расходы, понесенные впоследствии с целью добавления, замены части недвижимости или ее обслуживания.
24. В соответствии с правилами признания параграфа 20, организация не включает в балансовую стоимость инвестиционной недвижимости расходы на повседневное техническое обслуживание такой недвижимости. То есть эти расходы признаются в составе профицита или дефицита по мере их возникновения. Расходы на повседневное техническое обслуживание включают прежде всего расходы на оплату труда, стоимость расходных материалов, и могут включать стоимость незначительных деталей. Назначением этих затрат часто является ремонт и эксплуатация недвижимости.
25. Части инвестиционной недвижимости могут быть приобретены для замены. Например, может быть произведена замена старых внутренних стен новыми. Согласно правилу признания организация включает в балансовую стоимость существующей инвестиционной недвижимости стоимость новых частей в момент, когда расходы были понесены при условии выполнения критериев признания. Балансовая стоимость тех частей, которые были заменены, подлежит списанию согласно положениям настоящего Стандарта о прекращении признания.

### Оценка в момент признания

26. **Инвестиционная недвижимость должна первоначально оцениваться по себестоимости (транзакционные издержки должны быть включены в первоначальную оценку).**
27. **Если инвестиционная недвижимость приобретена через необменную операцию, ее себестоимостью является ее справедливая стоимость на дату приобретения.**
28. Себестоимость приобретенной инвестиционной недвижимости включает стоимость приобретения и все прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость профессиональных

юридических услуг, налоги на передачу имущества и другие транзакционные издержки.

29. [удален]
30. Стоимость инвестиционной недвижимости не увеличивается на сумму:
- (a) начальных организационных затрат (если только они не необходимы для приведения недвижимости в состояние, пригодное для выполнения функций, предусмотренных руководством);
  - (b) операционных убытков, понесенных до момента достижения запланированного уровня заполненности арендаторами инвестиционной недвижимости; или
  - (c) сверхнормативных расходов материалов, расходов на оплату труда или иных ресурсов, использованных при строительстве или реконструкции недвижимости.
31. При отсрочке оплаты инвестиционной недвижимости, ее себестоимостью является эквивалент цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между этой суммой и всей суммы оплаты признается в качестве процентных расходов в течение периода рассрочки.
32. Инвестиционная недвижимость может быть приобретена через необменную операцию. Например, федеральное правительство может бесплатно передать местному органу государственной власти излишнее административное здание, которое затем сдается в аренду по рыночным ценам. Инвестиционная недвижимость также может быть приобретена через необменную операцию путем конфискации имущества. В таких случаях стоимостью недвижимости является ее справедливая стоимость на дату приобретения.
33. Если организация первоначально признает свою инвестиционную недвижимость по справедливой стоимости в соответствии с параграфом 27, справедливая стоимость является себестоимостью объекта недвижимости. После первоначального признания организация может выбрать либо модель учета по справедливой стоимости (параграфы с 42 по 64), либо модель учета по себестоимости (параграф 65).
34. **Первоначальная стоимость недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду и классифицированной в качестве инвестиционной недвижимости, должна определяться в соответствии с положениями по учету финансовой аренды параграфа 28 МСФО ОС 13, то есть актив должен признаваться по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости недвижимости и дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей. Аналогичная сумма должна быть признана как обязательство в соответствии с тем же параграфом.**
35. Все вознаграждения, выплачиваемые по арендному договору, в этом контексте считаются частью минимальных арендных платежей, и поэтому включаются в стоимость актива, но исключаются из обязательства. Если недвижимость, предназначенная для сдачи в аренду, классифицируется как инвестиционная недвижимость, то по справедливой стоимости учитывается именно эта инвестиционная недвижимость, а не вся недвижимость. Рекомендации для определения справедливой стоимости недвижимости изложены для модели учета по справедливой стоимости в параграфах 42–61. Эти рекомендации также применяются при определении справедливой стоимости в случаях, когда она используется в качестве себестоимости при первоначальном признании.
36. Один или несколько объектов инвестиционной недвижимости могут быть приобретены в обмен на неденежный актив или активы, или в обмен на сочетание денежных и неденежных активов. Дальнейшие положения относятся к обмену одного неденежного актива на другой, но они также применимы ко всем случаям обмена, описанным в предыдущем предложении. Себестоимость такой инвестиционной недвижимости оценивается по справедливой стоимости, кроме случаев, (a) когда обменная операция лишена коммерческого характера, или (b) справедливая стоимость ни приобретенного, ни переданного актива не может быть надежно оценена. Приобретенный актив оценивается таким способом, даже если организация не может сразу прекратить признание переданного актива. Если приобретенный актив не оценивается по справедливой стоимости, его себестоимость оценивается по балансовой стоимости переданного актива.
37. Организация определяет, имеет ли обменная операция коммерческий характер, рассматривая величину ожидаемого изменения денежных потоков или возможности полезного использования в результате этой операции. Обменная операция имеет коммерческий характер, если:

- (a) параметры (риски, сроки и объемы) потоков денежных средств или возможности полезного использования полученного актива отличаются от параметров потоков денежных средств или возможности полезного использования переданного актива; или
- (b) в результате обмена изменилась стоимостная оценка части специфических для организации операций, на которые оказала влияние сделка; и
- (c) разница, упомянутая в пунктах (a) или (b), значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмененных активов.

Для целей определения коммерческого характера обменной операции, стоимостная оценка части специфических для организации операций, на которые оказала влияние сделка, должна отражать последствия налогообложения, если есть база для налогообложения. Результат этого анализа может быть понятен и без выполнения организацией детальных расчетов.

38. Справедливую стоимость актива, по которому отсутствуют сопоставимые рыночные сделки, можно надежно оценить, если (a) колебания в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости этого актива не слишком значительны, или (b) вероятность различных сумм внутри диапазона можно разумно оценить и использовать при расчете справедливой стоимости. Если организация может надежно определить справедливую стоимость получаемого актива или передаваемого актива, то для оценки стоимости используется справедливая стоимость передаваемого актива, если только справедливая стоимость получаемого актива не является более очевидной.

## Оценка после признания

### Учетная политика

39. **За исключением положений, изложенных в параграфе 43, организация должна выбрать при формировании учетной политики либо модель учета по справедливой стоимости, описанную в параграфах 42-64, либо модель учета по себестоимости, описанную в параграфе 65, и применять этот метод ко всем объектам инвестиционной недвижимости.**
40. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» устанавливает, что добровольное изменение учетной политики должно проводиться только в том случае, когда такое изменение приводит к представлению в финансовой отчетности организации более надежной и точной информации о результатах операций, других событиях или финансовом положении, финансовых результатов или потоках денежных средств организации. Крайне маловероятно, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по себестоимости обеспечит представление более точной информации.
41. Настоящий Стандарт требует, чтобы все организации определяли справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, в целях ее оценки (если организация использует модель учета по справедливой стоимости) либо раскрытия информации (если организация использует модель учета по себестоимости). Рекомендуется, но не требуется, чтобы организация определяла справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на основе оценки независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией и опытом недавнего проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект.

### Модель учета по справедливой стоимости

42. **После первоначального признания организация, выбравшая модель учета по справедливой стоимости, оценивает все объекты инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, за исключением случаев, описанных в параграфе 62.**
43. **Если недвижимость, находящаяся у арендатора в операционной аренде, классифицируется как инвестиционная недвижимость согласно параграфу 8, параграф 39 не применяется; должна применяться модель учета по справедливой стоимости.**
44. **Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости следует признавать в составе профицита или дефицита того периода, в котором они возникли.**
45. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости – это цена, по которой может быть совершен обмен недвижимостью между хорошо осведомленными, желающими совершить сделку

независимыми сторонами (см. параграф 7). Как правило, справедливая стоимость исключает расчетную цену, завышенную или заниженную в результате особых условий или обстоятельств, таких как особые виды финансирования, операции продажи с обратной арендой, специальные возмещения или скидки, предоставляемые любой стороной, связанной с продажей.

46. При определении справедливой стоимости, организация не вычитает транзакционные издержки, которые она несет при продаже или иной форме выбытия актива.
47. **Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости должна отражать рыночные условия на отчетную дату.**
48. Справедливая стоимость определяется на конкретную дату. Поскольку рыночные условия могут изменяться, оценка справедливой стоимости может быть неточной или непригодной по отношению к другому моменту времени. Определение справедливой стоимости также предполагает одновременный обмен и исполнение договора продажи без какого-либо изменения цены, которое может иметь место в независимой сделке между хорошо осведомленными и желающими совершить сделку сторонами в случае, когда обмен и исполнение договора происходят в разные моменты времени.
49. Среди прочего, справедливая стоимость инвестиционной недвижимости отражает поступление выручки по действующим договорам аренды, а также разумные и обоснованные допущения о выручке от будущих договоров аренды с хорошо осведомленными и желающими совершить сделку сторонами, с учетом имеющихся условий. Справедливая стоимость также отражает на аналогичной основе любые оттоки денежных средств (включая арендные платежи и другие оттоки денежных средств), которые могут ожидаться по отношению к недвижимости. Некоторые из этих оттоков денежных средств отражаются в обязательствах, в то время как другие относятся к оттокам денежных средств, не признаваемым в финансовой отчетности до наступления более поздней даты (например, такие периодические платежи, как условные арендные платежи).
50. Параграф 34 устанавливает основу для первоначального признания себестоимости недвижимости, переданной в аренду. Параграф 42 требует, чтобы недвижимость, переданная в аренду, была при необходимости переоценена по справедливой стоимости. В договоре аренды, заключенном по рыночным ставкам, в момент приобретения недвижимости справедливая стоимость этой недвижимости, переданной в аренду, за вычетом всех ожидаемых арендных платежей (включая платежи, относящиеся к признанным обязательствам), должна равняться нулю. Эта справедливая стоимость не изменяется независимо от того, признаются ли в учете переданный в аренду актив и обязательство по справедливой стоимости или по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей в соответствии с параграфом 28 МСФО ОС 13. Таким образом, переоценка переданного в аренду актива по стоимости, определенной согласно параграфу 34, до справедливой стоимости в соответствии с параграфом 42, не должна приводить к возникновению какой-либо первоначальной прибыли или убытка, если только оценка справедливой стоимости не проводится в разные моменты времени. Это может произойти, когда выбор решения о применении модели учета по справедливой стоимости делается после первоначального признания.
51. В определении справедливой стоимости используется понятие «хорошо осведомленные, желающие совершить сделку стороны». В данном контексте «хорошо осведомленные» означает, что и покупатель и продавец, желающие совершить сделку, в достаточной степени осведомлены об основных свойствах и характеристиках объекта инвестиционной недвижимости, его фактическом и потенциальном способе использования и рыночных условиях на отчетную дату. Желающий совершить сделку покупатель заинтересован в покупке, но не вынужден ее совершать. Такой покупатель не стремится и не намерен совершить покупку любой ценой. Предполагаемый покупатель не будет платить более высокую цену, чем та, которую потребовали бы хорошо осведомленные, желающие совершить сделку покупатель и продавец на рынке.
52. Желающий совершить сделку продавец ни стремится, ни принуждается к продаже, ни готов продать любой ценой; ни готов удерживать до получения предложения по цене, разумно не обоснованной в текущих рыночных условиях. Желающий совершить сделку продавец заинтересован в продаже инвестиционной недвижимости на рыночных условиях по наилучшей цене, которую можно получить. Фактические условия, в которых находится реальный собственник инвестиционной недвижимости, здесь не рассматриваются, поскольку желающий совершить сделку продавец является гипотетическим собственником (например, желающий совершить сделку продавец не принимает в расчет индивидуальные условия налогообложения фактического собственника инвестиционной недвижимости).

53. В определении справедливой стоимости используется понятие «сделки между независимыми сторонами». Сделка между независимыми сторонами представляет собой операцию между сторонами, не связанными какими-либо исключительными или особыми отношениями, в результате которых устанавливаются нетипичные для рыночных условий цены. Предполагается, что операция совершается между несвязанными сторонами, каждая из которых действует независимо.
54. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости являются действующие цены на активном рынке аналогичной недвижимости с таким же местонахождением и состоянием и являющейся объектом подобных арендных или иных договоров. Организация должна выявить любые различия в характере, местонахождении и состоянии недвижимости или в условиях арендных или иных договоров, относящихся к этому объекту недвижимости.
55. При отсутствии действующих цен на активном рынке, описанных в параграфе 54, организация принимает во внимание информацию из различных источников, включая:
- (a) действующие цены на активном рынке на недвижимость иного характера, в другом состоянии или местонахождении (либо являющуюся объектом других арендных или иных договоров), скорректированные с учетом имеющихся различий;
  - (b) цены последних сделок на аналогичную недвижимость на менее активных рынках, скорректированные с учетом любых изменений экономических условий после даты проведения операций, совершенных по этим ценам; и
  - (c) прогнозы дисконтированных денежных потоков, базирующиеся на надежных оценках будущих денежных потоков, в основе которых лежат условия действующих арендных и других договоров, а также (при возможности) на данных из внешних источников, таких как действующие рыночные ставки арендной платы для аналогичной недвижимости с таким же местонахождением и состоянием; с использованием ставок дисконтирования, отражающих текущую рыночную оценку степени неопределенности в отношении размера и распределения во времени денежных потоков.
56. В некоторых случаях на основании различных источников информации, перечисленных в предыдущем параграфе, могут быть сделаны различные выводы о справедливой стоимости инвестиционной недвижимости. Организация рассматривает причины этих расхождений для того, чтобы определить наиболее надежную оценку справедливой стоимости в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости.
57. В исключительных случаях, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (либо, когда имеющаяся недвижимость впервые становится инвестиционной недвижимостью после изменения ее предназначения), существуют явные доказательства того, что изменение диапазона оценок справедливой стоимости настолько велико, а вероятность того или иного результата настолько сложно оценить, что надежность отдельной оценки справедливой стоимости неприемлема. Это может свидетельствовать о невозможности надежного определения справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на непрерывной основе (см. параграф 62).
58. Справедливая стоимость отличается от ценности использования, определение которой приведено в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» и МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Справедливая стоимость отражает осведомленность и оценку хорошо осведомленных и желающих совершить такую сделку покупателей и продавцов. В отличие от нее, ценность использования отражает оценку организации, включая влияния факторов, которые могут быть характерными для данной организации, но не применимы к организациям в целом. Например, справедливая стоимость не отражает ни один из следующих факторов, в тех случаях, если они не являются общедоступными для хорошо осведомленных, желающих совершить сделку покупателей и продавцов:
- (a) дополнительную стоимость, полученную в результате формирования портфеля объектов недвижимости, расположенных в разных местах;
  - (b) синергетический эффект, создаваемый сочетанием инвестиционной недвижимости и других активов;
  - (c) юридические права или ограничения, присущие только действующему собственнику; и

- (d) налоговые льготы или налоговая нагрузка, присущие действующему собственнику.
59. При определении балансовой стоимости инвестиционной недвижимости в соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, организация должна избегать двойного учета активов и обязательств, признанных в качестве отдельных активов или обязательств. Например:
- (a) оборудование, такое как лифты и система кондиционирования воздуха, часто составляет неотъемлемую часть здания и, как правило, включается в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, а не признается отдельно в качестве основных средств;
  - (b) если меблированный офис сдается в аренду, то справедливая стоимость офиса, как правило, включает и справедливую стоимость мебели, так как арендная плата относится к офису с мебелью. При включении стоимости мебели в состав справедливой стоимости инвестиционной недвижимости организация не признает эту мебель в качестве отдельного актива;
  - (c) в справедливую стоимость инвестиционной недвижимости не включается оплаченная авансом или начисленная выручка от сдачи в операционную аренду, поскольку организация признает их в качестве отдельного обязательства или актива;
  - (d) справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, предназначенной для сдачи в аренду, отражает ожидаемые денежные потоки (включая условную арендную плату, подлежащую перечислению). Соответственно, если полученная оценка недвижимости не включает все подлежащие оплате суммы, необходимо учесть все признанные арендные обязательства, чтобы получить балансовую стоимость инвестиционной недвижимости, оцененную с использованием модели учета по справедливой стоимости.
60. В справедливой стоимости инвестиционной недвижимости не отражаются предстоящие капитальные затраты в целях улучшения или усовершенствования объекта недвижимости, а также соответствующие будущие выгоды от этих предстоящих затрат.
61. В некоторых случаях организация ожидает, что дисконтированная стоимость платежей, связанных с инвестиционной недвижимостью (кроме платежей по признанным обязательствам), превысит дисконтированную стоимость соответствующих денежных поступлений. Организация применяет МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы», чтобы определить, надо ли признавать обязательство, и если необходимо, то, как его оценить.

*Невозможность надежного определения справедливой стоимости*

62. Существует оспариваемое допущение о том, что организация может надежно определять справедливую стоимость инвестиционной недвижимости на непрерывной основе. Однако, в исключительных случаях, когда организация впервые приобретает инвестиционную недвижимость (либо когда имеющаяся недвижимость становится инвестиционной недвижимостью после изменения ее предназначения), может оказаться, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости надежно не определяется на непрерывной основе. Это происходит только тогда, когда сопоставимые рыночные операции осуществляются нечасто, и отсутствуют альтернативные надежные оценки справедливой стоимости (например, на основе прогнозов дисконтированных денежных потоков). Если организация приходит к выводу, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, надежно не определяется, но ожидает, что справедливую стоимость недвижимости можно будет надежно определить после завершения строительства, она должна оценивать эту инвестиционную недвижимость, находящуюся на стадии строительства, по себестоимости до тех пор, пока не станет возможным либо надежно определить справедливую стоимость, либо пока строительство не будет завершено (в зависимости от того, что наступит раньше). Если организация приходит к выводу, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (не являющейся инвестиционной недвижимостью, находящейся на стадии строительства) надежно не определяется на непрерывной основе, организация должна оценивать такую инвестиционную недвижимость, используя модель учета по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 17. Ликвидационная стоимость инвестиционной недвижимости должна приниматься равной нулю. Организация должна продолжать применять МСФО ОС 17 вплоть до выбытия инвестиционной недвижимости.
- 62A. Как только организация получает возможность надежно оценить справедливую стоимость



инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, которую она ранее оценивала по себестоимости, она должна оценить эту недвижимость по справедливой стоимости. При завершении строительства недвижимости предполагается, что ее справедливая стоимость может быть надежно оценена. В противном случае в соответствии с параграфом 62 недвижимость должна учитываться с использованием модели учета по себестоимости согласно МСФО ОС 17.

- 62В. Допущение о том, что справедливая стоимость инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, может быть надежно определена, можно опровергнуть только в момент первоначального признания. Организация, которая оценивала объект инвестиционной недвижимости, находящийся на стадии строительства, по справедливой стоимости, не может прийти к заключению, что нельзя надежно определить справедливую стоимость завершенного объекта.
63. В исключительных случаях, когда по причинам, указанным в параграфе 62, организация вынуждена оценивать объект инвестиционной недвижимости, используя модель учета по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 17, организация оценивает все остальные объекты инвестиционной недвижимости, включая инвестиционную недвижимость, находящуюся на стадии строительства, по справедливой стоимости. В этих случаях, несмотря на то, что организация может использовать модель учета по себестоимости для одного объекта инвестиционной недвижимости, она должна продолжать учитывать каждый из оставшихся объектов недвижимости, используя модель учета по справедливой стоимости.
64. В случае если ранее организация оценивала объект инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости, она должна продолжать оценивать его по справедливой стоимости до его выбытия (или до момента, когда он станет недвижимостью, занимаемой владельцем, или когда организация начнет его реконструкцию для последующей продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности), даже если сопоставимые рыночные операции станут менее частыми или рыночные цены станут менее доступными.

#### Модель учета по себестоимости

65. После первоначального признания, организация, выбравшая модель учета по себестоимости, должна оценивать всю свою инвестиционную недвижимость, используя требования МСФО ОС 17 для этой модели, то есть по себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения.

#### Перевод в другую категорию

66. Перевод в категорию инвестиционной недвижимости или исключение из нее должны проводиться только тогда, когда меняется ее предназначение, что подтверждается:
- началом использования для собственных нужд владельца при переводе из категории инвестиционной недвижимости в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
  - началом реконструкции в целях продажи при переводе из категории инвестиционной недвижимости в категорию запасов;
  - завершением использования для собственных нужд при переводе из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в категорию инвестиционной недвижимости;
  - началом операционной аренды (на коммерческой основе), в рамках которой недвижимость сдается в аренду другой стороне, при переводе из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости; или
  - [удален].
67. Характер использования недвижимости государственными организациями может изменяться со временем. Например, государственная организация может решить занять здание, используемое в настоящее время в качестве инвестиционной недвижимости, либо переоборудовать здание, используемое в настоящее время для расквартирования флота или в административных целях, в гостиницу и передать его эксплуатирующим организациям коммерческого сектора. В первом случае здание учитывается как инвестиционная недвижимость до того момента, когда его займет государственная организация. Во втором случае здание учитывается как основные средства до того момента, когда прекратится его первоначальное использование, и оно будет реклассифицировано в категорию инвестиционной недвижимости.
68. Параграф 66 (b) требует, чтобы организация переводила объект из инвестиционной недвижимости

в запасы только тогда, когда изменяется его предназначение, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта с целью продажи. Если организация принимает решение о выбытии объекта без реконструкции, то объект продолжает учитываться как инвестиционная недвижимость до прекращения признания (исключения из Отчета о финансовом положении) и не учитывается в составе запасов. Таким же образом, если организация начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционной недвижимости для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости, то этот объект сохраняет статус инвестиционной недвижимости и не реклассифицируется во время реконструкции в категорию недвижимости, занимаемой владельцем.

69. Департамент по управлению имуществом государственных организаций может регулярно проверять свои здания для определения их соответствия его требованиям, и в ходе этого процесса может выявить и выделить определенные здания для продажи. В такой ситуации здание может рассматриваться в качестве запасов. Однако если государственная организация решила держать здание в связи с его способностью приносить выручку от сдачи в аренду или возможного прироста стоимости капитала, это здание должно быть реклассифицировано в категорию инвестиционной недвижимости с момента предоставления его в операционную аренду.
70. Параграфы 71–76 рассматривают вопросы признания и оценки, которые применяются в случае использования организацией модели учета инвестиционной недвижимости по справедливой стоимости. Если организация использует модель учета по себестоимости, то перевод объектов между категориями инвестиционной недвижимости, недвижимости, занимаемой владельцем, и запасов не приводит к изменению балансовой стоимости переводимых объектов, а также к изменениям стоимости объектов для целей оценки и раскрытия информации.
71. **При переводе объекта из категории инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, в категорию недвижимости, занимаемой владельцем или запасы, стоимостью этого объекта для последующего учета в соответствии с МСФО ОС 17 или МСФО ОС 12 должна быть его справедливая стоимость на дату изменения предназначения.**
72. **Если недвижимость, занимаемая владельцем, переходит в категорию инвестиционной недвижимости, которая будет учитываться по справедливой стоимости, организация должна применять МСФО ОС 17 вплоть до даты изменения предназначения. Организация должна отражать любую имеющуюся на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости, определенной согласно МСФО ОС 17, и ее справедливой стоимостью таким же образом, как и переоценку согласно МСФО ОС 17.**
73. Организация начисляет амортизацию и признает все убытки от обесценения до даты, когда недвижимость, занимаемая владельцем, становится инвестиционной недвижимостью, которая отражается по справедливой стоимости. Организация учитывает имеющуюся на эту дату разницу между балансовой стоимостью недвижимости, определенной согласно МСФО ОС 17, и ее справедливой стоимостью таким же образом, как и переоценку согласно МСФО ОС 17. Другими словами:
- (a) любое уменьшение балансовой стоимости объекта недвижимости признается в составе профицита или дефицита за период. Однако сумма уменьшения стоимости в размере ранее признанного прироста стоимости от переоценки данного объекта списывается за счет этого прироста стоимости от переоценки;
  - (b) Любое увеличение балансовой стоимости отражается в учете следующим образом:
    - (i) увеличение в пределах признанной ранее суммы убытка от обесценения данной недвижимости признается в составе профицита или дефицита за период. Сумма увеличения, признанная в составе профицита или дефицита за период, не превышает сумму, необходимую для восстановления балансовой стоимости до величины, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не признавался убыток от обесценения данного объекта; и
    - (ii) вся оставшаяся часть суммы увеличения напрямую кредитуется на счет чистых активов/ капитала как прирост стоимости от переоценки. При последующем выбытии объекта инвестиционной недвижимости включенный в состав чистых активов/ капитала прирост стоимости объекта от переоценки может быть перенесен на счет накопленного профицита или дефицита. Перевод со счета прироста стоимости от переоценки на счет накопленного профицита или дефицита не отражается через

профицит или дефицит.

74. **При переводе объекта из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью объекта недвижимости на эту дату и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе профицита или дефицита за период.**
75. Порядок учета перевода объекта из категории запасов в категорию инвестиционной недвижимости, учитываемой по справедливой стоимости, соответствует порядку учета продажи запасов.
76. **При завершении организацией строительства или реконструкции объекта инвестиционной недвижимости, созданного силами организации, который будет учитываться по справедливой стоимости, любая разница между справедливой стоимостью данного объекта на эту дату и его предыдущей балансовой стоимостью должна быть признана в составе профицита или дефицита за период.**

### Выбытие

77. **Признание объекта инвестиционной недвижимости должно быть прекращено (исключено из Отчета о финансовом положении) на момент выбытия или окончательного изъятия из эксплуатации, и никаких будущих экономических выгод или возможности полезного использования не ожидается от его выбытия.**
78. Выбытие объекта инвестиционной недвижимости может произойти при продаже или при передаче в финансовую аренду. Для определения даты выбытия инвестиционной недвижимости организация руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, содержащимися в МСФО ОС 9, и учитывает соответствующие рекомендации, содержащиеся в Руководстве по внедрению МСФО ОС 9. МСФО ОС 13 применяется при выбытии, происходящем при передаче в финансовую аренду и продаже с обратной арендой.
79. Если согласно правилу признания, указанному в параграфе 20, организация признает в балансовой стоимости актива стоимость замены части инвестиционной недвижимости, то балансовая стоимость замененной части списывается. В инвестиционной недвижимости, учитываемой по модели учета по себестоимости, замененная часть может быть частью, которая не амортизировалась отдельно. Если определить балансовую стоимость замененной части практически неосуществимо, то организация может использовать стоимость замены как показатель стоимости замененной части на момент ее приобретения или строительства. Справедливая стоимость инвестиционной недвижимости при применении модели учета по справедливой стоимости уже может отражать то, что часть недвижимости, подлежащая замене, уже потеряла свою стоимость. В иных случаях может быть затруднено определение того, насколько следует уменьшить справедливую стоимость при списании заменяемой части. Альтернативой уменьшению справедливой стоимости замененной части, в случаях, когда это сделать практически неосуществимо, является включение стоимости замены в балансовую стоимость актива и последующая переоценка до справедливой стоимости, как это требовалось бы в случае улучшений, не связанных с заменой.
80. **Прибыль или убытки, возникающие в результате списания или выбытия инвестиционной недвижимости, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и должны признаваться в составе профицита или дефицита за период списания или выбытия (если в МСФО ОС 13 не предусмотрено иное при продаже с обратной арендой).**
81. Вознаграждение, причитающееся к получению при выбытии объекта инвестиционной недвижимости, подлежит первоначальному признанию по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки платежа за объект инвестиционной недвижимости, полученное вознаграждение первоначально признается в сумме эквивалента цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между полученной суммой вознаграждения и эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО ОС 9 на основе метода эффективной процентной ставки.
82. Организация применяет МСФО ОС 19 или, по необходимости, другой соответствующий стандарт ко всем обязательствам, которые у нее остаются после выбытия инвестиционной недвижимости.

83. **Компенсация от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционной недвижимости был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости<sup>24</sup>, признается в составе профицита или дефицита тогда, когда компенсация будет получена.**
84. Обесценение или утрата инвестиционной недвижимости, связанные с ними требования возмещения или выплаты компенсаций третьими сторонами, и любое последующее приобретение или строительство заменяющих активов являются отдельными экономическими событиями и учитываются отдельно следующим образом:
- (a) обесценение инвестиционной недвижимости признается в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», в зависимости от конкретного случая;
  - (b) списание или выбытие инвестиционной недвижимости признается в соответствии с параграфами 77–82 настоящего Стандарта;
  - (c) компенсация от третьих сторон в связи с тем, что объект инвестиционная недвижимость был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости, признается в составе профицита или дефицита тогда, когда она будет получена; и
  - (d) стоимость активов, восстановленных, приобретенных или построенных в качестве замены, определяется в соответствии с параграфами 26–28 данного Стандарта.

## Раскрытие информации

### Модель учета по справедливой стоимости и модель учета по себестоимости

85. Нижеперечисленные виды раскрытия информации применяются в дополнение к тем, которые предусмотрены в МСФО ОС 13. Согласно МСФО ОС 13, собственник объекта инвестиционной недвижимости раскрывает сведения о договорах операционной аренды с позиции арендодателя. Организация, владеющая объектом инвестиционной недвижимости на правах финансовой аренды или операционной аренды, раскрывает сведения о финансовой аренде с позиции арендатора, а также об объектах инвестиционной недвижимости, находящихся в операционной аренде, с позиции арендодателя.
86. **Организация должна раскрывать:**
- (a) применяется ли модель учета по справедливой стоимости или модель учета по себестоимости;
  - (b) если применяется модель учета по справедливой стоимости, то классифицируется ли и учитывается ли недвижимость, находящаяся в операционной аренде, как инвестиционная недвижимость, и при каких условиях;
  - (c) при затрудненной классификации (см. параграф 18) - критерии, разработанные организацией в целях проведения различия между инвестиционной недвижимостью и недвижимостью, занимаемой владельцем, а также недвижимостью, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности;
  - (d) методы и основные допущения, применяемые при определении справедливой стоимости инвестиционной недвижимости, включая утверждение о том, что оценка справедливой стоимости подтверждается рыночной информацией, либо что она, в большей мере основана на других факторах (которые организация должна раскрыть) ввиду особенностей недвижимости и отсутствия сравнимой рыночной информации;
  - (e) насколько справедливая стоимость инвестиционной недвижимости (в той сумме, в которой она оценена или представлена в финансовой отчетности) основана на оценке независимого оценщика, обладающего признанной и соответствующей профессиональной квалификацией, а также опытом недавнего проведения оценки инвестиционной недвижимости той же категории и местонахождения, что и оцениваемый объект. Если такая оценка не проводилась, данный факт должен

<sup>24</sup> В английском оригинале текста употребляется термин «given up», перевод которого имеет много значений. В имеющемся контексте корректно переводить как «терять в доходе, потерять прибыль (при продаже ценных бумаг)», но в связи с тем, что в данном случае речь не идет о предполагаемом доходе (или прибыли), лучше всего использовать словосочетание «с потерей в ее стоимости».

- раскрываться;
- (f) суммы, признанные в качестве профицита или дефицита по:
    - (i) выручке от сдачи в аренду инвестиционной недвижимости;
    - (ii) прямым операционным расходам (в том числе расходам на ремонт и эксплуатацию) на инвестиционную недвижимость, приносящую выручку от сдачи в аренду в течение периода; и
    - (iii) прямым операционным расходам (в том числе расходам на ремонт и эксплуатацию) на инвестиционную недвижимость, не приносящую выручку от сдачи в аренду в течение периода;
  - (g) наличие, а также величину ограничений возможности продажи инвестиционной недвижимости или поступления выручки и прочих доходов от выбытия; и
  - (h) договорные обязательства по приобретению, строительству или реконструкции инвестиционной недвижимости или по ее ремонту, эксплуатации или реконструкции.

*Модель учета по справедливой стоимости*

87. В дополнение к сведениям, подлежащим раскрытию в соответствии с параграфом 86, организация, применяющая модель учета по справедливой стоимости, которая описана в параграфах 42–64, также должна раскрывать информацию о сверке балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, указывая следующее:
- (a) поступления – отдельно раскрывая поступления от приобретения объектов и поступления в результате капитализации последующих затрат, признанных в балансовой стоимости актива;
  - (b) поступления в результате приобретения путем объединения организаций;
  - (c) суммы выбытия;
  - (d) чистые прибыли или убытки, возникающие в результате корректировки справедливой стоимости;
  - (e) чистые курсовые разницы, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности в иную валюту, и в результате пересчета зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающейся организации;
  - (f) перевод объектов недвижимости из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот;
  - (g) прочие изменения.
88. В случаях, когда оценка инвестиционной недвижимости значительно корректируется для целей финансовой отчетности, например, во избежание двойного учета активов и обязательств, признаваемых как отдельные активы и обязательства согласно параграфу 59, организация должна раскрыть информацию о сверке полученной оценки и скорректированной оценки, включенной в финансовую отчетность, показывая отдельно совокупные суммы всех признанных арендных обязательств, которые были учтены, и все другие значительные корректировки.
89. В исключительных случаях, приведенных в параграфе 62, когда организация оценивает инвестиционную недвижимость, используя модель учета по себестоимости согласно МСФО ОС 17, сверка, требуемая параграфом 87, должна раскрывать суммы, относящиеся к этой недвижимости, отдельно от сумм, относящихся к другим объектам инвестиционной недвижимости. Кроме того, организация должна раскрывать:
- (a) описание инвестиционной недвижимости;
  - (b) объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
  - (c) если возможно, диапазон оценок, в котором вероятнее всего лежит справедливая стоимость; и
  - (d) при выбытии инвестиционной недвижимости, не учитываемой по справедливой стоимости:
    - (i) факт выбытия инвестиционной недвижимости, не учитываемой по справедливой стоимости;

- (ii) балансовую стоимость такой инвестиционной недвижимости на момент продажи; и
- (iii) сумму признанной прибыли или убытка.

*Модель учета по себестоимости*

90. В дополнение к раскрытию информации, требуемой параграфом 86, организация, применяющая модель учета по себестоимости, описанную в параграфе 65, должна раскрывать:

- (a) применяемые методы начисления амортизации;
- (b) применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
- (c) балансовую стоимость и накопленную амортизацию (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;
- (d) сверку балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и конец периода, указывая следующее:
  - (i) поступления - отдельно раскрывая поступления в результате приобретения объектов и поступления в результате капитализации последующих затрат, признанных в качестве актива;
  - (ii) поступления в результате приобретения путем объединения организаций;
  - (iii) суммы выбытия;
  - (iv) суммы амортизации;
  - (v) сумму признанных убытков от обесценения и сумму восстановленных убытков от обесценения за период согласно МСФО ОС 21 или МСФО ОС 26, в зависимости от ситуации;
  - (vi) чистые курсовые разницы, возникающие в результате пересчета финансовой отчетности в иную валюту и в результате пересчета зарубежной деятельности в валюту отчетности отчитывающейся организации;
  - (vii) перевод объектов недвижимости из категории запасов в категорию недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот;
  - (viii) прочие изменения; и
- (e) Справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. В исключительных случаях, описанных в параграфе 62, когда организация не может надежно определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости, она должна раскрывать:
  - (i) описание инвестиционной недвижимости;
  - (ii) объяснение того, почему справедливая стоимость не может быть надежно оценена;
  - (iii) если возможно, диапазон оценок, в котором вероятнее всего лежит справедливая стоимость.

### **Переходные положения**

#### **Первое применение учета по методу начисления**

- 91. Организация, впервые применяющая учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, должна первоначально признать инвестиционную недвижимость по себестоимости или по справедливой стоимости. Для инвестиционной недвижимости, которая была приобретена безвозмездно или за символическую плату, себестоимостью является ее справедливая стоимость на дату приобретения.
- 92. Организация должна отразить эффект от первоначального признания инвестиционной недвижимости как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС был применен впервые.
- 93. До первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС организация (a) может признавать инвестиционную недвижимость на иной основе, чем по себестоимости или справедливой стоимости, как определено в настоящем Стандарте, или (b) может контролировать инвестиционную недвижимость, которая не была ею признана. Настоящий Стандарт требует,

чтобы первое признание инвестиционной недвижимости по себестоимости или справедливой стоимости осуществлялось организациями на дату первого применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. Если активы первоначально признаются по себестоимости и были приобретены безвозмездно или за символическую плату, их себестоимость определяется исходя из справедливой стоимости инвестиционной недвижимости на дату приобретения. Если себестоимость приобретения инвестиционной недвижимости неизвестна, она может быть определена на основе ее справедливой стоимости на дату приобретения.

#### **Модель учета по справедливой стоимости**

94. **При использовании модели учета по справедливой стоимости, организация должна отражать эффект применения настоящего Стандарта как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита на начало периода в том периоде, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. В дополнение к этому:**
- (a) **если организация ранее публично раскрывала (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость своей инвестиционной недвижимости в предыдущих периодах (определяемую на основе методов, которые удовлетворяют определению справедливой стоимости, содержащемуся в параграфе 7, и указаниям, представленным в параграфах 45–61), то рекомендуется, но не требуется:**
    - (i) **скорректировать сальдо накопленного профицита или дефицита на начало самого раннего представленного периода, в котором такая справедливая стоимость была раскрыта для публичного использования; и**
    - (ii) **пересчитать сравнительную информацию за эти периоды; и**
  - (b) **если организация ранее не раскрывала информацию, описанную в пункте а) для публичного использования, то ей не нужно пересчитывать сравнительную информацию, а следует раскрыть этот факт.**
95. При первоначальном применении настоящего Стандарта, организация может решить применять модель учета по справедливой стоимости к инвестиционной недвижимости, уже признанной в ее финансовой отчетности. В этом случае настоящий Стандарт требует, чтобы любая корректировка балансовой стоимости инвестиционной недвижимости была включена в начальное сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. Настоящий Стандарт требует учета, отличного от того, который требуется в соответствии с МСФО ОС 3. МСФО ОС 3 требует пересчета сравнительной информации, если только такой пересчет не является практически неосуществимым. Настоящий Стандарт только рекомендует пересчитывать такую сравнительную информацию при определенных условиях.
96. Если организация впервые применяет настоящий Стандарт, корректировка начального сальдо накопленного профицита или дефицита включает реклассификацию любой суммы, отраженной в качестве положительной переоценки инвестиционной недвижимости.
97. Организация, которая (a) ранее применяла МСФО ОС 16 (в редакции 2001 г.) и (b) впервые решила классифицировать и учитывать некоторую или всю соответствующую недвижимость, находящуюся в операционной аренде, как инвестиционную недвижимость, должна признавать эффект от данного решения как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, когда решение было принято впервые. Кроме того, если организация раньше публично раскрывала (в финансовой отчетности или иным образом) справедливую стоимость этой недвижимости в более ранних периодах, то применяется параграф 94 (a). Если организация ранее не раскрывала публично связанную с этой недвижимостью информацию, описанную в параграфе 94 (a), то применяется параграф 94 (b).

#### **Модель учета по себестоимости**

98. До первоначального применения настоящего Стандарта организация может признавать свою инвестиционную недвижимость на основе, отличной от модели учета по себестоимости, например на основе учета по справедливой стоимости или другого метода оценки. МСФО ОС 3 применяется к любому изменению в учетной политике, которое происходит при первоначальном применении организацией настоящего Стандарта и выборе модели учета по себестоимости. Эффект изменения учетной политики включает реклассификацию любой суммы, отраженной в качестве прироста стоимости от переоценки инвестиционной недвижимости.
99. МСФО ОС 3 требует от организации ретроспективного применения учетной политики, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Поэтому, когда организация а)

первоначально признает инвестиционную недвижимость по себестоимости и б) решает использовать модель учета по себестоимости в соответствии с настоящим Стандартом, она также должна признавать всю накопленную амортизацию и все накопленные убытки от обесценения этой недвижимости, так, как если бы она всегда применяла эту учетную политику.

100. В отношении организаций, которые прежде применяли МСФО ОС 16 (2001), требования параграфов 36–38 относительно первоначальной оценки инвестиционной недвижимости, приобретенной в сделке по обмену активами, должны применяться перспективно только к будущим операциям.

#### Дата вступления в силу

101. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.
- 101А. Параграфы 12, 13, 40, 57, 59, 62, 63 и 66 были изменены, параграф 29 был удален, а параграфы 62А и 62В были добавлены «Совершенствованиями МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется применять указанные поправки к инвестиционной недвижимости, находящейся на стадии строительства, при условии, что ее справедливая стоимость определена на любую из дат до 1 января 2011 года. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и применять параграфы 8 и 107А МСФО ОС 17.
102. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### Отмена МСФО ОС 16 (2001 г.)

103. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость», изданный в 2001 году.



**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 16.*

**Пересмотр МСФО ОС 16 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов***История вопроса*

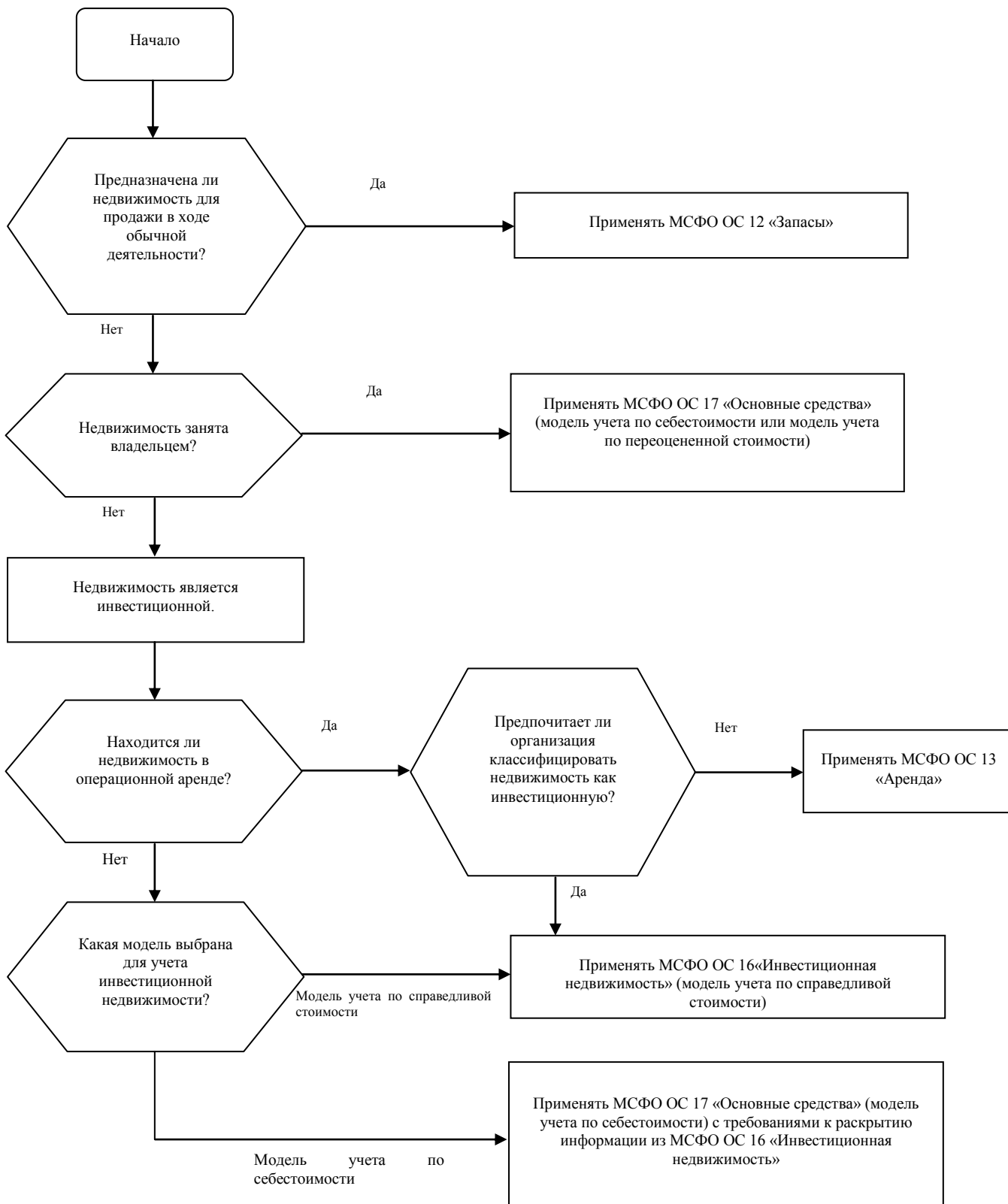
- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года Совет по МСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений к 13 Международным Стандартам Финансовой Отчетности (МСФО) в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта Совета по МСФО заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 16, выпущенный в декабре 2000 года, основывался на МСФО 40 (2000 г.) «Инвестиционная недвижимость», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС) – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 40 и в целом согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут найти Основание для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org).) В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключений объясняются причины отклонений, характерные для общественного сектора.
- ВС6. В МСФО 40 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 16 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что СМСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал собственного мнения о применимости требований данных МСФО к организациям общественного сектора.

**Пересмотр МСФО ОС 16 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

- ВС7. СМСФО ОС рассмотрел переработанные версии МСФО 40, включенные в «Совершенствования МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

**Иллюстративный пример: Дерево решений**

Данное дерево решений дополняет, но не является частью МСФО ОС 16.



### Сравнение с МСФО 40

В основе МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» лежит МСФО 40 (2003 года) «Инвестиционная недвижимость», включая поправки, внесенные в МСФО 40 рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008. На момент издания настоящего стандарта, СМСФО ОС не рассмотрел возможность применения МСФО 4 «Договора страхования» и МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращения деятельности» к организациям общественного сектора, таким образом, МСФО ОС 16 не содержит поправки к МСФО, внесенные в МСФО 40 после выхода этих МСФО. Основные отличия между МСФО ОС 16 и МСФО 40 заключаются в следующем:

- МСФО ОС 16 требует, чтобы при первоначальном признании инвестиционная недвижимость оценивалась по себестоимости, и указывает, что в случае приобретения актива безвозмездно или за символическую плату, его себестоимостью является справедливая стоимость на дату приобретения. МСФО 40 требует, чтобы инвестиционная недвижимость при первоначальном признании оценивалась по себестоимости.
- Добавлен комментарий, поясняющий, что МСФО ОС 16 не применяется к недвижимости, предназначенной для предоставления социальных услуг, которая также генерирует потоки денежных средств. Такая недвижимость учитывается в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».
- МСФО ОС 16 включает переходные положения и для первоначального применения и для перехода от предыдущей версии МСФО ОС 16. МСФО 40 содержит только переходные положения для организаций, уже применяющих МСФО. МСФО 1 рассматривает вопрос первоначального применения МСФО. МСФО ОС 16 включает дополнительные переходные положения, указывающие, что в случае первоначального применения организацией метода начисления и признания прежде не учитываемой инвестиционной недвижимости, данная корректировка должна быть отражена в начальном сальдо накопленного профицита или дефицита.
- Для разъяснения применимости стандартов к бухгалтерскому учету в организациях общественного сектора, помимо комментариев, содержащихся в МСФО 40, в МСФО ОС 16 включены дополнительные комментарии.
- В МСФО ОС 16 используется терминология, отличная от МСФО 40. Наиболее показательным примером является использование термина «Отчет о финансовых результатах деятельности» в МСФО ОС 16. Эквивалентным термином в МСФО 40 является «Отчет о прибылях и убытках».
- В МСФО ОС 16 не используется термин «доход», который в МСФО 40 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».

**МСФО ОС 17 – ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 16 (в редакции 2003 года) «Основные средства», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 17 — ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Введение.....	IN1–IN17
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–12
Активы культурного наследия .....	9–12
Определения .....	13
Признание .....	14–25
Инфраструктурные активы.....	21
Первоначальная стоимость .....	22
Последующие затраты .....	23–25
Оценка при признании .....	26–41
Элементы себестоимости .....	30–36
Оценка себестоимости .....	37–41
Оценка после признания .....	42–81
Модель учета по себестоимости .....	43
Модель учета по переоцененной стоимости.....	44–58
Амортизация.....	59–78
Амортизируемая стоимость и период амортизации .....	66–75
Метод начисления амортизации .....	76–78
Обесценение.....	79
Компенсация обесценения.....	80–81
Прекращение признания .....	82–87
Раскрытие информации .....	88–94
Переходные положения .....	95–106
Дата вступления в силу.....	107–108
Отмена МСФО ОС 17 (2001 г.) .....	109
Приложение: поправки к другим МСФО ОС	
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Иллюстративный пример	
Сравнение с МСФО 16	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 17 «Основные средства» изложен в параграфах 1–109. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 17 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

IN1. МСФО ОС 17 «Основные средства» заменяет МСФО ОС 17 «Основные средства» (в редакции декабря 2001 года.), и должен применяться к годовым отчетным периодам, начинающимся с 1 января 2008 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение.

**Причины пересмотра МСФО ОС 17**

IN2. СМСФО ОС разработал данный пересмотренный МСФО ОС 17 в рамках реализации проекта СМСФО по совершенствованию МСФО, а также в соответствии с собственной политикой по сближению стандартов финансовой отчетности общественного сектора со стандартами финансовой отчетности коммерческого сектора в тех случаях, когда это целесообразно.

IN3. При разработке данного пересмотренного МСФО ОС 17 СМСФО ОС признал целесообразным внесение поправок в МСФО ОС, учитывающие изменения прежней версии МСФО 16 «Основные средства», принятые в результате реализации проекта СМСФО по совершенствованию стандартов, за исключением случаев, когда положения МСФО ОС отличаются от положений МСФО 16 в связи со спецификой общественного сектора; такие расхождения сохранены в данном МСФО ОС 17 и перечислены в разделе «Сравнение с МСФО 16». Все изменения в МСФО 16, внесенные после завершения проекта СМСФО по совершенствованию Стандартов, не были включены в МСФО ОС 16.

**Изменения по сравнению с предыдущими требованиями**

IN4. Основные изменения по сравнению с предыдущей версией МСФО ОС 17 приводятся ниже.

*Определения*

IN5. В параграфе 13:

- В связи с публикацией МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» Стандарт определяет следующие термины: «балансовая стоимость», «убыток от обесценения», «убыток от обесценения активов, не генерирующих денежные средства», «возмещаемая стоимость» и «возмещаемая стоимость использования». Ранее в МСФО ОС 17 данные определения отсутствовали;
- Стандарт вносит поправку в определение ликвидационной стоимости. Новое определение требует, чтобы организация оценивала ликвидационную стоимость объекта основных средств как сумму, которую, по оценке организации, она получила бы на текущий момент от выбытия актива, если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец срока полезного использования. Прежде определение в МСФО ОС 17 не разъясняло, что ликвидационная стоимость представляет собой стоимость на текущий момент.
- Стандарт определяет термин «специфичная для организации стоимость», который означает «дисконтированную стоимость потоков денежных средств, которые организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или ожидает понести при погашении обязательства». Данный термин используется в тех случаях, когда необходимо определить, имеет ли операция по обмену активами коммерческий характер. Также приводятся рекомендации по определению коммерческого характера данной операции (см. параграфы 38-40). Ранее в МСФО ОС 17 эти определения и соответствующие рекомендации отсутствовали.

*Признание*

IN6. Стандарт требует, чтобы организация применяла единый критерий признания активов ко всем расходам, связанным с основными средствами, в момент их возникновения, включая первоначальную стоимость и последующие затраты (см. параграфы 14, 19, 22, 24–25). Ранее МСФО ОС 17 содержал два критерия признания: один применялся для первоначальных, а другой для последующих затрат.

IN7. Стандарт разъясняет в параграфе 23, что стоимость повседневного технического обслуживания основных средств подлежит признанию в профиците или дефиците. Ранее МСФО ОС 17 не содержал четких пояснений по этому вопросу.

*Оценка при признании*

- IN8. Стандарт требует, чтобы организация включала оценку стоимости демонтажа, ликвидации и восстановления актива в стоимость основных средств, включая обязательства, возникающие у организации как при приобретении актива, так и при его использовании в последующие периоды, за исключением случаев, когда он используется для создания запасов (см. параграф 30). В отношении обязательств по демонтажу, ликвидации и восстановлению, возникших во время использования объекта для создания запасов, применяется МСФО ОС 12. Ранее МСФО ОС 17 включал в стоимость основных средств только обязательства, возникающие у организации при приобретении актива.
- IN9. Стандарт требует от организации оценивать по справедливой стоимости объект основных средств, приобретенный путем обмена на неденежный актив или активы, или на сочетание денежных и неденежных активов, если только обменная операция не носит коммерческого характера; или когда невозможно надежно оценить справедливую стоимость ни переданного, ни полученного актива (см. параграфы 38–40). Ранее в МСФО ОС 17 операции по обмену активами подразделялись на обмен аналогичными активами и обмен неаналогичными активами. Разные операции обмена подлежали различному порядку отражения в учете и отчетности. При обмене аналогичными активами стоимость полученного актива соответствовала балансовой стоимости переданного актива. При обмене неаналогичными активами стоимость равнялась справедливой стоимости переданного актива, скорректированного на сумму всех перечисленных денежных средств или их эквивалентов.

*Амортизация*

- IN10. Стандарт требует, чтобы организация определяла амортизационные отчисления отдельно по каждой значимой части объекта основных средств (см. параграфы 59–63). Ранее МСФО ОС 17 не содержал четких пояснений по этому вопросу.
- IN11. Стандарт требует от организации начислять амортизацию объекта основных средств с момента его готовности к использованию и до момента его выбытия, даже если в течение этого периода объект простаивал (см. параграф 71). Ранее в МСФО ОС 17 не было указано, когда должна начинаться амортизация объекта. В нем устанавливалось, что организация должна прекратить амортизацию объекта, когда объект изымается из эксплуатации и предназначается для выбытия.

*Компенсация за обесценение*

- IN12. Стандарт требует, чтобы организация включала в состав профицита или дефицита компенсацию, выплачиваемую третьей стороной за поврежденный, утраченный или переданный объект основных средств, когда такая компенсация причитается к получению (см. параграф 80). Ранее МСФО ОС 17 не содержал таких требований.

*Прекращение признания*

- IN13. Стандарт требует, чтобы организация списывала балансовую стоимость объекта основных средств, подлежащего выбытию, на дату, когда ею соблюдены критерии продажи товаров согласно МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций» (см. параграф 84). Ранее в МСФО ОС 17 не указывалось, что организация должна следовать критериям, содержащимся в МСФО ОС 9, для определения даты списания балансовой стоимости выбывающего объекта основных средств.
- IN14. Стандарт требует, чтобы организация списывала балансовую стоимость части объекта основных средств, если эта часть была заменена, и организация включила стоимость замененной части в балансовую стоимость объекта (см. параграф 85). Ранее в МСФО ОС 17 критерий прекращения признания не применялся к замененным частям. Критерий признания последующих затрат фактически исключал возможность включения стоимости замены в балансовую стоимость объекта.

*Переходные положения*

- IN15. Стандарт требует, чтобы организация признавала результат от первоначального признания основных средств как корректировку начального сальдо накопленного профицита или дефицита за период, в котором произведено первоначальное признание основных средств в соответствии с МСФО ОС 17 (см. параграф 97).



IN16. Стандарт разъясняет, что организация должна ретроспективно применять учетную политику в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» при первоначальном признании объекта основных средств в соответствии с МСФО ОС 17 (см. параграф 99).

#### **Поправки к другим МСФО ОС**

IN17. Стандарт включает приложение, содержащее утвержденные поправки к другим МСФО ОС, которые не входят в проект по совершенствованию МСФО ОС и будут изменены на основании предложений настоящего МСФО ОС.

**Цель**

1. Цель настоящего Стандарта заключается в определении порядка отражения в учете и отчетности основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получить информацию об инвестициях организации в основные средства и изменениях в этих инвестициях. Основными вопросами учета основных средств являются (а) признание активов, (б) определение их балансовой стоимости и (с) относящиеся к ним амортизационные отчисления и убытки от обесценения, подлежащие признанию.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете основных средств, за исключением:**
  - (а) случаев, когда принимается иной порядок отражения в учете и отчетности в соответствии с другим МСФО ОС; и
  - (б) активов культурного наследия. Однако требования к раскрытию информации, содержащиеся в параграфах 88, 89, 92, применяются к признанным активам культурного наследия.
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. Настоящий Стандарт применяется к основным средствам, включая:
  - (а) специальное военное оборудование; и
  - (б) инфраструктурные активы.

Переходные положения в параграфах 95–104 освобождают от требования признавать все основные средства в течение пятилетнего переходного периода.
6. Настоящий Стандарт не применяется к:
  - (а) биологическим активам, связанным с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСФО ОС 27 «Сельское хозяйство»); или
  - (б) правам на разработку полезных ископаемых и запасам полезных ископаемых, таких как нефть, природный газ и аналогичные невозобновляемые ресурсы (см. соответствующий международный или национальный Стандарт финансовой отчетности, в котором рассматриваются права разработку полезных ископаемых, запасы полезных ископаемых и аналогичных невозобновляемых ресурсов).

Тем не менее, настоящий Стандарт применяется к основным средствам, используемым для разработки или обслуживания активов, описанных в пунктах 6 (а) или 6 (б).
7. Другие МСФО ОС могут требовать признания того или иного объекта основных средств в соответствии с использованием подхода, отличного от изложенного в настоящем Стандарте. Например, МСФО ОС 13 «Аренда» требует, чтобы организация использовала в качестве критерия признания арендованного объекта основных средств передачу рисков и выгод. Однако в подобных случаях прочие аспекты порядка отражения в учете и отчетности этих активов, включая амортизацию, определяются требованиями настоящего Стандарта.
8. Организация, использующая модель учета по себестоимости для учета инвестиционной недвижимости в соответствии с МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость», должна использовать модель учета по себестоимости согласно настоящему Стандарту.

**Активы культурного наследия**

9. Настоящий Стандарт не требует, чтобы организация признавала активы культурного наследия, которые в противном случае соответствовали бы определению и критериям признания основных средств. Если организация признает активы культурного наследия, она должна применять требования настоящего Стандарта к раскрытию информации и может, но не обязана, применять требования настоящего Стандарта к оценке.
10. Некоторые активы характеризуются как активы культурного наследия по причине их культурной, экологической или исторической значимости. Примеры таких активов включают исторические здания и памятники, места археологических раскопок, заповедники и природоохранные территории, а также произведения искусства. Активы культурного наследия часто обладают определенными характеристиками (хотя эти характеристики и не являются присущими исключительно таким активам), в том числе следующими:
- (a) маловероятно, что их культурная, природная, образовательная и историческая ценность может быть полностью отражена в финансовой оценке, основанной исключительно на рыночной цене;
  - (b) юридические и /или установленные законом обязательства могут налагать запреты или жесткие ограничения на выбытие путем продажи;
  - (c) часто они являются незаменимыми, и их ценность может возрасти со временем даже при ухудшении физического состояния; и
  - (d) их срок полезного использования с трудом поддается оценке и в некоторых случаях может составлять несколько сотен лет.

Организации общественного сектора могут владеть значительными фондами активов культурного наследия, которые приобретались в течение многих лет различными способами, включая приобретение, принятие в дар, наследование и конфискацию. Такие активы редко предназначены для генерирования денежных притоков, и для их использования в подобных целях могут существовать юридические или социальные препятствия.

11. Некоторые активы культурного наследия обладают возможностью полезного использования, отличной от их историко-культурной ценности, как, например, историческое здание, используемое для размещения офисов. В подобных случаях они могут признаваться и оцениваться на той же основе, что и другие объекты основных средств. Для прочих активов культурного наследия их возможность полезного использования ограничена историко-культурными характеристиками, как, например, для памятников и руин. Наличие альтернативной возможности полезного использования может оказывать влияние на выбор метода оценки.
12. Согласно требованиям к раскрытию информации, приведенным в параграфах 88–94, организации должны раскрывать информацию о признанных активах. Тем самым, организации, признавшие активы культурного наследия, должны раскрывать следующую информацию в отношении этих активов:
- (a) использованный метод оценки;
  - (b) метод начисления амортизации, если он применяется;
  - (c) полную балансовую стоимость;
  - (d) накопленную сумму амортизации на конец периода, если таковая имеется; и
  - (e) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода с указанием ее определенных компонентов.

**Определения**

13. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Балансовая стоимость** (для целей настоящего Стандарта) – стоимость, по которой актив отражается в отчетности после вычета всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

**Класс основных средств** – это группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации, и отражаемая в виде единой статьи в целях раскрытия информации в финансовой отчетности.

**Амортизируемая стоимость** – себестоимость актива или другая сумма, заменяющая себестоимость актива, за вычетом ликвидационной стоимости.

**Амортизация** – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

**Специфическая для организации стоимость** – дисконтированная стоимость денежных потоков, которую организация ожидает получить от продолжения использования актива и от его выбытия в конце срока полезного использования или ожидает понести при погашении обязательства.

**Убыток от обесценения генерирующих денежные средства активов** – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

**Убыток от обесценения не генерирующих денежные средства активов** – сумма, на которую балансовая стоимость актива, не генерирующего денежные средства, превышает его возмещаемую стоимость.

**Основные средства** – материальные активы, которые:

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

**Возмещаемая стоимость** – наибольшая из двух величин: справедливой стоимости генерирующего денежные средства актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

**Возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства** – наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства, за вычетом расходов на продажу и ценности его использования.

**Ликвидационная стоимость актива**<sup>25</sup> – расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на выбытие, как если бы актив уже достиг возраста и состояния, ожидаемого на конец срока полезного использования.

**Срок полезного использования** – это либо:

- (a) период времени, на протяжении которого ожидается, что актив будет в распоряжении организации для использования; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от использования актива.

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

---

<sup>25</sup> В английском оригинале текста употребляется выражение «residual value (of an asset)». Буквально «residual» переводится как «остаточный». Тем не менее, в МСФО ОС и МСФО не применяется термин «остаточная стоимость» с таким же значением, что и в российском бухгалтерском учете. Вместо него применяется термин «балансовая стоимость», о чем прямо написано в настоящем Стандарте в определении термина «балансовая стоимость». При этом определение термина «residual value (of an asset)» описывает именно ликвидационную стоимость. Данный вывод подтверждается анализом содержания всех параграфов МСФО ОС и МСФО, включающих эти термины.

## Признание

14. Себестоимость объекта основных средств подлежит признанию в качестве актива только в том случае, когда:
  - (а) существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; и
  - (б) себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить.
17. Запасные части и вспомогательное оборудование обычно учитываются как запасы и признаются в составе профицита или дефицита по мере потребления. Тем не менее, наиболее важные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства, если организация предполагает использовать их в течение более чем одного периода. Аналогичным образом, если запасные части и вспомогательное оборудование могут использоваться только в неразрывной связи с каким-либо объектом основных средств, они учитываются как основные средства.
18. Настоящий Стандарт не определяет единицу учета (инвентарный объект) основных средств, т.е. что именно составляет объект основных средств. Таким образом, при использовании критериев признания применительно к конкретной ситуации, в которой находится организация, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, такие как библиотечные книги, периферийные устройства для компьютеров и мелкое оборудование, и применять критерии к их совокупной стоимости.
19. Руководствуясь данными критериями признания, организация оценивает все свои расходы по приобретению и эксплуатации основных средств в момент их возникновения. Такие расходы включают затраты, понесенные первоначально в связи с приобретением или строительством объекта основных средств, а также расходы, понесенные впоследствии в связи с расширением, частичной заменой или обслуживанием этого объекта.
20. Специальное военное оборудование обычно отвечает критериям определения основных средств и подлежит признанию в качестве актива в соответствии с настоящим Стандартом.

## Инфраструктурные активы

21. Некоторые активы, как правило, описываются как инфраструктурные активы, и, несмотря на то, что общепринятого определения инфраструктурных активов не существует, такие активы обладают некоторыми или всеми из следующих характеристик:
  - (а) они являются частью системы или сети;
  - (б) они носят специализированный характер и не имеют альтернативных вариантов использования;
  - (с) они являются недвижимыми; и
  - (d) их выбытие может быть связано с определенными ограничениями.

Хотя владеть инфраструктурными активами могут не только организации общественного сектора, значительные инфраструктурные активы часто встречаются именно в рамках общественного сектора. Инфраструктурные активы соответствуют определению основных средств и должны учитываться в соответствии с настоящим Стандартом. Примерами инфраструктурных активов являются дорожные сети, канализационные системы, системы водо- и электроснабжения, а также коммуникационные сети.

## Первоначальная стоимость

22. Объекты основных средств могут использоваться в целях обеспечения безопасности или защиты окружающей среды. Хотя приобретение таких основных средств не приводит непосредственно к увеличению будущих экономических выгод или возможности полезного использования какого-либо конкретного имеющегося объекта основных средств, оно может быть необходимо для получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования от других своих активов. Такие объекты основных средств могут быть признаны в качестве активов, поскольку они позволяют организации получать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования от эксплуатации связанных с ними активов, превышающие выгоды или возможность полезного использования, которые могли бы быть получены, если бы такие активы не были приобретены. Например, больнице необходимо

модернизировать систему пожаротушения в соответствии с правилами пожарной безопасности. Модернизация признается в качестве актива, поскольку без нее организация не может организовать работу больницы в соответствии с правилами. Однако итоговая балансовая стоимость такого актива и связанных с ним активов подлежит проверке на обесценение в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».

#### **Последующие затраты**

23. Согласно критериям признания, изложенным в параграфе 14, организация не признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты на повседневное техническое обслуживание объекта. Эти затраты признаются в составе профицита или дефицита в момент возникновения. Затраты на повседневное техническое обслуживание в основном состоят из затрат на оплату труда и приобретение расходных материалов, а также могут включать затраты на приобретение мелких деталей. Назначение таких расходов часто описывается как «обслуживание и ремонт» объекта основных средств.
24. Составные части некоторых объектов основных средств могут требовать регулярной замены. Например, дорога может требовать нового покрытия каждые несколько лет; печь может потребовать замены футеровки по истечению установленного количества часов использования, а внутреннее оснащение самолета, такое как сиденья и бортовая кухня, может потребовать неоднократной замены в течение срока службы фюзеляжа. Объекты основных средств также могут требовать менее частой регулярной или однократной замены, например, замена внутренних перегородок в здании. Согласно критериям признания, изложенным в параграфе 14, организация признает в балансовой стоимости объекта основных средств затраты по частичной замене такого объекта в момент возникновения при условии соблюдения критериев признания. Балансовая стоимость заменяемых частей подлежит прекращению признания в соответствии с положениями настоящего Стандарта о прекращении признания (см. параграфы 82–87).
25. Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных полных технических осмотров на предмет наличия дефектов независимо от того, заменялись ли части объекта. При выполнении каждого полного технического осмотра затраты на него признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания. Вся оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего осмотра (в отличие от запчастей) подлежит списанию. Это происходит независимо от того, включались ли затраты на проведение предыдущего осмотра в состав операции по приобретению или строительству объекта. При необходимости сумма оценки затрат на предстоящий аналогичный осмотр может служить показателем суммы затрат на осмотр, включенных в состав балансовой стоимости объекта на момент приобретения или строительства.

#### **Оценка при признании**

26. **Объект основных средств, подлежащий признанию в качестве актива, должен оцениваться по себестоимости.**
27. **Если актив приобретается путем необменной операции, его себестоимость равна его справедливой стоимости на дату приобретения.**
28. Объект основных средств может быть приобретен путем необменной операции. Например, застройщик может передать местному органу власти землю безвозмездно или за символическое вознаграждение, чтобы последний имел возможность разбить парки, проложить дороги и тротуары на застраиваемой территории. Актив также может быть приобретен путем конфискации, что тоже является необменной операцией. В таких случаях стоимостью объекта является его справедливая стоимость на дату приобретения.
29. Для целей настоящего Стандарта оценка приобретенного безвозмездно или за символическую плату объекта основных средств по справедливой стоимости при его первоначальном признании, осуществленная в соответствии с требованиями параграфа 27, не является переоценкой. Соответственно, требования к оценке, изложенные в параграфе 44, и соответствующие комментарии в параграфах 45–50 применяются только в том случае, если организация принимает решение провести переоценку объекта основных средств в последующих отчетных периодах.

**Элементы себестоимости**

30. Себестоимость объекта основных средств включает:
- (a) цену покупки, включая импортные сборы и пошлины и невозмещаемые налоги на покупку за вычетом торговых скидок и компенсаций;
  - (b) все прямые затраты на доставку актива к месту назначения и приведение его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства.
  - (c) предварительную оценку затрат на демонтаж и ликвидацию объекта основных средств и восстановление участка, на котором он расположен, в отношении которых организация принимает на себя обязательство либо в момент приобретения объекта, либо в ходе его эксплуатации на протяжении определенного периода в целях, не связанных с производством запасов в течение этого периода.
31. Примерами прямых затрат являются:
- (a) расходы на выплату вознаграждений работникам (согласно определению в соответствующих международных или национальных стандартах финансовой отчетности, рассматривающих вознаграждения работникам), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;
  - (b) затраты на подготовку участка;
  - (c) первоначальные затраты на доставку и разгрузку;
  - (d) затраты на установку и монтаж;
  - (e) затраты на проверку надлежащей работы актива за вычетом чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе доставки актива к месту назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования (например, образцов, полученных при проверке оборудования); и
  - (f) затраты на профессиональные услуги.
32. Организация применяет МСФО ОС 12 «Запасы» к затратам на исполнение обязательств по демонтажу, ликвидации объекта и восстановлению участка, на котором он расположен, которые будут понесены на протяжении определенного периода эксплуатации объекта для производства запасов в этот период. Обязательства по затратам, учитываемым в соответствии с МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17, признаются и оцениваются в соответствии с МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
33. Примерами затрат, не включаемых в стоимость объекта основных средств, являются:
- (a) затраты на открытие нового производства;
  - (b) затраты, связанные с внедрением нового продукта или услуги (включая затраты на рекламу и мероприятия по продвижению);
  - (c) затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месторасположении или с новой категорией клиентов (включая затраты на обучение персонала); и
  - (d) административные и прочие общие накладные расходы.
34. Признание затрат в балансовой стоимости объекта основных средств прекращается, когда объект оказывается на месте назначения и в состоянии, пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства. Таким образом, затраты, понесенные при использовании или последующем перемещении объекта, не включаются в его балансовую стоимость. Например, следующие затраты не включены в балансовую стоимость объекта основных средств:
- (a) затраты, понесенные в то время, пока объект находился в состоянии, пригодном для использования в соответствии с намерениями руководства, но еще не был введен в эксплуатацию или работал не с полной загрузкой;
  - (b) первоначальные операционные убытки, понесенные в процессе формирования спроса на продукцию, производимую с использованием объекта; и

- (с) затраты на частичное или полное перемещение или реорганизацию деятельности организации.
35. Некоторые операции осуществляются в связи со строительством или освоением объекта основных средств, но не являются необходимыми для доставки объекта на место назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Эти сопутствующие операции могут осуществляться до начала или во время работ по строительству или освоению. Например, может быть получена выручка от использования строительной площадки в качестве автостоянки до начала строительных работ. Поскольку сопутствующие операции не являются необходимыми для доставки объекта на место назначения и приведения его в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства, выручка и соответствующие расходы от сопутствующих операций признаются в профиците или дефиците и включаются в соответствующие статьи выручки и расходов.
36. Себестоимость актива, созданного собственными силами, определяется на основании тех же методов, что и себестоимость приобретенного актива. Если организация производит аналогичные активы для продажи в ходе обычной деятельности, то себестоимость такого актива обычно соответствует стоимости производства актива для продажи (см. МСФО ОС 12 «Запасы»). Поэтому при определении такой себестоимости исключается любой внутренний профицит. Аналогичным образом, в себестоимость актива не включаются сверхнормативные расходы сырья, трудовых и других ресурсов, понесенные при создании актива собственными силами. МСФО ОС 5 «Затраты по займам» устанавливает критерии признания процентов как компонента балансовой стоимости объекта основных средств, созданного собственными силами.

#### Оценка по себестоимости

37. Себестоимость объекта основных средств равна эквиваленту цены при немедленном расчете денежными средствами или справедливой стоимости на дату признания для объекта, рассматриваемого в параграфе 27. Если отсрочка платежа выходит за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами и суммой оплаты признается в качестве процентов за период кредитования, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются в балансовой стоимости объекта в соответствии с допустимым альтернативным порядком отражения в учете и отчетности, предусмотренным МСФО ОС 5.
38. Один или более объектов основных средств может быть приобретен в обмен на неденежный актив или активы, либо в обмен на сочетание денежных и неденежных активов. Приведенные ниже рассуждения относятся просто к обмену одного неденежного актива на другой, но они также применимы ко всем обменам, описанным в предыдущем предложении. Стоимость такого объекта основных средств оценивается по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда (а) обменная операция не носит коммерческий характер, или (b) справедливую стоимость ни полученного, ни переданного актива невозможно надежно оценить. Приобретенный объект оценивается таким образом, даже если организация не может немедленно произвести списание переданного актива. Если приобретенный объект не может быть оценен по справедливой стоимости, то оценка его себестоимости производится на основе балансовой стоимости переданного актива.
39. Организация определяет, имеет ли обменная операция коммерческий характер, рассматривая величину ожидаемого изменения денежных потоков или возможности полезного использования в результате этой операции. Обменная операция имеет коммерческий характер, если:
- (а) характеристики (риск, сроки и объемы) денежных потоков или возможности полезного использования, относящихся к полученному активу, отличаются от характеристик денежных потоков или возможности полезного использования, относящихся к переданному активу; или
  - (b) в результате обмена меняется специфичная для организации стоимость той части ее деятельности, на которую влияет данная операция; и
  - (с) разница в (а) или (b) значительна по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Для определения того, имеет ли обменная операция коммерческий характер, стоимость для данной организации части ее деятельности, на которую влияет операция, должна отражать денежные



потоки после вычета налогов, если они выплачиваются. Результат этого анализа может быть очевиден и без проведения подробных расчетов.

40. Справедливую стоимость актива, по которому нет сопоставимых рыночных сделок, можно надежно оценить, если (а) колебания в диапазоне обоснованных оценок справедливой стоимости по этому активу незначительны, или (б) вероятность различных оценок внутри диапазона можно обоснованно оценить и использовать при расчетной оценке справедливой стоимости. Если организация может надежно определить справедливую стоимость полученного или переданного актива, тогда для оценки стоимости используется справедливая стоимость переданного актива, за исключением случаев, когда справедливая стоимость полученного актива является более очевидной.
41. Стоимость объекта основных средств, находящегося в распоряжении арендатора по договору финансовой аренды, определяется в соответствии с МСФО ОС 13 «Аренда».

#### **Оценка после признания**

42. **При формировании своей учетной политики организация должна выбрать либо модель учета по себестоимости в соответствии с параграфом 43, либо модель учета по переоцененной стоимости в соответствии с параграфом 44, и должна применять эту политику для всего класса основных средств.**

#### **Модель учета по себестоимости**

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

#### **Модель учета по переоцененной стоимости**

44. **После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учету по переоцененной стоимости, представляющей собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом всей накопленной в последующие периоды амортизации и убытков от обесценения. Переоценка должна проводиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от ее значения, которая была бы определена с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. Порядок отражения в учете и отчетности переоценки изложен в параграфах 54–56.**
45. Справедливая стоимость недвижимых объектов основных средств обычно определяется путем оценки на основе рыночных данных. Справедливой стоимостью движимых объектов основных средств обычно является их рыночная стоимость, определенная путем оценки. Оценка стоимости актива, как правило, проводится профессиональным оценщиком, имеющим соответствующую и официально признанную квалификацию. Справедливую стоимость многих активов легко определить, обратившись к текущим ценам на активном и ликвидном рынке. К таким активам относятся, например, земельные участки, здания неспециализированного характера, транспортные средства и различные типы машин и оборудования.
46. Для некоторых активов общественного сектора установить их рыночную стоимость может быть затруднительно ввиду отсутствия рыночных операций по ним. Некоторые организации общественного сектора могут владеть значительными фондами таких активов.
47. В случае отсутствия данных для определения рыночной стоимости объекта недвижимости на активном и ликвидном рынке, справедливую стоимость объекта можно установить, исходя из стоимости других объектов с подобными характеристиками, местоположением и находящихся в аналогичных условиях. Например, справедливая стоимость незастроенных земель, принадлежащих государству на протяжении длительного времени, в течение которого проводились лишь немногочисленные операции, можно оценить на основе рыночной стоимости земель, обладающих аналогичными характеристиками и топографией, находящихся в том же месте и по которым имеются рыночные данные. В случае специализированных строений и других искусственных сооружений справедливую стоимость можно оценить, исходя из стоимости замещения с учетом накопленной амортизации, восстановительной стоимости или стоимости единицы работ (см. МСФО ОС 21). Во многих случаях стоимость замещения с учетом накопленной амортизации можно определить на основе цены покупки аналогичного актива со схожим объемом оставшейся

возможности полезного использования на активном и ликвидном рынке. В некоторых случаях стоимость воспроизводства актива будет наилучшим образом отражать стоимость замещения. Например, в случае разрушения здание парламента может быть восстановлено, а не заменено альтернативным зданием в силу его значимости для общества.

48. В случае отсутствия информации о справедливой стоимости, основанной на рыночных данных, в силу специализированного характера объекта основных средств, организация может оценить справедливую стоимость актива, используя, например, стоимость воспроизводства, стоимость замещения с учетом накопленной амортизации, восстановительную стоимость или метод полезных единиц (см. МСФО ОС 21). Стоимость замещения с учетом накопленной амортизации объекта основных средств можно определить, исходя из рыночной цены покупки компонентов, использованных для его производства, или индексированной цены такого же или аналогичного актива, основанной на цене за предыдущий период. Чтобы определить, имело ли место в течение периода значительное изменение технологии производства и совпадает ли производительность актива, данные по которому доступны на рынке, и оцениваемого актива при использовании метода индексирования цены, требуется профессиональное суждение.
49. Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и нестабильными изменениями справедливой стоимости, что обуславливает необходимость ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвержена лишь незначительным колебаниям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в каждые три или пять лет.
50. При переоценке объекта основных средств накопленная амортизация на дату переоценки учитывается одним из следующих способов:
- (a) пересчитывается пропорционально изменению полной балансовой стоимости актива таким образом, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости; метод часто используется при переоценке актива путем индексации стоимости замещения с учетом накопленной амортизации.
  - (b) вычитается из полной балансовой стоимости актива, а нетто-величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива. Данный метод часто применяется в отношении зданий.
- Величина корректировки, возникающей при пересчете или исключении сумм накопленной амортизации, образует часть суммы увеличения или уменьшения балансовой стоимости, подлежащей учету в соответствии с параграфами 54 и 55.
51. **При переоценке отдельного объекта основных средств, переоценке подлежит весь класс основных средств, к которому принадлежит этот актив.**
52. Класс основных средств – это группа основных средств, схожих по характеру или использованию в деятельности организации. Примерами отдельных классов являются:
- (a) земельные участки;
  - (b) производственные помещения;
  - (c) дороги;
  - (d) машины и оборудование;
  - (e) сети электропередач;
  - (f) водные суда;
  - (g) воздушные суда;
  - (h) специальное военное оборудование;
  - (i) транспортные средства;
  - (j) мебель и встраиваемое оборудование;
  - (k) офисное оборудование; и

- (1) буровые вышки.
53. Переоценка объектов, относящихся к одному и тому же классу основных средств, производится одновременно, чтобы избежать проведения избирательной переоценки активов и отражения в финансовой отчетности сумм, включающих сочетание затрат и стоимостей на различные даты. Однако отдельный класс активов может переоцениваться с применением скользящего графика при условии, что переоценка данного класса выполняется в течение короткого периода времени и что ее результаты обновляются.
54. Если в результате переоценки балансовая стоимость класса активов увеличивается, это увеличение должно быть непосредственно отражено на счете прироста стоимости от переоценки в составе чистых активов/ капитала. Однако такое увеличение должно признаваться в составе профицита или дефицита в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же класса активов, ранее признанную в составе профицита или дефицита.
55. Если в результате переоценки балансовая стоимость активов уменьшается, это уменьшение должно признаваться в составе профицита или дефицита. Однако такое уменьшение должно быть признано непосредственно в составе чистых активов/ капитала в размере всего кредитового остатка по счету прироста стоимости от переоценки, относящегося к этому активу.
56. Увеличение и уменьшение стоимости при переоценке отдельных активов в рамках одного класса основных средств должны зачитываться внутри этого класса, но не в отношении активов, относящихся к другим классам.
57. Величина прироста стоимости от переоценки активов, включенная в состав чистых активов/ капитала применительно к основным средствам, может быть частично или полностью перенесена непосредственно на накопленный профицит или дефицит при прекращении признания активов. При этом величина прироста стоимости от переоценки может быть частично или полностью перенесена при прекращении эксплуатации или выбытии активов, относящихся к классу основных средств, к которым относится прирост стоимости от переоценки. Однако часть прироста стоимости от переоценки может переноситься в течение срока эксплуатации актива организацией. В этом случае переносимая величина прироста стоимости от переоценки будет равна разнице между суммой амортизации, пересчитанной исходя из переоцененной балансовой стоимости активов, и суммой амортизации, рассчитанной исходя из первоначальной стоимости. Перенос прироста стоимости от переоценки на накопленный профицит или дефицит не производится через счета профицита или дефицита.
58. Руководство по учету влияния результата переоценки основных средств на налоги, если таковое возникает, может быть найдено в соответствующем международном или национальном стандарте финансовой отчетности, рассматривающим налоги на прибыль.

#### Амортизация

59. Каждая составная часть объекта основных средств, стоимость которой составляет значительную величину относительно общей стоимости объекта, амортизируется отдельно.
60. Организация распределяет сумму, первоначально признанную в отношении объекта основных средств, между его значимыми составными частями и амортизирует каждую составную часть по отдельности. Например, в большинстве случаев для дорожной системы будет необходимо отдельно амортизировать дорожное покрытие, основание покрытия, бордюры и канавы, тротуары, мосты и освещение. Аналогично, будет целесообразно по отдельности начислять амортизацию фюзеляжа и двигателей самолета вне зависимости от того, находится он в собственности или в финансовой аренде.
61. Срок полезного использования и метод начисления амортизации одной значимой составной части объекта основных средств могут совпадать со сроком полезного использования и методом начисления амортизации другой значимой составной части того же объекта. Такие части могут быть объединены при определении величины амортизационных отчислений.
62. Если организация отдельно начисляет амортизацию по некоторым составным частям объекта основных средств, то отдельно амортизируется и оставшаяся часть этого объекта. Оставшаяся часть состоит из таких компонентов объекта, которые по отдельности не являются значимыми.

Если у организации имеются различные ожидания по использованию указанных компонентов, то для определения сумм амортизации оставшейся части объекта может потребоваться применение техники приближенных вычислений для справедливого отражения структуры потребления и /или срока полезного использования ее компонентов.

63. Организация может отдельно начислять амортизацию по составным частям объекта, себестоимость которых незначительна по отношению к общей себестоимости объекта.
64. **Сумма амортизационных отчислений за каждый период должна признаваться в составе профицита или дефицита, за исключением случаев, когда она включена в балансовую стоимость другого актива.**
65. Сумма амортизационных отчислений за период обычно признается в составе профицита или дефицита. Однако иногда будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в активе, переносятся в процессе производства на другие активы. В этом случае амортизационные отчисления составляют часть стоимости другого актива и включаются в его балансовую стоимость. Например, амортизация производственных основных средств включается в состав затрат на переработку запасов (см. МСФО ОС 12). Аналогичным образом, амортизация основных средств, используемых для опытно-конструкторских и технологических работ, может включаться в себестоимость нематериального актива, признанного в соответствии с МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

*Амортизируемая стоимость и период амортизации*

66. **Амортизируемая стоимость актива должна систематически распределяться в течение срока его полезного использования.**
67. **Ликвидационная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз на каждую годовую отчетную дату, и, если ожидания отличаются от предыдущих оценок, то изменения должны отражаться в учете как изменения в бухгалтерских оценках в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».**
68. Амортизация признается даже, когда справедливая стоимость активов превышает их балансовую стоимость при условии, что ликвидационная стоимость актива не превышает его балансовую стоимость. Во время ремонта и обслуживания актива начисление амортизации также осуществляется. Наоборот, обслуживание некоторых активов может осуществляться неудовлетворительно или откладываться на неопределенное время в силу бюджетных ограничений. Если политика управления активом усугубляет его износ, то должен быть пересмотрен срок его полезного использования и произведена соответствующая корректировка.
69. Амортизируемая стоимость актива определяется после вычета его ликвидационной стоимости. На практике ликвидационная стоимость актива часто бывает незначительной, а потому несущественной при расчете амортизируемой стоимости.
70. Ликвидационная стоимость актива может увеличиваться до суммы, равной его балансовой стоимости или превышающей ее. Если это происходит, то амортизационные отчисления по этому активу равны нулю при условии и до тех пор, пока его ликвидационная стоимость в дальнейшем не уменьшится до суммы ниже балансовой стоимости.
71. Амортизация актива начинается, когда он становится пригодным для использования, т.е. когда он находится на месте назначения и приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства. Амортизация актива прекращается в момент прекращения признания актива. Таким образом, амортизация не прекращается, когда актив простаивает или не используется активно, или удерживается для выбытия, за исключением случая, когда актив полностью самортизирован. Однако в соответствии с методом амортизации «пропорционально объему продукции», сумма амортизационных отчислений может быть равна нулю во время остановки производства.
72. Будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заключенные в объекте основных средств, потребляются организацией преимущественно посредством его эксплуатации. Однако действие других факторов, таких как техническое или моральное устаревание и физический износ при простое актива часто приводят к сокращению экономических выгод или возможности полезного использования, которые могли бы быть получены от него.

Следовательно, при определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание все приведенные ниже факторы:

- (a) предполагаемое использование актива. Использование оценивается исходя из ожидаемой мощности или физической производительности актива;
- (b) ожидаемый физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, в течение которых используется данный актив, программа ремонта и технического обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;
- (c) техническое или моральное устаревание, возникающее в результате изменений или усовершенствований в производстве, или в результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;
- (d) юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

73. Срок полезного использования актива определяется с точки зрения ожидаемой полезности актива для организации. Политика организации по управлению активами может предусматривать выбытие актива после определенного времени или после потребления определенной доли будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе. Таким образом, срок полезного использования актива может быть короче, чем срок его экономической службы. Оценка срока полезного использования актива производится с помощью профессионального суждения, основанного на опыте работы организации с аналогичными активами.
74. Земельные участки и здания являются активами, которые отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе. За некоторыми исключениями, такими как карьеры и участки под свалки, земля имеет неограниченный срок полезного использования и поэтому не амортизируется. Здания имеют ограниченный срок полезного использования и потому являются амортизируемыми активами. Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой стоимости этого здания.
75. Если себестоимость земельного участка включает затраты на демонтаж, ликвидацию объектов основных средств и восстановление участка, то эта часть стоимости земельного актива амортизируется на протяжении периода получения выгод или возможности полезного использования от таких затрат. В некоторых случаях сам земельный участок может иметь ограниченный срок полезного использования, и в таком случае он подлежит амортизации с использованием такого метода, который отражает выгоды или возможность полезного использования, которые будут извлечены из актива.

#### *Метод начисления амортизации*

76. **Метод начисления амортизации должен отражать предполагаемую структуру потребления организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива.**
77. **Метод начисления амортизации, применяемый к активу, должен пересматриваться как минимум на каждую годовую отчетную дату. Если в предполагаемой структуре потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе, произошли значительные изменения, то метод должен быть изменен с целью отразить это изменение. Такое изменение должно отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО ОС 3.**
78. Для систематического распределения амортизируемой стоимости актива в течение срока его полезного использования могут применяться различные методы амортизации. К ним относятся линейный метод, метод уменьшаемого остатка и метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Метод линейной амортизации заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется ликвидационная стоимость актива. При использовании метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается. Метод списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) заключается в начислении суммы амортизации, основанной на ожидаемом использовании или ожидаемой

производительности актива. Организация выбирает тот метод, который наиболее точно отражает предполагаемую структуру потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования, заключенных в активе. Этот метод должен применяться последовательно от периода к периоду, кроме случаев изменения ожидаемой структуры потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования.

### Обесценение

79. Чтобы определить, произошло ли обесценение объекта основных средств, организация применяет МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства». Данный Стандарт поясняет, каким образом организация проверяет балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую стоимость или возмещаемую стоимость использования актива, и когда она признает или восстанавливает убытки от обесценения.

### Компенсация обесценения

80. **Компенсация от третьих сторон, связанная с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей в его стоимости, должна включаться в состав профицита или дефицита, когда такая компенсация будет получена.**
81. Обесценение или утрата объектов основных средств, соответствующие требования на компенсацию или выплата компенсации третьими сторонами, а также любое последующее приобретение или строительство замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться отдельно, как указано ниже:
- (a) признание обесценения объектов основных средств осуществляется в соответствии с МСФО ОС 21;
  - (b) списание объектов основных средств при изъятии из активного использования или выбытия определяется в соответствии с настоящим Стандартом;
  - (c) компенсация от третьих сторон, связанная с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей стоимости, включается в состав профицита или дефицита, когда такая компенсация будет получена; и
  - (d) стоимость объектов основных средств, восстановленных, приобретенных или построенных с целью замещения, определяется в соответствии с настоящим Стандартом.

### Прекращение признания

82. **Признание балансовой стоимости объекта основных средств прекращается:**
- (a) **при его выбытии; или**
  - (b) **когда от использования или выбытия объекта не ожидается будущих экономических выгод или возможности полезного использования.**
83. **Прибыль или убыток, возникающие при списании объекта основных средств, должны включаться в профицит или дефицит при списании объекта (если МСФО ОС 13 «Аренда» не содержит иных требований в отношении продажи с обратной арендой). Прибыль не должна классифицироваться как выручка.**
- 83A. Однако организация, которая в ходе своей обычной деятельности регулярно продает объекты основных средств, использовавшиеся для передачи в аренду другим сторонам, должна перевести такие активы в запасы по балансовой стоимости, когда они перестают использоваться для целей аренды и предназначаются для продажи. Поступления от продажи таких активов должны признаваться как выручка в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».
84. Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). При определении даты выбытия объекта организация применяет критерии, установленные МСФО ОС 9 для признания выручки от продажи товаров. МСФО ОС 13 применяется к операциям выбытия путем продажи с обратной арендой.
85. Если в соответствии с критериями признания, изложенным в параграфе 14, организация включает в балансовую стоимость объекта основных средств затраты на замену части объекта, то она списывает балансовую стоимость замененной части вне зависимости от того, амортизировалась ли

эта часть отдельно или нет. Если определение балансовой стоимости замененной части для организации практически неосуществимо, она может использовать стоимость заменяющей ее части как показатель стоимости замененной части на момент ее приобретения или строительства.

86. **Прибыль или убыток, возникающие при списании объекта основных средств, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, если таковые имеются, и балансовой стоимостью объекта.**
87. Вознаграждение, причитающееся к получению при выбытии объекта основных средств, подлежит первоначальному признанию по справедливой стоимости. В случае отсрочки платежа, относящегося к объекту основных средств, полученное вознаграждение первоначально признается в сумме эквивалента цены при немедленном расчете денежными средствами. Разница между полученной суммой вознаграждения и эквивалентом цены при немедленном расчете денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО ОС 9, что отражает эффективную доходность данной дебиторской задолженности.

### Раскрытие информации

88. **По каждому классу основных средств, признаваемому в финансовой отчетности, должна раскрываться следующая информация:**
- (a) метод оценки, используемый для определения полной балансовой стоимости;
  - (b) используемые методы амортизации;
  - (c) используемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
  - (d) полная балансовая стоимость и накопленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец периода; и
  - (e) сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающая:
    - (i) поступления;
    - (ii) выбытия;
    - (iii) приобретения при объединениях бизнеса;
    - (iv) увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки в соответствии с параграфами 44, 54 и 55, а также в результате убытков от обесценения, отраженных или восстановленных непосредственно в составе чистых активов /капитала в соответствии с МСФО ОС 21;
    - (v) убытки от обесценения, признанные в составе профицита или дефицита в соответствии с МСФО ОС 21;
    - (vi) убытки от обесценения, восстановленные в составе профицита или дефицита в соответствии с МСФО ОС 21;
    - (vii) всю амортизацию, признанную в течение данного периода;
    - (viii) чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления отчетности, и при пересчете операций организации, совершенных в иностранной валюте, в валюту представления финансовой отчетности организации; и
    - (ix) прочие изменения.
89. **Финансовая отчетность также должна раскрывать для каждого класса основных средств, признанного в отчетности:**
- (a) наличие и суммы ограничений прав собственности, основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;
  - (b) сумму затрат, включенных в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;
  - (c) сумму договорных обязательств по приобретению основных средств; и

- (d) сумму компенсации, причитающуюся от третьих сторон, связанную с тем, что объект основных средств был обесценен, утрачен или передан с потерей стоимости, включенную в состав профицит или дефицит, если это не раскрыто в Отчете о финансовых результатах деятельности.
90. Выбор метода начисления амортизации и оценка срока полезного использования активов производятся на основе профессионального суждения. Соответственно, раскрытие информации о принятых методах и расчетных сроках полезного использования или нормах амортизации обеспечивает пользователей финансовой отчетности информацией, позволяющей им анализировать выбранную руководством политику и проводить сравнения с другими организациями. По аналогичным причинам необходимо раскрывать:
- (a) амортизацию в течение периода независимо от того, признана она в профиците или дефиците или же является частью себестоимости других активов; и
- (b) накопленную амортизацию на конец периода.
91. В соответствии с МСФО ОС 3 организация раскрывает характер и последствия изменений в бухгалтерской оценке, которые либо оказывает влияние на текущий период, либо, как ожидается, будут оказывать влияние на последующие периоды. Для основных средств такое раскрытие информации может потребоваться в связи с изменениями в оценках, относящихся к:
- (a) ликвидационной стоимости;
- (b) оценочным затратам на демонтаж, ликвидацию или восстановление объектов основных средств;
- (c) срокам полезного использования; и
- (d) методам начисления амортизации.
92. Если класс основных средств отражается по переоцененной стоимости, то раскрытию подлежит следующая информация:
- (a) фактическая дата переоценки;
- (b) участие независимого оценщика;
- (c) методы и основные допущения, применявшиеся при оценке справедливой стоимости активов;
- (d) степень, в которой справедливая стоимость активов определялась непосредственно на основе действующих цен активного рынка или недавних рыночных сделок между независимыми сторонами, или была получена с использованием других методов оценки;
- (e) прирост стоимости от переоценки с указанием изменений за период и ограничений на распределение остатка указанной суммы между акционерами или иными собственниками долей в капитале;
- (f) суммарный прирост стоимости от переоценки по отдельным объектам основных средств внутри данного класса; и
- (g) сумма всех уменьшений стоимости от переоценки по отдельным объектам основных средств внутри данного класса.
93. В дополнение к информации, требуемой в соответствии с параграфом 88 (e)(iv)–(vi), в соответствии с МСФО ОС 21 организация раскрывает информацию об обесценившихся основных средствах.
94. Пользователи финансовой отчетности также могут посчитать полезной следующую информацию о:
- (a) балансовой стоимости временно простаивающих основных средств;
- (b) полной балансовой стоимости находящихся в эксплуатации полностью амортизированных основных средств;



- (с) балансовой стоимости основных средств, изъятых из активной эксплуатации и удерживаемых до выбытия; и
- (d) при использовании модели учета по себестоимости: справедливой стоимости основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

Таким образом, организациям рекомендуется раскрытие этих сумм.

### Переходные положения

95. **Организации не обязаны признавать основные средства в отчетных периодах, начинающихся в течение пяти лет после даты первоначального применения учета по методу начисления в соответствии с МСФО ОС.**
96. **Организация, впервые применяющая учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, должна первоначально признать основные средства по себестоимости или по справедливой стоимости. Для объектов основных средств, которые были приобретены безвозмездно или за символическую плату, себестоимостью объекта является его справедливая стоимость на дату приобретения.**
97. **Организация должна признать эффект от первоначального признания основных средств в качестве корректировки начального сальдо накопленного профицита или дефицита в том периоде, в котором произошло первоначальное признание основных средств.**
98. До первоначального применения настоящего Стандарта организация может признавать свои основные средства на основе, отличной от модели учета по себестоимости или по справедливой стоимости в соответствии с настоящим Стандартом, или может контролировать активы, которые не были признаны. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации осуществляли первоначальное признание объектов основных средств по себестоимости или по справедливой стоимости на дату первоначального признания в соответствии с настоящим Стандартом. Если активы были первоначально признаны по себестоимости и приобретались безвозмездно или за символическую плату, то себестоимость определяется исходя из справедливой стоимости активов на дату приобретения. Если стоимость приобретения актива неизвестна, она может быть оценена исходя из справедливой стоимости по состоянию на дату приобретения.
99. МСФО ОС 3 требует, чтобы организация применяла учетную политику ретроспективно за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Поэтому, когда организация первоначально признает объект основных средств по себестоимости в соответствии с настоящим Стандартом, она также должна признавать любую накопленную амортизацию и любые накопленные убытки от обесценения, связанные с этим объектом так, как если бы она всегда применяла эту учетную политику.
100. Параграф 14 настоящего Стандарта требует, чтобы стоимость объекта основных средств подлежала признанию в качестве актива только в случае, если:
  - (a) существует вероятность того, что организация получит будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, связанные с данным объектом; и
  - (b) себестоимость или справедливую стоимость данного объекта можно надежно оценить.
101. Переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, предназначены для того, чтобы облегчить положение организации в ситуациях, когда она стремится выполнить требования настоящего Стандарта в контексте первоначального перехода к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС, начиная с даты вступления настоящего Стандарта в силу или в дальнейшем. При первоначальном переходе к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС часто возникают трудности в сборе всесторонней информации о наличии и оценке активов. По этой причине на протяжении пяти лет с даты первоначального перехода на учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС организации не обязаны в полном объеме соблюдать требования параграфа 14.
102. Несмотря на переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, организациям, находящимся в процессе перехода к учету по методу начисления, рекомендуется в кратчайшие сроки обеспечить полное соблюдение положений настоящего Стандарта
103. Освобождение от требований параграфа 14 означает, что соответствующие положения настоящего Стандарта, касающиеся оценки и раскрытия информации, не обязательны для выполнения

применительно к тем активам или классам активов, которые не признаются в соответствии с параграфами 95 и 96.

104. Если организация использует переходные положения, приведенные в параграфах 95 и 96, она должна раскрыть этот факт. Также она должна раскрыть информацию об основных классах активов, которые не были признаны в силу параграфа 95. Если организация использует переходные положения во втором и последующих отчетных периодах, она должна раскрывать подробную информацию об активах или классах активов, которые не были признаны на предыдущую отчетную дату, но признаются на текущую отчетную дату.
105. В отношении организаций, которые ранее применяли МСФО ОС 17 (2001 г.), требования параграфов 38–40 относительно первоначальной оценки объектов основных средств, приобретенных в сделке по обмену активами, должны применяться только к будущим операциям.
106. Переходные положения МСФО ОС 17 (2001 г.) предоставляют организациям период времени до пяти лет для признания всех объектов основных средств и проведение соответствующих оценок и раскрытия информации, начиная с даты его первоначального применения. Организации, ранее применявшие МСФО ОС 17 (2001 г.), могут продолжать пользоваться пятилетним переходным периодом, начиная с даты первоначального применения МСФО ОС 17 (2001 г.). Такие организации также должны продолжать осуществлять раскрытие информации, требуемое параграфом 104.

#### **Дата вступления в силу**

107. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.
- 107А. Параграф 83А был добавлен, а параграф 84 был изменен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт и одновременно применять соответствующие поправки к МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».
- 107В. Параграф 8 был изменен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение, если организация одновременно применяет поправки к параграфам 12, 13, 29, 40, 57, 59, 62, 62А, 62В, 63, 66 и 101А МСФО ОС 16. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт.
108. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

#### **Отмена МСФО ОС 17 (2001 г.)**

109. Настоящий Стандарт заменяет МСФО ОС 17 «Основные средства», изданный в 2001 году.

**Поправки к другим МСФО ОС**

В МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» в параграф 37 внесены следующие поправки:

37. [...] Оценка активов и обязательств сегмента включает любые корректировки прежней балансовой стоимости поддающихся учету активов сегмента и обязательств организации, приобретенных путем объединения организаций и учитываемых как покупка, даже если эти корректировки вносились исключительно для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности и не отражаются ни в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, ни в индивидуальных финансовых отчетах контролируемой организации. Аналогично, если основные средства прошли переоценку после приобретения в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, изложенной в МСФО ОС 17 «Основные средства», то оценка активов сегмента должна отражать эти переоценки.

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 17.*

**Пересмотр МСФО ОС 17 по итогам реализации Проекта СМСФО 2003 года по общему совершенствованию стандартов***История вопроса*

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. В мае 2002 года СМСФО опубликовал предварительную версию предлагаемых изменений в 13-ти МСФО<sup>26</sup> в рамках Проекта по общему совершенствованию стандартов. Цели Проекта СМСФО по совершенствованию стандартов заключались в том, чтобы «уменьшить количество или устранить альтернативные подходы, дублирование и противоречивость в самих Стандартах, решить некоторые вопросы по их сближению и внести другие совершенствования». Окончательная версия МСФО была издана в декабре 2003 года.
- ВС4. МСФО ОС 17, выпущенный в декабре 2001 года, основывался на МСФО 16 (в редакции 1998 года) «Инвестиционная недвижимост», который был переиздан в декабре 2003 года. В конце 2003 года предшественник Совета по МСФО ОС – Комитет по общественному сектору (КОС)<sup>27</sup> – начал реализацию Проекта по совершенствованию МСФО ОС с целью их сближения там, где это целесообразно, с усовершенствованной версией МСФО, изданной в декабре 2003 года.
- ВС5. СМСФО ОС изучил усовершенствованную версию МСФО 16 и в целом согласился с доводами в пользу пересмотра МСФО и внесенными изменениями. (Основания для заключений СМСФО здесь не приведены. Подписчики Комплексной службы подписки СМСФО могут получить Основания для заключений на сайте СМСФО [www.iasb.org](http://www.iasb.org)). В тех случаях, когда МСФО ОС отклоняется от соответствующих МСФО, в Основаниях для заключения объясняются причины отклонений, связанные со спецификой общественного сектора.
- ВС6. МСФО 16 «Основные средства» определяет возмещаемую стоимость как «наибольшую из двух величин – чистой цены продажи актива и ценности его использования». Определение в МСФО ОС 17 совпадает с аналогичным определением в МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства», но не с определением из МСФО 16. СМСФО ОС придерживается точки зрения, что определение в МСФО ОС 17 является корректным, поскольку:
- МСФО ОС 17 требует, чтобы организация определяла возмещаемую стоимость использования активов, не генерирующих денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства».
  - МСФО ОС 21 требует, чтобы организация определяла возмещаемую стоимость в соответствии с МСФО ОС 26.

<sup>26</sup> Международные стандарты финансовой отчетности (IASs) издавались предшественником Совета по МСФО – Комитетом по МСФО. Стандарты, издаваемые Советом, носят название Международных стандартов финансовой отчетности (IFRSs). По определению Совета по МСФО, международные стандарты финансовой отчетности (IFRSs) включают МСФО (IFRSs, IASs) и разъяснения к Стандартам. В некоторых случаях Совет по МСФО не заменил МСФО, а пересмотрел их, и в этих случаях сохранились старые номера МСФО.

<sup>27</sup> КОС стал Советом по МСФО ОС после того, как Комитет МФБ изменил полномочия КОС, и последний в ноябре 2004 года был преобразован в независимый Совет по разработке Стандартов.

ВС7. В МСФО 16 и в дальнейшем вносились поправки в соответствии со Стандартами, изданными после декабря 2003 года. В МСФО ОС 17 не были внесены последующие поправки, внесенные после издания МСФО в декабре 2003 г. Это связано с тем, что Совет по МСФО ОС еще не рассмотрел и не сформировал своего мнения о применимости требований МСФО к организациям общественного сектора.

**Пересмотр МСФО ОС 17 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

ВС8. СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 16, включенные в «Совершенствования к МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 17.*

**Периодичность переоценки основных средств**

- IG1. Параграф 44 МСФО ОС 17 требует, чтобы организации, применяющие модель учета по переоцененной стоимости, оценивали свои активы по переоцененной стоимости, не имеющей значительных отличий от тех значений, которые определялись бы с использованием справедливой стоимости на отчетную дату. В параграфе 49 МСФО ОС 17 определено, что периодичность проведения переоценки зависит от изменений справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой стоимости, требуется дальнейшая переоценка. Цель настоящего Руководства состоит в том, чтобы помочь организациям, применяющим модель учета по переоцененной стоимости, определить, имеются ли существенные отличия балансовой стоимости от справедливой стоимости на отчетную дату.
- IG2. На каждую отчетную дату организация оценивает, имеются ли признаки того, что балансовая стоимость актива, подлежащего переоценке, существенно отличается от значений, которые определялись бы при переоценке актива на отчетную дату. Если такие признаки имеются, то организация определяет справедливую стоимость актива и переоценивает актив по этой стоимости.
- IG3. При оценке наличия признаков существенного отличия балансовой стоимости актива, подлежащего переоценке, от значений, которые определялись бы при переоценке актива на отчетную дату, организация рассматривает, как минимум, следующие признаки:

*Внешние источники информации*

- (a) В технологической, рыночной, экономической или правовой среде, в которой функционирует организация, или на рынке, с которым связан актив, произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, оказывающие влияние на организацию;
- (b) при наличии рынка для принадлежащих организации активов их рыночная стоимость отличается от балансовой стоимости;
- (c) в течение периода произошло существенное изменение значения индекса цен, относящихся к активу;

*Внутренние источники информации*

- (d) имеются сведения о том, что актив устарел или был физически поврежден;
  - (e) в степени или способе применения актива или предполагаемого применения актива произошли в течение периода или произойдут в ближайшем будущем значительные изменения, оказывающие влияние на организацию. К неблагоприятным изменениям относятся простой актива, или возникновение планов по выбытию активов ранее ожидаемой даты, или изменение оценки срока полезного использования с неопределенного на определенный. Благоприятные изменения включают капитальные расходы, понесенные в течение периода с целью улучшения или усовершенствования актива, направленного на превышение его обычной производительности, оцененной непосредственно перед осуществлением этих расходов; и
  - (f) имеются данные внутренней отчетности, указывающие на то, что экономические результаты эксплуатации актива хуже или лучше ожидаемых, или будут хуже или лучше ожидаемых.
- IG4. Список, приведенный в параграфе IG3, не является исчерпывающим. Организация может выявить другие признаки того, что балансовая стоимость актива, подлежащего переоценке, будет существенно отличаться от значений, которые определялись бы при переоценке на отчетную дату. Наличие этих дополнительных признаков также означало бы, что организация должна провести переоценку актива к его текущей справедливой стоимости по состоянию на отчетную дату.

**Иллюстративный пример****Раскрытие информации**

IE1. Министерство внутренних дел является организацией общественного сектора, контролирующей широкий спектр основных средств и ответственной за замену и содержание имущества. Ниже приводятся отрывки из примечаний к Отчету о финансовом положении министерства за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, которые иллюстрируют раскрытие основных сведений, требуемое настоящим Стандартом.

*Примечания***1. Земельные участки**

- (a) земельные участки включают двадцать тысяч гектаров земель, расположенных в разных местах. Участки оценены по справедливой стоимости на 31 декабря 20X1 года в результате оценки, проведенной Национальным бюро оценки, независимым оценщиком.
- (b) ограничения на право владения:

Пятьсот гектаров земли (балансовой стоимостью 62.500 денежных единиц) являются территорией государственного значения и не могут быть проданы без одобрения представительного органа. Право на двести гектаров (балансовой стоимостью 25.000 денежных единиц) территорий государственного значения и две тысячи гектаров прочих земель (балансовой стоимостью 250.000 денежных единиц) оспаривается бывшими владельцами в международном суде по правам человека, который постановил, что земли не могут быть проданы до вынесения решения по делу; министерство признает полномочия суда по рассмотрению таких дел.

**2. Здания**

- (a) здания включают административные и промышленные здания, расположенные в разных местах.
- (b) здания первоначально признаны по себестоимости, но подлежат переоценке по справедливой стоимости на постоянной основе. Национальное бюро оценки определяет справедливую стоимость по скользящему графику в течение короткого периода времени. Результаты своевременно обновляются.
- (c) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использования строений. Срок полезного использования административных зданий составляет двадцать пять лет, а промышленных зданий – пятнадцать лет.
- (d) министерство заключило пять контрактов на возведение новых строений; общая стоимость договоров составляет 250.000 денежных единиц.

**3. Машины и оборудование**

- (a) оборудование оценивается по себестоимости за вычетом амортизации.
- (b) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использования оборудования.
- (c) оборудование имеет различные сроки полезного использования:
  - тракторы: 10 лет
  - моечное оборудование: 4 года
  - подъемные краны: 15 лет.
- (d) Министерство заключило контракт на замену подъемных кранов, используемых для очистки и содержания зданий – сумма контракта составляет 100.000 денежных единиц.

**4. Мебель и встраиваемое оборудование**

- (a) мебель и встраиваемое оборудование оцениваются по себестоимости за вычетом амортизации.
- (b) амортизация рассчитывается линейным методом на протяжении срока полезного использования мебели и встраиваемого оборудования.

ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА

(с) все объекты данного класса имеют срок полезного использования равный пяти годам.

Сверка

(в тысячах денежных единиц)

Отчетный период	Земельные участки		Здания		Машины и оборудование		Мебель и встраиваемое оборудование	
	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0	20X1	20X0
Начальное сальдо	2.250	2.025	2.090	2.260	1.085	1.100	200	150
Поступление	–	–	250	100	120	200	20	100
Выбытие	–	–	150	40	60	80	20	–
Амортизация (согласно Отчету о финансовых результатах деятельности)	–	–	160	180	145	135	50	50
Переоценка (нетто)	250	225	- 30	- 50	–	–	–	–
Конечное сальдо (согласно Отчету о финансовом положении)	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200
Сумма прибылей от переоценки (параграф 92(f))	750	500	250	250	–	–	–	–
Сумма убытков от переоценки (параграф 92(g))	25	25	380	350	–	–	–	–
Полная балансовая стоимость	2.500	2.250	2.500	2.430	1.500	1.440	250	250
Накопленная амортизация	–	–	500	340	500	355	100	50
Чистая балансовая стоимость	2.500	2.250	2.000	2.090	1.000	1.085	150	200



### Сравнение с МСФО 16

В основе МСФО ОС 17 лежит МСФО 16 (2003 г.) «Основные средства», включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 16 в рамках проекта «Совершенствования в МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. На момент издания настоящего Стандарта, СМСФО ОС не рассмотрел применимость МСФО (IFRS) 5 к организациям общественного сектора; таким образом, МСФО ОС 17 не отражает поправки, внесенные в МСФО (IAS) 16 после выхода МСФО (IFRS) 5. Основные различия между МСФО ОС 17 и МСФО 16 (2003 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 17 не требует и не запрещает признания активов культурного наследия. Организация, признающая активы культурного наследия, должна соблюдать требования настоящего Стандарта к раскрытию информации применительно к тем активам культурного наследия, которые были признаны, и может, но не обязана, соблюдать прочие требования настоящего Стандарта применительно к указанным активам культурного наследия. В МСФО 16 такого рода исключение отсутствует.
- МСФО 16 требует, чтобы объекты основных средств первоначально учитывались по себестоимости. МСФО ОС 17 указывает, что в случае приобретения объекта безвозмездно или за символическую плату его себестоимостью является его справедливая стоимость на дату приобретения. МСФО 16 требует, чтобы в тех случаях, когда предприятие использует модель учета по переоцененной стоимости и учитывает объекты основных средств по переоцененной стоимости, раскрывалась ретроспективная информация об эквивалентной стоимости. В МСФО ОС 17 это требование отсутствует.
- Согласно МСФО 16 увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки могут сопоставляться лишь по отдельным объектам. Согласно МСФО ОС 17, увеличение или уменьшение стоимости в результате переоценки зачитываются в пределах класса активов.
- МСФО ОС 17 включает условия переходного периода, как для первоначального применения, так и для перехода от предыдущей версии МСФО ОС 17. МСФО 16 содержит только переходные положения для организаций, уже применяющих МСФО. Таким образом, МСФО ОС 17 содержит переходные положения, позволяющие организациям не признавать основные средства за отчетные периоды в течение пяти лет, начиная с даты перехода на учет по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. Переходные положения также позволяют организациям признавать основные средства по справедливой стоимости при первоначальном применении настоящего Стандарта. МСФО 16 не содержит таких переходных положений.
- МСФО ОС 17 содержит определения «убытка от обесценения активов, не генерирующих денежные средства» и «возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства». В МСФО 16 эти определения отсутствуют. Для разъяснения применимости стандартов к бухгалтерскому учету в организациях общественного сектора в МСФО ОС 17 включены дополнительные комментарии.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 17 используется терминология, отличная от МСФО 16. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал» в МСФО ОС 17. Эквивалентными терминами в МСФО 16 является «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».
- В МСФО ОС 17 не используется термин «доход», который в МСФО 16 имеет более широкий смысл, чем термин «выручка».
- МСФО ОС 17 содержит Руководство по применению о периодичности переоценки основных средств. В МСФО 16 аналогичное руководство отсутствует.

**МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 14 (в редакции 1997 года) «Сегментная отчетность», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 14 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

**МСФО ОС 18 – СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–7
Определения .....	8–11
Отчетность по сегментам.....	12–26
Структура отчетности.....	14–16
Функциональные и географические сегменты .....	17–22
Множественная сегментация .....	23
Недопустимая структура отчетности .....	24–26
Определения выручки, расходов, активов, обязательств и учетной политики сегмента .....	27–42
Отнесение статей к сегментам .....	28–32
Активы, обязательства, выручка и расходы сегмента .....	33–42
Учетная политика сегмента .....	43–46
Совместные активы .....	47–48
Новые сегменты.....	49–50
Раскрытие информации .....	51–75
Дополнительная информация о сегментах .....	65–66
Прочие вопросы раскрытия информации .....	67–73
Операционные цели сегмента .....	74–75
Дата вступления в силу .....	76–77
Руководство по внедрению	
Иллюстративный пример	
Сравнение с МСФО 14	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 18 «Сегментная отчетность» изложен в параграфах 1–77. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 18 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Цель

Цель настоящего Стандарта состоит в определении принципов представления финансовой информации по сегментам. Раскрытие указанной информации:

- (а) поможет пользователям финансовой отчетности лучше понять результаты деятельности организации в прошлом и определить ресурсы, направленные на обеспечение основной деятельности организации; и
- (б) повысит прозрачность финансовой отчетности и позволит организации лучше выполнять свои обязательства по представлению отчетности.

## Сфера применения

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при представлении информации по сегментам.**
2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
4. **Настоящий Стандарт должен применяться к полному набору публикуемой финансовой отчетности, соответствующей МСФО ОС.**
5. Полный набор финансовой отчетности включает Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет о движении денежных средств, Отчет об изменениях чистых активов/ капитала и Примечания, как это предусмотрено МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
6. **Если консолидированная финансовая отчетность государственной или иной группы организаций и отдельная финансовая отчетность материнской организации представляются совместно, то информация по сегментам должна представляться только на основе консолидированной финансовой отчетности.**
7. В некоторых странах консолидированная финансовая отчетность государственной или иной группы организаций и отдельная финансовая отчетность контролирующей организации составляются и представляются совместно как единый отчет. В таком случае отчет, содержащий консолидированную финансовую отчетность государственной или иной контролирующей организации, должен отражать информацию по сегментам только для консолидированной финансовой отчетности.

## Определения

8. **В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:**
9. **Сегмент** – это выделяемая деятельность или несколько видов деятельности организации, для которых уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью (а) оценки эффективности деятельности организацией в прошлом в достижении ее целей, и (б) для принятия решений о будущем распределении ресурсов.

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

10. Правительства и государственные органы контролируют значительный объем общественных ресурсов и обеспечивают граждан разнообразными товарами и услугами в регионах, которые различаются географическими и социально-экономическими характеристиками. Эти организации должны, а в некоторых случаях формально обязаны, эффективно использовать ресурсы для достижения поставленных целей. Полная и консолидированная финансовая отчетность дает обзор (а) активов и обязательств, имеющихся у отчитывающейся организации, (б) стоимости предоставляемых услуг и (с) налоговых поступлений, бюджетных ассигнований и возмещения

затрат для финансирования предоставления этих услуг. Однако такого рода агрегированная информация не отражает специфических операционных целей и основных направлений деятельности отчитывающейся организации, а также не характеризует стоимость и объем ресурсов, выделенных на достижение этих целей и осуществление деятельности.

11. В большинстве случаев деятельность организации столь обширна и охватывает настолько широкий спектр регионов, различающихся географическими и социально-экономическими характеристиками, что для предоставления значимой информации в целях представления отчетности и принятия решений необходимо включать в отчетность дезагрегированную финансовую и нефинансовую информацию о конкретных сегментах организации.

#### **Отчетность по сегментам**

12. **Организация должна определить свои отдельные сегменты в соответствии с требованиями параграфа 9 настоящего Стандарта и представлять информацию по ним в соответствии с параграфами 51–75 настоящего Стандарта.**
13. В соответствии с настоящим Стандартом организации общественного сектора определяют в виде отдельных сегментов каждый выделяемый вид деятельности или группу видов деятельности, по которым должна представляться финансовая информация с целью (а) оценки эффективности деятельности организации в прошлом в достижении ее целей, и (б) для принятия решений о распределении ресурсов организацией. Помимо информации, требуемой параграфами 51–75 настоящего Стандарта, рекомендуется также раскрытие организациями дополнительной информации об отчетных сегментах, определенных в соответствии с настоящим Стандартом или если считается необходимым в целях представления отчетности или принятия решений.

#### **Структура отчетности**

14. В большинстве случаев основные виды классификации деятельности организации, определенные в бюджетной документации, будут отражать сегменты, по которым информация представляется органу управления и руководителю организации. В большинстве случаев, сегментная отчетность, предоставляемая органу управления и руководителю, будет также отражать информацию о сегментах, представленную в финансовой отчетности. Это объясняется тем, что органу управления и руководителю требуется информация о сегментах, позволяющая (а) исполнять их управленческие обязанности и оценивать эффективность деятельности организации в прошлом в достижении ее целей, и (б) принимать решения о будущем распределении ресурсов.
15. При определении видов деятельности, которые должны группироваться как отдельные сегменты и представляться в финансовой отчетности в целях представления отчетности и принятия решений, применяется профессиональное суждение. Вынося профессиональное суждение, составители финансовой отчетности учитывают следующее:
  - (а) цель представления финансовой информации по сегментам как указано в параграфе 9;
  - (б) ожидания общественности и выбранных или назначенных представителей относительно основных видов деятельности организации;
  - (в) качественные характеристики финансовой отчетности в соответствии с приложением А к МСФО ОС 1. Эти характеристики также перечислены в руководстве по применению настоящего Стандарта. Они включают уместность, надежность и сопоставимость во времени финансовой информации, относящейся к различным сегментам организации. (Эти характеристики основаны на качественных характеристиках финансовой отчетности в соответствии с разработанными МСФО «Основами подготовки и представления финансовой отчетности»); и
  - (г) отражает ли структура конкретного сегмента основу, исходя из которой, орган управления и руководитель будут требовать финансовую информацию, позволяющую им оценивать эффективность деятельности организации в прошлом в достижении ее целей и принимать решения о распределении ресурсов для достижения целей организации в будущем.
16. На общегосударственном уровне финансовая информация часто агрегируется и представляется таким образом, чтобы отражать, например, следующие аспекты:
  - (а) экономическую классификацию основных видов деятельности государства – здравоохранение, образование, оборона и социальное обеспечение (они могут отражать

функциональную классификацию согласно «Статистике государственных финансов» (Government Finance Statistics, GFS), а также основных видов коммерческой деятельности, осуществляемых коммерческими организациями с государственным участием, например, принадлежащими государству электростанциями, банками и страховыми компаниями; и

- (b) распределение обязанностей между отдельными министрами или членами правительства. Часто, но не всегда, оно отражает классификацию, указанную в п. (a). Различия могут иметь место, когда обязанности министров включают несколько направлений деятельности согласно классификациям или когда эти направления пересекаются.

### Функциональные и географические сегменты

17. Сегменты, отчетность по которым представляется органу управления и руководителю организации, часто относят к функциональному или географическому типам. Указанные термины используются в настоящем Стандарте в следующих значениях:
  - (a) функциональный сегмент – это выделяемый компонент организации, который участвует в производстве соответствующих товаров и услуг или достижении конкретных операционных целей в соответствии с общей миссией каждой организации; и
  - (b) географический сегмент – это выделяемый компонент организации, который участвует в производстве товаров и услуг или достижении конкретных операционных целей в пределах конкретной географической территории.
18. Министерства и федеральные и региональные службы обычно управляются в соответствии с их функциями, поскольку это отражает способ, по которому (a) определяются основные результаты, (b) производится мониторинг их достижений и (c) определяются потребности в ресурсах и производится бюджетное планирование. Примером организации, внутренняя отчетность которой формируется по функциональному признаку или на основе функциональных сегментов, является министерство образования, чья организационная структура и система внутренней отчетности соответствуют отдельным сегментам – начальному, среднему и высшему образованию. Такая основа для сегментации может применяться внутри организации, поскольку предполагается, что для достижения ожидаемых показателей и конечных результатов в рамках каждого из указанных общих направлений образовательной деятельности необходимы разные средства и методы. Кроме того, руководству приходится принимать ключевые финансовые решения по распределению ресурсов среди этих направлений деятельности. В таких случаях весьма вероятно, что внешняя отчетность на основе функциональных сегментов также будет удовлетворять требованиям настоящего Стандарта.
19. При определении того, какие товары и услуги являются взаимосвязанными и подлежат группировке в сегменты для целей финансовой отчетности, учитываются следующие факторы:
  - (a) главные операционные цели организации и товары, услуги и виды деятельности, связанные с достижением каждой из этих целей, а также факт распределения и планирования ресурсов на основе групп товаров и услуг;
  - (b) характер производимых товаров и услуг или осуществляемой деятельности;
  - (c) характер производственного процесса и/или процесса оказания услуг, и процесса реализации (продвижения товаров, услуг);
  - (d) тип потребителя товаров и услуг;
  - (e) отражает ли это способ управления организацией и представления финансовой отчетности высшему руководству и органу управления; и
  - (f) если необходимо, характер нормативно-правовой среды (например, департамент или правоуправляющий орган) или сектор государственного управления (например, финансовый сектор, жилищно-коммунальное хозяйство, общее управление).
20. Организация может быть сформирована и представлять внутреннюю отчетность органу управления и руководителю с разделением по регионам вне зависимости от административных границ – национальных, региональных, местных или иных. Если такое имеет место, то система внутренней отчетности отражает структуру географических сегментов.
21. Структурирование по географическим сегментам может применяться, например, там, где организационная структура и система внутренней отчетности министерства образования основаны

на достигнутых непосредственных результатах в области образования в регионах, поскольку принятие решений органом управления и высшим руководством относительно оценки результативности деятельности и распределения ресурсов определяется достижениями на уровне регионов и региональными потребностями. Такая структура могла быть применена ради сохранения региональной автономии в отношении определения потребностей и предоставления образовательных услуг, или же в силу значительных отличий между регионами с точки зрения условий функционирования и задач образования. Также она могла использоваться просто вследствие убежденности руководства в том, что организационная структура, основанная на децентрализации полномочий в пользу регионов, в большей степени отвечает целям организации. В таких случаях решения о распределении ресурсов сначала принимаются, затем контролируются органом управления и руководителем на региональной основе. Детализация решений о распределении ресурсов по конкретным функциональным направлениям деятельности в рамках географического региона затем производится региональным руководством в соответствии с образовательными потребностями данного региона. В таких случаях весьма вероятно, что представление информации в финансовой отчетности на основе географических сегментов также будет удовлетворять требованиям настоящего Стандарта.

22. При определении того, следует ли представлять финансовую отчетность по географическому принципу, учитываются следующие факторы:
- (a) сходство экономических, социальных и политических условий в различных регионах;
  - (b) взаимосвязь между главными целями организации и различных регионов;
  - (c) отличие особенностей предоставления услуг и условий деятельности в различных регионах;
  - (d) отражает ли это способ управления организацией и представления финансовой отчетности высшему руководству и органу управления; и
  - (e) особые потребности, навыки или риски, связанные с деятельностью в конкретном регионе.

#### **Множественная сегментация**

23. В некоторых случаях организация может представлять органу управления и руководителю информацию о выручке, расходах, активах и обязательствах на основе более чем одной структуры сегментов, например, и по функциональным, и по географическим сегментам. Представление данных во внешней финансовой отчетности и по функциональным, и по географическим сегментам зачастую позволяет дать полезную информацию, если достижение целей организации в значительной степени зависит как от предоставляемых ею товаров и услуг, так и от того, в каких географических регионах происходит предоставление товаров и услуг. Аналогичным образом, на общегосударственном уровне правительство может принять основу для раскрытия информации, которая (a) отражает данные об общегосударственном управлении, секторе государственных финансов и коммерческом секторе, а также (b) дополняет анализ сектора общегосударственного управления, например, раскрытием сегментной информации об основных целях или функциональных подкатегориях. В таких случаях отчетность по сегментам может представляться по отдельности или в виде матрицы. Кроме того, первичная и вторичная структуры сегментной отчетности могут применяться, только если по вторичным сегментам раскрывается лишь ограниченный объем информации.

#### **Недопустимая структура отчетности**

24. Как указывалось выше, в большинстве случаев сегменты, по которым представляется внутренняя отчетность органу управления и руководителю для целей оценки эффективности деятельности организации в прошлом и принятия решений о распределении ресурсов в будущем, будут соответствовать сегментам, определенным в бюджетной документации, а также будут использоваться для целей внешней отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Однако в некоторых случаях внутренняя отчетность организации перед органом управления и руководителем может быть структурирована таким образом, чтобы агрегировать и отражать данные на основе, отделяющей выручку, расходы, активы и обязательства, связанные с деятельностью, финансируемой из бюджета, от связанных с коммерческой деятельностью, или организации, финансируемые из бюджета, от коммерческих организаций с государственным участием. Представление информации в финансовой отчетности на основе одних лишь указанных сегментов не будет отвечать целям настоящего Стандарта, поскольку эти сегменты не представляют значимую для пользователей информацию, например, об эффективности деятельности организации



в достижении основных операционных целей. МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» предусматривает требования к правительствам, принявшим решение раскрывать информацию о секторе государственного управления (СГУ) согласно определению, данному в статистических основах отчетности.

25. В некоторых случаях дезагрегированная финансовая информация, представляемая органу управления и руководителю, может не содержать информации о расходах, выручке, активах и обязательствах в разбивке по функциональным, географическим сегментам или по иным видам деятельности. Такие отчеты могут составляться для постатейного отражения расходов (например, заработная плата, аренда, поставки, капитальные вложения) в соответствии с бюджетными ассигнованиями или иным финансированием или моделью утверждения расходов, применяемой к организации. Это может иметь место, если целью финансового отчета для органа управления и высшего руководства является демонстрация соблюдения бюджетных лимитов, а не (а) оценка эффективности основных видов деятельности организации в прошлом в достижении их целей, и (б) принятие решений о будущем распределении ресурсов. Если внутренняя отчетность органу управления и руководителю составлена для подтверждения соблюдения установленных требований, то внешняя отчетность, подготовленная на той же основе, что и внутренняя, не будет отвечать требованиям настоящего Стандарта.
26. В случае если внутренняя отчетность организации не отвечает требованиям настоящего Стандарта, в целях представления внешней отчетности организации необходимо определить сегменты, удовлетворяющие определению, приведенному в параграфе 9, и раскрыть необходимую информацию в соответствии с параграфами 51–75.

### **Определения выручки, расходов, активов, обязательств и учетной политики сегмента**

27. В настоящем Стандарте используются следующие дополнительные термины в указанных значениях:

**Учетная политика сегмента** – учетная политика, принятая для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации наряду с положениями учетной политики, установленными для формирования сегментной отчетности.

**Активы сегмента** – операционные активы, используемые сегментом в своей операционной деятельности и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.

Если выручка сегмента включает процентные или дивидендные доходы, то активы сегмента включают соответствующую дебиторскую задолженность, предоставленные займы, инвестиции или другие активы, приносящие поступления.

Активы сегмента не включают налог на прибыль или активы, эквивалентные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налога.

Активы сегмента включают инвестиции, учитываемые по методу долевого участия, только если чистая прибыль (убыток) от таких инвестиций включается в выручку сегмента. Активы сегмента включают долю участника в совместной деятельности в операционных активах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Активы сегмента определяются после вычета соответствующих оценочных резервов, которые отражаются в Отчете о финансовом положении организации как прямые взаимозачеты.

**Расходы сегмента** – расходы от операционной деятельности сегмента, прямо относящиеся к сегменту, и соответствующая часть расходов, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент, включая расходы по предоставлению товаров и оказанию услуг внешним сторонам, и расходы, относящиеся к операциям с другими сегментами той же организации. Расходы сегмента не включают:

- (а) проценты, включая проценты по авансам или займам от других сегментов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая;

- (b) убытки от продажи инвестиций или убытки по погашению долга, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая;
- (c) долю организации в чистом дефиците или убытках ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учитываемых по методу долевого участия;
- (d) налог на прибыль или расходы, аналогичные налогу на прибыль, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов, или
- (e) общие административные расходы, расходы центрального офиса и другие расходы, возникающие на уровне организации и относящиеся ко всей организации. Однако иногда расходы осуществляются организацией от имени сегмента. Такие расходы являются расходами сегмента, если они относятся к операционной деятельности сегмента и могут быть напрямую отнесены или обоснованно распределены на сегмент.

Расходы сегмента включают долю участника в совместной деятельности в расходах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

Для операционной деятельности сегмента, имеющей, преимущественно, финансовый характер, процентные доходы и процентные расходы могут отражаться как единая нетто-сумма только в целях сегментной отчетности, если указанные статьи приводятся как нетто-суммы в консолидированной финансовой отчетности или в финансовой отчетности организации.

**Обязательства сегмента** – операционные обязательства, возникающие в результате операционной деятельности сегмента, и которые либо напрямую относятся к сегменту, либо могут быть обоснованно распределены на сегмент.

Если расходы сегмента включают процентные расходы, то обязательства сегмента включают соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты.

Обязательства сегмента включают долю участника в совместной деятельности в обязательствах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»

Обязательства сегмента не включают обязательства по налогу на прибыль или подобные обязательства, признаваемые в соответствии со стандартами учета, предусмотренными для учета влияния налогов.

**Выручка сегмента** – выручка, представленная в Отчете о финансовых результатах деятельности организации, которая непосредственно относится к сегменту, и соответствующая часть выручки организации, которая может быть обоснованно распределена на сегмент, как в виде бюджетных ассигнований, так и в виде грантов, трансфертов, штрафов, взносов или выручки от продаж внешним покупателям, или выручки от операций с другими сегментами этой же организации. Выручка сегмента не включает:

- (a) процентный или дивидендный доход, включая проценты, заработанные по авансам или займам другим сегментам, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая; или
- (b) прибыль от продажи инвестиций или прибыль от погашения долгов, за исключением случаев, когда операционная деятельность сегмента, преимущественно, финансовая.

Выручка сегмента включает долю организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учитываемых по методу долевого участия, если эти статьи включены в консолидированные или общую выручку организации.

Выручка сегмента включает долю участника в выручке совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации в соответствии с МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности».

**Отнесение статей к сегментам**

28. Определения выручки, расходов, активов и обязательств сегмента включают суммы статей, которые либо напрямую относятся к сегменту, либо суммы статей, которые могут быть обоснованно распределены на сегмент.
29. Организация рассматривает внутреннюю систему финансовой отчетности как отправную точку для определения тех статей, которые непосредственно относятся к сегментам, либо могут быть обоснованно распределены на них. То есть там, где для финансовой отчетности общего назначения применяются сегменты, используемые для целей внутренней отчетности, либо сформированные на их основе, предполагается, что суммы, определенные по сегментам для целей внутренней финансовой отчетности, напрямую относятся к сегментам или могут быть обоснованно распределены на них для оценки выручки, расходов, активов и обязательств сегментов.
30. В некоторых случаях выручка, расходы, актив или обязательство могут распределяться на сегменты для целей внутренней финансовой отчетности на основе, понятной для руководства организации, но которую внешние пользователи финансовых отчетов могут считать субъективной, произвольной или трудной для понимания. Такое распределение не будет являться достаточным основанием согласно определениям выручки, расходов, активов и обязательств сегмента настоящего Стандарта. И наоборот, организация может предпочесть не распределять какую-либо статью выручки, расхода, актива или обязательства для целей внутренней финансовой отчетности, несмотря на то, что для этого имеется достаточное основание. Такая статья распределяется согласно определениям выручки, расходов, активов и обязательств сегмента настоящего Стандарта.
31. Организации общественного сектора, как правило, могут определить (а) стоимость производства определенных групп товаров и услуг или осуществления определенных видов деятельности и (б) активы, необходимые для осуществления этих видов деятельности. Эта информация необходима для целей планирования и контроля. Однако во многих случаях деятельность государственных органов и других организаций общественного сектора финансируется за счет либо «блочных», либо «постатейных» ассигнований, отражающих характер основных видов расходов. Указанное «блочное» или «постатейное» финансирование может не иметь связи с конкретными видами услуг, функциональными направлениями деятельности или географическими регионами. В некоторых случаях невозможно отнести выручку непосредственно на какой-либо сегмент или распределить эту выручку на него. Точно так же некоторые активы, расходы и обязательства невозможно напрямую отнести к отдельным сегментам или обоснованно распределить на них, поскольку они обеспечивают широкий спектр деятельности по предоставлению услуг в различных сегментах или непосредственно относятся к общей административной деятельности, которая не является отдельным сегментом. Не отнесенные к сегментам и не распределенные по ним выручка, расходы, активы и обязательства отражаются как нераспределенные суммы при сверке раскрываемой информации о сегментах с совокупной выручкой организации в соответствии с требованиями параграфа 64 настоящего Стандарта.
32. Правительства и государственные органы могут вступать во взаимоотношения с организациями коммерческого сектора по вопросам производства товаров и услуг или осуществления иной деятельности. В некоторых странах такие взаимоотношения принимают форму совместной деятельности или инвестиций в ассоциированную организацию, которые учитываются по методу долевого участия. В таком случае выручка сегмента будет включать долю сегмента в чистом профиците (дефиците), учтенную по методу долевого участия, если она включена в выручку организации и напрямую относится к сегменту или может быть надежно и обоснованно распределена на него. При аналогичных обстоятельствах выручка и расходы сегмента будут включать долю сегмента в выручке и расходах совместно контролируемой организации, учитываемую по методу пропорциональной консолидации.

**Активы, обязательства, выручка и расходы сегмента**

33. К примерам активов сегмента относятся текущие активы, которые используются в операционной деятельности сегмента: основные средства, активы, которые являются предметом финансовой аренды, и нематериальные активы. Если конкретная статья по обесценению или амортизации включается в расходы сегмента, то соответствующий актив также включается в активы сегмента. Активы сегмента не включают активы, используемые для организации в целом или головного офиса, например:

- (а) здание центрального административного подразделения министерства образования не включается в сегменты, отражающие предоставление услуг начального, среднего и высшего образования; или
- (б) здание парламента или иного представительного органа не включается в сегменты, отражающие основные функциональные направления деятельности – образование, здравоохранение, оборону – при представлении отчетности на общегосударственном уровне.

Активы сегмента включают операционные активы, общие для двух или более сегментов, если существует обоснование для распределения.

34. Консолидированная финансовая отчетность государственных или других организаций может охватывать организации, приобретенные таким образом, что возникает основание для учета приобретенной деловой репутации (руководство по учету приобретения организации включено в МСФО 3 «Объединение бизнеса»). В таких случаях активы сегмента включают деловую репутацию, которая непосредственно относится к сегменту или может быть обоснованно распределена на него, а расходы сегмента включают соответствующую амортизацию стоимости деловой репутации.
35. К примерам обязательств сегмента относятся торговая и прочая кредиторская задолженность, начисленные обязательства, авансы, полученные от населения за предоставление в будущем частично субсидируемых товаров и услуг, резервы на предоставление гарантий качества на продукцию, являющиеся результатом коммерческой деятельности организации, и прочие требования, связанные с поставками товаров и услуг. Обязательства сегмента не включают заемные средства, обязательства, относящиеся к активам, которые являются предметом финансовой аренды, и прочие обязательства, которые принимаются не для операционных целей, а для целей финансирования. Если процентные расходы включаются в расходы сегмента, то соответствующее обязательство, по которому предусмотрены проценты, включается в обязательства сегмента.
36. Обязательства сегментов, деятельность которых не носит преимущественно финансового характера, не включают заемные средства и аналогичные обязательства, потому что выручка и расходы сегмента не включают финансовой выручки и расходов. Более того, в связи с тем, что нередко долговые обязательства возникают на уровне головного подразделения или центрального управления по заимствованиям для организации или государства в целом, часто невозможно напрямую отнести или обоснованно распределить на сегмент обязательство, по которому предусмотрены проценты. Однако, если финансовая деятельность организации определяется как отдельный сегмент, как это бывает на общегосударственном уровне, расходы «финансового» сегмента будут включать процентные расходы, а соответствующие обязательства, по которым предусмотрены проценты, будут включены в обязательства сегмента.
37. Международные и национальные стандарты бухгалтерского учета могут требовать корректировки балансовой стоимости идентифицируемых активов и обязательств приобретенной организации (см., например, МСФО 3). Оценка активов и обязательств сегмента включает любые корректировки прежней балансовой стоимости поддающихся учету активов сегмента и обязательств организации, приобретенных путем объединения организаций и учитываемых как покупка, даже если эти корректировки вносились исключительно для целей подготовки консолидированной финансовой отчетности и не отражаются ни в отдельной финансовой отчетности контролирующей организации, ни в индивидуальных финансовых отчетах контролируемой организации. Аналогично, если основные средства прошли переоценку после приобретения в соответствии с моделью учета по переоцененной стоимости, изложенной в МСФО ОС 17 «Основные средства», то оценка активов сегмента должна отражать эти переоценки.
38. В некоторых странах правительство или государственная организация может контролировать коммерческую организацию с государственным участием или другую организацию, действующую на коммерческой основе и облагаемую налогом на прибыль или эквивалентом налога на прибыль. Такие организации должны применять стандарты бухгалтерского учета, такие как МСФО 12 «Учет налогов на прибыль», которые определяют порядок отражения в учете и отчетности налога на прибыль или его эквивалента. Такие стандарты могут требовать признания активов и обязательств по налогу на прибыль в отношении расходов по налогу на прибыль или его эквиваленту, которые признаются в текущем периоде и могут быть возмещены или возвращены в будущем. Эти активы и обязательства не включаются в активы и обязательства сегмента, потому что они являются результатом общей деятельности организации в целом и действующей системы налогообложения организации. Однако активы, представляющие налоговый доход к получению, контролируемый

налоговым органом, будут включены в его сегментные активы, если они напрямую относятся к сегменту или могут быть обоснованно распределены на него.

39. Некоторые указания по распределению затрат могут встречаться и в других МСФО ОС. Например, МСФО ОС 12 «Запасы» содержит указания по распределению и отнесению затрат на запасы, а МСФО ОС 11 «Договоры на строительство» содержит указания по распределению и отнесению затрат на договоры на строительство. Данные указания могут быть полезными при распределении или отнесении затрат на сегменты.
40. МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств» содержит указания относительно отражения банковских овердрафтов в качестве компонента денежных средств или в качестве заемных средств.
41. Финансовая отчетность для общегосударственного уровня, а также для некоторых других контролируемых организаций требует консолидации ряда отдельных организаций, таких как министерства, государственные организации и коммерческие организации с государственным участием. При составлении такой консолидированной финансовой отчетности операции и остатки по счетам между контролируемыми организациями будут исключены в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Однако выручка, расходы, активы и обязательства сегмента определяются до исключения операций и остатков по счетам между организациями внутри группы организаций в процессе консолидации, кроме случаев наличия таких операций и остатков по счетам между организациями внутри одного сегмента.
42. Хотя учетная политика, используемая при подготовке и представлении финансовой отчетности организации в целом, является также основополагающей учетной политикой сегмента, учетная политика сегмента дополнительно включает положения, относящиеся непосредственно к сегментной отчетности, в частности, ценообразование трансфертов между сегментами и основу распределения выручки и расходов на сегменты.

#### Учетная политика сегмента

43. **Информация о сегментах должна подготавливаться в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления финансовой отчетности консолидированной группы или организации.**
44. Предполагается, что учетная политика, выбранная органом управления и руководством организации для использования при подготовке консолидированной или общей финансовой отчетности организации, считается ими наиболее подходящей для целей подготовки внешней отчетности. Поскольку цель информации о сегментах состоит в том, чтобы помочь пользователям финансовой отчетности лучше понять и составить более обоснованное суждение об организации в целом, настоящий Стандарт требует при подготовке информации о сегментах применять учетную политику, выбранную органом управления и руководством для подготовки консолидированной или общей финансовой отчетности организации. Однако это не означает, что учетная политика для подготовки консолидированной отчетности или отчетности организации должна применяться к сегментам, как если бы каждый из них являлся отдельной отчетывающейся организацией. Подробные расчеты, выполненные с применением конкретной учетной политики на уровне всей организации, могут распределяться на сегменты, если для этого существует обоснование. Например, расчеты причитающихся работникам выплат часто выполняются для всей организации в целом, но общие цифры могут распределяться на сегменты на основании данных о заработной плате и демографических показателях по сегментам.
45. Как отмечается в параграфе 42, может возникнуть необходимость в разработке учетной политики для вопросов, относящихся исключительно к организации в целом, например таких, как межсегментное ценообразование. МСФО ОС 1 требует раскрытия учетной политики, необходимой для понимания финансовой отчетности. В соответствии с этим требованием может быть необходимым раскрытие учетной политики, относящейся к отдельным сегментам.
46. Настоящий Стандарт разрешает раскрывать дополнительную информацию о сегментах, которая подготовлена на основе, отличной от учетной политики, принятой для консолидированной финансовой отчетности или финансовой отчетности организации, при условии, что
  - (а) информация является значимой для оценки результативности деятельности и принятия решений; и
  - (б) четко описаны основы для оценки этой дополнительной информации.

### **Совместные активы**

47. **Активы, совместно используемые двумя или более сегментами, должны распределяться на сегменты только в том случае, когда соответствующая выручка и расходы также распределены на эти сегменты.**
48. То, каким образом статьи активов, обязательств, выручки и расходов распределяются на сегменты, зависит от таких факторов, как характер статей, виды деятельности, осуществляемые сегментом, и относительная автономность этого сегмента. Невозможно или нецелесообразно определять единую основу для распределения, которая должна применяться всеми организациями. Также нецелесообразно принудительно распределять статьи активов, обязательств, выручки и расходов, которые относятся одновременно к двум или более сегментам, если единственная основа для такого распределения произвольна или трудна для понимания. В то же время определения выручки, расходов, активов и обязательств сегмента взаимосвязаны, и распределения, получающиеся в итоге, должны быть непротиворечивыми. Поэтому совместно используемые активы распределяются на сегменты, только если соответствующая выручка и расходы также распределены на эти сегменты. Например, актив включается в активы сегмента, только если соответствующие суммы обесценения или начисленной амортизации включены в оценку расходов сегмента.

### **Новые сегменты**

49. **Если сегмент определяется как сегмент впервые в текущем периоде, данные сегмента за предыдущий период, представленные для сравнения, должны быть пересмотрены для отражения нового сегмента как отдельного, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо.**
50. Новые сегменты могут быть представлены в финансовой отчетности в разных случаях. Например, организация может изменить структуру своей внутренней отчетности, перейдя от функциональных сегментов к географическим, и руководство может посчитать такую структуру пригодной и для внешней отчетности. Организация может также заняться в значительной степени новой или дополнительной деятельностью, либо увеличить долю предоставления внешним сторонам услуг, ранее предоставлявшихся в рамках внутренней поддержки. В этих случаях новые сегменты могут быть представлены впервые в финансовой отчетности общего назначения. В подобных ситуациях настоящий Стандарт требует, чтобы сравнительные данные предыдущего периода были представлены повторно для отражения текущей структуры сегментов, при условии, что это практически осуществимо.

### **Раскрытие информации**

51. **Требования к раскрытию информации, приведенные в параграфах 52–75, должны применяться к каждому сегменту.**
52. **Организация должна раскрывать выручку и расходы сегмента по каждому сегменту. Выручка сегмента от бюджетных ассигнований или аналогичных распределений, выручка сегмента от других внешних источников и выручка сегмента от операций с другими сегментами должны быть отражены в отчете по отдельности.**
53. **Организация должна раскрывать общую балансовую стоимость активов сегмента по каждому сегменту.**
54. **Организация должна раскрывать общую балансовую стоимость обязательств сегмента по каждому сегменту.**
55. **Организация должна раскрывать общую сумму затрат, понесенных в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода по каждому сегменту.**
56. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией информации о характере и суммах любых статей выручки и расходов сегмента, размер, характер или влияние которых таковы, что их раскрытие имеет значение для объяснения результатов деятельности каждого сегмента за период.
57. МСФО ОС 1 требует, чтобы в случае существенности статей доходов или расходов характер и величина таких статей раскрывались отдельно. МСФО ОС 1 предлагает ряд примеров таких статей, включающих списание запасов, основных средств, создание резервов по реструктуризации,

выбытие основных средств, приватизация и другие выбытия долгосрочных инвестиций, прекращение деятельности, урегулирование судебных споров и восстановление резервов. Параграф 56 не предназначается для изменения классификации таких статей или изменения оценки таких статей. Однако раскрытие информации, которое рекомендуется данным параграфом, переводит оценку значимости таких статей для целей раскрытия с уровня организации на уровень сегмента.

58. Настоящий Стандарт не требует раскрытия информации о результатах деятельности сегмента. Однако если результат деятельности сегмента рассчитан и раскрыт, он представляет собой операционный результат, который не включает финансовые издержки.
59. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией информации о денежных потоках в соответствии с МСФО ОС 2. МСФО ОС 2 требует, чтобы организация составляла Отчет о движении денежных средств, в котором отдельно отражаются денежные потоки от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Он также требует раскрытия информации о некоторых денежных потоках. Раскрытие информации о денежных потоках по каждому сегменту может быть полезным для понимания общего финансового положения, ликвидности и денежных потоков организации.
60. Рекомендуется, но не является обязательным раскрытие организацией, которая не раскрывает денежные потоки сегмента в соответствии с МСФО ОС 2, следующей информации:
- (a) расходов сегмента на обесценение и амортизацию активов сегмента;
  - (b) прочих значительных неденежных расходов;
  - (c) значительной неденежной выручки, включенной в выручку сегмента.

Это позволит пользователям определить основные источники и направления использования денежных средств по отношению к деятельности сегмента за период.

61. **По каждому сегменту организация должна раскрывать совокупную долю организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, в совместной деятельности или других инвестициях, учтенных по методу долевого участия, если все операции таких ассоциированных организаций осуществляются преимущественно в рамках одного этого сегмента.**
62. Несмотря на то, что в соответствии с требованиями параграфа 61 раскрывается одна агрегированная сумма, каждая сумма по ассоциированной организации, совместной деятельности или другой инвестиции, учтенной по методу долевого участия, оценивается индивидуально для того, чтобы определить, осуществляются ли эти операции преимущественно в рамках сегмента.
63. **Если совокупная доля организации в чистом профиците (дефиците) ассоциированных организаций, совместной деятельности или других инвестициях, учтенных по методу долевого участия, раскрывается по сегментам, то совокупные инвестиции в эти ассоциированные организации и совместную деятельность также должны раскрываться по сегментам.**
64. **Организация должна представлять сверку между информацией, раскрытой по сегментам, и агрегированной информацией, представленной в консолидированной или отдельной финансовой отчетности организации. При представлении сверки выручка сегмента должна быть сверена с выручкой организации от внешних источников (включая раскрытие суммы выручки организации от внешних источников, не включенной в выручку какого-либо сегмента), расходы сегмента должны быть сверены с сопоставимым показателем расходов организации, активы сегмента должны быть сверены с активами организации, а обязательства сегмента должны быть сверены с обязательствами организации.**

#### Дополнительная информация о сегментах

65. Как указывалось выше, предполагается, что основой для сегмента являются важнейшие товары и услуги, поставляемые организацией, реализуемые ею программы или выполняемые ею работы. Это объясняется тем, что данные об этих сегментах обеспечивают пользователей уместной информацией об эффективности деятельности организации в достижении ее целей и позволяет организации выполнять свои обязательства по представлению отчетности. Однако в некоторых организациях географическое или иное выделение могут лучше отражать основу для предоставления услуг и распределения ресурсов в рамках организации, и поэтому будут приняты для целей финансовой отчетности.

66. Настоящий Стандарт исходит из той точки зрения, что раскрытие минимальной информации, как о функциональном, так и о географическом сегментах будет полезным для пользователей в целях представления отчетности и принятия решений. Поэтому, если организация представляет информацию о сегментах на основе:
- (a) важнейших товаров и услуг, поставляемых организацией, реализуемых ею программ, выполняемых работ или иных функциональных сегментов, то ей также рекомендуется представлять следующую информацию по каждому географическому сегменту, которая в рамках внутренней отчетности направляется органу управления и руководителю организации:
    - (i) расходы сегмента;
    - (ii) суммарную балансовую стоимость активов сегмента; и
    - (iii) суммарные расходы, понесенные в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы); и
  - (b) географических сегментов или иной основе, не обозначенной в пункте (a), то ей также рекомендуется представлять следующую информацию по каждому основному функциональному сегменту, которая в рамках внутренней отчетности направляется органу управления и руководителю организации:
    - (i) расходы сегмента;
    - (ii) суммарную балансовую стоимость активов сегмента; и
    - (iii) суммарные расходы, понесенные в течение периода для приобретения активов сегмента, которые предполагается использовать в течение более чем одного периода (основные средства и нематериальные активы).

#### Прочие вопросы раскрытия информации

67. При оценке и представлении в отчетности информации о выручке сегмента от операций с другими сегментами, трансферты между сегментами должны оцениваться на той основе, по которой они совершаются. Основа ценообразования трансфертов между сегментами и любые изменения в ней должны раскрываться в финансовой отчетности.
68. Изменения учетной политики, имеющие существенное влияние на информацию о сегментах, принятые для сегментной отчетности, должны быть раскрыты, а информация о сегментах за предшествующий период, представленная для сравнения, должна быть пересмотрена, за исключением случаев, когда это практически неосуществимо. Такое раскрытие информации должно включать описание характера изменения, причину изменения, факт пересмотра сравнительной информации или что это практически неосуществимо, и финансовые последствия изменения, если они поддаются обоснованному определению. Если организация изменяет определение своих сегментов и не пересматривает информацию о сегментах за предшествующий период на новой основе, когда это практически неосуществимо, то для целей сравнения организация должна представить в отчетности данные по сегментам, как по старой, так и по новой основам сегментации за тот год, в котором изменилось определение сегментов.
69. Изменения учетной политики, принятые организацией, рассматриваются в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки». МСФО ОС 3 требует, чтобы изменения в учетной политике производились только в случаях, если (a) этого требуют МСФО ОС или (b) если изменения обеспечат надежность и повысят уместность информации об операциях, других событиях и условиях в финансовой отчетности организации.
70. Изменения учетной политики, принимаемые на уровне организации, которые затрагивают сегментную информацию, учитываются в соответствии с МСФО ОС 3. Если новый Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора не предписывает иное, МСФО ОС 3 требует, чтобы:
- (d) изменения учетной политики применялись ретроспективно, и информация за предыдущий период пересматривалась, за исключением случаев, когда практически неосуществимо определить ни кумулятивный эффект, ни период, на который повлияли изменения;



- (е) если ретроспективное применение практически неосуществимо для всех представленных периодов, новая учетная политика должна применяться ретроспективно с самой ранней практически применимой даты, и
  - (ф) если практически неосуществимо определить кумулятивный эффект применения новой учетной политики в начале текущего периода, она должна применяться перспективно с самой ранней практически применимой даты.
71. Некоторые изменения в учетной политике относятся непосредственно к сегментной отчетности. Примерами этого являются изменения в определении сегментов и изменения в основе распределения выручки и расходов по сегментам. Такие изменения могут оказать значительное влияние на представляемую в отчетности информацию о сегментах, но не изменяя агрегированную отчетную финансовую информацию об организации. Для того чтобы дать пользователям возможность понять изменения и оценить тенденции, сегментная информация предшествующего периода, которая включается в финансовую отчетность для целей сравнения, пересматривается для отражения новой учетной политики, если это практически осуществимо.
72. Параграф 67 требует, чтобы для целей сегментной отчетности внутрисегментные трансферты оценивались на основе, фактически используемой организацией для трансфертного ценообразования. Если организация изменяет метод, фактически используемый для внутрисегментного трансфертного ценообразования, это не является изменением учетной политики, для которого требуется пересмотр сегментных данных за предшествующий период в соответствии с параграфом 68. Тем не менее, параграф 67 требует раскрытия информации об этом изменении.
73. **Организация должна указать следующую информацию, если она не раскрыта иным образом в финансовой отчетности или в годовом отчете:**
- (а) **виды товаров и услуг, включенных в каждый функциональный отчетный сегмент,**
  - (б) **состав каждого отчетного географического сегмента; и**
  - (с) **характер сегмента и охватываемую им деятельность, если не применяются ни функциональная, ни географическая основы для сегментации.**

#### **Операционные цели сегмента**

74. Рекомендуется раскрытие организацией общих операционных целей, установленных для каждого сегмента на начало отчетного периода, и пояснений относительно степени достижения указанных целей, если эта информация не раскрывается иным образом в финансовой отчетности или где-либо в годовом отчете.
75. Чтобы предоставить пользователям возможность оценить эффективность деятельности организации по достижению ее целей, связанных с предоставлением услуг, необходимо проинформировать пользователя об этих целях. Раскрытие информации о составе каждого сегмента, целях предоставления услуг сегментами и степени достижения этих целей, поможет в этой оценке. Данная информация также позволит организации лучше выполнить обязательства по представлению отчетности. Во многих случаях эта информация включается в годовой отчет как часть отчета органа управления или руководителя. В таких случаях раскрытие данной информации в финансовой отчетности необязательно.

#### **Дата вступления в силу**

76. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 июля 2003 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 июля 2003 года.**

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

## Руководство по внедрению

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 18.*

### Свод информации, подлежащей раскрытию

[¶xx] означает номер параграфа xx в настоящем Стандарте.

*Информация, подлежащая раскрытию*

Общая сумма расходов сегмента [¶52]

Общая сумма выручки сегмента [¶52]

Выручка от бюджетных ассигнований или аналогичных распределений по сегментам [¶52]

Выручка из внешних источников (за исключением бюджетных ассигнований и аналогичных распределений) по сегментам [¶52]

Выручка от операций с другими сегментами по сегментам [¶52]

Балансовая стоимость активов сегмента по сегментам [¶53]

Обязательства сегмента по сегментам [¶54]

Расходы на приобретение активов по сегментам [¶55]

Доля чистого профицита (дефицита) [¶61] и инвестиций [¶63] в ассоциированных организациях или совместной деятельности по сегментам (если все преимущественно в рамках одного сегмента)

Сверка выручки, расходов, активов и обязательств по сегментам [¶64]

*Прочая информация, подлежащая раскрытию*

Основа ценообразования внутрисегментных трансфертов и изменения в ней [¶67]

Изменения в учетной политике сегмента [¶68]

Виды продуктов и услуг в каждом хозяйственном сегменте [¶73]

Состав каждого географического сегмента [¶73]

Если не применяется ни хозяйственная, ни географическая основа для сегментации, то характер сегментов и видов деятельности, охватываемых каждым сегментом [¶73]

### Качественные характеристики финансовой отчетности

IG1. Согласно параграфу 15 настоящего Стандарта, учетная политика должна быть разработана таким образом, чтобы обеспечивать представление в финансовой отчетности информации, которая отвечает ряду качественных характеристик. Настоящее приложение резюмирует качественные характеристики финансовой отчетности.

IG2. Качественные характеристики представляют собой свойства, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователей. Важнейших качественных характеристик четыре: понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

#### *Понятность*

IG3. Информация является понятной, если можно обоснованно предполагать, что пользователи в состоянии понять ее смысл. Для этой цели допускается, что пользователи обладают необходимыми знаниями о деятельности организации и об условиях, в которых она действует, а также имеют желание изучать информацию.

IG4. Информация о сложных вопросах не должна исключаться из финансовой отчетности только на том основании, что она слишком трудна для понимания некоторыми пользователями.

*Уместность*

IG5. Информация является уместной для пользователей, если ее можно использовать при оценке прошедших, текущих или будущих событий или для подтверждения или корректировки ранее сделанных оценок. Для того чтобы быть уместной, информация также должна быть своевременной.

*Существенность*

IG6. Уместность информации зависит от ее характера и существенности.

IG7. Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения пользователей или оценки, сделанные на основе финансовой отчетности. Существенность зависит от характера или размера статьи или ошибки с учетом конкретной ситуации, связанной с пропуском или искажением информации. Таким образом, существенность скорее задает предельную величину или точку отсечения, нежели является основной качественной характеристикой, которой информация должна обладать, чтобы быть полезной.

*Надежность*

IG8. Надежная информация не содержит существенных ошибок и искажений, и пользователи могут полагаться на нее, рассчитывая на достоверность ее представления или иметь разумные ожидания относительно нее.

*Достоверное представление*

IG9. Для того чтобы информация достоверно представляла операции и другие события, она должна быть представлена в соответствии с содержанием операций и других событий, а не только их юридической формой.

*Преобладание содержания над формой*

IG10. Если информация предназначена для достоверного представления операций и других событий, которые она должна представлять, эти операции и события должны учитываться и представляться в соответствии с их содержанием и реальной экономической ситуацией, а не только их юридической формой. Содержание операций или других событий не всегда соответствует их юридической форме.

*Нейтральность*

IG11. Информация является нейтральной, если она не является предвзятой. Финансовая отчетность не является нейтральной, если содержащаяся в ней информация была отобрана или представлена таким образом, чтобы повлиять на принятие решения или формирование профессионального суждения с целью достигнуть predetermined результата или исхода.

**Осмотрительность**

IG12. Осмотрительность означает присутствие известной степени осторожности при формировании профессиональных суждений, требуемых для выработки расчетных оценок, необходимых в условиях неопределенности, чтобы активы или выручка не были завышены, а обязательства или расходы не были занижены.

IG13. Однако осмотрительность не позволяет, например, создавать скрытые или избыточные резервы, намеренно занижать объем активов или выручки или намеренно завышать объем обязательств или расходов, поскольку финансовая отчетность не будет нейтральной и, тем самым, не будет обладать таким качеством, как надежность.

*Полнота*

IG14. Информация в финансовой отчетности должна быть полной с учетом существенности и затрат на нее.

*Сопоставимость*

IG15. Информация в финансовой отчетности является сопоставимой, если пользователи в состоянии определить сходства и различия между данной информацией и информацией в других отчетах.

IG16. Сопоставимость относится:

- (а) к сравнению финансовой отчетности разных организаций; и
- (б) к сравнению финансовой отчетности одной и той же организации за различные периоды времени.

IG17. Важным следствием характеристики сопоставимости является то, что пользователей необходимо информировать о политике, применяемой при подготовке финансовой отчетности, изменениях в ней и последствиях этих изменений.

IG18. Поскольку пользователи хотят сопоставлять результаты деятельности организации за некоторый период времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

### **Связь уместности и надежности информации**

#### *Своевременность*

IG19. Если при предоставлении информации возникает неоправданная задержка, информация может потерять свою уместность. Для своевременного предоставления информации зачастую может быть необходимо сообщать ее до того, как станут известны все детали сделки, вследствие чего страдает надежность информации. Наоборот, если предоставление информации откладывается до тех пор, пока не станут известны все детали, то информация может быть в высокой степени надежной, но малополезной для пользователей, которым в этот период необходимо было принимать решения. При достижении баланса между уместностью и надежностью приоритетным фактором является удовлетворение потребности пользователей в принятии решений.

#### *Баланс между выгодами и затратами*

IG20. Баланс между выгодами и затратами представляет собой повсеместно распространенное ограничение. Выгоды, получаемые от информации, должны превышать затраты на ее предоставление. Однако оценка выгод и затрат по своей сути является предметом профессионального суждения. Более того, затраты не всегда возлагаются на тех пользователей, которые получают выгоды. Выгоды также могут получать не те пользователи, для которых была подготовлена информация. По этим причинам трудно провести проверку соотношения выгод и затрат в каждом конкретном случае. Тем не менее, разработчики стандартов, а также ответственные за подготовку финансовой отчетности и пользователи финансовой отчетности должны хорошо знать об этом ограничении.

#### *Баланс между качественными характеристиками*

IG21. На практике зачастую необходим баланс или компромисс между качественными характеристиками. Обычно целью является достижение необходимого баланса между характеристиками для достижения целей финансовой отчетности. Соотношение между важностью характеристик в различных случаях является предметом профессионального суждения.

**Иллюстративный пример**

*Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 18.*

Представленные в данном примере таблица и примечания к ней иллюстрируют раскрытие информации по сегментам, требуемым настоящим Стандартом в отношении органа по управлению образованием, который преимущественно финансируется за счет бюджетных ассигнований, но (а) предоставляет некоторые образовательные услуги на коммерческой основе сотрудникам крупных корпораций и (б) участвует в коммерческой организации по созданию частного образовательного фонда, функционирующего на коммерческой основе. Орган по управлению образованием имеет значительное влияние на фонд, но не контролирует его. Для наглядности в примере сравниваются данные за два года. Информация по сегментам требуется за каждый год, по которому представляется полная финансовая отчетность.

СЕГМЕНТНАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Таблица А—Информация о сегментах (в миллионах денежных единиц)

	Начальное/среднее образование		Высшее образование		Особые услуги		Прочие услуги		Исключения		Консолидация	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>ВЫРУЧКА СЕГМЕНТА</b>												
Ассигнования	48	40	22	23	10	10	7	7				
Платежи из внешних источников	5	4	–	–	9	6	–	–				
Трансферты между сегментами	<u>10</u>	<u>6</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>2</u>	<u>4</u>	<u>2</u>	<u>2</u>				
<b>Общая сумма выручки сегмента</b>	<b><u>63</u></b>	<b><u>50</u></b>	<b><u>28</u></b>	<b><u>30</u></b>	<b><u>21</u></b>	<b><u>20</u></b>	<b><u>9</u></b>	<b><u>9</u></b>	<b><u>20</u></b>	19	101	90
<b>РАСХОДЫ СЕГМЕНТА</b>												
Заработная плата	(39)	(31)	(13)	(13)	(13)	(13)	(2)	(2)				
Амортизация	(9)	(7)	(5)	(7)	(5)	(3)	(1)	(1)				
Прочие расходы	<u>(12)</u>	<u>(11)</u>	<u>(10)</u>	<u>(9)</u>	<u>(5)</u>	<u>(5)</u>	<u>(2)</u>	<u>(2)</u>				
<b>Общая сумма расходов сегмента</b>	<b><u>(60)</u></b>	<b><u>(49)</u></b>	<b><u>(28)</u></b>	<b><u>(29)</u></b>	<b><u>(23)</u></b>	<b><u>(21)</u></b>	<b><u>(5)</u></b>	<b><u>(5)</u></b>	<b><u>20</u></b>	<b><u>19</u></b>	(96)	(85)
Нераспределенные расходы центра											<u>(7)</u>	<u>(9)</u>
<b>Дефицит от операционной деятельности</b>											(2)	(4)
Процентные расходы											(4)	(3)
Процентные доходы											2	3
Доля в чистом профците ассоциированных компаний							8	7			8	7
<b>Профицит от обычной деятельности</b>											4	3
Непредвиденные убытки: незастрахованные повреждения зданий в результате землетрясения		(3)									0	(3)
<b>Чистый профицит</b>											<u>4</u>	<u>0</u>
<b>ПРОЧАЯ ИНФОРМАЦИЯ</b>												
Активы сегмента	54	50	34	30	10	10	10	9			108	99
Инвестиции в ассоциированные компании (долевой метод)							32	26			32	26
Нераспределенные активы центра											<u>35</u>	<u>30</u>
<b>Общая сумма консолидированных активов</b>											<b><u>175</u></b>	<b><u>155</u></b>
Обязательства сегмента	25	15	8	11	8	8	1	1			42	35
Нераспределенные корпоративные обязательства											<u>40</u>	<u>55</u>
<b>Общая сумма консолидированных обязательств</b>											<b><u>82</u></b>	<b><u>90</u></b>
Капитальные расходы	13	10	9	5	4	0	2	3				
Неденежные расходы, за исключением амортизации	(8)	(2)	(3)	(3)	(2)	(2)	(1)	(1)				
Неденежная выручка	–	–	–	–	1	1	–	–				

Сформированный орган по управлению образованием представляет отчетность руководству по четырем основным функциональным областям: начальное и среднее образование; высшее образование; специальные образовательные услуги; прочие услуги, каждую из которых возглавляет директор. Деятельность сегмента специальных образовательных услуг включает предоставление образовательных услуг на коммерческой основе сотрудникам крупных корпораций. При предоставлении этих услуг внешним потребителям подразделение коммерческих услуг данного сегмента использует на платной

основе услуги, предоставляемые сегментами начального/среднего и высшего образования. Такие трансферты между сегментами исключаются при консолидации отчетности.

Отчетная информация по этим сегментам используется органом управления и высшим руководством в качестве основы для оценки эффективности деятельности организации в прошлом в достижении ее целей и для принятия решений о будущем распределении ресурсов. Раскрытие информации об этих сегментах также считается целесообразным для внешней отчетности.

Основная деятельность органа по управлению образованием осуществляется внутри страны, кроме его участия в программе помощи Восточной Европе, в рамках которой была создана инфраструктура для предоставления услуг среднего образования. Общая стоимость услуг, предоставленных в Восточной Европе, составила 5 млн. (4 млн. в 20X1 году). Общая балансовая стоимость объектов образовательной инфраструктуры в Восточной Европе составила 3 млн. (6,5 млн. в 20X1 году). В 20X2 и в 20X1 годах отсутствовали расходы на приобретение капитальных активов в Восточной Европе.

Трансферты между сегментами: выручка сегмента и расходы сегмента включают выручку и расходы от трансфертов между сегментами. Такие трансферты обычно учитываются по себестоимости и исключаются при консолидации. Сумма таких трансфертов составила 20 млн. (19 млн. в 19X1 году).

Инвестиции в ассоциированные компании учитываются по методу долевого участия. Орган по управлению образованием владеет 40% уставного капитала EuroED Ltd., фонда по обучению специалистов, предоставляющего образовательные услуги на коммерческой основе по контрактам с международными кредитными организациями. Эти инвестиции учитываются по методу долевого участия. Инвестиции органа по управлению образованием и его доля в чистой прибыли EuroED исключаются из активов и выручки сегмента.

Однако они указаны отдельно в сегменте прочих услуг, который отражает управление инвестициями в ассоциированные компании.

Полный отчет о целях, установленных для каждого сегмента, и о степени достижения этих целей включается в «Обзор деятельности», который также должен быть включен в данный отчет.

### Сравнение с МСФО 14

В основе МСФО ОС 18 лежит МСФО 14 (1997 г.). Основные различия между МСФО ОС 18 и МСФО 14 (1997 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 18 определяет сегменты иначе, нежели МСФО 14. МСФО ОС 18 требует, чтобы организации представляли сегментную отчетность на основе, пригодной для оценки результатов деятельности организации в прошлом и принятия решений о распределении ресурсов. МСФО 14 требует, чтобы представлялась отчетность по функциональным и географическим сегментам.
- В МСФО ОС 18 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 14, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- МСФО 14 требует раскрытия информации о результатах функционирования сегмента, обесценении и амортизации активов сегмента, а также иных значительных неденежных расходах. МСФО ОС 18 не требует раскрытия результатов функционирования сегмента. МСФО ОС 18 рекомендует, но не требует раскрытия информации о значительной неденежной выручке, включенной в выручку сегмента, обесценении сегмента и иных неденежных расходах или денежных потоках сегмента, предусмотренных МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».
- МСФО ОС 18 не требует раскрытия информации о вторичных сегментах, но рекомендует раскрытие определенной минимальной информации о хозяйственных и географических сегментах.
- В МСФО ОС 18 не устанавливаются количественные параметры, которые должны применяться при определении отчетных сегментов.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 18 используется терминология, отличная от МСФО 14. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка», «Отчет о финансовых результатах деятельности» и «чистые активы/ капитал». Эквивалентными терминами в МСФО 14 являются «доход», «Отчет о прибылях и убытках» и «акционерный капитал».



**МСФО ОС 19 – РЕЗЕРВЫ, УСЛОВНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА И УСЛОВНЫЕ АКТИВЫ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (редакция 1998 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 37 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

Одобренный текст Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) опубликован СМСФО на английском языке. Копии можно получить непосредственно в Издательском отделе СМСФО по адресу: Великобритания, ЕС4М 6ХН Лондон, Кэннон стрит 30, 1-й этаж.

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

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

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–17
Социальные льготы .....	7–11
Прочие исключения из сферы применения данного стандарта .....	12–17
Определения .....	18–21
Резервы и прочие обязательства .....	19
Связь между резервами и условными обязательствами .....	20–21
Признание .....	22–4
Резервы .....	22–34
Текущее обязательство .....	23–24
Прошрое событие .....	25–30
Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования .....	31–32
Надежная оценка обязательств .....	33–34
Условные обязательства .....	35–38
Условные активы .....	39–43
Оценка .....	44–62
Наилучшая оценка .....	44–49
Риски и неопределенности .....	50–52
Дисконтированная стоимость .....	53–57
Будущие события .....	58–60
Ожидаемое выбытие активов .....	61–62
Возмещение .....	63–68
Изменения в резервах .....	69–70
Использование резервов .....	71–72
Применение правил признания и оценки .....	73–96
Будущий чистый операционный убыток .....	73–75
Обременительные договоры .....	76–80
Реструктуризация .....	81–96
Продажа или передача деятельности .....	90–92
Резервы по реструктуризации .....	93–96
Раскрытие информации .....	97–109
Переходные положения .....	110
Дата вступления в силу .....	111–112
Таблицы	
Пример дерева решений	
Руководство по внедрению	
Иллюстративный пример	
Сравнение с МСФО 37	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» изложен в параграфах 1–112. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 19 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Цель**

Цель настоящего Стандарта – (а) дать определение резервам, условным обязательствам и условным активам, (б) определить обстоятельства, при которых должны признаваться резервы, каким образом должна проводиться их оценка и каким образом должно осуществляться соответствующее раскрытие информации. Стандарт также требует, чтобы раскрывалась определенная информация об условных обязательствах и условных активах в примечаниях к финансовой отчетности с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли понять их характер, время возникновения и сумму.

**Сфера применения**

1. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета резервов, условных обязательств и условных активов, за исключением следующих:**
  - (а) резервов и условных обязательств, возникающих в связи с социальными льготами, предоставляемыми организацией, за которые она не получает возмещения, равного примерной стоимости предоставляемых товаров и услуг, непосредственно в ответ от получателей этих льгот;
  - (б) возникающих из финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости;
  - (с) возникающих по договорам с исполнением в будущем, кроме случаев обременительных договоров согласно другим положениям настоящего параграфа;
  - (d) возникающих в страховых организациях по договорам страхования с держателями страховых полисов;
  - (е) подпадающих в сферу применения других МСФО ОС;
  - (f) возникающих относительно налога на прибыль или эквивалентов налога на прибыль;
  - (g) возникающих в связи с выплатой вознаграждений работникам, за исключением выходных пособий, выплачиваемых в результате реструктуризации, как предусмотрено в настоящем Стандарте.
2. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
4. Настоящий Стандарт применяется к финансовым инструментам (включая гарантии), которые не учитываются по справедливой стоимости.
5. Настоящий Стандарт применяется к резервам, условным обязательствам и условным активам страховых организаций, за исключением тех, которые возникают по договорам с держателями страховых полисов.
6. Настоящий Стандарт применяется к резервам по реструктуризации (включая прекращаемую деятельность). В некоторых случаях реструктуризация соответствует определению прекращаемой деятельности. Руководство по раскрытию информации о прекращаемой деятельности содержится в МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность».

**Социальные льготы**

7. В целях настоящего Стандарта к социальным льготам относят товары, услуги и другие выгоды, предоставляемые для реализации целей социальной политики правительства. Данные льготы могут включать следующее:
  - (а) предоставление социальных услуг в сфере здравоохранения, образования, жилищного строительства, транспортного обеспечения и прочих социальных услуг. Во многих случаях получатели данных услуг не должны оплачивать сумму, соответствующую стоимости этих услуг; и
  - (б) выплата пособий семьям, лицам пожилого возраста, инвалидам, безработным, ветеранам и др. Таким образом, государство на всех уровнях может оказывать финансовую поддержку членам

общества и его группам с целью обеспечения доступа к услугам, отвечающим их основным нуждам, либо в качестве дополнения к их доходу.

8. Во многих случаях обязательства по обеспечению социальных льгот возникают как результат обязательств правительства по принятию специальных долгосрочных мер с целью обеспечения населения определенными товарами и услугами. Потребность в товарах и услугах, необходимых для выполнения социальных обязательств, их характер и предоставление зачастую зависят от совокупности демографических и социальных условий и являются трудно прогнозируемыми. Данные льготы в основном подпадают под категории «социальная защита», «образование», «здравоохранение» по классификации Государственной финансовой статистики Международного валютного фонда и зачастую требуют актуарной оценки для определения суммы связанных с ними обязательств.
9. Для того чтобы резерв либо условное обязательство, возникающее в результате социальных льгот, было исключено из сферы применения настоящего Стандарта, организация общественного сектора, обеспечивающая данные льготы, не должна получать возмещение, равное примерной стоимости предоставленных товаров и услуг, непосредственно в ответ от получателей льгот. Данное исключение относится и к тем случаям, когда в связи с предоставлением социальной льготы предусматривается взимание определенной платы, при условии, что нет прямой связи между платой и получаемой льготой. Исключение этих резервов и условных обязательств из сферы применения данного Стандарта отражает мнение Комитета, по которому (а) определение того, что является обязывающим событием, и (б) оценка обязательства требует дальнейшего рассмотрения до опубликования предлагаемых Стандартов. К примеру, Комитет осведомлен, что существуют различные мнения по поводу того, возникает ли обязывающее событие в тот момент, когда физическое лицо начинает соответствовать критериям на получение льготы, либо оно возникает на более раннем этапе. Аналогичным образом, существуют различные мнения по поводу того, отражает ли сумма обязательства оценку предоставляемых льгот текущего периода либо же дисконтированную стоимость всех будущих ожидаемых льгот, определяемых на основании актуарной оценки.
10. В случае если организация решила признать резерв по таким обязательствам, организация раскрывает основания признания резервов и принятый метод оценки. Организация также осуществляет раскрытие другой информации, требуемой настоящим Стандартом в отношении таких резервов. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» содержит рекомендации по вопросам, специально не рассматриваемым другими МСФО ОС. МСФО ОС 1 также включает требования, касающиеся выбора и раскрытия информации по учетной политике.
11. В некоторых случаях социальные льготы могут привести к возникновению обязательства, при этом:
  - (а) в отношении его суммы нет неопределенности или она незначительна;
  - (б) нет неопределенности по сроку обязательства.

Соответственно, оно, скорее всего, не соответствует определению резерва в настоящем Стандарте. Если подобные обязательства по социальным льготам существуют, они признаются в случаях, когда они удовлетворяют соответствующим критериям признания обязательств (см. также параграф 19). Примером могут быть начисленные на конец периода суммы, подлежащие выплате имеющимся получателям в качестве пенсий по возрасту или по инвалидности, утвержденные для перечисления в соответствии с положениями договора или законодательства.

#### **Прочие исключения из сферы применения настоящего Стандарта**

12. Настоящий Стандарт не применяется к договорам, подлежащим исполнению в будущем, если только они не являются обременительными. Договоры, предполагающие предоставление социальных льгот, по которым на момент подписания ожидается, что организация не получит взамен предоставленных товаров и услуг возмещения, равного примерной стоимости, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.
13. В случаях когда другими МСФО ОС рассматривается определенный вид резерва, условного обязательства или условного актива, организация применяет этот другой стандарт вместо настоящего Стандарта. Например, определенные виды резервов также рассматриваются в следующих стандартах:
  - (а) договоры на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договора на строительство») и
  - (б) аренда (см. МСФО ОС 13 «Аренда»). Однако, поскольку МСФО ОС 13 не содержит

конкретных требований по учету договоров операционной аренды, которые являются обременительными, то в таких случаях следует применять настоящий Стандарт.

14. Настоящий Стандарт не применяется к резервам по налогам на прибыль или эквивалентным налогам (руководство по учету налогов на прибыль можно найти в МСФО 12 «Налоги на прибыль»). Стандарт также не применяется к резервам, связанным с вознаграждениями работникам (руководство по учету вознаграждений работникам можно найти в МСФО 19 «Вознаграждения работникам»).
15. Некоторые суммы, учитываемые как резервы, могут быть связаны с признанием доходов, например, в случаях когда организация предоставляет гарантию в обмен за плату. Настоящий Стандарт не рассматривает признание доходов. МСФО ОС 9 «Доходы от обменных операций» определяет обстоятельства, в которых признаются доходы от обменных операций, и предоставляет практическое руководство по применению критериев признания. Настоящий Стандарт не меняет требований МСФО ОС 9.
16. Настоящий Стандарт определяет резервы как обязательства с неопределенным сроком исполнения или неопределенной суммой. В некоторых странах термин «резервы» также используется в контексте таких статей, как амортизация, обесценение активов и сомнительные долги; эти статьи являются корректировками балансовых стоимостей активов и не рассматриваются в настоящем Стандарте.
17. Другие МСФО ОС определяют случаи, когда затраты необходимо учитывать в составе активов, а когда в составе расходов. Данные вопросы в настоящем Стандарте не рассматриваются. Таким образом, настоящий Стандарт не запрещает и не требует капитализации затрат, признаваемых при создании резервов.

### Определения

18. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Традиционное обязательство**<sup>28</sup> – обязательство, возникающее в результате действий организации в случаях, когда:

- (a) установившейся практикой прошлой деятельности, опубликованной политикой или достаточно конкретным текущим заявлением, организация заявила другим сторонам, что она примет на себя определенные обязанности; и
- (b) в итоге организация создала у этих сторон обоснованные ожидания того, что она исполнит принятые на себя обязанности.

**Условный актив** – возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.

**Условное обязательство** – это:

- (a) возможное обязательство, которое возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации; или
- (b) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
  - (i) нет вероятности того, что выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, потребуется для погашения

<sup>28</sup> В английском оригинале текста употребляется выражение «constructive obligation». Буквально слово «constructive» может быть переведено как «подразумеваемый», «конклюдентный», «конструктивный» и др. Текст определения говорит о том, что этот термин применяется для обозначения обязательств, установленных из действий, выполняемых неоднократно одной стороной в прошлом и ожидаемых другой стороной в настоящем. Также данный термин переводится как «обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конклюдентное обязательство)». Но в других параграфах данный термин достаточно часто сопровождается фразой «that arises from the entity's practices» (возникающий из сложившейся практики организации), что при переводе дает практически дословный повтор части термина. Для исключения повтора и использования краткого выражения термин «constructive obligation» переводится как «традиционное обязательство».

обязательства; или

- (ii) величина обязательства не может быть измерена с достаточной надежностью.

**Договоры, подлежащие исполнению в будущем** – это договоры, по которым ни одна из сторон не исполнила своих обязательств, либо обе стороны выполнили обязательства частично и в равной степени.

**Юридическое обязательство** – обязательство, возникающее на основании:

- (a) договора (на основании его явных или подразумеваемых условий);
- (b) законодательства; или
- (c) иного действия закона.

**Обязывающее событие** – это событие, которое создает юридическое или традиционное обязательство, в результате которого у организации отсутствует реальная альтернатива по исполнению этого обязательства.

**Обременительный договор** – договор, для которого неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают ожидаемые от исполнения договора экономические выгоды или возможность полезного использования.

**Резерв** – это обязательство, неопределенное по величине или времени исполнения.

**Реструктуризация** – программа, разработанная и контролируемая руководством организации, и существенно меняющая:

- (a) масштаб деятельности организации; или
- (b) способы ведения этой деятельности.

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

#### Резервы и прочие обязательства

19. Резервы могут быть отделены от других обязательств, таких как кредиторская задолженность и начисления, поскольку существует неопределенность в отношении времени и суммы расходов, необходимых для погашения обязательства. Для сравнения:
- (a) кредиторская задолженность представляет собой обязательства по оплате товаров или услуг, которые были получены или поставлены, и на которые были получены счета, или которые были официально согласованы с поставщиком (и включает задолженность по социальным выплатам при наличии официальной договоренности на определенную сумму), и
  - (b) доначисленные расходы представляют собой обязательства по оплате товаров или услуг, которые были получены или поставлены, но не были оплачены, и на которые не были получены счета, или которые не были официально согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленным отпускным). Хотя иногда и требуется оценить величину или дату доначисления расходов, обычно неопределенность здесь значительно ниже, чем в отношении резервов.

Доначисленные расходы часто представляются в отчетности в составе кредиторской задолженности, тогда как резервы представляются отдельно.

#### Связь между резервами и условными обязательствами

20. В общем случае все резервы являются условными, поскольку имеют неопределенные сроки или сумму исполнения. Однако в настоящем Стандарте термин «условный» применяется к обязательствам и активам, которые не признаны, потому что их наличие будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации. Кроме того, термин «условное обязательство» применяется к обязательствам, не отвечающим критериям признания.

21. Настоящий Стандарт устанавливает различие между:
- (a) резервами, признаваемыми в качестве обязательств (при допущении, что может быть произведена их достоверная оценка), поскольку они являются текущими обязательствами и есть вероятность, что для погашения потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, и
  - (b) условными обязательствами, которые не признаются в качестве обязательств, поскольку представляют собой:
    - (i) возможные обязательства в случае, когда необходимо подтвердить, имеет ли организация текущее обязательство, которое может привести к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования; или
    - (ii) текущие обязательства, которые не отвечают критериям признания в настоящем Стандарте (в силу маловероятности возможного выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования для погашения обязательства, или из-за того, что достаточно надежная оценка суммы обязательства не может быть произведена).

## Признание

### Резервы

22. Резервы должны признаваться в случаях, когда:
- (a) у организации имеется текущее обязательство (юридическое или традиционное), возникшее в результате прошлого события;
  - (b) есть вероятность того, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды или возможность полезного использования; и
  - (c) сумма обязательства может быть достоверно оценена.

Если эти условия не соблюдаются, резерв не должен признаваться.

#### *Текущее обязательство*

23. В некоторых случаях бывает неясно, существует ли обязательство. В этих случаях прошлое событие приводит к возникновению текущего обязательства, если на отчетную дату с учетом всех имеющихся свидетельств более вероятно наличие текущего обязательства, чем его отсутствие.
24. В большинстве случаев является понятным, привело ли прошлое событие к текущему обязательству. В других случаях, например, при судебном разбирательстве часто спорным является то, произошли ли определенные события или привели ли события к текущему обязательству. В таких случаях организация определяет, имеет ли место текущее обязательство, принимая во внимание все имеющиеся свидетельства, включая, например, мнение экспертов. Рассматриваемые свидетельства включают любые дополнительные свидетельства, полученные в связи с событиями после отчетной даты. На основании таких свидетельств:
- (a) если вероятность наличия текущего обязательства на отчетную дату выше, чем вероятность его отсутствия, организация признает резерв (при соблюдении критериев признания), и
  - (b) если более вероятно, что на отчетную дату текущее обязательство не имеет места, организация раскрывает условное обязательство, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, незначительна (см. параграф 100).

#### *Прошлой событие*

25. Прошлой событие, которое ведет к появлению текущего обязательства, называется обязывающим событием. Для того чтобы событие являлось обязывающим, необходимо, чтобы у организации не было реальной альтернативы погашения обязательства, возникшего в результате этого события. Это происходит только в случае, когда:
- (a) погашение обязательства может быть принудительно осуществлено по закону; или
  - (b) традиционное обязательство обусловлено практикой, когда событие (которое может быть



- действием организации) создает у других сторон обоснованные ожидания, что организация выполнит свои обязательства.
26. В финансовой отчетности отражается финансовое положение организации на конец отчетного периода, а не его возможное положение в будущем. Поэтому никакие резервы не признаются в отношении затрат, которые необходимо будет понести для продолжения деятельности организации в будущем. Единственными обязательствами, признаваемыми в Отчете о финансовом положении организации, являются те, которые существуют на отчетную дату.
  27. В качестве резервов признаются только те обязательства, возникающие из прошлых событий, наличие которых не зависит от будущих действий организации (от способа ведения деятельности в будущем). Примерами таких обязательств могут служить штрафы или затраты на восстановление окружающей среды в результате ее противозаконного загрязнения, налагаемые на организацию общественного сектора в соответствии с законодательством. Оба этих обязательства приведут к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения обязательств, независимо от будущих действий организации общественного сектора. Аналогичным образом, организация общественного сектора признает резервы по затратам на ликвидацию оборонных сооружений или государственной атомной электростанции в той степени, в какой организация общественного сектора обязана устранить последствия уже нанесенного вреда. МСФО ОС 17 «Основные средства» рассматривает расходы, в том числе затраты на демонтаж и восстановление участка, которые включаются в стоимость актива. Для сравнения, организация может планировать или быть вынуждена понести затраты для того, чтобы работать в будущем определенным образом в силу законодательных требований, под давлением избирателей или из желания продемонстрировать заботу об обществе. Например, организация общественного сектора решает установить контроль над выбросами на определенных транспортных средствах, или государственная лаборатория решает установить вытяжки для защиты сотрудников от испарений определенных химикатов. Поскольку организации могут избежать будущих затрат своими действиями в будущем - например, изменив способ ведения операций - у них нет текущего обязательства по этим будущим затратам, и никакие резервы не признаются.
  28. Обязательство всегда подразумевает наличие другой стороны, перед которой обязательство признается. Тем не менее, не обязательно идентифицировать сторону, перед которой признается обязательство, – это может быть и общество в целом. Поскольку обязательство представляет собой обязанность перед другой стороной, то само по себе решение руководства, органа управления или контролирующей организации не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда стороны, которых касается это решение, были извещены о нем до наступления отчетной даты и в достаточно конкретной форме, вызывающей у таких сторон обоснованное ожидание того, что организация исполнит свои обязательства.
  29. Событие, наступление которого не приводит к немедленному возникновению обязательства, может привести к его появлению позднее в связи с изменениями в законодательстве, или когда действие (например, достаточно конкретное публичное заявление) организации приводит к возникновению традиционного обязательства. Например, в случае, когда нанесен ущерб окружающей среде государственным органом, обязательство по устранению последствий может отсутствовать. Однако нанесение ущерба может стать обязывающим событием, если новый закон требует устранения имеющегося ущерба или если контролирующий государственный орган или отдельная организация публично принимает на себя ответственность за устранение ущерба, что приводит к возникновению традиционного обязательства.
  30. Если положения предполагаемого нового законодательного акта еще только будут окончательно оформлены, то обязательство может возникнуть, если предполагается, что законодательный акт будет утвержден в том виде, в каком находится в качестве проекта. Для целей настоящего Стандарта такое обязательство рассматривается как юридическое обязательство. Однако различные обстоятельства, сопровождающие принятие законов, часто не позволяют указать одно событие, которое дало бы уверенность во введении закона. Во многих случаях невозможно определить, будет ли предлагаемый новый закон действительно принят в том виде, в каком находился в качестве проекта, и любое решение о существовании обязательства должно приниматься после вступления этого закона в силу.

*Вероятное выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования*

31. Для того чтобы обязательство отвечало критериям признания, должно быть не только текущее

обязательство, но также и вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения этого обязательства. Для целей настоящего Стандарта отток ресурсов или иное событие рассматривается как вероятное, если оно более вероятно, чем нет; то есть вероятность наступления такого события выше, чем вероятность его ненаступления. Когда нет вероятности того, что существует текущее обязательство, организация раскрывает условное обязательство, за исключением случаев, когда возможность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, является незначительной (см. параграф 100).

32. Если имеется ряд сходных обязательств (например, обязательство правительства возместить ущерб физическим лицам, получившим зараженную кровь из государственной больницы), вероятность выбытия ресурсов, необходимых для погашения обязательств, определяется путем рассмотрения класса обязательств в целом. Хотя вероятность оттока ресурсов по любой одной статье может быть небольшой, вполне вероятно, что некоторый отток ресурсов потребуется для погашения класса обязательств в целом. В таком случае резервы признаются (при соблюдении остальных критериев признания).

#### *Надежная оценка обязательства*

33. Использование оценочных значений является существенной частью подготовки финансовой отчетности и не отрицает ее надежности. Это особенно верно в случае резервов, которые по своему характеру являются более неопределенными, чем большинство прочих активов или обязательств. Кроме исключительно редких случаев, организация способна определить диапазон возможных результатов и, соответственно, сделать оценку обязательства, которая достаточно достоверна для использования при признании резервов.
34. В исключительно редких случаях, когда надежная оценка не может быть осуществлена, существует обязательство, которое не может быть признано. Такое обязательство раскрывается как условное обязательство (см. параграф 100).

#### **Условные обязательства**

35. **Организация не должна признавать условное обязательство.**
36. Условное обязательство раскрывается согласно требованиям параграфа 100, кроме случаев, когда вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, является незначительной.
37. В случаях когда организация несет солидарную ответственность по обязательству, та часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Например, в случае задолженности по совместной деятельности, та часть долга, которая должна погашаться другими участниками совместной деятельности, считается условным обязательством. Организация признает резервы для той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, кроме исключительно редких случаев, когда невозможно провести надежную оценку.
38. Условные обязательства могут изменяться не таким образом, как первоначально ожидалось. Поэтому оценка условных обязательств постоянно пересматривается для определения вероятности выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования. Если становится вероятным, что по статье, ранее рассматриваемой как условное обязательство, потребуется выбытие будущих экономических выгод или возможности полезного использования, то резервы признаются в финансовой отчетности того периода, в котором происходит изменение вероятности (за исключением чрезвычайно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка). Например, местная организация общественного сектора, возможно, нарушила законодательство по охране окружающей среды, но остается неясным, действительно ли нанесен ущерб окружающей среде. В случае когда впоследствии становится ясно, что ущерб имеет место и требуется устранить последствия, организация признает резервы, поскольку выбытие экономических выгод становится вероятным.

#### **Условные активы**

39. **Организация не должна признавать условный актив.**
40. Условные активы обычно возникают из незапланированных или других неожиданных событий, которые (а) не находятся под полным контролем организации и (б) создают вероятность поступления в организацию экономических выгод или возможности полезного использования.

Примером может служить судебный иск в стадии рассмотрения, когда исход судебного разбирательства не определен.

41. Условные активы не признаются в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, возможно, никогда не будет получен. Однако когда получение дохода практически гарантировано, соответствующий актив не является условным активом, и его признание целесообразно.
42. Условный актив раскрывается, как это требуется в параграфе 105, когда существует вероятность поступления экономических выгод или возможности полезного использования актива.
43. Оценка условных активов постоянно пересматривается для того, чтобы обеспечить отражение соответствующих изменений в финансовой отчетности. Если возникает практически несомненная уверенность, что произойдет поступление экономических выгод или возможности полезного использования, и стоимость актива может быть надежно определена, то актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение. Если поступление экономических выгод или возможности полезного использования стало вероятным, организация раскрывает условный актив (см. параграф 105).

## Оценка

### Наилучшая оценка

44. **Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку расходов, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.**
45. Наилучшая оценка расходов, необходимых для погашения текущего обязательства, – это сумма, которую организация, действующая на рациональной основе, уплатила бы для погашения обязательства на отчетную дату или передала третьей стороне на эту дату. Часто бывает невозможно или чрезмерно дорого погасить или передавать обязательство на отчетную дату. Однако оценка суммы, которую организация, действующая на рациональной основе, уплатила бы для погашения или передачи обязательства, дает наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату.
46. Оценки результатов и финансового эффекта определяются с помощью профессионального суждения руководства организации, дополненного практикой аналогичных операций и, в некоторых случаях, заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые доказательства включают любые дополнительные свидетельства, полученные в связи с событиями после отчетной даты.

#### *Пример*

Государственная медицинская лаборатория поставляет диагностические аппараты ультразвуковых сканеров как государственным, так и частным медицинским центрам и больницам на условиях полного возмещения расходов. Оборудование поставляется с гарантией, по которой медицинским центрам и больницам покрываются фактические затраты на ремонт любого производственного брака, который выявляется в течение шести месяцев после покупки. Если бы незначительные дефекты были обнаружены в каждом поставленном аппарате, то затраты на ремонт составили бы 1 миллион денежных единиц. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном аппарате, затраты на ремонт составили бы 4 миллиона денежных единиц. Статистика прошлых событий и прогноз на будущее указывают на то, что в наступающем году 75 процентов аппаратов не будут иметь дефектов, 20 процентов будут иметь незначительные дефекты, а 5 процентов аппаратов будут иметь крупные дефекты. В соответствии с параграфом 32, лаборатория оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составит:

$$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } 1 \text{ млн.}) + (5\% \text{ от } 4 \text{ млн.}) = 400\,000 \text{ ден.ед.}$$

47. Неопределенность в отношении суммы, признаваемой в качестве резерва, оценивается разными методами в зависимости от обстоятельств. В случае когда рассматриваемый резерв относится к большой совокупности объектов, обязательство оценивается путем суммирования всех возможных результатов, умноженных на соответствующую вероятность. Такой статистический метод оценки называется «ожидаемая стоимость». Таким образом, резервы будут различными в зависимости от того, является ли вероятность потери данной суммы, например, 60 % или 90 %. Если существует непрерывный диапазон возможных результатов, и каждая точка этого диапазона настолько же вероятна, как и другие, используется средняя точка диапазона.

48. Когда оценивается единственное обязательство, отдельный, наиболее вероятный результат может быть наилучшей оценкой обязательства. Однако даже в таком случае организация рассматривает другие возможные результаты. Если другие возможные результаты в основном выше или в основном ниже наиболее вероятного результата, то наилучшей оценкой будет большая или меньшая сумма соответственно. Например, если правительство должно исправить серьезный дефект в военном судне, которое оно построило для правительства другой страны, индивидуальным наиболее вероятным результатом будет устранение дефекта с первой попытки при затратах в 100 000 условных единиц, но будет создан резерв на большую сумму, если имеется значительная вероятность того, что дефект не удастся устранить с первой попытки.
49. Резерв оценивается без учета налогов или налоговых эквивалентов. Рекомендации по работе с налоговыми последствиями резервов и изменения в них рассматриваются в МСФО 12 «Налоги на прибыль».

#### **Риски и неопределенности**

50. **Риски и неопределенности, неизбежно сопровождающие многие события и обстоятельства, должны учитываться при определении наилучшей оценки резерва.**
51. Риск характеризует вариативность ожидаемого результата. Корректировка на риск может увеличить сумму, в которую оценено обязательство. При вынесении профессиональных суждений в условиях неопределенности необходима осторожность с тем, чтобы не завысить доходы или активы и не занижить расходы или обязательства. Однако неопределенность не оправдывает создание излишних резервов или преднамеренного завышения обязательств. Например, если прогнозируемые расходы в случае особенно неблагоприятного результата оцениваются на рациональной основе, то позже результат не будет намеренно рассматриваться как более вероятный, чем в действительности. Также осторожность необходима, чтобы избежать двойного учета влияния корректировки на риск и неопределенности, которое в противном случае приводит в дальнейшем к завышению суммы резерва.
52. Раскрытие неопределенностей, существующих в отношении суммы расходов, производится согласно параграфу 98 (b).

#### **Дисконтированная стоимость**

53. **Если влияние фактора времени на стоимость денег существенно, сумма резерва должна равняться дисконтированной величине расходов, которые ожидается понести для погашения обязательства.**
54. Ввиду влияния фактора времени на стоимость денег резервы, связанные с оттоком денежных средств, который возникает вскоре после отчетной даты, более обременительны, чем те, по которым отток той же суммы денежных средств возникает позднее. Поэтому резервы дисконтируются, когда такое влияние является существенным.
- Когда резервы дисконтируются в течение нескольких лет, дисконтированная стоимость резерва будет увеличиваться каждый год, ввиду приближения даты погашения обязательства (см. Наглядный пример).
55. Параграф 97(е) настоящего Стандарта требует раскрывать в отчетном периоде информацию о возникающем с течением времени увеличением дисконтированных значений.
56. **Ставка (или ставки) дисконтирования должна быть ставкой (или ставками) до налогообложения, отражающей текущую рыночную оценку стоимости денег во времени и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые были скорректированы прогнозируемые будущие денежные потоки.**
57. В некоторых странах прибыль организаций общественного сектора за период облагается налогом на прибыль или его эквивалентами. В случаях когда такими налогами на прибыль облагаются организации общественного сектора, выбранная ставка дисконтирования должна быть ставкой до налогообложения.

#### **Будущие события**

58. **Будущие события, которые могут повлиять на сумму, требуемую для погашения обязательства, должны отражаться в сумме резерва, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что они произойдут.**

59. Ожидаемые будущие события могут быть особенно важны при оценке резервов. Например, определенные обязательства могут быть проиндексированы с целью компенсации получателям влияния инфляции или другого специфического изменения цен. Если существуют обоснованные свидетельства в отношении вероятного ожидаемого уровня инфляции, то они должны быть учтены в сумме резерва. Другим примером будущих событий, влияющих на сумму резерва, является ситуация, когда правительство считает, что затраты по расчистке площадки газоперерабатывающего завода от дегтя, золы и других загрязняющих веществ по окончании срока эксплуатации снизятся в результате будущего изменения технологии. В данном случае признаваемая сумма отражает затраты, которые технически квалифицированные, объективные эксперты разумно ожидают понести с учетом всех имеющихся оснований в отношении технологии, которая будет в наличии на момент расчистки площадки. Таким образом, целесообразно включать, например, ожидаемые сокращения затрат, связанные с повышением опыта в применении существующей технологии, или ожидаемые затраты применения существующей технологии к более крупной или более сложной деятельности по расчистке, чем та, которая проводилась ранее. Однако организация не должна ожидать разработки совершенно новой технологии для расчистки до тех пор, пока это не подтвердится достаточно объективными свидетельствами.
60. Возможное принятие нового законодательства, которое может повлиять на сумму текущего обязательства правительства или отдельной организации общественного сектора, принимается в расчет при оценке этого обязательства, когда имеется достаточно объективное свидетельство того, что закон практически гарантированно будет принят. Наличие различных обстоятельств, возникающих на практике, делает невозможным определение единственного события, которое предоставит достаточное, объективное свидетельство в каждом конкретном случае. Подтверждение необходимо для определения того, (а) в чем будет заключаться требование законодательства, (б) и будет ли оно гарантированно принято и вступит в силу в установленном порядке. Во многих случаях не существует достаточно объективных свидетельств до тех пор, пока новое законодательство не будет введено в действие.

#### **Ожидаемое выбытие активов**

61. **Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва.**
62. Прибыль от ожидаемого выбытия активов не должна учитываться при оценке резерва, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, повлекшим возникновение резерва. Вместо этого организация признает прибыль от ожидаемого выбытия активов в момент времени, определенный МСФО ОС, в котором рассматриваются соответствующие активы.

#### **Возмещение**

63. **Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения резерва, будут возмещены другой стороной, возмещение должно признаваться только в том случае, когда практически не вызывает сомнений, что возмещение будет получено, если организация погасит обязательство. Возмещение должно учитываться как отдельный актив. Величина признанного возмещения не должна превышать сумму резерва.**
64. **В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы по созданию резерва могут указываться за вычетом суммы признанного возмещения.**
65. Иногда организация может рассчитывать на то, что другая сторона покроет все или часть затрат, необходимых для погашения резерва (например, посредством договоров страхования, положений договоров о возмещении убытков или гарантии поставщиков). Другая сторона может или возместить суммы, уже оплаченные организацией, или непосредственно уплатить эти суммы. Например, государственный орган может иметь юридическое обязательство перед физическим лицом вследствие предоставления сотрудниками этого органа некорректной консультации. Тем не менее, государственный орган может возместить некоторые свои затраты за счет страхования профессиональной ответственности.
66. В большинстве случаев организация несет ответственность по всей рассматриваемой сумме, и, таким образом, должна будет выплатить всю сумму в случае, если третья сторона не исполнит платеж по любой причине. В такой ситуации резерв признается в полной сумме обязательства, а по ожидаемому возмещению отдельный актив признается только в случае, когда практически гарантировано, что возмещение будет получено, если организация погасит обязательство.
67. В некоторых случаях организация не несет ответственности по рассматриваемым затратам, если третья сторона не выполнит обязательств по их оплате. В таком случае организация не имеет

обязательства по таким затратам, и они не включаются в резерв.

68. Согласно параграфу 37 обязательство, по которому организация несет солидарную ответственность, является условным обязательством в той степени, в которой ожидается, что обязательство будет погашено другими сторонами.

### **Изменения в резервах**

69. Резервы должны пересматриваться на каждую отчетную дату и корректироваться для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, то резерв должен быть восстановлен.
70. При использовании дисконтирования балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени. Это увеличение признается в качестве процентного расхода.

### **Использование резервов**

71. Резерв должен использоваться только на покрытие тех затрат, в отношении которых он первоначально был признан.
72. За счет резерва покрываются только те затраты, в связи с которыми этот резерв был создан. Зачет затрат против резерва, который первоначально создавался на другие цели, будет скрывать влияние двух различных событий.

### **Применение правил признания и оценки**

#### **Будущий чистый операционный убыток**

73. Резервы не должны признаваться в отношении чистого дефицита по будущей операционной деятельности.
74. Чистый дефицит по будущей операционной деятельности не отвечает определению обязательств, приведенному в параграфе 18, и общим критериям признания, установленным для резервов в параграфе 22.
75. Ожидание чистого дефицита по будущей операционной деятельности указывает на возможное обесценение определенных активов, используемых в данной деятельности. Организация тестирует такие активы на обесценение. Руководство по учету обесценения приведено в МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» или МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства».

#### **Обременительные договоры**

76. В случае когда у организации имеется договор, являющийся обременительным, текущее обязательство (за вычетом возмещений) по такому договору должно быть признано и оценено в качестве резерва.
77. Параграф 76 настоящего Стандарта применим только к обременительным договорам. Договоры о предоставлении социальных льгот, заключаемые с предположением того, что организация не получит возмещения, равного примерной стоимости предоставленных товаров и услуг непосредственно от получателей этих льгот, исключаются из сферы применения настоящего Стандарта.
78. Многие договоры по обменным операциям (например, некоторые стандартные договоры на поставку), могут быть аннулированы без выплаты компенсации другой стороне, и, соответственно, обязательства не существует. Другие договоры устанавливают права и обязанности каждой из договаривающихся сторон. Когда в результате каких-либо событий такой договор становится обременительным, он попадает в сферу применения настоящего Стандарта, и имеет место обязательство, которое подлежит признанию. Договоры, подлежащие исполнению в будущем, не являющиеся обременительными, находятся вне сферы применения настоящего Стандарта.
79. Настоящий Стандарт определяет обременительный договор как договор, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают экономические выгоды или возможность полезного использования, которые ожидается по нему получить с учетом возмещаемых сумм. Таким образом, имеет место текущее обязательство за вычетом возмещений, которое признается в качестве резерва согласно параграфу 76. Неизбежные расходы по договору отражают наименьшие чистые затраты по выходу из договора, представляющие собой наименьшее

из следующих значений - расходов по исполнению условий договора и расходов на выплату каких-либо компенсаций или штрафов в противном случае.

80. До создания отдельного резерва по обременительному договору организация признает любой убыток от обесценения активов, относящихся к этому договору.

### Реструктуризация

81. Ниже приводятся примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:
- (a) завершение или выбытие вида деятельности или оказания услуг;
  - (b) закрытие филиала или прекращение деятельности государственного органа в определенном месте или регионе или перемещение деятельности из одного региона в другой;
  - (c) изменения в структуре руководства, например, ликвидация какого-либо уровня управления или исполнительных функций; и
  - (d) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное влияние на характер и направленность деятельности организации.
82. Резерв по расходам на реструктуризацию признается только при соблюдении общих критериев признания резервов, установленных в параграфе 22. Параграфы 83–96 устанавливают порядок применения общих критериев признания к реструктуризации.
83. **Традиционное обязательство по реструктуризации возникает только в случае, когда организация:**
- (a) **располагает подробным официальным планом реструктуризации, определяющим, как минимум:**
    - (i) **вид деятельности /операционное подразделение или часть вида деятельности /операционного подразделения;**
    - (ii) **местонахождение, на которое влияет реструктуризация;**
    - (iii) **местонахождение, функции и примерное число работников, которым будет выдана компенсация в связи с прекращением их услуг;**
    - (iv) **затраты, которые будут понесены; и**
    - (v) **сроки выполнения плана; и**
  - (b) **создала обоснованные ожидания у заинтересованных лиц о том, что будет проведена реструктуризация, начав выполнение этого плана или объявив основные характеристики плана тем лицам, которых он касается.**
84. Для общественного сектора реструктуризация может осуществляться на общегосударственном уровне, на уровне министерства, или на уровне государственного органа.
85. Свидетельством того, что правительство или отдельная организация начала осуществлять план реструктуризации, являются, например, (a) публичное объявление основных характеристик плана, (b) продажа или передача активов, (c) уведомление о намерении расторгнуть аренду или (d) заключение альтернативных договоренностей с потребителями услуг. Публичное объявление подробного плана реструктуризации является традиционным обязательством провести реструктуризацию лишь в тех случаях, когда объявление сделано таким образом и настолько подробно (т. е. установлены основные характеристики плана), что у других сторон, таких как потребители услуг, поставщики и сотрудники (или их представители), возникают обоснованные ожидания относительно того, что правительство или организация будет осуществлять реструктуризацию.
86. Для того чтобы план реструктуризации при его объявлении сторонам, которых он коснется, приводил к возникновению традиционного обязательства, в нем должно быть запланировано скорейшее начало его исполнения и такие сроки его завершения, которые делают маловероятным внесение значительных изменений в план реструктуризации. Если предполагается значительная отсрочка от даты начала реструктуризации или ожидается, что ее проведение займет слишком длительный период времени, то маловероятно, что план вызовет у других сторон обоснованные ожидания того, что правительство или отдельная организация в настоящее время обязаны провести реструктуризацию, поскольку временные рамки создают для правительства или организации возможность изменения их планов.

87. Решение о реструктуризации, принятое руководством или органом управления до наступления отчетной даты, не приводит к возникновению традиционного обязательства на отчетную дату, за исключением случаев, когда до наступления отчетной даты организация:

- (a) начала реализовывать план реструктуризации; или
- (b) объявила об основных характеристиках плана реструктуризации тем сторонам, на которые он влияет, достаточно конкретным образом, чтобы у них появились обоснованные ожидания того, что реструктуризация будет проведена;

Если организация начинает осуществлять план реструктуризации или объявляет о его основных характеристиках тем сторонам, на которые он влияет, только после отчетной даты, то в соответствии с МСФО ОС 14 «События после отчетной даты» требуется раскрытие информации, если реструктуризация является существенной и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения, принимаемые пользователями на основе финансовой отчетности.

88. Хотя традиционное обязательство не создается лишь решением руководства или органа управления, обязательство может возникать вследствие других прошлых событий наряду с таким решением. Например, решения по проведению переговоров с представителями трудового коллектива по вопросу выходных пособий или с покупателями о продаже или передаче деятельности принимаются только с одобрения органа управления. Если такое одобрение получено и принято к сведению другими сторонами, организация имеет традиционное обязательство по реструктуризации при условии соблюдения условий параграфа 83.

89. В некоторых странах (a) окончательные полномочия при принятии решений в организации общественного сектора принадлежат органу управления, который включает лиц, представляющих интересы других сторон, отличных от руководства (например, работников), либо (b) перед принятием решения органом управления требуется уведомление таких представителей. Поскольку принятие решения таким органом управления включает доведение информации до сведения этих представителей, то это может приводить к возникновению традиционного обязательства по реструктуризации.

#### *Продажа или передача деятельности*

90. **Обязательство не возникает в результате продажи или передачи деятельности до тех пор, пока у организации не появилось обязательство продать или передать в результате появления соглашения, имеющего обязательную силу.**

91. Даже когда организация приняла решение о продаже какой-либо деятельности и публично объявила это решение, она не может продать до тех пор, пока не определен покупатель и не заключено соглашение о продаже, имеющее обязательную силу. До заключения соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, организация может изменить свое решение, и ей фактически придется действовать иначе, если не удастся найти покупателя в приемлемый срок. Когда продажа представляет собой только часть реструктуризации, традиционное обязательство может возникать по другим частям реструктуризации до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

92. Реструктуризация для общественного сектора часто предполагает передачу деятельности от одной контролируемой организации к другой, и может предполагать передачу деятельности безвозмездно или за символическую плату. Такие передачи обычно происходят по распоряжению правительства и не предполагают наличия соглашений, имеющих обязательную силу, как указано в параграфе 90. Обязательство существует только тогда, когда есть соглашение о передаче, имеющее обязательную силу. Даже в случаях когда предполагаемые передачи не ведут к признанию резерва, по планируемой операции может потребоваться раскрытие информации в соответствии с другими МСФО ОС, в частности, МСФО ОС 14 и МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

#### *Резервы по реструктуризации*

93. **Резерв по реструктуризации должен включать только прямые затраты, возникающие вследствие реструктуризации, которые в одно и то же время:**

- (a) вызваны непосредственно реструктуризацией; и
- (b) не связаны с текущей деятельностью организации.



94. Резерв по реструктуризации не включает такие затраты, как:
- (a) затраты на переподготовку или перемещение оставшегося персонала;
  - (b) расходы на маркетинг; или
  - (c) инвестиции в новые системы и сети сбыта.

Такие затраты относятся к будущей деятельности и не являются обязательствами по реструктуризации на отчетную дату. В отношении таких затрат действуют те же принципы признания, что и для аналогичных затрат, не связанных с реструктуризацией.

95. Идентифицируемый будущий чистый операционный убыток до даты реструктуризации не включается в резерв, если только он не относится к обременительному договору как определено в параграфе 18.
96. В соответствии с требованиями параграфа 61 прибыль от ожидаемого выбытия активов не учитывается при оценке резерва по реструктуризации, даже если продажа активов рассматривается как часть реструктуризации.

### Раскрытие информации

97. По каждому классу резервов организация должна раскрывать следующую информацию:
- (a) балансовую стоимость на начало и конец периода;
  - (b) дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличение существующих резервов;
  - (c) использованные суммы (то есть реально понесенные или списанные за счет резерва) в течение периода;
  - (d) неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода; и
  - (e) приращение дисконтированной стоимости резерва за отчетный период за счет изменения стоимости денег во времени, а также влияние любых изменений ставки дисконтирования.

Представление сравнительной информации не требуется.

98. Организация должна раскрывать следующую информацию по каждому классу резервов:
- (a) краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия, связанных с ним экономических выгод или возможности полезного использования;
  - (b) указание на признаки неопределенности относительно суммы или времени такого выбытия. В тех случаях, где необходимо предоставить соответствующую информацию, организация должна раскрывать основные допущения, сделанные в отношении будущих событий, как это указано в параграфе 58; и
  - (c) сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, который был признан по ожидаемому возмещению.
99. В случаях когда организация принимает решение признать в своей финансовой отчетности резервы по предоставлению социальных льгот, за которые организация не получит возмещения, равного примерной стоимости предоставленных товаров или услуг, непосредственно от получателей этих льгот, она должна осуществить раскрытие информации, требуемое в параграфах 97 и 98 в отношении этих резервов.
100. Кроме случаев, когда возможность какого-либо выбытия ресурсов для погашения является незначительной, для каждого класса условных обязательств на отчетную дату организация должна раскрывать краткое описание характера условного обязательства и, когда это целесообразно:
- (a) оценку его влияния на финансовые показатели, которая проводится согласно параграфам 44–62;
  - (b) указание неопределенностей относительно суммы или времени выбытия; и
  - (c) возможность любого возмещения.

101. При определении того, какие резервы или условные обязательства могут быть объединены в класс, необходимо рассмотреть, является ли характер статей достаточно схожим для того, чтобы единое утверждение о них удовлетворяло требованиям параграфов 98 (а) и (b), и 100 (а) и (b). Таким образом, может быть целесообразным рассматривать суммы, относящиеся к одному типу обязательств, как единый класс резервов, но будет неверно рассматривать как единый класс суммы, относящиеся к затратам на восстановление окружающей среды, и суммы, которые являются предметом судебных разбирательств.
102. В случаях когда резерв и условное обязательство обусловлены одним и тем же рядом обстоятельств, организация раскрывает информацию, требуемую параграфами 97, 98 и 100 так, чтобы показать связь между резервом и условным обязательством.
103. Организация может в некоторых случаях использовать внешнюю оценку для определения резерва. В таких случаях информация, касающаяся оценки, может быть раскрыта ввиду её полезности.
104. Требования к раскрытию информации параграфа 100 не применяются к условным обязательствам, возникающим из социальных выплат, предоставляемых организацией, за которые эта организация не получает возмещения, приблизительно равного стоимости предоставляемых товаров или услуг, непосредственно от получателей этих льгот (см. параграфы 1 (а) и 7–11 по исключению социальных льгот из сферы применения настоящего Стандарта).
105. **В случаях когда поступление экономических выгод или возможности полезного использования является вероятным, организация должна раскрывать краткое описание характера условных активов на отчетную дату и, когда это целесообразно, оценку их влияния на финансовые показатели, полученную согласно требованиям, установленным для резервов в параграфах 44–62.**
106. Требования к раскрытию информации в параграфе 105 применяются только к тем условным активам, по которым существует обоснованное ожидание поступления выгод в организацию. Таким образом, не требуется раскрытия этой информации по всем условным активам (для рассмотрения условных активов см. параграфы 39–43). Важно, чтобы раскрытие информации об условных активах не содержало вводящих в заблуждение указаний на вероятность получения дохода. Например, условный актив возникает в результате заключения договора, по которому организация общественного сектора разрешает компании коммерческого сектора разрабатывать одно из ее месторождений в обмен на роялти по установленной цене за каждую добытую тонну, и компания начала разработку. В дополнение к раскрытию информации о характере соглашения, условный актив должен быть оценен в случаях, когда могут быть обоснованно определены ожидаемый объем добычи сырья и время ожидаемого поступления денежных средств. При отсутствии доказанных запасов или наличии каких-либо других обстоятельств, указывающих на то, что добыча ресурсов маловероятна, организация общественного сектора не раскрывает информацию, требуемую параграфом 105, ввиду отсутствия вероятности поступления выгод.
107. Требования к раскрытию информации в параграфе 105 охватывают условные активы от обменных и необменных операций. Определение того, возникает ли условный актив в связи с налогооблагаемыми доходами, зависит от интерпретации налогового события. Определение налогового события в отношении налогооблагаемых доходов и его возможных последствий для раскрытия условных активов, связанных с налогооблагаемым доходом, рассматриваются в рамках отдельного проекта по доходам от необменных операций.
108. **В случаях когда информация, требуемая параграфами 100 и 105, не раскрывается по причине практической неосуществимости, этот факт должен указываться.**
109. **В чрезвычайно редких случаях раскрытие некоторой или всей информации, требуемой в параграфах 97–107, может нанести серьезный ущерб позиции организации в споре с другими сторонами о предмете резерва, условного обязательства или условного актива. В таких случаях организация не должна раскрывать информацию, но должна раскрывать общий характер спора вместе с фактом и причиной того, почему информация не была раскрыта.**

#### Переходные положения

110. Результаты принятия настоящего Стандарта на дату его вступления в силу (или ранее) должны представляться в отчетности как корректировка начального сальдо накопленного профицита /(дефицита) за период, в котором настоящий Стандарт был применен впервые. Не требуется, но рекомендуется (а) корректировка начального сальдо накопленного

профицита (дефицита) за самый ранний из отчетных периодов и (b) пересчет сравнительной информации. Если сравнительная информация не пересчитывается, этот факт подлежит раскрытию.

**Дата вступления в силу**

111. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2004 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2004 года.
112. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Резервы, условные обязательства, условные активы и возмещения**

Данные таблицы дополняют, но не являются частью МСФО ОС 19.

**Резервы и Условные Обязательства**

<b>Случай когда в результате прошлых событий может произойти выбытие ресурсов, содержащих будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, для погашения (а) текущего обязательства, или (б) возможного обязательства, существование которого будет подтверждено только фактом наступления или ненаступления одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации.</b>		
<b>Имеется текущее обязательство, которое, вероятно, требует выбытия ресурсов.</b>	<b>Имеется возможное обязательство или текущее обязательство, которое может потребовать, но, вероятно, не потребует выбытия ресурсов.</b>	<b>Имеется возможное обязательство или текущее обязательство, при котором вероятность выбытия ресурсов является незначительной.</b>
Обязательство признается (параграф 22).	Обязательство не признается (параграф 35).	Обязательство не признается (параграф 35).
Требуется раскрытие информации в отношении резерва (параграфы 97 и 98).	Требуется раскрытие информации в отношении условного обязательства (параграф 100).	Раскрытие информации не требуется (параграф 100).

Условное обязательство также возникает в исключительно редком случае, когда существует обязательство, которое не может быть признано из-за невозможности провести достоверную оценку. Для условного обязательства требуется раскрытие информации.

**Условные активы**

<b>Случай, когда в результате прошлых событий имеется вероятный актив, существование которого будет подтверждено только фактом наступления или ненаступления одного или более неопределенных будущих событий, не находящихся под полным контролем организации</b>		
<b>Поступление экономических выгод или возможности полезного использования практически гарантировано.</b>	<b>Поступление экономических выгод или возможности полезного использования вероятно, но не гарантировано.</b>	<b>Поступление экономических выгод или возможности полезного использования маловероятно.</b>
Актив не является условным (параграф 41).	Актив не признается (параграф 39).	Актив не признается (параграф 39).
	Требуется раскрытие информации (параграф 105).	Раскрытие информации не требуется (параграф 105).

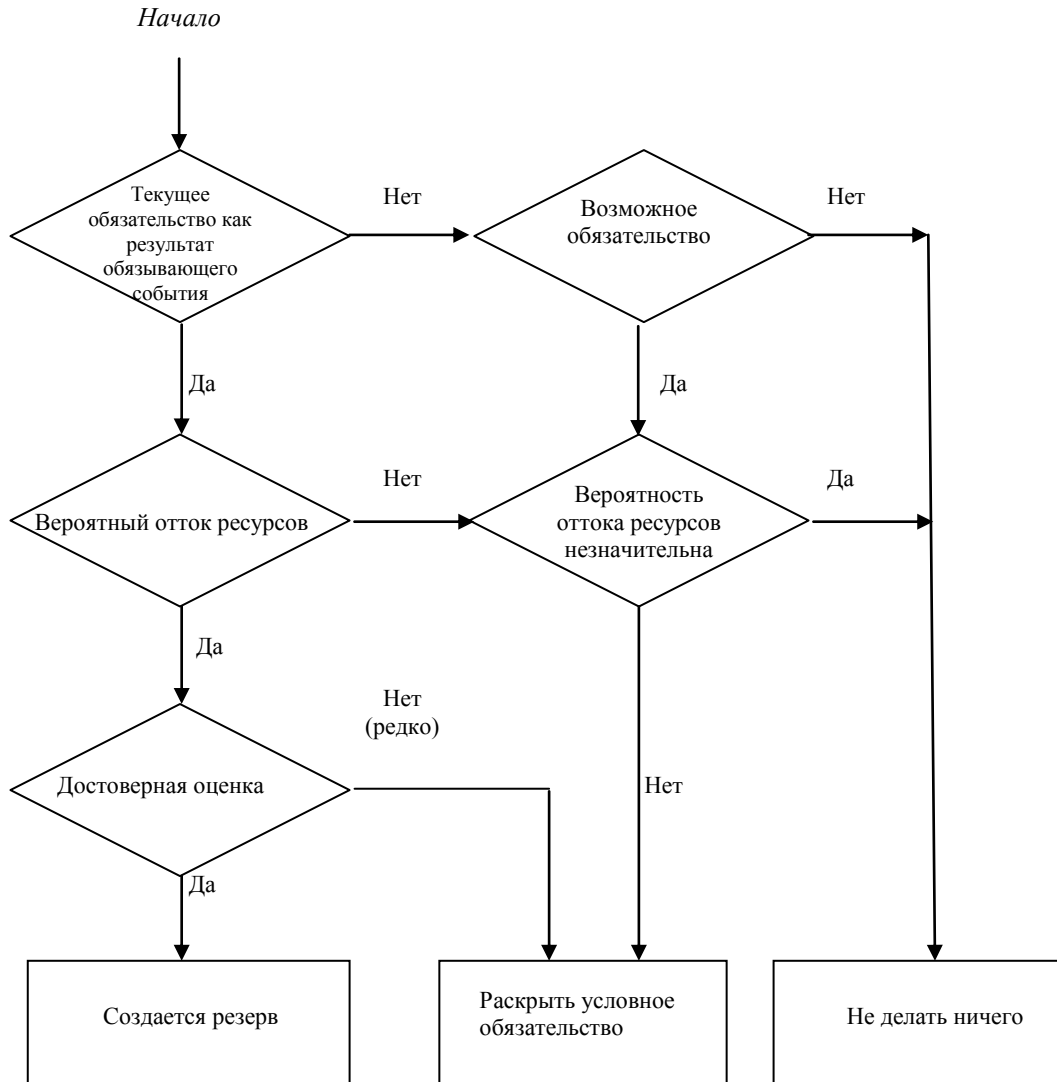
## Возмещения

<b>Ожидается, что другая сторона покроет все затраты или часть затрат, необходимых для урегулирования резерва.</b>		
<b>Организация не имеет обязательств по той части затрат, которые возмещаются другой стороной.</b>	<b>Обязательство по сумме, которая, как ожидается, будет возмещена, сохраняется за организацией, и практически гарантировано, что возмещение будет получено, если организация урегулирует резерв.</b>	<b>Обязательство по сумме, которая, как ожидается, будет возмещена, сохраняется за организацией, и не гарантировано, что возмещение будет получено, если организация урегулирует резерв.</b>
Организация не имеет обязательства по возмещаемой сумме (параграф 67).	Возмещение признается как отдельный актив в Отчете о финансовом положении и зачитывается против расходов в Отчете о финансовых результатах деятельности. Сумма, признанная в качестве ожидаемого возмещения не превышает сумму обязательств (параграфы 63 и 64).	Ожидаемое возмещение не признается как актив (параграф 63).
Раскрытие информации не требуется.	Возмещение раскрывается вместе с суммой, признанной по ожидаемому возмещению (параграф 98(с)).	Ожидаемое возмещение раскрывается (параграф 98 (с)).

**Иллюстративный пример: Дерево решений**

Данное дерево решение дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

Примечание: В некоторых случаях бывает неясно, существует ли обязательство. В таких случаях считается, что прошлое событие приводит к возникновению текущего обязательства, если на отчетную дату, учитывая все возможные свидетельства, вероятность наличия текущего обязательства превышает вероятность отсутствия такого обязательства (параграф 23 Стандарта).



## Руководство по внедрению

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

### Признание

- IG1. Все организации в данных примерах имеют отчетную дату 31 декабря. Во всех случаях предполагается, что надежная оценка может быть дана любому ожидаемому выбытию ресурсов. Хотя в некоторых случаях описываемые обстоятельства могут приводить к обесценению активов, в примерах данный аспект не рассматривается.
- IG2. Перекрестные ссылки, приводимые в примерах, указывают на параграфы, которые в особенности актуальны. Настоящее руководство должно рассматриваться в контексте настоящего Стандарта.
- IG3. Ссылки на «наилучшую оценку» относятся к величине дисконтированной стоимости, если изменение стоимости денег во времени является существенным.

### Гарантии

- IG4. Государственный орган А производит поисковое и спасательное оборудование для использования его государством и для продажи населению. В момент продажи государственный орган предоставляет покупателям гарантию на данные товары. По условиям продажи орган гарантирует устранение, путем ремонта или замены, производственных дефектов, выявляемых в течение трех лет после даты продажи. На основании прошлого опыта, вероятно (более вероятно, чем нет) возникнут определенные претензии по гарантиям.

#### Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является продажа оборудования с гарантией, приводящая к возникновению юридического обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно для гарантий в целом (см. параграф 32)

#### Заключение

Резерв признается в размере наилучшей оценки затрат на устранение дефектов изделий по гарантии в отношении оборудования, проданного на отчетную дату или до отчетной даты (см. параграфы 22 и 32).

### Загрязнение земель – законодательство практически гарантированно будет принято

- IG5. Местные органы власти владеют складом на земельном участке, находящемся недалеко от порта. Власти сохранили право собственности на землю, потому что, возможно, участок понадобится для будущего использования в деятельности порта. В течение последних 10 лет группа фермеров арендовала здание склада для хранения сельскохозяйственных химикатов. Правительство заявляет о своих намерениях принять законодательство об окружающей среде, требующее от владельцев выполнения обязательств по предотвращению загрязнения окружающей среды, включающих стоимость затрат на очистку загрязненных земель. В результате местные органы власти принимают политику по опасным химикатам и начинают ее применять в отношении своей деятельности и собственности. На этом этапе становится ясно, что сельскохозяйственные химикаты загрязнили землю вокруг склада. Местные власти не имеют возможности заставить фермеров или их страховую компанию возместить затраты на очищение земли. По состоянию на 31 декабря 2001 года практически гарантировано, что проект закона, требующего очистки уже загрязненных земель, будет введен в действие вскоре после окончания года.

#### Анализ

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события - обязывающим событием является загрязнение земли в силу практически полной уверенности в принятии законодательства, требующего очистки земель.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при урегулировании – вероятно.

#### Заключение

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на очистку (см. параграфы 22 и 30).

**Загрязнение и традиционное обязательство**

IG6. Правительство имеет опубликованную политику по охране окружающей среды, согласно которой оно несет ответственность за все виды загрязнений, возникающих в результате его деятельности. Правительство имеет письменные свидетельства выполнения этой опубликованной политики. Но в стране не существует законодательства об охране окружающей среды. Во время военно-морских учений было повреждено судно, и произошла утечка значительного количества топлива. Правительство выразило согласие оплатить расходы по единовременной очистке и текущие расходы по мониторингу и поддержке популяции морских животных и птиц.

**Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является загрязнение окружающей среды, которое приводит к возникновению традиционного обязательства, поскольку политика и предыдущие действия властей создали обоснованные ожидания относительно того, что власти произведут ликвидацию загрязнения.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

**Заключение**

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на очистку (см. параграфы 22 и 30).

**Разрез по добыче гравия**

IG7. Организация общественного сектора осуществляет добычу гравия на земельном участке, арендованном у частной компании на коммерческой основе. Гравий используется для строительства и ремонта дорог. Соглашение с землевладельцами требует от организации общественного сектора восстановления территории добычи гравия путем сноса всех зданий, восстановления земель и всего почвенного слоя. 60 % конечных затрат по восстановлению относятся к сносу зданий и восстановлению территории, и 40 % возникают из добычи гравия. На отчетную дату здания были построены, разработка участка началась, но гравий еще не добывался.

**Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – строительство зданий и разработка месторождения создают юридическое обязательство в соответствии с условиями соглашения о сносе зданий и восстановлении участка, и поэтому является обязывающим событием. Однако на отчетную дату не было обязательства устранить ущерб, который будет нанесен добычей гравия.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

**Заключение**

Резерв признается в размере наилучшей оценки 60 % конечных затрат, относящихся к сносу зданий и восстановлению участка (см. параграф 22). Данные затраты составляют часть стоимости разреза. 40 % затрат, которые возникают в результате добычи гравия, признаются как обязательство, когда гравий будет добыт.

**Политика возврата средств**

IG8. Государственный орган функционирует как централизованный магазин по снабжению и позволяет населению покупать излишки товаров. Он проводит политику возврата денег недовольным покупкой клиентам, даже не имея соответствующих юридических обязательств. Его политика возврата денег широко известна.

**Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является продажа товара, которая ведет к возникновению традиционного обязательства, поскольку действия государственного органа создали обоснованные ожидания со стороны его клиентов в том, что он будет возвращать деньги за купленные товары.



Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования при исполнении обязательств – вероятно, что часть товаров будет возвращена с возвратом уплаченных за них денег (см. параграф 32)

#### **Заключение**

Признается резерв в размере наилучшей оценки затрат на возврат денег (см. параграфы 18 (определение традиционного обязательства), 22, 25 и 32).

#### **Закрытие отделения – неисполнение до отчетной даты**

IG9. 12 декабря 2004 года правительство принимает решение закрыть отделение государственного органа. Решение не было доведено до заинтересованных сторон до отчетной даты (31 декабря, 2004 года), и никаких других шагов по выполнению решения предпринято не было.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – нет обязывающего события и, следовательно, нет обязательства.

#### **Заключение**

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 83).

#### **Передача функций отделения на аутсорсинг – исполнение до отчетной даты**

IG10. 12 декабря 2004 года, правительство приняло решение передать функции отделения на аутсорсинг. 20 декабря 2004 года подробный план по передаче функций отделения на аутсорсинг был утвержден руководством, и персоналу отделения разосланы уведомления о предстоящем сокращении штата.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является доведение решения до работников отделения, которое создает традиционное обязательство с этой даты, поскольку порождает обоснованные ожидания, что функции отделения будут переданы на аутсорсинг.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – вероятно.

#### **Заключение**

На 31 декабря 2004 года признается резерв в размере наилучшей оценки затрат по передаче функций отделения на аутсорсинг (см. параграфы 22 и 83).

#### **Законодательное требование об оснащении фильтрами для очистки воздуха**

IG11. В соответствии с новым законодательством организация местного самоуправления обязана оснастить свои общественные здания новыми фильтрами для очистки воздуха до 30 июня 2005 года. Организация эти фильтры не установила.

#### **Анализ**

(a) На отчетную дату 31 декабря 2004 года.

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – нет обязательства, поскольку нет обязывающего события как в отношении затрат на установку фильтров для очистки воздуха, так и в отношении штрафов по законодательству.

#### **Заключение**

В отношении затрат на установку фильтров для очистки воздуха резерв не признается (см. параграфы 22 и 25–27).

#### **Анализ**

(b) На отчетную дату 31 декабря 2005 года.

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – по-прежнему нет обязательства по затратам на установку фильтров для очистки воздуха, поскольку не произошло обязывающего события (установка фильтров). Однако возможно возникновение обязательства

по оплате штрафов или пени согласно законодательству, поскольку обязывающее событие произошло (несоответствие общественных зданий установленным требованиям).

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательств – оценка вероятности уплаты штрафов и пени в результате несоблюдения законодательства зависит от условий законодательства и строгости его соблюдения.

#### **Заключение**

Не признается резерв по затратам на установку фильтров для очистки воздуха. Однако признается резерв в размере наилучшей оценки любых штрафов и пени, которые более вероятно, чем нет, будут наложены (см. параграфы 22 и 25–27).

### **Переподготовка персонала в результате изменений в системе взимания налога на прибыль**

IG12. Правительство вводит ряд изменений в систему налогообложения прибыли. В результате этих изменений налоговой инспекции (отчитывающаяся организация) необходимо провести переподготовку значительной части своего административного и контролирующего персонала для обеспечения соответствия требованиям финансового регулирования. На отчетную дату переподготовка персонала не проводилась.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязательства нет, поскольку не было обязывающего события (переподготовка).

#### **Заключение**

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 25–27).

### **Обременительный договор**

IG13. Прачечная при больнице работает в здании, которое эта больница (отчитывающаяся организация) арендовала на условиях операционной аренды. В течение декабря 2004 года прачечная перенесла свою деятельность в новое здание. Аренда старого здания продолжится в течение следующих 4 лет, договор аренды не может быть аннулирован. Больница не имеет других возможностей использования здания и не может сдать в его субаренду другому пользователю.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является подписание договора аренды, что создает юридическое обязательство.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательства – когда аренда становится обременительной, выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, вероятно. (До тех пор, пока аренда не станет обременительной, больница осуществляет учет аренды согласно МСФО ОС 13 «Аренда»).

#### **Заключение**

Признается резерв в размере наилучшей оценки неизбежных арендных платежей (см. параграфы 13 (b), 22 и 76).

### **Отдельная гарантия**

IG14. В течение 2004 года орган местной власти дает гарантию по определенным заимствованиям частной компании, предоставляющей коммунальные услуги за плату. Финансовое положение компании в это время является стабильным. В течение 2005 года финансовое положение компании ухудшается, и по состоянию на 30 июня 2005 года компания объявляет себя банкротом.

#### **Анализ**

(a) На 31 декабря 2004 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является предоставление гарантии, что ведет к появлению юридического

обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования при исполнении обязательства – выбытие выгод не является вероятным на 31 декабря 2004.

#### **Заключение**

Резерв не признается (см. параграфы 22 и 31). Гарантия раскрывается как условное обязательство, если только вероятность любого выбытия не считается незначительной (см. параграфы 100 и 109)

#### **Анализ**

(b) На 31 декабря 2005 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – обязывающим событием является предоставление гарантии, что ведет к появлению юридического обязательства.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования, при исполнении обязательства - на 31 декабря 2005 года существует вероятность того, что для исполнения обязательства потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования.

#### **Заключение**

Резерв признается в размере наилучшей оценки обязательства (см. параграфы 22, 31 и 109).

Примечание: В данном примере рассматривается отдельная гарантия. Если организация имеет портфель схожих гарантий, она будет оценивать этот портфель в целом при определении того, вероятно ли выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного использования (см. параграф 32). В случае предоставления организацией гарантий за комиссионные, доход признается в соответствии с МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций».

### **Судебное дело**

IG15. После официального обеда, состоявшегося в 2004 году, умерло 10 человек, возможно в результате пищевого отравления продуктами, проданными рестораном в государственном музее (отчитывающаяся организация). Начаты процессуальные действия с требованиями возмещения организацией ущерба, но она оспаривает свои обязательства. До даты утверждения финансовой отчетности за год, заканчивающийся 31 декабря 2004 года, юристы организации заявляют, что, вероятно, организация не будет признана ответственной. Однако когда организация готовит свою финансовую отчетность за год, заканчивающийся 31 декабря 2005 года, юристы считают, что исходя из развития судебного процесса, вероятно, что организация будет признана ответственной.

#### **Анализ**

(a) На 31 декабря 2004 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – на основании свидетельств, имеющих на момент утверждения финансовой отчетности, обязательство как результат прошлых событий, отсутствует.

#### **Заключение**

Резерв музеем не признается (см. параграфы 23 и 24). Проблема раскрывается как условное обязательство, если только вероятность любого выбытия ресурсов не рассматривается как незначительная (см. параграф 100 и 109).

#### **Анализ**

(b) На 31 декабря 2005 года

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – на основании имеющихся свидетельств существует текущее обязательство.

Выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды или возможность полезного

использования – вероятно.

#### **Заключение**

Признается резерв в размере наилучшей оценке суммы, необходимой для погашения обязательства (параграфы 22-24 и 109).

#### **Ремонт и обслуживание**

IG16. Некоторые активы в дополнение к обычному техническому обслуживанию требуют каждые несколько лет значительных затрат на масштабное переоснащение или ремонт и замену основных частей. МСФО ОС 17 «Основные средства» дает рекомендации по распределению затрат на актив по его составляющим частям, если эти части имеют различные сроки полезного использования или предоставляют выгоды в различные моменты времени.

#### **Затраты на ремонт – законодательных требований нет**

IG17. Печь для обогрева здания, которая сдается в аренду государственным органом ряду арендаторов общественного сектора, имеет футеровку, которую по техническим причинам требуется заменять каждые пять лет. На отчетную дату футеровка используется уже 3 года.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – текущего обязательства нет.

#### **Заключение**

Резерв не признается (см. параграфы 22, 25–27).

Затраты на замену футеровки не признаются, так как на отчетную дату никакого обязательства заменить футеровку не существует вне зависимости от будущих действий организации – даже намерение понести затраты зависит от того, решит ли организация продолжить эксплуатировать печь или заменить футеровку. Вместо признания резерва учет использования футеровки происходит в виде амортизации, то есть стоимость футеровки амортизируется в течение пяти лет. Понесенные затраты на замену футеровки капитализируются по мере потребления каждой новой футеровки, а затем отражаются путем начисления амортизации в течение последующих 5 лет.

#### **Затраты на ремонт – законодательные требования**

IG18. Государственная служба картографии должна по закону раз в три года проводить капитальный ремонт своих самолетов, используемых для топографической аэрофотосъемки.

#### **Анализ**

Текущее обязательство как результат прошлого обязывающего события – текущего обязательства нет.

#### **Заключение**

Резерв не признается (см. параграфы 22, 25–27).

Затраты на ремонт самолетов не признаются в качестве резерва по той же причине, по какой затраты на замену футеровки не признаются как резерв в примере 11А. Даже юридическое требование в отношении ремонта не делает затраты на ремонт обязательством, поскольку не существует обязательства проводить ремонт самолета отдельно от будущих действий организации – организация может избежать будущих затрат за счет будущих действий, например, продав самолет.

#### **Раскрытие информации**

*Ниже и на следующей странице приводятся два примера раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 98.*

#### *Гарантии*

IG19. Государственный орган, занимающийся предупреждением случаев нарушения техники безопасности на рабочем месте, предоставляет гарантии покупателю на средства безопасности в момент покупки. По условиям гарантии государственный орган обязуется в течение двух лет с момента продажи отремонтировать или заменить изделия, которые будут работать

неудовлетворительно. На отчетную дату был признан резерв в размере 60 000 условных единиц. Резерв не дисконтировался, поскольку влияние дисконтирования не является существенным. Раскрывается следующая информация:

*Резерв в размере 60 000 условных единиц был признан в отношении расчетных гарантийных требований по изделиям, проданным в течение трех последних финансовых лет. Ожидается, что основная часть этих затрат будет понесена в следующем финансовом году, а полностью в течение двух лет после отчетной даты.*

#### *Затраты по выводу из эксплуатации*

IG20. В 2005 году государственная исследовательская организация, использующая ядерный реактор для разработки радиоизотопов, применяемых в медицинских целях, признает резерв на затраты по выводу из эксплуатации в размере 300 миллионов денежных единиц. Обязательство оценивается на основе допущения о том, что вывод из эксплуатации произойдет через 60–70 лет. Однако имеется возможность того, что это не произойдет раньше чем через 100–110 лет и в таком случае дисконтированная стоимость затрат будет значительно меньше. Раскрывается следующая информация:

*В отношении затрат на вывод из эксплуатации признан резерв в размере 300 миллионов условных единиц. Ожидается, что эти затраты будут понесены между 2065 и 2075 гг., однако имеется вероятность, что вывод из эксплуатации не произойдет ранее 2105–2115 гг. Если затраты были оценены, основываясь на ожидании, что они не будут понесены до 2105–2115 гг., то резерв будет снижен до 136 миллионов. Резерв оценивался на основе текущей технологии, по текущим ценам и дисконтировалось с применением реальной ставки дисконтирования 2 %.*

#### **Освобождение от раскрытия информации**

*Ниже приводится пример раскрытия информации в соответствии с требованиями параграфа 109, когда некоторая необходимая информация не предоставляется, потому что можно ожидать, что это нанесло бы серьезный ущерб положению организации.*

IG21. Государственная исследовательская организация вовлечена в спор с компанией, которая утверждает, что исследовательская организация нарушила авторское право при использовании генетического материала, и требует возмещения убытков в размере 100 миллионов денежных единиц. Исследовательская организация признает резерв в размере наилучшей оценки обязательства, но не раскрывает информацию, которую требуют параграфы 97 и 98 Стандарта. Раскрывается следующая информация:

*Идет процесс против государственной организации, относящийся к спору с компанией, утверждающей, что организация нарушила патенты и требует возмещения убытков в размере 100 миллионов денежных единиц. Информация, которую обычно требует МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» не раскрывается на основании того, что это может крайне отрицательно повлиять на исход процесса. Правление считает, что организация сможет успешно защитить себя от претензий.*

**Иллюстративный пример**

Данный пример дополняет, но не является частью МСФО ОС 19.

**Дисконтированная стоимость резерва**

Следующий пример иллюстрирует журнальные проводки, сделанные на момент первоначального признания дисконтированной стоимости резерва и последующего признания ее увеличения. Это увеличение резерва признается в качестве процентного расхода (параграф 70).

IE1. Ожидаемая величина резерва на конец пятого года составляет 2 000 условных единиц. Эта ожидаемая величина не была скорректирована с учетом рисков. Соответствующая ставка дисконтирования, которая учитывает риск, связанный с данными денежными средствами, была определена в размере 12%.

IE2. Журнальные проводки для отражения резерва и ежегодных изменений в стоимости резерва:

Конец текущего отчетного периода

Дт	Расходы	1 134, 85	
Кт	Резерв		1 134, 85
Конец года 1			
Дт	Процентные расходы	136, 18	
Кт	Резерв		136, 18
Конец года 2			
Дт	Процентные расходы	152, 52	
Кт	Резерв		152,52
Конец года 3			
Дт	Процентные расходы	170, 83	
Кт	Резерв		170,83
Конец года 4			
Дт	Процентные расходы	191,33	
Кт	Резерв		191,33
Конец года 5			
Дт	Процентные расходы	214,29	
Кт	Резерв		214,29

**Расчеты:****Увеличение**

Текущий период: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^5 = 1\,134,85$	
Конец года 1: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^4 = 1\,271,04$	136,18
Конец года 2: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^3 = 1\,423,56$	152,52
Конец года 3: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^2 = 1\,594,39$	170,83
Конец года 4: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^1 = 1\,785,71$	191,33
Конец года 5: дисконтированная стоимость = $2\,000/(1,12)^0 = 2\,000,00$	214,29

### Сравнение с МСФО 37

В основе МСФО ОС 19 лежит МСФО 37 (в редакции 1998 г.). Основные различия между МСФО ОС 19 и МСФО 37 заключаются в следующем:

- В МСФО ОС 19 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 37, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора. В частности, сфера применения МСФО ОС 19 поясняет, что он не применяется к резервам и условным обязательствам, возникающим в результате социальных выплат, предоставляемых организацией и за которые она не получит возмещения равного примерной стоимости предоставленных товаров и услуг непосредственно от получателей этих льгот. Тем не менее, если организация предпочитает признать резервы по социальным льготам, то в этом отношении МСФО ОС 19 требует раскрытия определенных сведений.
- Параграфы, выделенные жирным шрифтом в МСФО 37, были изменены в МСФО ОС 19, а так же в МСФО ОС 19 был включен комментарий, дополняющий эти параграфы в МСФО ОС 37, и разъясняющий, что в случае обременительных договоров именно текущее обязательство за вычетом возмещений признается в качестве резерва.
- Параграф о сфере применения МСФО ОС 19 разъясняет, что хотя резервы, условные обязательства и условные активы, возникающие вследствие вознаграждений работникам, исключаются из сферы применения Стандарта, Стандарт применим к резервам и условным обязательствам и условным активам, возникающим из выплат работникам по прекращению деятельности в ходе реструктуризации, рассматриваемым в Стандарте.
- В некоторых случаях МСФО ОС 19 использует терминологию, отличную от МСФО 37. Наиболее показательными примерами являются использование в МСФО ОС 19 терминов «выручка» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентами этих терминов в МСФО 37 является «доход» и «Отчет о прибылях и убытках».
- МСФО ОС 19 включает определения технической терминологии, используемой в МСФО 37, а также дополнительное определение «договоров, подлежащих исполнению в будущем».
- Руководство по применению изменено с тем, чтобы более глубоко отразить специфику общественного сектора.
- МСФО ОС 19 содержит Иллюстративный пример, который поясняет применение журнальных проводок в случае признания изменений в сумме резерва с течением времени ввиду влияния ставки дисконтирования.

**МСФО ОС 20 – РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в редакции 1994 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 24 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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



## МСФО ОС 20—РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Цель	
Сфера применения .....	1–3
Определения .....	4–17
Близкие родственники и члены семьи физического лица .....	5
Ключевой управленческий персонал.....	6–9
Связанные стороны .....	10–15
Вознаграждение ключевому управленческому персоналу.....	16
Право голоса.....	17
Проблема связанных сторон.....	18–21
Вознаграждение ключевому управленческому персоналу.....	21
Существенность.....	22
Раскрытие информации .....	23–41
Раскрытие информации о контроле.....	25–26
Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами.....	27–33
Раскрытие информации — Ключевой управленческий персонал .....	34–41
Дата вступления в силу .....	42–43
Руководство по внедрению	
Сравнение с МСФО 24	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах» изложен в параграфах 1–43. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 20 должен пониматься в контексте его цели и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

## Цель

Цель настоящего Стандарта – обязать раскрывать информацию о наличии отношений между связанными сторонами, если имеет место контроль, а также информацию об операциях между организацией и связанными с ней сторонами при определенных обстоятельствах. Данная информация необходима в целях предоставления отчетности, а также для того, чтобы способствовать лучшему пониманию финансового положения и результатов деятельности отчитывающейся организации. Основные проблемы раскрытия информации о связанных сторонах заключаются (а) в выявлении сторон, контролирующих или оказывающих значительное влияние на отчитывающуюся организацию, и (b) в определении подлежащей раскрытию информации об операциях с этими сторонами.

## Сфера применения

1. Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для раскрытия информации об отношениях между связанными сторонами и некоторых операциях со связанными сторонами.
2. Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.
3. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

## Определения

4. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Близкие родственники и члены семьи физического лица** – близкие родственники или члены семьи, которые потенциально могут оказывать влияние на данное лицо или подвергаться его влиянию в ходе взаимоотношений с организацией.

**Ключевой управленческий персонал (руководящие работники):**

- (a) все директора или представители руководства организации; и
- (b) другие лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации. В случае их соответствия данному требованию ключевой управленческий персонал включает:
  - (i) представителей руководства государственной организации, наделенных полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, управления и контроля за деятельностью отчитывающейся организации;
  - (ii) главных советников вышеуказанных лиц, а также
  - (iii) если они еще не включены в (a), высшее руководство отчитывающейся организации, включая генерального директора или постоянного руководителя отчитывающейся организации.

**Надзор** - наблюдение за деятельностью организации с полномочиями и ответственностью для осуществления контроля или оказания значительного влияния на финансовые и операционные решения организации.

**Связанная сторона** означает, что стороны считаются связанными, если одна сторона имеет возможность (a) контролировать другую сторону или (b) оказывать значительное влияние на другую сторону при принятии финансовых или операционных решений или если связанная сторона организации и другая организация находятся под общим контролем. Связанные стороны включают:

- (a) организации, прямо или косвенно через одного или более посредников контролирующие или контролируемые отчитывающейся организацией;
- (b) ассоциированные организации (см. МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»);

- (с) лица, владеющие прямо или косвенно долей в отчитывающейся организации, которая дает им возможность оказывать значительное влияние на организацию, и близкие члены семьи такого лица;
- (d) ключевой управленческий персонал и близкие члены их семей; и
- (е) организации, в которых любое лицо, как описано в (с) и (d), владеет значительной долей прямо или косвенно, или на которые такое лицо имеет возможность оказывать значительное влияние.

**Операция между связанными сторонами** – передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы. К операциям между связанными сторонами не относятся операции с другими организациями, которые являются связанными сторонами лишь в силу экономической зависимости от отчитывающейся организации или органа государственного управления, частью которого они являются.

**Вознаграждения ключевому управленческому персоналу** – любое вознаграждение или выгода, полученные прямо или косвенно ключевым управленческим персоналом отчитывающейся организации за услуги в качестве представителей руководства, или, наоборот, в качестве работников отчитывающейся организации.

**Значительное влияние** (для целей настоящего Стандарта) – право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой или операционной политики организации, но не контролировать такую политику. Значительное влияние может проявляться несколькими путями, обычно через представительство в совете директоров или аналогичном органе управления, но также и, например, путем участия в (а) процессе принятия принципиальных решений, (b) существенных операциях между организациями внутри группы организаций, (с) обмене управленческим персоналом, или (d) зависимости от технической информации. Значительное влияние может достигаться с помощью долевого владения, по уставу или по соглашению. В отношении долевого владения, значительное влияние предполагается в соответствии с определением, данным в МСФО ОС 7.

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

#### **Близкие родственники и члены семьи физического лица**

5. Требуется профессиональное суждение, чтобы определить, следует ли считать физическое лицо близким родственником или членом семьи физического лица для целей применения настоящего Стандарта. В случае отсутствия информации об обратном, например, о том, что супруг (супруга) или другой родственник проживает отдельно от физического лица, предполагается, что следующие члены семьи и близкие родственники могут оказывать влияние на данное лицо или быть подвержены его влиянию, чтобы соответствовать определению близкого родственника и члена семьи физического лица:
  - (а) супруг (супруга), гражданский супруг (супруга), ребенок, находящийся на иждивении, или родственник, проживающий в общем домохозяйстве;
  - (b) бабушка (бабушка), родитель, ребенок, не находящийся на иждивении, внук (внучка), брат или сестра; и
  - (с) супруга (супруг) или гражданская супруга (супруг) сына (дочери), тесть (теща), свекор (свекровь), шурин (деверь) или золовка (свояченица).

#### **Ключевой управленческий персонал**

6. Ключевой управленческий персонал включает всех директоров или членов органа управления отчитывающейся организации, если этот орган наделен полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации. На уровне государства орган управления может состоять из избранных или назначенных представителей (например, президента или губернатора, министров, советников или их доверенных лиц).
7. Если организация подлежит надзору со стороны избранного или назначенного представителя органа управления правительства, к которому она относится, то такое лицо включается в ключевой управленческий персонал, если функция надзора включает полномочия и

ответственность в вопросах планирования, руководства и контроля за деятельностью организации. Во многих странах ключевые советники такого лица не обладают достаточными полномочиями, установленными законодательно или иным образом, чтобы соответствовать определению ключевого управленческого персонала. В других странах ключевые советники такого лица могут быть отнесены к ключевому управленческому персоналу, потому что имеют особые рабочие отношения с лицом, обладающим контролем над организацией. Тем самым они имеют доступ к служебной информации и могут также осуществлять контроль или оказывать значительное влияние на организацию. Для оценки того, является ли лицо ключевым советником и соответствует ли такой советник определению ключевого управленческого персонала или является связанной стороной, требуется профессиональное суждение.

8. Орган управления вместе с генеральным директором и высшим управленческим персоналом обладает полномочиями и ответственностью планировать и контролировать деятельность организации, управлять ее ресурсами, обеспечивать достижение общих целей организации. Таким образом, ключевой управленческий персонал будет включать генерального директора и высший управленческий персонал отчитывающейся организации. В некоторых странах государственные служащие не обладают достаточными полномочиями и ответственностью, чтобы соответствовать требованиям к ключевому управленческому персоналу (в определении, приведенном в настоящем Стандарте) государственной отчитывающейся организации. В таких случаях ключевой управленческий персонал будет состоять только из тех избранных членов органа управления, которые несут наибольшую ответственность за руководство; указанных лиц часто называют кабинетом министров.
9. Высший управленческий персонал группы организаций может включать лиц, как из контролирующей организации, так и из других организаций, которые вместе образуют группу организаций.

#### **Связанные стороны**

10. При рассмотрении всех возможных взаимоотношений между связанными сторонами внимание должно быть направлено на сущность взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.
11. Если член ключевого управленческого персонала работает в двух организациях одновременно, необходимо рассмотреть возможность и оценить вероятность того, что такое лицо сможет влиять на принципиальные решения в обеих организациях при осуществлении ими взаимных операций. Однако сам факт присутствия одного и того же члена ключевого управленческого персонала в двух организациях одновременно не обязательно создает отношения между связанными сторонами.
12. В контексте настоящего Стандарта связанными сторонами не считаются:
  - (a) (i) организации, предоставляющие финансовые ресурсы в ходе своей предпринимательской деятельности в этом направлении; и
  - (ii) профсоюзы;
 

в процессе своей нормальной работы с организацией на основании самого факта этой работы (хотя они могут ограничивать свободу действий организации или участвовать в процессе принятия решений); и
  - (b) организация, отношения с которой являются исключительно агентскими.
13. Отношения между связанными сторонами могут возникнуть, если физическое лицо является либо членом органа управления, либо участвует в принятии финансовых и операционных решений отчитывающейся организации. Отношения между связанными сторонами могут также возникнуть в рамках внешних операционных отношений между отчитывающейся организацией и связанной стороной. Такие отношения часто подразумевают определенную степень экономической зависимости.
14. Экономическая зависимость, при которой одна организация зависима от другой в том смысле, что опирается на получение значительного объема финансовых ресурсов от последней или продажу ей своих товаров и услуг, по всей вероятности сама по себе не может привести к контролю или значительному влиянию и, тем самым, по всей вероятности, не может способствовать возникновению отношений между связанными сторонами. Как таковой, отдельный покупатель, поставщик, франшизодатель, дистрибьютор или генеральный агент, с которым организация

общественного сектора вступает в большой объем сделок, не будет являться связанной стороной лишь по причине, возникающей в результате этого экономической зависимости. Однако экономическая зависимость совместно с другими факторами может привести к возникновению значительного влияния, а тем самым и отношениям между связанными сторонами. При оценке влияния экономической зависимости на отношения необходимо профессиональное суждение. Если отчитываемая организация является экономически зависимой от другой организации, рекомендуется раскрытие отчитываемой организацией информации о наличии такой зависимости.

15. Определение связанной стороны включает организации, принадлежащие ключевому управленческому персоналу, близким родственникам и членам семей таких лиц или крупным акционерам (или их эквивалентам в тех случаях, когда у организации отсутствует формальная структура капитала) отчитываемой организации. Определение связанной стороны также включает обстоятельства, при которых одна сторона способна оказывать значительное влияние на другую сторону. В общественном секторе на физическое лицо или организацию может быть возложена ответственность за надзор над отчитываемой организацией, что позволяет им оказывать значительное влияние на финансовые и операционные решения отчитываемой организации, но не контролировать их. Для целей настоящего Стандарта определение значительного влияния охватывает организации, находящиеся под совместным контролем.

#### **Вознаграждение ключевому управленческому персоналу**

16. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу включают вознаграждения, получаемые физическими лицами от отчитываемой организации за услуги, которые они предоставляли ей в качестве членов органа управления или работников. Выгоды, полученные прямо или косвенно от организации за услуги, предоставленные в любом другом качестве, кроме как в качестве работника или члена органа управления, не удовлетворяют определению вознаграждений ключевому управленческому персоналу, приведенному в настоящем Стандарте. Однако параграф 34 требует раскрытия информации о некоторых таких выгодах. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу не включают выплаты, произведенные исключительно в качестве возмещения расходов, понесенных указанными лицами в интересах отчитываемой организации, такие как возмещение расходов на проживание во время командировок.

#### **Право голоса**

17. Определение связанной стороны включает любых лиц, прямо или косвенно заинтересованных в праве голоса в отчитываемой организации, которое дает им возможность оказывать значительное влияние на организацию. Заинтересованность в обладании правом голоса в организации может возникнуть в том случае, если организация общественного сектора имеет корпоративную структуру, а министр или государственное ведомство владеют акциями организации.

#### **Проблема связанных сторон**

18. Отношения между связанными сторонами повсеместно встречаются в общественном секторе, поскольку:
  - (a) административные единицы находятся под общим руководством исполнительной власти, а, в конечном счете – парламента или аналогичного органа, состоящего из избранных или назначенных официальных лиц, и действуют совместно для реализации политики правительства;
  - (b) государственные министерства и ведомства часто осуществляют деятельность, необходимую для выполнения различных компонентов своих обязанностей и достижения различных целей, с помощью отдельных контролируемых организаций, а также организаций, на которые они оказывают значительное влияние; и
  - (c) министры и другие выбранные или назначенные члены правительства и высшего управленческого персонала могут оказывать значительное влияние на деятельность министерства или ведомства.
19. Раскрытие информации о некоторых отношениях между связанными сторонами и операциях между связанными сторонами и отношениях, лежащих в основе этих операций, необходимо в

целях представления отчетности и способствует лучшему пониманию пользователями финансовой отчетности отчитывающейся организации, поскольку:

- (a) отношения между связанными сторонами могут влиять на то, каким образом организация работает с другими организациями при достижении своих индивидуальных целей, и каким образом она сотрудничает с другими организациями при достижении общих или коллективных целей;
  - (b) отношения между связанными сторонами могут подвергнуть организацию рискам или предоставить возможности, которые не возникли бы при отсутствии таких отношений;
  - (c) связанные стороны могут вступать в сделки, в которые не вступили бы несвязанные стороны, или же могут соглашаться на сделки на условиях и положениях, отличных от условий, обычно доступных для несвязанных сторон. Это часто происходит в государственных министерствах и ведомствах, где товары и услуги передаются между министерствами по цене ниже себестоимости как часть обычных операционных процедур в соответствии с целями отчитывающейся организации и правительства. Предполагается, что правительства и отдельные организации общественного сектора будут использовать ресурсы эффективно, результативно и в соответствии с планом, и управлять бюджетными средствами в высшей степени добросовестно. Наличие отношений между связанными сторонами означает, что одна сторона может значительно влиять на деятельность другой стороны или контролировать ее. Это создает возможность для осуществления операций таким образом, что одна сторона получит необоснованную выгоду за счет другой.
20. Раскрытие информации о некоторых типах операций между связанными сторонами, а также положений и условий, на которых они проводились, позволяет пользователям оценивать влияние таких операций на финансовое положение и результаты деятельности организации, а также ее способность предоставлять оговоренные услуги. Раскрытие такой информации также обеспечивает прозрачность операций организации со связанными сторонами.

#### **Вознаграждение ключевому управленческому персоналу**

21. Ключевой управленческий персонал занимает в организации ответственные должности. Они отвечают за стратегическое и оперативное управление организацией и наделены значительными полномочиями. Их заработная плата часто определяется законом или независимой комиссией или иным органом, не зависящим от отчитывающейся организации. Однако полномочия ключевого управленческого персонала дают ему возможность влиять на связанные с его положением выгоды, которые получают эти лица сами либо связанные с ними стороны. Настоящий Стандарт требует раскрытия определенной информации (a) о вознаграждении ключевого управленческого персонала и близких родственников и членов семей ключевого управленческого персонала в отчетном периоде, (b) предоставленных им займах и (c) вознаграждениях, предоставляемых им за услуги, оказываемые ими организации в качестве ином, чем в качестве члена органа управления или работника. Раскрытие информации, предусмотренное настоящим Стандартом, обеспечит минимально приемлемый уровень прозрачности применительно к вознаграждению ключевого управленческого персонала и близких родственников и членов семей ключевого управленческого персонала.

#### **Существенность**

22. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» требует отдельного раскрытия существенных статей. Существенность статьи определяется исходя из ее характера и объема. При оценке существенности операций между связанными сторонами характер отношений между отчитывающейся организацией и связанной стороной, а также характер операции могут означать, что операция является существенной независимо от ее объема.

#### **Раскрытие информации**

23. Во многих странах законы и другие официальные правила финансовой отчетности требуют, чтобы в финансовой отчетности организаций коммерческого сектора и коммерческих организаций с государственным участием раскрывалась информация о некоторых категориях связанных сторон и операций со связанными сторонами. В частности, внимание сосредоточено на операциях организации с ее директорами или членами ее органа управления и высшим управленческим персоналом, и, в особенности, на их вознаграждениях и займах. Это обусловлено (a) фидуциарными полномочиями директоров, членов органа управления и высшего управленческого

персонала, а также (b) тем, что они наделены обширными полномочиями по использованию ресурсов организации. В некоторых странах аналогичные требования включены в законы и правила, применяющиеся к организациям общественного сектора.

24. Некоторые МСФО ОС также требуют раскрытия информации об операциях со связанными сторонами. Например, МСФО ОС 1 содержит требование раскрывать суммы, подлежащие уплате и получению от контролирующих организаций, аналогичных контролируемых организаций, ассоциированных компаний и других связанных сторон. МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и МСФО ОС 7 требуют раскрытия перечня значительных контролируемых организаций и ассоциированных компаний. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует раскрытия чрезвычайных статей, а также статей выручки и расходов в пределах профицита или дефицита от обычной деятельности, которые имеют такие объем, характер или распространение, что их раскрытие значимо для объяснения результатов деятельности организации за период.

#### **Раскрытие информации о контроле**

25. **Отношения между связанными сторонами, если имеет место контроль, должны раскрываться независимо от того, происходили ли операции между связанными сторонами.**
26. Для того чтобы читатель финансовой отчетности составил представление о последствиях отношений между связанными сторонами, целесообразно раскрывать отношения между связанными сторонами в ситуациях, когда имеет место контроль, независимо от проведения операций между связанными сторонами. При этом должны раскрываться названия контролируемых организаций, название непосредственной контролирующей организации и название конечной контролирующей организации, если таковая имеется.

#### **Раскрытие информации об операциях между связанными сторонами**

27. **В отношении операций между связанными сторонами, за исключением операций, осуществляемых в рамках обычных отношений между поставщиком и клиентом /получателем на условиях, являющихся не более или не менее благоприятными по сравнению с ситуацией, когда в тех же обстоятельствах организация взаимодействовала бы с этим физическим лицом или организацией как с независимой стороной, отчитывающаяся организация должна раскрывать следующую информацию:**
- (a) **характер отношений между связанными сторонами;**
  - (b) **типы произведенных операций; и**
  - (c) **элементы операций, необходимых для разъяснения их значимости в деятельности организации и достаточных для отражения в финансовой отчетности уместной и надежной информации для принятия решений, а также в целях представления отчетности.**
28. Ниже приведены примеры ситуаций, при которых операции между связанными сторонами могут привести к раскрытию информации отчитывающейся организацией:
- (a) оказание или получение услуг;
  - (b) приобретение или передача/ продажа продукции (готовой или незавершенной);
  - (c) приобретение или передача/ продажа имущества и других активов;
  - (d) агентские соглашения;
  - (e) соглашения об аренде;
  - (f) передача исследований и разработок;
  - (g) лицензионные соглашения;
  - (h) финансирование (включая займы, взносы в чистые активы /капитал, гранты в денежной или натуральной форме, и другие виды финансовой поддержки, включая соглашения о разделении затрат); и
  - (i) гарантии и поручительства.



29. Организации общественного сектора ежедневно осуществляют операции друг с другом в широких масштабах. Эти операции могут проводиться по себестоимости, по цене ниже себестоимости или быть безвозмездными. Например, государственный орган по управлению делами может безвозмездно предоставлять офисные площади другим государственным органам, или же организация общественного сектора может выступать в качестве агента по закупкам для других организаций общественного сектора. При некоторых моделях правительства может существовать возможность покрытия расходов, превышающих полную себестоимость оказываемых услуг. Государственные органы являются связанными сторонами, поскольку находятся под общим контролем, и эти операции удовлетворяют определению операций между связанными сторонами. Однако раскрытие информации об операциях между этими организациями не является обязательным, если (а) операции соответствуют обычным деловым взаимоотношениям между организациями, (б) операции проводятся на положениях и условиях, являющихся нормальными для подобных операций при данных обстоятельствах. Исключение таких операций между связанными сторонами из требований к раскрытию информации, изложенных в параграфе 27, отражает тот факт, что организации общественного сектора действуют совместно для достижения общих целей, а также что в разных странах могут быть приняты различные механизмы для оказания услуг организациями общественного сектора. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации об операциях между связанными сторонами только в тех случаях, когда эти операции отклоняются от параметров проведения операций, установленных в данной стране.
30. Информация об операциях между связанными сторонами, которую необходимо раскрывать для достижения целей представления финансовой отчетности общего назначения, обычно включает:
- (а) описание характера отношений между связанными сторонами, участвующими в таких операциях, например, являются ли они отношениями с контролирующей организацией, контролируемой организацией, организацией, находящейся под общим контролем, или с ключевым управленческим персоналом;
  - (б) описание операций между связанными сторонами в пределах каждого общего класса операций с указанием объема класса, либо в виде конкретной денежной суммы, либо как доли класса операций и /или сальдо;
  - (с) краткий обзор общих условий операций между связанными сторонами, включая информацию об отличии этих условий от условий, характерных для аналогичных операций с независимыми сторонами; и
  - (d) суммы или соответствующие доли непогашенных статей.
31. Параграф 34 настоящего Стандарта требует раскрытия дополнительной информации о некоторых операциях между организацией и ключевым управленческим персоналом и/или близкими родственниками и членами семей ключевого управленческого персонала.
32. **Статьи аналогичного характера могут раскрываться в агрегированном виде за исключением случаев, когда раскрытие информации по отдельным статьям необходимо для отражения уместной и надежной информации для принятия решений, а также в целях представления отчетности.**
33. В консолидированной финансовой отчетности не требуется раскрытие информации об операциях между связанными сторонами среди членов группы организаций, поскольку в консолидированной финансовой отчетности представляется информация о контролирующей и контролируемых организациях как о единой отчитывающейся организации. Операции между связанными сторонами, которые происходят между членами группы организаций, исключаются при консолидации в соответствии с МСФО ОС 6. Операции с ассоциированными организациями, подлежащие учету по методу долевого участия, не исключаются, а потому требуют отдельного раскрытия как операции между связанными сторонами.

#### **Раскрытие информации – Ключевой управленческий персонал**

34. **Организация должна раскрывать:**
- (а) **сумму совокупного вознаграждения ключевому управленческому персоналу, количество физических лиц, определенных на основе эквивалента полной занятости, получающих вознаграждение в рамках данной категории, с отдельным указанием основных классов ключевого управленческого персонала и описанием каждого класса;**

- (b) **совокупную сумму всех прочих вознаграждений и компенсаций, предоставляемых ключевому управленческому персоналу и близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала отчитывающейся организации в течение отчетного периода, с отдельным указанием совокупных сумм, предоставленных**
    - (i) **ключевому управленческому персоналу; и**
    - (ii) **близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала; и**
  - (c) **по займам, не являющимся общедоступными для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу, и по займам, информация о наличии которых не является общеизвестной, для каждого отдельного члена ключевого управленческого персонала и каждого близкого родственника и члена семьи ключевого управленческого персонала:**
    - (i) **сумму займов, выданных в течение периода, и их положения и условия;**
    - (ii) **сумму погашенных займов в течение периода;**
    - (iii) **сумму конечного сальдо по всем займам и суммам, причитающимся к получению; и**
    - (iv) **в случае если лицо не является директором или членом органа управления или высшего управленческого персонала организации, отношение такого лица к этому органу или персоналу.**
35. Параграф 27 настоящего Стандарта требует раскрытия информации об операциях между связанными сторонами, которые были осуществлены на условиях, отличающихся от рыночных, установленных для организации. Настоящий Стандарт также требует раскрытия информации о некоторых операциях с ключевым управленческим персоналом в соответствии с требованиями, определенными в параграфе 34, независимо от того, осуществлялись ли они на условиях, отличающихся от рыночных, установленных для организации.
36. Лица, относящиеся к ключевому управленческому персоналу, могут быть заняты полный рабочий день или неполный рабочий день. Количество физических лиц, получающих вознаграждение, раскрываемое в соответствии с параграфом 34 (а), должно оцениваться на основе эквивалента полной занятости. Организации должны отдельно раскрывать информацию об основных видах имеющегося у них ключевого управленческого персонала. Например, если у организации имеется орган управления, отделенный от высшего управленческого персонала, то раскрытие информации о вознаграждениях каждой из двух групп будет производиться отдельно. Если физическое лицо одновременно является членом органа управления и высшего управленческого персонала, то для целей настоящего Стандарта это лицо будет включено только в одну из указанных групп. Категории ключевого управленческого персонала, которые даны в определении ключевого управленческого персонала, являются указанием для установления видов ключевого управленческого персонала.
37. Вознаграждения ключевому управленческому персоналу могут включать получение различных прямых и косвенных выгод. Если можно определить стоимость этих выгод, она должна включаться в совокупную сумму раскрываемого вознаграждения. Если стоимость этих выгод определить нельзя, то производится наилучшая оценка затрат отчитывающейся организации или организаций, результаты которой включаются в совокупное вознаграждение, подлежащее раскрытию.
38. Требования к оценке вознаграждений работников приводятся в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам». Если неденежное вознаграждение, которое может быть надежно оценено, включается в совокупную сумму вознаграждения ключевого управленческого персонала, раскрытую за период, в Примечаниях к финансовой отчетности необходимо раскрыть информацию о подходе к оценке неденежного вознаграждения.
39. Настоящий Стандарт требует раскрытия определенной информации о положениях и условиях займов, предоставленных ключевому управленческому персоналу, их близким родственникам и членам семей, если эти займы
- (a) **не являются общедоступными для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу; и**

- (b) могут быть общедоступными для лиц вне пределов ключевого управленческого персонала, но об этом неизвестно широкой публике.

Раскрытие этой информации необходимо в целях предоставления отчетности. При определении того, информацию о каких займах следует раскрывать, чтобы выполнить требования настоящего Стандарта, может потребоваться профессиональное суждение. Это суждение должно выноситься после рассмотрения уместных фактов и в порядке, соответствующем достижению целей финансовой отчетности.

40. Параграф 34(a) настоящего Стандарта требует раскрытия совокупного вознаграждения ключевому управленческому персоналу. Ключевой управленческий персонал включает директоров или членов органа управления и членов высшего управленческого персонала организации. Директора или члены органа управления организации также могут получать вознаграждения или компенсации от организации за услуги, предоставленные ими в ином качестве, чем в качестве (a) директора или члена органа управления организации, или (b) в качестве работника организации. Пункт 34(b)(i) настоящего Стандарта требует раскрытия общей суммы такого рода прочих видов вознаграждений или компенсаций.
41. Близкие родственники и члены семей ключевого управленческого персонала могут оказывать влияние или быть подвержены влиянию ключевого управленческого персонала при операциях с отчитывающейся организацией. Пункт 34(b)(ii) настоящего Стандарта требует раскрытия общей суммы вознаграждений и компенсаций, предоставленных в течение периода близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала.

#### Дата вступления в силу

42. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2004 г. или после этой даты. Рекомендуются более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2004 года.**
43. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 20.*

**Раскрытие информации — Правительство X**

В финансовой отчетности правительства X раскрывается следующая информация.

*Контролируемые организации (параграф 25)*

Правительство контролирует следующие отчитывающиеся организации:

Государственные министерства и департаменты: министерство образования, министерство социальной защиты, министерство внутренних дел, почтовая служба, министерство строительства, министерство обороны, министерство юстиции, казначейство /министерство финансов, министерство X, департамент XYZ (перечислить все министерства и департаменты).

Коммерческие организации с государственным участием: государственная электроэнергетическая компания, государственное телекоммуникационное агентство (перечислить все коммерческие организации с государственным участием).

(Примечание: МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» требует раскрытия определенной информации о значимых контролируемых организациях.)

*Операции между связанными сторонами (параграф 27)*

Члену Кабинета Министров был предоставлен дом с освобождением от арендной платы в столице страны. Арендная плата за дома, аналогичные предоставленному министру, составляет примерно Z денежных единиц в год. Предоставление жилья не входит в пакет вознаграждения министру, а правительство, как правило, не предоставляет бесплатное жилье министрам. Однако в этом случае было необходимо обеспечить министра жильем в столице.

Супруге другого министра был бесплатно предоставлен в пользование автомобиль. Арендная плата за пользование автомобилями аналогичного класса обычно составляет K денежных единиц в год. Правительство, как правило, не предоставляет бесплатный автотранспорт супругам министров.

*Ключевой управленческий персонал (параграф 34)*

**Вознаграждения (параграф 34(a))**

Ключевой управленческий персонал (согласно определению МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах») включает членов Кабинета Министров, которые образуют орган управления правительства X. Совокупное вознаграждение членам Кабинета и количество физических лиц, получающих вознаграждение от правительства X, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	X млн.
Количество физических лиц	Y человек.

**Займы, не являющиеся общедоступными (и/или информация о которых не является общеизвестной) для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу (параграф 34(c))**

Суммы таких займов, выданных и погашенных в течение периода, а также непогашенные сальдо на конец периода, приведены ниже:

<u>Лицо</u>	<u>Выдано</u>	<u>Погашено</u>	<u>Сальдо</u>
Г-н ABC	J	K	L
Г-жа VSL	M	N	P
Г-н D	Q	R	Z
Г-н E	S	T	U

**Условия**

Г-н ABC, министр транспорта, получил заем под X % годовых, что на Y % ниже рыночной ставки. Срок займа Z лет.

Г-жа VSL, супруга министра здравоохранения, получила заем от государства. Заем выдан на N лет под X % годовых, по действующей ставке рефинансирования.

Заработная плата членов Кабинета Министров г-на D и г-на E позволяет им воспользоваться государственным займом на срок до A лет по ставке Y % годовых для приобретения автомобиля.

**Прочие вознаграждения и компенсации, предоставляемые ключевому управленческому персоналу, их близким родственникам и членам семей (параграф 34(b))**

В отчетном периоде членам Кабинета Министров была выплачена компенсация на общую сумму X денежных единиц за консультационные услуги, оказанные определенным государственным органам.

В отчетном периоде государство выплатило близким родственникам и членам семей ключевого управленческого персонала вознаграждений и компенсаций на сумму Y денежных единиц. Эта сумма состоит из вознаграждения государственных служащих, являющихся близкими родственниками и членами семей министров.

**Раскрытие информации — государственная организация XYZ**

В финансовой отчетности государственной организации XYZ, являющейся отдельной отчитывающейся организацией, раскрывается следующая информация.

*Контролируемые организации (параграф 25)*

Департамент контролируется министерством X. Министерство X контролируется правительством X.

Департамент контролирует подразделение по управлению делами, которое представляет собой коммерческую организацию с государственным участием.

(Примечание: МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» требует раскрытия определенной информации о значимых контролируемых организациях).

*Операции между связанными сторонами (параграф 27)*

Государственный орган предоставил министру дом с освобождением от арендной платы. Арендная плата за дома, аналогичные предоставленному министру, составляет примерно Z денежных единиц в год. Предоставление жилья не входит в пакет вознаграждения министру, а в соответствии с операционным регламентом государственные организации не предоставляют бесплатное жилье министрам. Однако правительство X рекомендовало предоставить дом в данном конкретном случае.

*Ключевой управленческий персонал (параграф 34)***Вознаграждения (параграф 34(a))**

Ключевой управленческий персонал (согласно определению МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах») государственного органа XYZ включает министра, членов органа управления и членов высшего управленческого персонала. Орган управления состоит из членов, назначенных правительством X; генеральный директор и финансовый директор посещают заседания органа управления, но не являются его членами. Министр не получает вознаграждения от государственного органа XYZ. Совокупное вознаграждение членам органа управления и количество физических лиц, получающих вознаграждение в рамках этой категории, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	AX млн.
Количество физических лиц	AY человек.

Группа высшего управленческого персонала включает генерального директора государственного органа, финансового директора и AZ начальников подразделений. Совокупное вознаграждение членам группы высшего управленческого персонала и количество менеджеров, получающих вознаграждение в рамках этой категории, определенное на основе эквивалента полной занятости, составляют:

Совокупное вознаграждение	AP млн.
Количество физических лиц	AQ человек.

РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О СВЯЗАННЫХ СТОРОНАХ

Два руководителя подразделений прикомандированы от министерства X и получают вознаграждение в министерстве X.

**Займы, не являющиеся общедоступными (и/или информация о которых не является общеизвестной) для лиц, не относящихся к ключевому управленческому персоналу (параграф 34(с))**

Суммы займов, выданных и погашенных в течение периода, а также непогашенные сальдо на конец периода:

<u>Лицо</u>	<u>Выдано</u>	<u>Погашено</u>	<u>Сальдо</u>
Министр	J	K	L
Г-н G	M	N	P
Г-жа H	Q	R	Z

**Сроки и условия**

Министр получил заем в размере J денежных единиц под X% годовых, что на Y% ниже рыночной ставки. Срок займа Z лет.

Заработная плата высшего управленческого персонала, г-на G и г-на H, позволяет им воспользоваться государственным займом на срок до N лет по ставке Y% годовых для приобретения автомобиля.

**Прочие вознаграждения и компенсации, предоставляемые их близким родственникам и членам семей (параграф 34(b))**

В отчетном периоде государственный орган выплатил работникам, являющимся близкими родственниками и членами семей ключевого управленческого персонала, вознаграждений и компенсаций на сумму F (денежных единиц).

### Сравнение с МСФО 24

В основе МСФО ОС 20 лежит МСФО (IAS) 24 (в редакции 1994 года). Основные отличия между МСФО ОС 20 и МСФО 24 заключаются в следующем:

- Структура МСФО ОС 20 значительно отличается от структуры МСФО 24.
- В МСФО ОС 20 не было принято исключение из сферы применения МСФО 24 дочерних компаний, материнская организация которых расположена в той же стране и представляет консолидированную финансовую отчетность в этой стране.
- Комментарий, определяющий ключевой управленческий персонал в МСФО 24, был включен в формальное определение «ключевого управленческого персонала» в МСФО ОС 20. Комментарий в МСФО 24 включает близких родственников и членов семей; определение «ключевого управленческого персонала» в МСФО ОС 20 не включает близких родственников и членов семей.
- Определение «связанной стороны» в МСФО ОС 20 включает отношения между связанными сторонами, которые отмечены лишь в комментарии в МСФО 24.
- МСФО ОС 20 включает определение «вознаграждения ключевому управленческому персоналу». МСФО 24 не содержит такого определения.
- МСФО ОС 20 содержит дополнительные требования к раскрытию информации, относящиеся (а) к вознаграждению ключевому управленческому персоналу и их близким родственникам и членам их семей, и (б) к некоторым другим операциям между организацией и ее ключевым управленческим персоналом и их близкими родственниками и членами семей.
- В МСФО ОС 20 добавлен комментарий, отсутствовавший в МСФО 24, для разъяснения применимости Стандарта к учету в организациях общественного сектора.
- За исключением ограниченного круга требований к раскрытию сведений о вознаграждении ключевого управленческого персонала и некоторых других предусмотренных операций, МСФО ОС 20 не содержит требований к раскрытию информации об операциях между связанными сторонами, которые осуществляются на нормальных условиях. МСФО 24 содержит более ограниченный круг исключений для операций между связанными сторонами, которые осуществляются в ходе нормальных деловых отношений между сторонами.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 20 используется терминология, отличная от МСФО 24. Наиболее показательным примером является использование термина «члены органа управления» в МСФО ОС 20. Эквивалентом в МСФО 24 является термин «директоры».

## **МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ, НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА**

### **От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 36 «Обесценение активов» (редакция 2004 года), опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 36 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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



**МСФО ОС 21 – ОБЕСЦЕНЕНИЕ АКТИВОВ,  
НЕ ГЕНЕРИРУЮЩИХ ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА****СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграф
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–13
Определения .....	14–23
Коммерческие предприятия с государственным участием .....	15
Активы, генерирующие денежные средства .....	16–21
Амортизация .....	22
Обесценение .....	23
Идентификация актива, который может быть обесценен.....	24–34
Оценка возмещаемой стоимости использования актива .....	35–50
Оценка возмещаемой стоимости использования нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования .....	39А
Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу.....	40–43
Ценность использования .....	44–49
Метод амортизированной стоимости замещения.....	45–47
Метод восстановительной стоимости .....	48
Метод полезных единиц .....	49
Применение методов.....	50
Признание и оценка убытка от обесценения .....	51–57
Восстановление убытка от обесценения .....	58–70
Изменение категории активов.....	71–72
Раскрытие информации .....	72А–79
Переходные положения .....	80–81
Дата вступления в силу .....	82–83
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 36 (2004 г.)	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» изложен в параграфах 1–83. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 21 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Цель**

1. Цель настоящего Стандарта состоит в установлении процедур, которые организация должна применять для определения обесценения актива, не генерирующего денежные средства, и признания убытков от обесценения. Стандарт также определяет, в каких случаях организация должна восстанавливать убыток от обесценения, и предписывает требования к раскрытию информации.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт для учета обесценения активов, не генерирующих денежные средства, за исключением:**
  - (a) **Запасов (см. МСФО ОС 12 «Запасы»);**
  - (b) **Активов, возникающих по договорам на строительство (см. МСФО ОС 11 «Договоры на строительство»);**
  - (c) **Финансовых активов, которые включаются в сферу применения МСФО ОС 29 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;**
  - (d) **Инвестиционной недвижимости, которая оценивается на основе модели учета по справедливой стоимости (см. МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость»);**
  - (e) **Основных средств, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 17 «Основные средства»);**
  - (f) **Нематериальных активов, не генерирующих денежные средства, оцениваемых по переоцененной стоимости (см. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы»); и**
  - (g) **Других активов, по которым требования к учету обесценения включены в другие Международные стандарты финансовой отчетности общественного сектора.**
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. **Организации общественного сектора, владеющие активами, генерирующими денежные средства согласно параграфу 14, применяют к таким активам МСФО ОС 26 «Обесценение активов, генерирующих денежные средства». Организации общественного сектора, владеющие активами, не генерирующими денежные средства, применяют требования настоящего Стандарта.**
6. Настоящий Стандарт исключает из своей сферы применения обесценение активов, учет которых ведется в соответствии с другим МСФО ОС. КОГУ применяют МСФО 36 и поэтому не подпадают под требования настоящего Стандарта. Организации общественного сектора, отличные от КОГУ, применяют к своим активам, генерирующим денежные средства, МСФО ОС 26, а настоящий Стандарт применяют к своим активам, не генерирующим денежные средства. В параграфах 6–13 сфера применения настоящего Стандарта объясняется более подробно.
7. Настоящий Стандарт исключает из сферы своего применения нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, регулярно переоцениваемые по справедливой стоимости. Настоящий Стандарт включает в сферу своего применения все прочие нематериальные активы, не генерирующие денежные средства (например, активы, учитываемые по себестоимости за вычетом всей суммы накопленной амортизации). Организации применяют требования настоящего Стандарта для признания и оценки убытков от обесценения и их восстановления, связанных с этими нематериальными активами, не генерирующими денежные средства.
8. Настоящий Стандарт не применяется к запасам и активам, возникающим вследствие заключения договоров на строительство, поскольку существующие МСФО ОС, применяемые к таким активам, содержат требования для их признания и оценки.
9. Настоящий Стандарт не применяется к финансовым активам, входящим в сферу применения МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации». Обесценение этих

активов рассматривается в МСФО ОС 29.

10. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение инвестиционной недвижимости, которая учитывается по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 16. В соответствии с моделью учета по справедливой стоимости, предусмотренной в МСФО ОС 16, инвестиционная недвижимость учитывается по справедливой стоимости на отчетную дату, и любое обесценение будет учтено при ее оценке.
11. Настоящий Стандарт не требует проведения теста на обесценение активов, не генерирующих денежные средства, которые учитываются по переоцененной стоимости в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета и отражения в отчетности, описанным в МСФО ОС 17. Это объясняется тем, что согласно допустимому альтернативному порядку учета, предусмотренному в МСФО ОС 17, (а) активы будут переоцениваться с достаточной регулярностью для того, чтобы они учитывались по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату, и (b) любое обесценение будет учитываться при ее оценке. Кроме того, подход, принятый в настоящем Стандарте для оценки возмещаемой стоимости использования актива, означает, что возмещаемая стоимость использования актива, скорее всего, не будет существенно меньше его переоцененной стоимости, и что любая такая разница будет относиться к затратам, связанным с выбытием актива.
12. В соответствии с вышеупомянутыми требованиями параграфа 5 основные средства, классифицируемые как генерирующие денежные средства активы, в том числе учитываемые по переоцененной стоимости согласно допустимому альтернативному порядку учета и отражения в отчетности, описанному в МСФО ОС 17, учитываются согласно МСФО ОС 26.
13. Инвестиции в:
  - (a) контролируемые организации, согласно определению в МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»;
  - (b) ассоциированные организации, согласно определению в МСФО ОС 7 «Инвестиции в ассоциированные организации»; и
  - (c) совместную деятельность, согласно определению в МСФО ОС 8 «Участие в совместной деятельности»;

представляют собой финансовые активы, которые исключаются из сферы применения МСФО ОС 29. Если такие инвестиции классифицируются как активы, генерирующие денежные средства, они учитываются согласно МСФО ОС 26. Если же эти активы, не генерируют денежные средства, то они учитываются согласно настоящему Стандарту.

### Определения

14. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Активный рынок** – рынок, удовлетворяющий всем следующим условиям:

- (a) товары, обращающиеся на рынке, однородны;
- (b) практически в любое время имеются покупатели и продавцы, желающие совершить сделку;
- (c) информация о ценах общедоступна.

**Активы, генерирующие денежные средства** – активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности.

**Затраты на выбытие** – дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива, за исключением затрат на финансирование и расходов по налогу на прибыль.

**Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу** – сумма, которая может быть получена от продажи актива в результате сделки между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

**Обесценение** – потери будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива, превышающие систематическое признание уменьшения будущих экономических выгод актива или возможности его полезного использования в результате

амортизации.

**Активы, не генерирующие денежные средства** – активы, которые не относятся к активам, генерирующим денежные средства.

**Срок полезного использования** – одно из двух:

- (a) период времени, в течение которого актив предположительно будет использоваться организацией; или
- (b) количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые организация ожидает получить от актива.

**Ценность использования актива, не генерирующего денежные средства** – дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива.

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

#### Коммерческие предприятия с государственным участием

15. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают в целях получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по общественным работам, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги бесплатно, или по значительно сниженной цене.

#### Активы, генерирующие денежные средства

16. Активами, генерирующими денежные средства, являются активы, которыми владеют преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности. Актив генерирует доход от коммерческой деятельности, когда он используется в таком же порядке, как и в организации, ориентированной на получение прибыли. Владение активом для получения «дохода от коммерческой деятельности» указывает на то, что организация намерена генерировать положительные денежные потоки от актива (или от единицы, генерирующей денежные средства, частью которой является этот актив) и получать доход от коммерческой деятельности, отражающий риск, связанный с владением этим активом. Активом могут владеть преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности даже в том случае, когда он не соответствует этой цели в течение определенного отчетного периода. И наоборот, актив может быть активом, не генерирующим денежные средства, даже тогда, когда он обеспечивает безубыточность или доход от коммерческой деятельности в течение определенного отчетного периода. Если не указывается иное, под активом или активами, упоминаемыми в следующих параграфах настоящего Стандарта, подразумеваются активы, не генерирующие денежные средства.
17. Существует ряд обстоятельств, при которых организация общественного сектора может владеть некоторыми активами преимущественно с целью получения дохода от коммерческой деятельности, несмотря на то, что большая часть активов, которыми она владеет, не предназначена для этой цели. Например, больница может выделить корпус под платных больных. Активы организации общественного сектора, генерирующие денежные средства, могут функционировать отдельно от активов этой организации, не генерирующих денежные средства. Например, отдел регистрации земельных сделок может взимать плату за регистрацию земли независимо от департамента по земельным делам.
18. В некоторых случаях актив может генерировать денежные потоки, даже если он предназначен в основном для оказания общественных услуг. Например, завод по переработке отходов предназначен для безопасной переработки медицинских отходов, поступающих из государственных больниц, однако он также осуществляет на коммерческой основе переработку небольшого объема медицинских отходов, поступающих из частных больниц. Переработка медицинских отходов частных больниц является побочной деятельностью завода, и активы, генерирующие денежные средства, невозможно отделить от активов, не генерирующих денежные средства.

19. В других случаях актив может генерировать денежные потоки, но также использоваться для целей, отличных от генерирования денежных средств. Например, государственная больница имеет в распоряжении десять палат, девять из которых используются платными больными на коммерческой основе, а одна используется для бесплатных больных. Больные из обеих категорий палат совместно пользуются прочими кабинетами и оборудованием больницы (например, операционной). Необходимо рассмотреть, в какой степени активом владеют с целью получения дохода от коммерческой деятельности, чтобы определить, применять ли организации положения настоящего Стандарта или МСФО ОС 26. Если, как в данном примере, компонент, не генерирующий денежные средства, является незначительной частью общей структуры, организация должна применять МСФО ОС 26, а не настоящий Стандарт.
20. В некоторых случаях бывает неясно, является ли основной целью владения активом получение дохода от коммерческой деятельности. В таких случаях необходимо оценить значительность денежных потоков. Иногда бывает затруднительно определить, насколько значительна величина денежных потоков от актива, чтобы выбрать применять ли настоящий Стандарт вместо МСФО ОС 26. Требуется профессиональное суждение для определения того, какой из стандартов применим. Организация должна разработать критерии, позволяющие ей применять профессиональное суждение на единообразной основе в соответствии с определением активов, генерирующих денежные средства, и активов, не генерирующих денежные средства, а также связанными с ними указаниями в параграфах 16–20. Параграф 72А требует, чтобы организация раскрывала критерии, используемые ею в ходе формирования профессионального суждения. Тем не менее, принимая во внимание цели, преследуемые в целом организациями общественного сектора, не являющимися КОГУ, по умолчанию применяется допущение, что активы не генерируют денежные средства, и потому применяется МСФО ОС 21.
21. Активы, находящиеся во владении КОГУ, являются активами, генерирующими денежные средства. Организации общественного сектора, отличные от КОГУ, могут владеть активами для получения дохода от коммерческой деятельности. Для целей настоящего Стандарта актив, находящийся во владении организации общественного сектора, не являющейся КОГУ, классифицируется как актив, генерирующий денежные средства, если этот актив (или объект, частью которого является этот актив) используется с целью получения дохода от коммерческой деятельности от предоставления товаров и/или услуг третьим сторонам.

#### **Амортизация**

22. Амортизация – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования. В случае нематериального актива, термин «амортизация» является общеупотребимым и имеет такое же значение как термин «износ» в отношении основных средств.

#### **Обесценение**

23. Стандарт определяет «обесценение» как потерю будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива превышающую суммы систематического признания уменьшения будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива путем амортизации. Таким образом, обесценение отражает уменьшение будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива для организации, которая его контролирует. Например, организация может владеть специализированным военным складом, который она уже не использует. Кроме того, из-за специализированного характера объекта и его расположения, маловероятно, что он может быть сдан в аренду или продан, и потому организация не может генерировать денежные потоки за счет сдачи актива в аренду или его выбытия. Актив рассматривается как обесцененный, если он более не предоставляет организации возможности полезного использования, то есть он малополезен или полностью бесполезен для организации в достижении ее целей.

#### **Идентификация актива, который может быть обесценен**

24. В параграфах 26–34 указано, когда может быть определена возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства.
25. Актив считается обесцененным, когда его балансовая стоимость превышает его возмещаемую стоимость использования. Параграф 27 определяет ключевые признаки, указывающие на то, что, имеет место убыток от обесценения. При выявлении какого-либо из этих признаков, организация должна произвести надлежащую оценку возмещаемой стоимости. Настоящий Стандарт не

требует от организации проведения надлежащей оценки возмещаемой стоимости использования актива при отсутствии признаков убытка от обесценения.

26. **Организация обязана на каждую отчетную дату выявлять наличие всех признаков возможного обесценения актива. При выявлении любого такого признака организация должна оценить возмещаемую стоимость актива.**
- 26A. **Вне зависимости от наличия какого-либо признака обесценения, организация обязана также ежегодно тестировать нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования или еще не пригодный для использования нематериальный актив на предмет обесценения путем сопоставления его балансовой стоимости с его возмещаемой стоимостью. Данный тест на обесценение может выполняться в любое время в течение отчетного периода при условии его ежегодного повторения в одно и то же время. Различные нематериальные активы могут тестироваться на обесценение в разное время. Однако если такой нематериальный актив был первоначально признан в течение текущего отчетного периода, он подлежит тестированию на обесценение до конца этого периода.**
- 26B. Когда нематериальный актив еще не пригоден для использования, неопределенность относительно его способности генерировать будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, достаточные для возмещения его балансовой стоимости, обычно выше, чем когда он уже пригоден для использования. По этой причине настоящий Стандарт требует от организации осуществления, по меньшей мере, ежегодного тестирования на обесценение балансовой стоимости нематериального актива, еще не пригодного к использованию.
27. **При выявлении признаков возможного обесценения актива организация должна рассмотреть как минимум следующие данные:**
- Внешние источники информации**
- (a) **исчезновение, или почти полное исчезновение спроса или отсутствие потребности в услугах, обеспечиваемых активом;**
  - (b) **в течение периода произошли или ожидаются в ближайшем будущем значительные долгосрочные изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация, и неблагоприятно влияющие на нее.**
- Внутренние источники информации**
- (c) **имеются сведения о физическом повреждении актива;**
  - (d) **значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие отрицательные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. К числу таким изменений относятся: простой актива, планы по прекращению или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, или планы по выбытию актива ранее ожидаемой даты;**
  - (e) **имеется решение о приостановке строительства актива до его завершения или до приведения в состояние, пригодное для использования;**
  - (f) **имеются данные внутренней отчетности, показывающие, что эффективность использования актива значительно ухудшилась или ухудшится по сравнению с ожиданиями.**
28. Спрос или потребность в услугах, обеспечиваемых активом, могут колебаться со временем, что влияет на степень использования активов, не генерирующих денежные средства, тем не менее, отрицательные колебания спроса необязательно являются признаками обесценения. Если спрос на услуги перестал существовать или почти отсутствует, активы, используемые для оказания этих услуг, возможно, обесценились. Спрос, уровень которого «почти отсутствует»- это спрос настолько низкий, что организация (a) даже не отреагировала бы на него, или (b) ответила бы тем, что не приобрела бы актив, рассматриваемый на предмет обесценения.
29. Перечень, представленный в параграфе 27, не является исчерпывающим. Организация может выявить и другие признаки возможного обесценения актива, что также потребует от нее

определения возмещаемой стоимости использования актива. Например, любое из нижеследующего может быть признаком обесценения:

- (a) в течение периода рыночная стоимость актива снизилась значительно больше, чем можно было ожидать с течением времени или в ходе обычного использования; или
  - (b) значительное долгосрочное снижение (но необязательно отсутствие или близкое к полному отсутствию) спроса и потребности в услугах, обеспечиваемых активом.
30. Значительные события или обстоятельства, которые могут указывать на обесценение актива, нередко будут приводить к обсуждениям в органе управления, руководстве или средствах массовой информации. Изменение таких параметров, как спрос на услуги, степень и способ использования, правовая или политическая среда, указывает на обесценение только в том случае, если такое изменение значительно и будет иметь долгосрочный отрицательный эффект. Изменение в технологической среде может указывать на моральное устаревание актива и потребовать теста на обесценение. Изменение в использовании и предназначении актива в течение периода может также быть признаком обесценения. Это может произойти, например, если здание, используемое под школу, меняет свое предназначение и начинает использоваться под склад. При оценке того, произошло ли обесценение, организации необходимо определить изменения в возможности полезного использования в долгосрочной перспективе. Это подчеркивает тот факт, что изменения рассматриваются в перспективе предполагаемого долгосрочного использования актива. Однако ожидания долгосрочного использования могут меняться, и оценки организации на отчетную дату должны отражать это. В Руководстве по внедрению приводятся примеры признаков обесценения, указанных в параграфе 27.
31. При оценке того, служит ли приостановка строительства основанием для проверки на обесценение, организация должна учитывать следующее: (a) является ли приостановка простым перенесением работы на более поздний срок или отсрочкой, (b) имеется ли намерение возобновить строительство в ближайшее время, или же (c) строительные работы не будут завершены в обозримом будущем. Если работа перенесена на конкретную дату в будущем, то создаваемый объект может быть отражен как незавершенное производство и не считается приостановленным.
32. Данные внутренней отчетности, свидетельствующие о возможном обесценении актива, согласно вышеупомянутому параграфу 27(f), относятся, скорее, к способности актива производить товары или услуги, чем к снижению спроса на товары или услуги, производимые активом. Это включает наличие:
- (a) значительно более высоких затрат на эксплуатацию или обслуживание актива по сравнению с теми, что были первоначально заложены в бюджет; и
  - (b) значительно более низких сроков полезного использования или объемов производства, обеспечиваемых активом, по сравнению с теми, что предполагались первоначально вследствие неэффективной текущей деятельности;

Значительное повышение операционных расходов по активу может указывать на то, что актив не является настолько эффективным или производительным, как первоначально ожидалось в соответствии с нормой производительности, установленной производителем, на основе которой был составлен операционный бюджет. По аналогии, значительный рост расходов на обслуживание может указывать на то, что необходимо нести более высокие расходы для поддержания производительности актива на уровне, указанном в самой последней оценке показателя его производительности. В других случаях, в качестве прямого количественного доказательства обесценения может служить значительное долгосрочное снижение ожидаемых объемов услуг или продукции, производимых активом.

33. Для определения того, нужно ли проводить оценку возмещаемой стоимости использования актива, применяется принцип существенности. Например, если ранее произведенные оценки показывают, что возмещаемая стоимость использования актива значительно выше его балансовой стоимости, организации не нужно переоценивать возмещаемую стоимость использования актива, если не произошло никаких событий, устраняющих эту разницу. Аналогично, предыдущий анализ может показывать, что возмещаемая стоимость использования актива не чувствительна к одному (или более) признакам, перечисленным в параграфе 27.



34. Если существуют признаки возможного обесценения актива, то это может свидетельствовать о том, что (а) оставшийся срок полезного использования, (б) метод амортизации или (с) ликвидационную стоимость актива следует пересмотреть и скорректировать в соответствии с МСФО ОС, применимому к активу, даже если в отношении него не признается какого-либо убытка от обесценения.

#### **Оценка возмещаемой стоимости использования**

35. Настоящий Стандарт определяет возмещаемую стоимость использования как наибольшую из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности от его использования. В параграфах 36–50 даются требования к оценке возмещаемой стоимости использования.
36. Не во всех случаях необходимо определять и справедливую стоимость актива за вычетом расходов на продажу, и ценность его использования. Если любая из этих сумм превышает балансовую стоимость актива, то это означает, что стоимость актива не уменьшилась, и нет необходимости в оценке другой суммы.
37. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако иногда справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не может быть определена, ввиду отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами. В этом случае организация вправе принять ценность использования актива за его возмещаемую стоимость.
38. Если нет основания полагать, что ценность использования актива существенно превышает его справедливую стоимость за вычетом расходов на продажу, то последняя может быть принята за его возмещаемую стоимость использования. Во многих случаях именно это и имеет место применительно к активам, предназначенным для выбытия. Это обусловлено тем, что ценность использования актива, предназначенного для выбытия, в основном состоит из чистых поступлений от его выбытия. Однако для общественного сектора по многим активам, не генерирующим денежные средства, предназначенным для предоставления на постоянной основе специализированных услуг или общественно полезных услуг населению, ценность использования актива, скорее всего, будет выше его справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
39. В некоторых случаях, для определения справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу или ценности использования, оценки, средние значения и сокращенные расчеты могут быть обоснованным приближением тех детальных вычислений, которые проиллюстрированы в настоящем Стандарте.

#### **Оценка возмещаемой стоимости использования нематериального актива с неопределенным сроком полезного использования**

- 39А. Параграф 26А требует, чтобы нематериальный актив с неопределенным сроком полезного использования тестировался на обесценение ежегодно путем сравнения его балансовой стоимости с возмещаемой стоимостью использования независимо от наличия признаков, указывающих на его возможное обесценение. Однако, самые последние вычисления возмещаемой стоимости использования такого актива, произведенные в предыдущем периоде, могут использоваться при тестировании на обесценение в текущем периоде, при условии, что будут удовлетворены все перечисленные ниже критерии:
- (а) если нематериальный актив при его дальнейшем использовании не обеспечивает возможность полезного использования, которая была бы в значительной степени независима от возможности полезного использования других активов или групп активов, и, поэтому, тестируется на обесценение как часть единицы, генерирующей денежные средства, к которой он принадлежит, и если образующие такую единицу активы и обязательства не претерпели значительных изменений со времени последнего расчета возмещаемой стоимости;
  - (б) результатом последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива стала величина, значительно превысившая балансовую стоимость актива; и

- (с) анализ произошедших событий и обстоятельств, изменившихся со времени последнего расчета возмещаемой стоимости использования актива, показал низкую вероятность того, что текущая возмещаемая стоимость использования актива будет меньше его балансовой стоимости.

#### **Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу**

40. Наилучшим свидетельством справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу является цена в соглашении о продаже, имеющем обязательную силу, между независимыми, хорошо осведомленными, желающими совершить сделку сторонами, скорректированная с учетом дополнительных затрат, непосредственно связанных с выбытием актива.
41. Если имеющее обязательную силу соглашение о продаже отсутствует, но актив обращается на активном рынке, то справедливой стоимостью актива за вычетом расходов на его продажу является его рыночная цена за вычетом затрат на выбытие. Соответствующей рыночной ценой обычно является текущая цена спроса. В отсутствие текущих цен спроса, основой для оценки справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу может служить цена самой последней сделки, при условии, что в период между датой этой сделки и датой оценки не произошло значительных изменений в экономических условиях.
42. В случае отсутствия соглашения о продаже, имеющего обязательную силу, или активного рынка для актива, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу определяется на основе наилучшей доступной информации, отражающей сумму, которую организация могла бы получить на отчетную дату от выбытия актива при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими провести такую операцию, независимыми сторонами, после вычета затрат, связанных с выбытием. При определении этой суммы организация учитывает результаты последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу не отражает принудительной продажи, если только руководство не вынуждено произвести продажу немедленно.
43. Затраты, связанные с выбытием, кроме признанных в качестве обязательств, вычитаются при определении справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Примерами таких затрат являются затраты на юридические услуги, гербовые сборы и налоги в отношении соответствующих операций, затраты на демонтаж актива и прямые дополнительные затраты на предпродажную подготовку актива. Однако, выходные пособия (согласно определению в МСФО ОС 25 «Вознаграждения работникам») и затраты, связанные с сокращением или реорганизацией деятельности, следующей за выбытием актива, не являются прямыми дополнительными затратами на выбытие.

#### **Ценность использования**

44. Настоящий Стандарт определяет ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, как дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива. «Ценность использования» в настоящем Стандарте означает «ценность использования актива, не генерирующего денежные средства», если не указано иначе. Дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется с использованием любого из методов, описанных в параграфах 45–49, в зависимости от конкретного случая.

#### *Метод амортизированной стоимости замещения*

45. Согласно данному подходу, дисконтированная стоимость остаточной возможности полезного использования актива определяется как его амортизированная стоимость замещения. Стоимость замещения актива – это затраты, необходимые для замены полной суммы возможности полезного использования актива. Полученная таким образом стоимость амортизируется с тем, чтобы отразить условия использования актива. Актив может замещаться либо путем воспроизводства (воссоздания) существующего актива, либо путем замены его полной суммы возможности полезного использования. Амортизированная стоимость замещения оценивается как разница между стоимостью воспроизводства или стоимостью замещения актива, в зависимости от того, которая из них меньше, и накопленной амортизацией, рассчитанной на основе такой стоимости, для того чтобы отразить уже потребленную или оставшуюся величину возможности полезного использования актива.

46. Стоимость замещения и стоимость воспроизводства актива определяются на основе оптимального решения. Обосновывается это тем, что организация не станет заменять или воспроизводить похожий на него актив, если заменяемый или воспроизводимый актив является активом с избыточными эксплуатационными характеристиками или избыточной производительностью. Активы с избыточными эксплуатационными характеристиками содержат черты, необязательные для товаров или услуг, которые актив производит. Активы же с избыточной производительностью – это активы, которые имеют мощность большую, чем необходимо для удовлетворения спроса на товары или услуги, производимые активом. Таким образом, определение стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива на основе оптимального решения отражает возможность полезного использования, которая требуется от актива.
47. В определенных случаях резервная или избыточная мощность поддерживается в целях безопасности или в других целях. Это возникает из потребности в обеспечении наличия соответствующей возможности полезного использования для организации в каждом конкретном случае. Например, пожарной службе необходимо иметь в резерве пожарное оборудование для оказания услуг в случае аварий. Такая резервная или избыточная мощность является частью требуемой возможности полезного использования актива.

*Метод восстановительной стоимости*

48. Восстановительная стоимость – это стоимость восстановления возможности полезного использования актива до уровня, который был до его обесценения. Согласно этому подходу, дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется путем вычитания расчетной восстановительной стоимости актива из текущей стоимости замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения. Последняя обычно определяется как наименьшая из амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива. Параграфы 45 и 47 содержат дополнительные указания по определению стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива.

*Метод полезных единиц*

49. Согласно этому подходу, дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования актива определяется путем уменьшения текущей стоимости оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с сокращением количества полезных единиц, ожидаемых от обесцененного актива. Как и в методе восстановительной стоимости, текущая стоимость замещения оставшейся возможности полезного использования актива до его обесценения обычно определяется как наименьшая из амортизированной стоимости воспроизводства или амортизированной стоимости замещения актива до его обесценения.

**Применение методов**

50. Выбор наиболее подходящего метода для оценки ценности использования зависит от наличия данных и характера обесценения:
- (a) обесценение, определенное как результат значительных долгосрочных изменений в технологической, правовой или политической среде, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов амортизированной стоимости замещения или полезных единиц;
  - (b) обесценение, определенное как результат значительного долгосрочного изменения в степени или способе использования, в том числе определенное в результате отсутствия или почти полного отсутствия спроса, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов амортизированной стоимости замещения или полезных единиц;
  - (c) обесценение, определенное как результат физического повреждения, обычно измеряется с применением наиболее подходящего из методов восстановительной стоимости или амортизированной стоимости замещения.

**Признание и оценка убытка от обесценения**

51. В параграфах 52–57 содержатся требования для признания и оценки убытков от обесценения по отдельному активу. В настоящем Стандарте «убыток от обесценения» означает «убыток от обесценения актива, не генерирующего денежные средства», если не указано иначе.
52. **Только в том случае, когда возмещаемая стоимость использования актива меньше его балансовой стоимости, балансовая стоимость этого актива снижается до его возмещаемой стоимости использования. Эта разница является убытком от обесценения.**
53. Как указано в параграфе 26, настоящий Стандарт требует, чтобы организация производила надлежащую оценку возмещаемой стоимости использования актива только в случае наличия признака возможного убытка от обесценения. В параграфах 27–33 приведены ключевые признаки, указывающие на возможный убыток от обесценения.
54. **Убыток от обесценения признается одновременно в составе профицита или дефицита.**
55. **Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, к которому он относится, то организация признает обязательство только в том случае, когда это требуется другим МСФО ОС.**
56. Если расчетная сумма убытка от обесценения больше балансовой стоимости актива, то балансовая стоимость этого актива снижается до нуля с признанием соответствующей суммы в составе профицита или дефицита. Обязательство признается только в том случае, если это требуется другим МСФО ОС. Например, если специальное военное сооружение больше не используется, и, по закону, от организации требуется демонтировать такие сооружения в случае их непригодности к использованию. У организации может возникнуть необходимость создания резерва по расходам на демонтаж, если это требуется МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы».
57. **После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления по данному активу должны корректироваться в будущих периодах для распределения измененной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе на протяжении оставшегося срока его полезного использования.**

**Восстановление убытка от обесценения**

58. В параграфах 59–70 устанавливаются требования к восстановлению убытка от обесценения актива, признанного в предыдущих периодах.
59. **Организация должна на каждую отчетную дату выявлять все признаки того, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующих периодах, возможно, больше не существует или снизился. При обнаружении любого такого признака организации следует оценить возмещаемую стоимость использования этого актива.**
60. **При выявлении факторов, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предшествующих периодах, возможно, больше не существует место или снизился, организация должна учитывать как минимум следующие признаки:**

**Внешние источники информации**

- (a) восстановление спроса или потребности в услугах производимых активом;
- (b) в течение периода произошли или произойдут в ближайшем будущем значительные долгосрочные и благоприятные для организации изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация;

**Внутренние источники информации**

- (c) значительные изменения в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива, имеющие благоприятные последствия для организации, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем. Эти изменения включают затраты, понесенные в течение периода для улучшения или повышения производительности актива, либо реструктуризации того вида деятельности, к которому принадлежит данный актив;
- (d) принято решение о продолжении строительства актива, которое было ранее

- приостановлено до его завершения или доведения актива до пригодного для использования состояния; и**
- (е) **данные внутренней отчетности показывают, что эксплуатационные характеристики актива значительно выше или будут значительно выше прогнозируемой.**
61. Признаки, указывающие на возможное уменьшение убытка от обесценения, изложенные в параграфе 60, большей частью отражают признаки возникновения возможного убытка от обесценения, перечисленные в параграфе 27.
62. Перечень, представленный в параграфе 60, не является исчерпывающим. Организация может выявить другие признаки, указывающие на необходимость восстановления убытка от обесценения, что также потребует от организации переоценки возмещаемой стоимости использования актива. Например, любое из нижеследующего может быть признаком восстановления убытка от обесценения:
- (а) значительное повышение рыночной стоимости актива; или
- (б) значительное долгосрочное повышение спроса и потребности в услугах, производимых активом.
63. Обязательство прекратить или реструктурировать деятельность в ближайшем будущем является признаком, указывающим на необходимость восстановления убытка от обесценения, относящегося к этой деятельности в том случае, если такое обязательство обеспечивает значительное долгосрочное и благоприятное для организации изменение в степени и способе использования этого актива. Обстоятельства, при которых такое обязательство будет являться признаком, указывающим на необходимость восстановления признанного обесценения, часто относятся к тем случаям, когда ожидаемое прекращение или реструктуризация деятельности создают возможности для повышения эффективности использования актива. Примером является рентген-аппарат, который не в полной мере использовался клиникой под управлением государственной больницы и, в результате реструктуризации, будет переведен в главное рентгенологическое отделение больницы, где он будет использоваться гораздо эффективнее. В таком случае обязательство прекратить или реструктурировать деятельность клиники может быть признаком, указывающим на то, что может быть восстановлен убыток от обесценения, признанный в предыдущие периоды.
64. Если имеется признак, указывающий на то, что признанный в предыдущие периоды убыток от обесценения актива больше не существует, или что он снизился, это может указывать на то, что, возможно, следует пересмотреть и скорректировать (а) оставшийся срок полезного использования, (б) метод амортизации или (с) ликвидационную стоимость в соответствии с МСФО ОС, применимым к этому активу, даже если по активу не восстанавливается никакой убыток от обесценения.
65. **Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении актива, подлежит восстановлению только в том случае, когда произошло изменение в оценках, использованных при определении возмещаемой стоимости использования данного актива с момента признания последнего убытка от обесценения. В таком случае балансовая стоимость актива подлежит увеличению до его возмещаемой стоимости. В этом случае за исключениями, описанными в параграфе 68, балансовая стоимость актива увеличивается до его возмещаемой стоимости использования. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.**
66. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация произвела надлежащую оценку возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства, только в случае наличия признака, указывающего на восстановление убытка от обесценения. Параграф 60 определяет основные признаки, указывающие на то, что убыток от обесценения актива, признанный в предыдущих периодах, больше не существует или снизился.
67. Восстановленная сумма убытка от обесценения отражает увеличение в оценке возмещаемой стоимости использования в результате либо использования актива, либо его продажи с даты последнего признания убытка от обесценения этого актива. Параграф 77 требует, чтобы организация определила изменение в оценках, которое приводит к увеличению возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства. Примерами изменений в оценках являются:

- (a) изменение в методе расчета возмещаемой стоимости использования актива (т. е. основана ли возмещаемая стоимость актива на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу или на ценности использования);
  - (b) если возмещаемая стоимость использования актива была основана на ценности использования – изменение в оценке компонентов ценности использования; или
  - (c) если возмещаемая стоимость использования актива была основана на справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу – изменение в расчете компонентов справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.
68. **Прирост балансовой стоимости актива, относящийся к восстановлению убытка от обесценения, не должен превышать балансовую стоимость, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущих периодах не было признано никакого убытка от обесценения.**
69. **Восстановление убытка от обесценения актива признается одновременно в составе профицита или дефицита.**
70. **После признания восстановления убытка от обесценения сумма амортизационных отчислений по данному активу должна быть скорректирована, чтобы распределить в будущих периодах измененную балансовую стоимость актива за вычетом его ликвидационной стоимости (если таковая имеется) на систематической основе в течение оставшегося срока его полезного использования.**

#### **Изменение категории активов**

71. **Отнесение актива из категории активов, генерирующих денежные средства, в категорию активов, не генерирующих денежные средства, и наоборот, происходит только в случае наличия явных доказательств того, что такое изменение целесообразно. Само по себе изменение категории актива не является основанием для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения. Основание для проведения теста на обесценение или восстановления убытка от обесценения возникает в результате, как минимум, приведенных признаков, применимых к активу после изменения категории.**
72. Бывают ситуации, когда организации общественного сектора могут принять решение о целесообразности отнесения актива из категории активов, не генерирующих денежные средства, в категорию активов, генерирующих денежные средства. Например, очистные сооружения были построены преимущественно для безвозмездной очистки сточных вод, поступающих от социального жилого комплекса. Объект социального жилого комплекса был снесен, и освободившаяся площадка будет застроена объектами для промышленных целей или целей розничной продажи. Предполагается, что в будущем очистные сооружения будут использоваться для очистки промышленных сточных вод по коммерческим ценам. В свете данного решения, организация общественного сектора решает отнести очистные сооружения в категорию активов, генерирующих денежные средства.

#### **Раскрытие информации**

- 72A. **Организация должна раскрывать критерии, разработанные ею для выделения активов, не генерирующих денежные средства.**
73. **Организация обязана раскрывать следующую информацию по каждому классу активов:**
- (a) **сумму убытков от обесценения, признанную в течение периода в составе профицита или дефицита, и статью(и) в Отчете о финансовых результатах деятельности, в которую(ые) эти убытки от обесценения включены;**
  - (b) **сумму восстановленного убытка от обесценения, признанную в течение периода в составе профицита или дефицита, и статью(и) Отчета о финансовых результатах деятельности, по которой(ым) эти убытки от обесценения были восстановлены.**
74. Класс активов – это группа активов, сходных по характеру и использованию в деятельности организации.
75. Информация, требуемая параграфом 73, может представляться вместе с другой информацией, раскрываемой для класса активов. Например, данная информация может включаться в свертку

балансовой стоимости основных средств на начало и конец периода согласно требованиям МСФО ОС 17 «Основные средства».

76. **Организация, представляющая сегментную информацию в соответствии с МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность», для каждого отчетного сегмента раскрывает следующую информацию:**
- (a) сумму убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода;
  - (b) сумму восстановленных убытков от обесценения, признанных в составе профицита или дефицита в течение периода.
77. **По каждой существенной сумме убытка от обесценения, признанной или восстановленной в течение периода, организация раскрывает следующую информацию:**
- (a) события и обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
  - (b) сумму признанного или восстановленного убытка от обесценения;
  - (c) характер актива;
  - (d) сегмент, к которому относится актив, если организация представляет информацию по сегментам в соответствии с МСФО ОС 18;
  - (e) является ли возмещаемая стоимость использования актива его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу или ценностью его использования;
  - (f) если возмещаемая стоимость использования актива является его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу – исходные данные, использованные для ее определения (например: определялась ли справедливая стоимость на основе данных активного рынка);
  - (g) если возмещаемая стоимость использования актива является ценностью его использования – метод, который применялся для ее определения.
78. **По совокупным убыткам от обесценения и совокупной восстановленной сумме убытков от обесценения, признанным в течение периода, по которым в соответствии с параграфом 77 не представлялась информация, организации следует раскрыть следующие данные:**
- (a) основные классы активов, которые подверглись воздействию убытков от обесценения, и основные классы активов, по которым были восстановлены суммы убытков от обесценения; и
  - (b) основные события и обстоятельства, которые привели к признанию этих убытков от обесценения и их восстановлению.
79. Рекомендуется раскрытие организацией ключевых допущений, использованных при определении в течение периода возмещаемой стоимости использования активов, не генерирующих денежные средства.

### **Переходные положения**

80. **Настоящий Стандарт применяется перспективно, начиная от даты его применения. Убытки от обесценения (восстановление сумм убытков от обесценения), определенные в результате применения настоящего МСФО ОС, признаются в соответствии с настоящим Стандартом (т. е. в составе профицита/ дефицита).**
81. До принятия настоящего Стандарта организации, возможно, уже применяли учетную политику для признания и восстановления убытков от обесценения. При принятии настоящего Стандарта может появиться потребность в изменении учетной политики. Было бы затруднительно определять сумму корректировок, возникающих в результате ретроспективного применения изменений в учетной политике. Поэтому при принятии настоящего Стандарта организации не следует применять основной или альтернативный порядок учета других изменений в учетной политике, изложенные в МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Дата вступления в силу**

82. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2006 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2006 года.
- 82А. МСФО ОС 31 «Нематериальные активы» внес изменения в параграфы 2 и 7 и ввел параграфы 26А, 26В и 39А. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 апреля 2011 года или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 31 к периоду, начавшемуся до 1 апреля 2011 года, поправки также должны применяться к такому более раннему периоду.
83. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.



**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 21.*

**Вступление**

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению международных стандартов финансовой отчетности является важным элементом его рабочей программы. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. МСФО ОС, основанные на методе начисления, которые сближаются с МСФО, сохраняют требования, структуру и текст МСФО, за исключением случаев, когда имеются причины для отклонений, обусловленные спецификой общественного сектора. Отступления от соответствующих МСФО возникают, когда требования и терминология МСФО не применимы для общественного сектора, либо когда необходимо включить дополнительные комментарии или примеры для иллюстрации определенных требований в контексте общественного сектора. Различия между МСФО ОС и соответствующими МСФО приводятся в разделе «Сравнение с МСФО», который содержится в каждом МСФО ОС.
- ВС3. МСФО 36 применяется к активам, генерирующим денежные средства и единицам, генерирующим денежные средства, в то время как настоящий Стандарт применяется к отдельным активам, не генерирующим денежные средства. В результате имеется ряд различий между двумя стандартами. Основные различия:
- (a) метод оценки ценности использования активов, не генерирующих денежные средства, в настоящем Стандарте отличается от метода, применяемого в МСФО 36 к активам, генерирующим денежные средства;
  - (b) настоящий Стандарт не требует от организации проводить проверку на обесценение основных средств, учтенных по переоцененной стоимости; и
  - (c) настоящий Стандарт не включает в качестве минимального признака обесценения снижение рыночной стоимости на значительно большую величину, чем ожидалось бы по истечению определенного промежутка времени или в ходе обычного использования. Данный фактор включен как дополнительный признак наличия обесценения.

Причины установления СМСФО ОС таких отклонений от требований МСФО 36 объясняются ниже.

- ВС4. В «Приглашении к комментариям» (ПКК) к «Обесценению активов», опубликованному в 2000 году, предлагался подход к учету обесценения активов организаций общественного сектора с применением МСФО 36 в той мере, в какой это было уместно. Предварительный вариант документа (ПВД) 23 «Обесценение активов» был разработан после рассмотрения откликов на ПКК и выпущен в 2003 году. Настоящий Стандарт разработан после рассмотрения откликов к ПВД 23.

**Активы, генерирующие денежные средства**

- ВС5. МСФО 36 требует от организации определять ценность использования как дисконтированную стоимость прогнозируемых будущих денежных потоков, ожидаемых от (a) дальнейшего использования актива или единицы, генерирующей денежные средства, а также (b) от его выбытия в конце его срока полезного использования. Возможность полезного использования активов, генерирующих денежные средства, отражается в их способности производить будущие денежные потоки. МСФО ОС 26 основан на МСФО 36. Требования МСФО ОС 26 применимы к активам организаций общественного сектора, генерирующим денежные средства. Настоящий Стандарт требует от организаций применять МСФО ОС 26 для учета обесценения активов, генерирующих денежные средства, для общественного сектора.

**Активы, не генерирующие денежные средства**

- ВС6. Рассмотрев принципы, обосновывающие применение концепции ценности использования к активам, не генерирующим денежные средства, СМСФО ОС согласился с тем, что ценность использования активов, не генерирующих денежные средства, должна оцениваться как дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования активов. Аналогичный подход содержится в МСФО 36.

**Определение ценности использования**

- BC7. Определение ценности использования (дисконтированная стоимость оставшейся возможности полезного использования) активов, не генерирующих денежные средства, возможно несколькими способами. Один из методов, аналогичный принятому в МСФО 36, состоит в оценке и дисконтировании денежных потоков, которые, возможно, возникнут, если организация сможет продать свои услуги или другую продукцию на рынке. Тем не менее, СМСФО ОС считает, что вряд ли такой метод будет использован на практике из-за сложностей в определении соответствующих цен, по которым оценивается услуга или другая единица продукции, а также при оценке соответствующей ставки дисконтирования.
- BC8. Другие методы отражают косвенное определение ценности использования. В связи с этим СМСФО ОС рассмотрел подход, который использует рыночную стоимость, а также подходы, оценивающие амортизированную стоимость замещения, и включающие рассмотрение методов восстановительной стоимости и метода полезных единиц.

*Метод рыночной стоимости*

- BC9. При данном подходе, в случаях, когда существует активный рынок, ценность использования активов, не генерирующих денежные средства, измеряется общедоступной рыночной стоимостью актива. В случаях, когда отсутствует активный рынок, организация использует наилучшие доступные сведения о рыночных ценах, по которым может состояться продажа актива по сделке между хорошо осведомленными, желающими совершить операцию независимыми сторонами, с целью наибольшего и наилучшего использования актива, и по которым участники рынка были бы готовы заплатить в данных обстоятельствах. СМСФО ОС отметил, что использование общедоступной рыночной стоимости в качестве показателя ценности использования является излишним, так как рыночная стоимость отличается от справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу актива только суммой затрат, связанных с выбытием (другая часть расчета возмещаемой стоимости использования актива). Таким образом, рыночная стоимость эффективно выражается справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу при определении возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства.

*Метод амортизированной стоимости замещения*

- BC10. При данном подходе ценность использования актива определяется как наименьшая стоимость, по которой полная сумма возможности полезного использования актива может быть утилизирована в ходе обычной деятельности, за вычетом стоимости уже потребленной возможности полезного использования. Данный подход основывается на допущении, что организация заменяет оставшуюся возможность полезного использования актива в случае, если она лишается его. Актив может быть заменен либо путем воспроизводства (например, специализированное имущество), либо путем замены полной суммы возможности полезного использования. Таким образом, ценность использования оценивается как стоимость воспроизводства или стоимость замещения актива, в зависимости от того, какая из двух величин ниже, за вычетом накопленной амортизации, рассчитанной на основе такой стоимости, которая отражает уже потребленную или оставшуюся величину возможности полезного использования актива.

*Метод восстановительной стоимости*

- BC11. Данный метод обычно используется, когда убытки от обесценения происходят вследствие физического ущерба. В данном методе ценность использования актива определяется с помощью вычитания расчетной восстановительной стоимости актива из амортизированной стоимости замещения или воспроизводства актива до его обесценения.

*Метод полезных единиц*

- BC12. Данный подход определяет ценность использования активов путем уменьшения амортизированной стоимости замещения или стоимости воспроизводства актива до его обесценения для приведения ее в соответствие с уменьшенным количеством полезных единиц, которые ожидаются от актива.

*Применяемые методы*

- ВС13. СМСФО ОС согласился с тем, чтобы ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, оценивалась с использованием метода амортизированной стоимости замещения или метода восстановительной стоимости, или же метода полезных единиц, приведенных выше, в зависимости от обстоятельств.

**Другие активы**

- ВС14. МСФО ОС 21 содержит определенные требования к тестированию нематериальных активов на предмет обесценения, а также для признания и оценки убытков от обесценения, связанных с нематериальными активами. Эти требования дополняют требования МСФО ОС 31 «Нематериальные активы». Оцененные по себестоимости нематериальные активы, не генерирующие денежные средства, включаются в сферу применения настоящего Стандарта и должны тестироваться на предмет обесценения в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.

**Группы активов и корпоративные активы**

- ВС15. В соответствии с МСФО 36 в случаях, когда невозможно определить возмещаемую стоимость использования отдельных активов, определяется возмещаемая стоимость использования единицы, генерирующей денежные средства (ЕГДС). ЕГДС является наименьшей идентифицируемой группой активов, (а) генерирующей приток денежных средств от непрерывного использования и (б) совершенно не зависящей от притоков денежных средств от других активов или групп активов. В контексте активов, не генерирующих денежные средства, СМСФО ОС рассмотрел концепцию единицы, генерирующей полезные услуги. Отмечается что, поскольку требования в настоящем Стандарте применяются к отдельным активам, принятие такой концепции по аналогии с концепцией ЕГДС в МСФО 36 является необязательным, поскольку можно определить возможность полезного использования отдельных активов. Более того, ее принятие излишне усложнило бы отчетность по обесценению активов, не генерирующих денежные средства.
- ВС16. В МСФО 36 все активы, помимо деловой репутации, способствующие поступлению будущих денежных потоков от двух или более ЕГДС (т. е. сами по себе не создающие эти потоки независимо от ЕГДС), рассматриваются как «корпоративные активы». В контексте активов, генерирующих денежные средства, ввиду того, что корпоративные активы не генерируют отдельные денежные потоки, обесценение корпоративных активов рассматривается как часть обесценения единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежат корпоративные активы. СМСФО ОС обнаружил, что в контексте активов, не генерирующих денежные средства, использование концепции единицы, генерирующей полезные услуги, не оправдано, как указано выше в параграфе ВС15. СМСФО ОС далее отметил, что такие активы часто являются неотъемлемой частью функции предоставления полезных услуг и их обесценение можно рассматривать так же, как и по любым другим активам организации, не генерирующим денежные средства.

**Основные средства и нематериальные активы**

- ВС17. Настоящий Стандарт не требует применения теста на обесценение к активам, не генерирующим денежные средства, учитываемым по переоцененной стоимости по допустимому альтернативному порядку учета («модель учета по переоцененной стоимости»), предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31. СМСФО ОС считает, что по допустимому альтернативному порядку учета, предусмотренному в МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, активы будут переоцениваться с достаточной регулярностью, чтобы обеспечить их отражение по стоимости, существенно не отличающейся от их справедливой стоимости на отчетную дату, с учетом любого обесценения при оценке. Таким образом, любая разница между балансовой стоимостью актива и его справедливой стоимостью за вычетом расходов на продажу будет представлять затраты по выбытию актива. СМСФО ОС считает, что в большинстве случаев она не будет существенной, и с практической точки зрения нет необходимости оценивать возмещаемую стоимость использования актива и признавать убыток от обесценения, связанный с выбытием актива, не генерирующего денежные средства.
- ВС18. В отличие от настоящего Стандарта МСФО 36 требует от организаций проверять переоцененные активы на обесценение после их переоценки. Разумное объяснение такому различию можно

найти среди факторов, указанных ниже в параграфах ВС19 и ВС20.

- ВС19. Во-первых, в соответствии с настоящим Стандартом имеются разные методы определения возмещаемой стоимости использования актива, не генерирующего денежные средства, и определения возмещаемой стоимости использования в соответствии с МСФО 36. Возмещаемая стоимость использования актива определяется в настоящем Стандарте как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива, не генерирующего денежные средства за вычетом расходов на продажу и ценностью использования. В настоящем Стандарте организация определяет ценность использования актива путем определения текущей стоимости замены оставшейся возможности полезного использования актива. Текущая стоимость замены оставшейся возможности полезного использования актива определяется с использованием любого из подходов: метода амортизированной стоимости замещения, метода восстановительной стоимости и метода полезных единиц. Данные методы могут быть также использованы для оценки справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 17 и МСФО ОС 31, следовательно, ценность использования является величиной справедливой стоимости. Возмещаемая стоимость использования определяется в МСФО 36 как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу и ценности его использования. Ценность использования в МСФО 36 определяется с использованием дисконтированной стоимости денежного потока, ожидаемого к получению от дальнейшего использования актива и его возможного выбытия. В МСФО 36 утверждается, что ценность использования может отличаться от справедливой стоимости актива.
- ВС20. Во-вторых, требование МСФО 36 объединять активы, не генерирующие денежные средства, с активами, генерирующими денежные средства, для образования генерирующей единицы (ГЕ), не рассматривается в настоящем Стандарте. Согласно МСФО 36 в случаях, когда актив не производит денежные потоки, он объединяется с другими активами для образования единицы, генерирующей денежные средства, ценность использования которой впоследствии и оценивается. Сумма справедливых стоимостей активов, образующих единицу, генерирующую денежные средства, может отличаться от ценности ее использования.

#### **Обесценение не генерирующих денежные средства активов, находящихся во владении КОГУ**

- ВС21. Настоящий Стандарт требует, чтобы обесценение всех активов, которыми владеют КОГУ, учитывалось в соответствии с МСФО 36. КОГУ являются ориентированными на прибыль организациями, а активы, используемые ими, являются преимущественно активами, генерирующими денежные средства. В «Предисловии к международным стандартам финансовой отчетности» четко определено, что организациями, ориентированными на прибыль, должны применяться стандарты МСФО. КОГУ являются ориентированными на прибыль организациями, и поэтому должны соответствовать требованиям МСФО. В отдельных МСФО ОС четко указывается, что к КОГУ применяются МСФО. Соответственно, ожидается, что активы, не генерирующие денежные средства, будут соответствующим образом сгруппированы с активами КОГУ, генерирующими денежные средства, для образования генерирующей единицы, проверяемой на предмет обесценения в соответствии с МСФО 36.

#### **Признаки обесценения – изменения рыночной стоимости**

- ВС22. МСФО 36 содержит в качестве минимального требования признак обесценения, когда снижение рыночной стоимости актива произошло на значительно большую величину, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании. МСФО ОС включило это в качестве дополнительного признака обесценения, а не как минимально необходимого. МСФО ОС считает, что изменения в рыночной стоимости не обязательно указывают на то, что актив, не генерирующий денежные средства, обесценился. Это происходит потому, что активы, не генерирующие денежные средства, имеются во владении по причинам иным, нежели получение дохода от коммерческой деятельности, поэтому изменение рыночной стоимости может не отражать изменения объема полезной службы, который организация получит в процессе дальнейшего использования актива.

#### **Восстановление убытка от обесценения**

- ВС23. Параграф 60 (а) включает «восстановление спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом» как минимально необходимый признак для восстановления убытка от обесценения, в то время как параграф 62 (b) указывает «значительное долгосрочное увеличение спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом» как дополнительный признак возможного

восстановления убытка от обесценения. Формулировка этих двух признаков одинакова, тем не менее, они могут отличаться друг от друга, поскольку параграф 60 (а) относится к восстановлению спроса, который был ранее снижен, следствием чего стало признание убытка от обесценения. Параграф 62 (b) относится к вновь сформированному спросу и может быть не связан с причиной, по которой был признан убыток от обесценения актива.

- ВС24. Параграф 62 (а) содержит «значительный рост рыночной стоимости актива» как дополнительный признак восстановления убытка от обесценения, что отличается от признака обесценения в параграфе 27 (а), который требует, чтобы уменьшение в рыночной стоимости было «значительно большим, чем ожидалось с течением времени или при обычном использовании». Это отличие означает, что увеличение рыночной стоимости может быть как ожидаемым, так и непредвиденным.
- ВС25. Параграф 27 (с) содержит «сведения о наличии физического повреждения актива» как минимальный признак обесценения. Параграф 60 не включает признак восстановления убытка от обесценения, соответствующий этому признаку обесценения. СМСФО ОС не включил «ремонт актива» как признак восстановления убытка от обесценения, потому что МСФО ОС 17 требует от организации добавлять последующие затраты в балансовую стоимость объекта основных средств, когда есть вероятность, что в организацию поступят будущие экономические выгоды или возможность полезного использования в течение срока службы актива в дополнение к самому последнему оцененному уровню производительности существующего актива. Данное требование также применяется к инвестиционной недвижимости, оцениваемой по себестоимости в соответствии с МСФО ОС 16. СМСФО ОС считает, что эти требования сводят на нет необходимость в признаке восстановления убытка от обесценения, соответствующем признаку обесценения от физического ущерба. СМСФО ОС также отметил, что восстановление или ремонт повреждения не является основой для изменения оценки возмещаемой стоимости использования актива после обесценения, как указано в параграфе 65 настоящего МСФО ОС.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 21.*

**Признаки обесценения (параграф 27)***Внешние источники информации*

- (a) **Исчезновение, или почти полное отсутствие спроса или потребности в услугах, обеспечиваемых активом.**

IG1. Актив по-прежнему сохраняет возможность полезного использования, однако спрос на предоставляемые им услуги перестал существовать или почти полностью отсутствует. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

- (a) школа, закрытая вследствие отсутствия спроса на обучение ввиду перемещения населения в другие области. В обозримом будущем не предвидится изменения данной демографической тенденции, влияющей на спрос на обучение;
  - (b) школа, рассчитанная на 1 500 учащихся, обслуживает 150 учеников – школа не может быть закрыта, потому что ближайшая соседняя школа расположена в 100 километрах от нее. Организация не ожидает роста количества учащихся. На момент открытия школы количество учащихся составляло 1 400 учеников – организация приобрела бы гораздо меньшее здание, если бы предвидела, что количество учащихся составит 150 ученикам. Организация считает, что спрос почти полностью отсутствует и возмещаемая стоимость использования школы должна сравниваться с ее балансовой стоимостью;
  - (c) линия железной дороги, закрытая ввиду отсутствия пассажиров (например, население в сельской местности практически полностью переехало в город вследствие многолетней засухи, а оставшиеся пользуются более дешевым автобусным сообщением); и
  - (d) стадион, чей основной арендатор не продлевает договора аренды, в результате чего ожидается, что объект будет закрыт.
- (b) **Значительные долгосрочные и неблагоприятные для организации изменения в технологической, правовой или политической среде, в которой работает организация**

*Технологическая среда*

IG2. Полезность актива может быть снижена, если технологии достигают уровня, когда производятся альтернативные активы, обладающие лучшей или более высокой производительностью. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

- (a) медицинское диагностическое оборудование, которое почти никогда или никогда не использовалось, так как более новый аппарат, заключающий усовершенствованную технологию, обеспечивает более точные результаты (также отвечает признаку (a) выше);
- (b) программное обеспечение, которое более не поддерживается внешним поставщиком из-за технологических усовершенствований, и у организации нет персонала для его обслуживания; и
- (c) компьютерное оборудование, морально устаревшее в результате развития технологий.

*Правовая или политическая среда*

IG3. Возможность полезного использования актива может быть снижена в результате изменений в законе или нормативных положениях. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

- (a) автомобиль, не отвечающий новым стандартам выброса вредных веществ, или самолет, не отвечающий новым стандартам по уровню шума;
- (b) школа, которая более не может использоваться в учебных целях ввиду новых правил безопасности в отношении строительных материалов или аварийных выходов; и
- (c) завод по производству питьевой воды, который не может использоваться из-за того, что он не отвечает новым экологическим стандартам.

*Внутренние источники информации***(с) Имеются сведения о физическом повреждении актива**

IG4. Физическое повреждение, скорее всего, приведет к неспособности актива обеспечивать тот уровень полезности, который он ранее мог обеспечить. Примерами активов, обесценивающихся таким образом, являются:

- (a) здание, поврежденное в результате пожара, наводнения или иных событий;
- (b) здание, закрытое ввиду обнаружения недостатков конструкции;
- (с) осевшие участки автотранспортной дороги, указывающие на то, что эти участки потребуют замены через 15 лет, а не через 30 согласно первоначальному проекту;
- (d) дамба, водослив которой уменьшился после оценки технического состояния конструкции;
- (e) водоочистительное сооружение, чья мощность снизилась ввиду блокирования приемного устройства, а удаление загрязнения не выгодно;
- (f) мост с ограничениями по нагрузке ввиду обнаружения недостатков конструкции;
- (g) морской эсминец, поврежденный при столкновении; и
- (h) оборудование, которое повреждено и более не подлежит ремонту или ремонт которого экономически не обоснован.

**(d) Значительные долгосрочные и неблагоприятные для организации изменения в объеме, в котором используется, или планируется использоваться актив**

IG5. Актив по-прежнему обладает той же возможностью полезного использования, однако долгосрочные изменения оказывают неблагоприятное воздействие на то, в каком объеме он будет использоваться. Примерами обстоятельств, при которых актив может обесцениваться данным способом, являются:

- (a) если актив не используется в той же мере, в какой он использовался при первоначальном запуске в эксплуатацию, или если ожидаемый срок полезного использования актива короче, чем первоначально оцененный, то актив может обесцениться. Примером актива, который может быть определен как потенциально обесцененный на основании данного признака, является центральная ЭВМ, которая используется не в полную силу, так как многие приложения были переведены или специально разработаны для работы на серверах или платформах ПК. Значительный долгосрочный спад спроса на услуги, предоставляемые активом, может значительно изменить объем долгосрочного использования этого актива;
- (b) если актив не используется в той же мере, в какой он использовался при первоначальном запуске в эксплуатацию, то актив может обесцениться. Примером обесценившегося актива, который может быть определен на основании данного признака, является школьное здание, используемое в качестве склада, а не для учебных целей.

**(e) Решение приостановить строительство актива до его завершения или доведения до пригодного состояния.**

IG6. Актив, который не будет завершен, не может служить для предназначенных целей. Примерами активов, обесценивающихся данным способом, являются активы:

- (a) строительство которых было остановлено ввиду обнаружения археологического открытия или специфики окружающей среды, например, место гнездования биологического вида, находящегося на грани исчезновения или вымирания; и
- (b) строительство которых было остановлено ввиду спада в экономике.

Также должны учитываться обстоятельства, приведшие к приостановке строительства. Если строительство отсрочено, то есть отложено на определенную будущую дату, проект по-прежнему может учитываться как незавершенное производство и не считаться приостановленным.

**(f) Наличие данных из внутренней отчетности, указывающих на то, что эксплуатационные характеристики актива значительно хуже или станут значительно хуже, чем ожидается**

- IG7. Внутренняя отчетность может указывать на то, что актив не работает, как ожидается, или что его производительность ухудшается со временем. Например, внутренний отчет отдела здравоохранения о деятельности сельской клиники может указывать на то, что рентген-аппарат, используемый клиникой, обесценился, потому что стоимость его обслуживания значительно превысила стоимость, которая была первоначально заложена по бюджету.



**Иллюстративные примеры**

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 21.

**Оценка убытка от обесценения**

*Примечание: в следующих примерах предполагается, что справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу актива, тестируемого на обесценение, меньше ценности его использования или не может быть определена, если не указано иначе. Поэтому возмещаемая стоимость использования актива равна ценности его использования. В этих примерах используется линейный метод начисления амортизации.*

**Метод амортизированной стоимости замещения**

*Значительное долгосрочное и неблагоприятное для организации изменение в технологической среде – используемая не на полную мощность центральная ЭВМ.*

IE1. В 1999 году город Керманн приобрел новую центральную ЭВМ по цене 10 миллионов денежных единиц<sup>1</sup>. Керманн оценил, что срок полезного использования компьютера составит семь лет и что в среднем 80% мощности центрального процессора (ЦП) будет использоваться различными департаментами. Запас времени процессора в 20% предполагался и был необходим для распределения и выделения времени для выполнения заданий в срок в периоды пиковой занятости. В течение нескольких месяцев после приобретения использование процессора достигло 80%, но в 2003 году упало до 20% из-за того, что многие приложения департаментов были переведены на работу на настольных компьютерах или серверах. На рынке имеется компьютер по цене 500 000 денежных единиц, способный обеспечить оставшуюся возможность полезного использования центральной ЭВМ, используя оставшиеся приложения.

**Оценка обесценения**

IE2. Признаком обесценения центральной ЭВМ является значительное долгосрочное изменение в технологической среде, в результате которого происходит перевод приложений с центральной ЭВМ на другие платформы, что привело к последующему снижению степени его использования. (Можно также сказать, что значительный спад в степени использования центральной ЭВМ указывает на обесценение). Убыток от обесценения определяется с использованием метода амортизированной стоимости замещения актива следующим образом:

<b>a</b> Стоимость приобретения, 1999 г.	10 000 000
<b>Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 4 / 7)</b>	<u>5 714 286</u>
<b>b</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u><b>4 285 714</b></u>
<b>c</b> Стоимость замещения	500 000
<b>Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 4 / 7)</b>	<u>285 714</u>
<b>d</b> Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	<u><b>214 286</b></u>
<b>Убыток от обесценения (b – d)</b>	<b>4 071 428</b>

В этих примерах денежные суммы выражены в «денежных единицах» (ДЕ).

<sup>29</sup>*Почти полное отсутствие спроса на услуги, предоставляемые активом, не генерирующим денежные средства – программное приложение для основного компьютера, используемое не полностью*

IE3. В 1999 году город Керманн приобрел новую лицензию на программный продукт для своей новой центральной ЭВМ по цене 350 000 денежных единиц. Керманн оценил, что срок полезного использования компьютера составит семь лет, и что он будет получать экономические выгоды и возможность полезного использования программного продукта на линейной основе на протяжении срока его использования. К 2003 году использование приложения сократилось до 15 % от первоначально рассчитанного уровня. Лицензия на программное приложение для замещения оставшейся возможности полезного использования обесценившегося программного приложения, стоит 70 000 денежных единиц.

<sup>29</sup> Примечание переводчика: в данном стандарте под термином «выручка (revenue)» понимаются доходы (income) от необменных операций.

**Оценка обесценения**

IE4. Признаком обесценения является программного обеспечения технологическое изменение, возникшее в результате снижения производительности центральной ЭВМ:

<b>a</b> Стоимость приобретения, 1999 г.	350 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 4 / 7)	<u>200 000</u>
<b>b</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u>150 000</u>
<b>c</b> Стоимость замещения	70 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 4 / 7)	<u>40 000</u>
<b>d</b> Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	<u>30 000</u>
<b>Убыток от обесценения (b – d)</b>	<b>120 000</b>

*Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – школа, используемая в качестве склада*

IE5. В 1997 году Лунденский школьный округ построил начальную школу стоимостью в 10 миллионов денежных единиц. Расчетный срок полезного использования школы составляет пятьдесят лет. В 2003 году школа закрылась вследствие неожиданного снижения количества учащихся в районе ввиду перемещения населения, вызванного банкротством основного работодателя в области. Школа переведена в использование в качестве складского помещения, и у Лунденского школьного округа нет никаких ожиданий относительно роста количества учащихся в будущем, которое привело бы к обратному перепрофилированию здания для использования в качестве школы. Текущая стоимость замещения склада с таким же складским потенциалом, что и у школы, составляет 4,2 миллиона ДЕ.

**Оценка обесценения**

IE6. Наблюдается обесценение здания, потому что цель, для которой оно использовалось, значительно изменилась: из места обучения учеников она превратилась в складское помещение, и не ожидается, что ситуация изменится в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода амортизированной стоимости замещения следующим образом:

<b>a</b> Историческая стоимость, 1997 г.	10 000 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 6 / 50)	<u>1 200 000</u>
<b>b</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u>8 800 000</u>
<b>c</b> Стоимость замещения складского помещения аналогичной вместимости	4 200 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (c * 6 / 50)	<u>504 000</u>
<b>d</b> Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	<u>3 696 000</u>
<b>Убыток от обесценения (b – d)</b>	<b>5 104 000</b>

*Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – школа, частично закрытая в результате сокращения набора*

IE7. В 1983 году школьный округ Люттон построил школу стоимостью 2,5 млн. денежных единиц. Организация оценила, что школа будет эксплуатироваться в течение 40 лет. В 2003 году набор учащихся сократился с 1 000 до 200 в результате перемещения населения, вызванного банкротством основного работодателя на этой территории. Управление решило закрыть верхние два этажа трехэтажного школьного здания. Школьный округ Люттон не рассчитывал, что набор будет увеличен настолько, что верхние этажи будут открыты заново. Текущая стоимость замещения одноэтажной школы оценена в 1,3 млн. денежных единиц.

**Оценка обесценения**

IE8. Наблюдается обесценение здания школы, потому что в школе эксплуатируется один этаж вместо трех в результате сокращения количества учащихся с 1 000 до 200 человек. Сокращение объема эксплуатации школы значительно, и ожидается, что загрузка останется на сниженном уровне в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода

амортизированной стоимости замещения следующим образом:

<b>а</b> Стоимость приобретения, 1983 г.	2 500 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (а * 20 / 40)	<u>1 250 000</u>
<b>б</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u><b>1 250 000</b></u>
<b>с</b> Стоимость замещения	1 300 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (с * 20 / 40)	<u>650 000</u>
<b>д</b> Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	<u><b>650 000</b></u>
<b>Убыток от обесценения (б – д)</b>	<b>600 000</b>

#### Метод восстановительной стоимости

*Физический ущерб – школьный автобус поврежден во время ДТП*

IE9. В 1998 году начальная школа Северного округа приобрела автобус стоимостью 200 000 денежных единиц, чтобы помочь школьникам близлежащей деревни добираться до школы и обратно. Школа оценила срок полезного использования автобуса в 10 лет. В 2003 г. автобус попал в дорожную аварию, на ремонт автобуса для приведения его в эксплуатационное состояние требовалось 40 000 денежных единиц. Ремонт не повлияет на срок полезного использования имущества. Стоимость нового автобуса для выполнения подобных услуг составляла 250 000 денежных единиц в 2003 г.

#### Оценка обесценения

IE10. Наблюдается обесценение автобуса, так как он получил повреждения в дорожной аварии. Убыток от обесценения определяется с использованием метода восстановительной стоимости следующим образом:

<b>а</b> Стоимость приобретения, 1998 г.	200 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (а * 5 / 10)	<u>100 000</u>
<b>б</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u><b>100 000</b></u>
<b>с</b> Стоимость замещения	250 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (с * 5 / 10)	<u>125 000</u>
<b>д</b> Амортизированная стоимость замещения (в неповрежденном состоянии)	<u><b>125 000</b></u>
Стоимость восстановления	<u><b>40 000</b></u>
<b>е</b> Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства	<u><b>85 000</b></u>
<b>Убыток от обесценения (б – е)</b>	<b>15 000</b>

*Физический ущерб – здание, поврежденное во время пожара*

IE11. В 1984 году город Мурленд построил административное здание стоимостью 50 млн. денежных единиц. Здание должно было эксплуатироваться 40 лет. В 2003 году после 19-летней эксплуатации пожар нанес серьезные повреждения зданию. В целях безопасности здание было закрыто, и требовалось 35,5 млн. денежных единиц на ремонт. Стоимость замещения нового административного здания составляет 100 млн. денежных единиц.

#### Оценка обесценения

IE12. Наблюдается обесценение административного здания, так как пожар нанес ему физический ущерб. Убыток от обесценения определяется с использованием метода восстановительной стоимости следующим образом:

<b>а</b> Стоимость приобретения, 1984 г.	50 000 000
Накопленная амортизация, 2003 г. (а * 19 / 40)	<u>23 750 000</u>
<b>б</b> Балансовая стоимость, 2003 г.	<u><b>26 250 000</b></u>

<b>с</b>	<b>Стоимость замещения (нового здания)</b>	100 000 000
<b>d</b>	<b>Накопленная амортизация, 2003 г. (с * 19 / 40)</b>	<u>47 500 000</u>
	<b>Амортизированная стоимость замещения (в неповрежденном состоянии)</b>	<u><b>52 500 000</b></u>
	<b>Минус стоимость восстановления</b>	<u>35 500 000</u>
<b>e</b>	<b>Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства</b>	<u><b>17 000 000</b></u>
	<b>Убыток от обесценения (b – e)</b>	<b>9 250 000</b>

**Метод полезных единиц**

*Значительное долгосрочное изменение, оказывающее неблагоприятное влияние на степень использования актива организацией – высотное здание, частично не используемое в обозримом будущем.*

IE13. В 1988 году, Муниципальный совет города Орнонг построил для своего пользования 20-этажное административное здание в деловой части Орнонга стоимостью 80 млн. денежных единиц. Здание планировалось эксплуатировать 40 лет. В 2003 году «Правила национальной безопасности» требовали, чтобы 4 верхних этажа высотных зданий оставались незанятыми в обозримом будущем. Справедливая стоимость этого здания за вычетом расходов на продажу составляла 45 млн. денежных единиц в 2003 году после вступления в силу «Правил национальной безопасности». Текущая стоимость замещения подобного 20-этажного здания составляет 85 млн. денежных единиц.

**Оценка обесценения**

IE14. Наблюдается обесценение высотного здания из-за низкой степени его эксплуатации, когда вместо 20-ти этажей используются только 16 в результате принятия «Правил национальной безопасности». Снижение степени эксплуатации значительное и ожидается, что эксплуатация здания останется на заниженном уровне (16 этажей) в обозримом будущем. Убыток от обесценения определяется с использованием метода полезных единиц следующим образом:

<b>a</b>	<b>Стоимость приобретения, 1988 г.</b>	80 000 000
	<b>Накопленная амортизация, 2003 г. (a * 15 / 40)</b>	<u>30 000 000</u>
<b>b</b>	<b>Балансовая стоимость, 2003 г.</b>	<u><b>50 000 000</b></u>
<b>c</b>	<b>Стоимость замещения (20-этажного здания)</b>	85 000 000
	<b>Накопленная амортизация, 2003 г. (с * 15 / 40)</b>	<u>31 875 000</u>
<b>d</b>	<b>Амортизированная стоимость замещения до корректировки на оставшиеся полезные единицы</b>	<u><b>53 125 000</b></u>
<b>e</b>	<b>Ценность использования здания после ввода правила (d * 16 / 20)</b>	<u><b>42 500 000</b></u>
<b>f</b>	<b>Справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу здания после ввода правила</b>	<u><b>45 000 000</b></u>
<b>g</b>	<b>Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства (наиболее высокая величина e или f)</b>	<u><b>45 000 000</b></u>
	<b>Убыток от обесценения (b – g)</b>	<b>5 000 000</b>

*Сведения внутренней отчетности – наибольшая стоимость работы печатной машины*

IE15. В 1998 году Министерство образования страны X приобрело новую печатную машину стоимостью 40 млн. денежных единиц. По оценкам министерства срок полезного использования печатной машины составит 40 млн. копий книг, которые будут печататься в течение 10 лет для учеников начальной школы. В 2003 году в отчете было указано, что автоматическая функция печатного устройства не работает, как ожидалось, что, в конечном счете, привело к сокращению уровня годового объема производства на 25% в течение оставшихся 5 лет эксплуатации имущества. Стоимость замещения новой печатной машины составляла 45 млн. денежных единиц в 2003 году.

**Оценка обесценения**

IE16. Согласно данным из внутреннего отчета наблюдается обесценение печатной машины, так как ее эксплуатационные характеристики оказались хуже, чем ожидалось. Следовательно, снижение возможности полезного использования актива является значительным и долговременным. Убыток от обесценения определяется с использованием данного метода следующим образом:

<b>a</b>	<b>Стоимость приобретения, 1998 г.</b>	40 000 000
	<b>Накопленная амортизация (a * 5 / 10)</b>	<u>20 000 000</u>
<b>b</b>	<b>Балансовая стоимость, 2003 г.</b>	<u><b>20 000 000</b></u>
<b>c</b>	<b>Стоимость замещения</b>	45 000 000
	<b>Накопленная амортизация (c * 5 / 10)</b>	<u><b>22 500 000</b></u>
<b>d</b>	<b>Амортизированная стоимость замещения до корректировки на оставшиеся полезные единицы</b>	<u><b>22 500 000</b></u>
<b>e</b>	<b>Возмещаемая стоимость использования актива, не генерирующего денежные средства (d * 75%)</b>	<u><b>16 875 000</b></u>
	<b>Убыток от обесценения (b – e)</b>	<b>3 125 000</b>

**Сравнение с МСФО 36 (2004)**

В основе МСФО ОС 21 «Обесценение активов, не генерирующих денежные средства» лежит МСФО 26 (2004 г.). Основные различия между МСФО ОС 21 и МСФО 36 (2004 г.) состоят в следующем:

- МСФО ОС 21 рассматривает обесценение активов организаций общественного сектора, не генерирующих денежные средства, тогда как МСФО 36 рассматривает обесценение генерирующих денежные средства активов организаций, ориентированных на прибыль. МСФО ОС 26 рассматривает обесценение генерирующих денежные средства активов организаций общественного сектора.
- МСФО ОС 21 не применяется к активам, не генерирующим денежные средства, учтенным по переоцененной стоимости на отчетную дату в соответствии с допустимым альтернативным методом учета, предусмотренным МСФО ОС 17 «Основные средства». Из сферы применения МСФО 36 не исключаются основные средства, генерирующие денежные средства, учтенные по переоцененной стоимости на отчетную дату.
- Метод оценки ценности использования актива, не генерирующего денежные средства, в соответствии с МСФО ОС 21, отличается от метода, примененного к активам, генерирующим денежные средства, в соответствии с МСФО 36. МСФО ОС 21 оценивает ценность использования актива, не генерирующего денежные средства, как дисконтированную стоимость оставшейся возможности полезного использования актива, используя ряд методов. МСФО 36 оценивает ценность использования активов, генерирующих денежные средства, как дисконтированную стоимость будущих денежных потоков от активов.
- МСФО ОС 21 не включает изменение в рыночной стоимости активов как минимальный признак обесценения. Значительное непредвиденное уменьшение рыночной стоимости входит в МСФО 36 в минимальный перечень признаков обесценения, тогда как в МСФО ОС 21 оно указано в качестве дополнительного признака.
- МСФО ОС 21 включает решение о прекращении строительства актива до его завершения как признак обесценения, а возобновление строительства актива как признак восстановления убытка от обесценения. В МСФО 36 эквиваленты отсутствуют.
- Из МСФО 36 исключены определенные классы активов, которые не исключены из МСФО ОС 21. Эти исключения связаны с классами активов, которые являются объектом определенных требований к обесценению в других МСФО. Они не были исключены из МСФО ОС 21, так как нет эквивалентных МСФО ОС. Эти исключения включают (а) биологические активы, связанные с сельскохозяйственной деятельностью, (б) отложенные налоговые активы, (с) отложенные расходы на привлечение новых страхователей и (d) нематериальные активы, возникающие у страховщиков на основании прав по договорам страхования в рамках МСФО 4 «Договоры страхования» и (е) долгосрочные активы (или группа выбытия), классифицированные как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность».
- МСФО ОС 21 рассматривает обесценение отдельных активов. В МСФО ОС 21 нет эквивалента для генерирующей единицы, как определено в МСФО 36.
- МСФО ОС 21 рассматривает «корпоративные активы» так же, как и другие активы, не генерирующие денежные средства, тогда как МСФО 36 рассматривает их как часть взаимосвязанных генерирующих единиц.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 21 используется терминология, отличная от МСФО 36. Наиболее показательными примерами являются термины «выручка», «возмещаемая стоимость актива, не генерирующего денежные средства», «Отчет о финансовых результатах деятельности» в МСФО ОС 21. Эквивалентными терминами в МСФО 36 являются «доход», «возмещаемая стоимость», «Отчет о прибылях и убытках».

Декабрь 2006 года

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

	Параграф
Введение .....	IN1–IN8
Цель .....	1
Сфера применения .....	2–14
Сегментная отчетность .....	7–8
Статистические основы финансовой отчетности .....	9–11
Учетная политика .....	12–14
Определения .....	15–22
Коммерческие организации с государственным участием .....	16
Сектор государственного управления .....	17–22
Сектор государственных финансовых корпораций .....	19
Сектор государственных нефинансовых корпораций .....	20–22
Учетная политика .....	23–34
Дальнейшее дезагрегирование .....	33–34
Раскрытие информации .....	35–46
Сверка с консолидированной финансовой отчетностью .....	43–44
Сверка со статистическими основами финансовой отчетности .....	45–46
Дата вступления в силу .....	47–48
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» изложен в параграфах 1–48. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 22 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».



## Введение

### Причины издания МСФО ОС

- IN1. Статистические основы финансовой отчетности, такие как «Система национальных счетов 1993» (СНС (SNA) 93 и более поздние редакции), «Руководство по статистике государственных финансов» (РСГФ (GFSM) 2001), и «Европейская система счетов 1995» (ЕСС (ESA) 95) требуют, чтобы государство собирало финансовую информацию о секторе государственного управления (СГУ). Для целей статистики, СГУ включает контролируемые государством организации, которые в основном занимаются нерыночной деятельностью. СГУ иногда описывается как сектор, включающий организации, основной деятельностью которых является выполнение ключевых функций государства.
- IN2. Действующие МСФО ОС требуют, чтобы организации включали в финансовую отчетность информацию обо всех ресурсах, контролируемых отчитывающейся организацией, а также предусматривают правила для консолидации всех контролируемых организаций. МСФО ОС также требуют раскрытия в финансовой отчетности информации о сегментах. Сегмент определяется как выделяемая деятельность или группа видов деятельности организации, для которой уместно представлять финансовую информацию отдельно с целью оценки эффективности деятельности организации в прошлом при достижении ее целей, и для принятия решений о будущем распределении ресурсов. МСФО ОС не требуют раскрытия информации о СГУ в финансовой отчетности организаций общественного сектора.
- IN3. Настоящий Стандарт устанавливает требования в отношении правительств, принявших решение раскрывать информацию о СГУ и составлять финансовую отчетность по методу начисления согласно положениям МСФО ОС. Раскрытие информации в соответствии с требованиями настоящего Стандарта позволяет воспользоваться статистическими основами отчетности.

### Основные характеристики Стандарта

- IN4. Настоящий Стандарт устанавливает требования к подготовке и предоставлению информации о СГУ. Стандарт применяется только в отношении консолидированной финансовой отчетности правительства. Информация, раскрываемая в соответствии с данным Стандартом, дезагрегирует указанную консолидированную финансовую отчетность в соответствии с границами СГУ в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. В отличие от статистической информации о государственных финансах, публикуемой службой государственной статистики, Стандарт не разрешает отчитывающимся организациям консолидировать информацию об организациях, не находящихся под общим контролем.
- IN5. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, применяли к таким раскрытиям все МСФО ОС, за исключением МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность». Статистические основы финансовой отчетности предусматривают отличные от МСФО ОС 6 правила консолидации; применение МСФО ОС 6 не позволит провести сравнение между информацией, содержащейся в финансовой отчетности, и информацией о СГУ.
- IN6. Настоящий Стандарт устанавливает отличный от обычных требований МСФО ОС порядок в отношении инвестиций в сектор государственных корпораций. МСФО ОС 6 требует полной консолидации всех организаций, в то время как настоящий Стандарт требует, чтобы государственные финансовые и нефинансовые корпорации были представлены как инвестиции сектора государственного управления.
- IN7. Раскрытие информации о СГУ согласно требованиям настоящего МСФО ОС не освобождает организацию от применения МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность».
- IN8. Настоящий Стандарт применяется к годовым отчетным периодам, начиная с 1 января 2008 года или после указанной даты, но досрочное применение рекомендуется.

## Цель

1. Цель настоящего Стандарта заключается в том, чтобы установить требования по раскрытию информации для правительств, принявших решение представлять информацию о секторе государственного управления (СГУ) в своей консолидированной финансовой отчетности. Раскрытие необходимой информации о СГУ может способствовать повышению прозрачности финансовых отчетов и более глубокому пониманию отношений между рыночными и нерыночными видами деятельности государства, а также между финансовой отчетностью и статистическими основами финансовой отчетности.

## Сфера применения

2. **Правительство, которое подготавливает и представляет консолидированную финансовую отчетность на основе метода начисления и принимает решение раскрывать информацию в финансовой отчетности о секторе государственного управления, должно следовать требованиям настоящего Стандарта.**
3. Для финансирования предоставляемых услуг правительство получает средства за счет налогов, трансфертов и определенных видов нерыночной и рыночной деятельности. Предоставление товаров и услуг гражданам осуществляется через различные организации. Некоторые такие организации при финансировании деятельности по предоставлению услуг опираются, главным образом, на бюджетные ассигнования или отчисления от налогов или другой выручки государства, хотя также могут осуществлять другие виды деятельности в целях формирования дополнительной выручки, включая, в определенных случаях, и коммерческую деятельность. Другие организации могут формировать свою доходную базу, в основном, или в существенной степени за счет коммерческой деятельности. К таким организациям относятся коммерческие организации с государственным участием (КОГУ), определение которых приводится в параграфе 15 настоящего Стандарта.
4. Финансовая отчетность правительства, подготовленная в соответствии с МСФО ОС, содержит обзор (а) активов, контролируемых правительством, и его обязательств, (б) стоимости услуг, предоставляемых правительством, и (с) налогов и другой выручки, формируемых для финансирования предоставляемых правительством услуг. Финансовая отчетность правительства, предоставляющего услуги через контролируемые организации, независимо от того, финансируются они в основном из государственного бюджета или нет, является консолидированной финансовой отчетностью.
5. В некоторых странах финансовая отчетность и бюджеты государства или его секторов могут быть также подготовлены в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Эти статистические основы отражают требования, которые соответствуют Системе национальных счетов 1993 года (СНС 93), подготовленных ООН и другими международными организациями. Статистические основы финансовой отчетности ориентированы на предоставлении финансовой информации о СГУ. Сектор государственного управления включает нерыночные организации, осуществляющие нерыночные виды деятельности и при оказании услуг опирающиеся, главным образом, на ассигнования и отчисления из государственного бюджета (далее по тексту – нерыночные организации или нерыночные виды деятельности). Статистические основы финансовой отчетности тоже могут содержать информацию (а) о секторе государственных корпораций, осуществляющих, в основном, рыночные виды деятельности (как правило, описываемых как сектор государственных финансовых корпораций и как сектор государственных нефинансовых корпораций), и (б) об общественном секторе в целом. Основные характеристики государственных финансовых и нефинансовых корпораций представлены в параграфах 19 и 20 настоящего Стандарта.
6. В финансовой отчетности консолидируются данные только контролируемых организаций. Статистические основы финансовой отчетности не содержат такого ограничения. В некоторых странах центральные органы государственного управления контролируют региональные и местные государственные организации, и потому в их финансовой отчетности консолидируются данные указанных уровней власти, но в других странах этого нет. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, во всех странах СГУ всех уровней власти должны консолидироваться, в результате чего в некоторых странах СГУ будет включать организации, не консолидируемые в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт дезагрегирует консолидированную финансовую отчетность правительства. Поэтому запрещается включение в

СГУ данных любой организации, которые не были консолидированы в финансовой отчетности правительства.

### Сегментная отчетность

7. МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» требует раскрытия определенной информации о предоставлении услуг организацией и ресурсах, выделяемых на осуществление этой деятельности, для представления отчетности и принятия решений. В отличие от отчетов по секторам, формируемым в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, разделение сегментов в рамках отчетности согласно МСФО ОС 18 не основано на разграничении между рыночными и нерыночными видами деятельности.
8. Раскрытие информации о СГУ не отменяет необходимости раскрытия информации о сегментах в соответствии с МСФО ОС 18. Причина в том, что информация исключительно о СГУ недостаточно подробна для того, чтобы дать пользователям возможность оценить деятельность организации с точки зрения достижения основных целей, связанных с предоставлением услуг, в тех случаях, когда эти цели достигаются с помощью организаций, не включенных в СГУ. Например, определение СГУ как сегмента не дает информации о достижении правительством поставленных целей в области телекоммуникаций, здравоохранения и образования, если соответствующие услуги предоставляются государственными корпорациями или квазикорпорациями. Поскольку СГУ является лишь частью правительства в целом, важная часть информации может оказаться упущенной, если правительство не представит информацию о сегментах в консолидированной финансовой отчетности.

### Статистические основы финансовой отчетности

9. Цели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО ОС, в некоторых аспектах отличаются от целей финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Цели финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО ОС, заключаются в предоставлении информации, применяемой для принятия решений, а также в том, чтобы продемонстрировать подотчетность организации в отношении предоставленных в ее распоряжение и контролируемых ею ресурсов. Целью финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, является предоставление информации, пригодной для анализа и оценки бюджетной политики, особенно в части СГУ и общественного сектора любой страны в целом. Помимо этого, несмотря на то, что статистические основы финансовой отчетности могут быть описаны с использованием бухгалтерской терминологии, они могут существенно отличаться от базовой системы финансовой отчетности, из которой извлекается большая часть статистических данных по государственным финансам. Однако стандарты МСФО ОС и статистические основы финансовой отчетности имеют и много общего в обработке операций и событий. Например, оба предусматривают применение метода начисления, имеют дело с одинаковыми операциями и событиями и, в некоторых случаях, предусматривают использование одинаковой структуры отчетности.
10. В некоторых странах раскрытие в финансовой отчетности соответствующей информации о СГУ может помочь пользователям отчетов в принятии решений, а также повысить ответственность перед ними. Например, раскрытие информации о СГУ способствует повышению прозрачности финансовой отчетности и может помочь пользователям финансовых отчетов иметь правильное представление о:
  - (а) ресурсах, выделяемых для финансирования услуг, предоставляемых СГУ, и финансовых результатах деятельности правительства по предоставлению этих услуг;
  - (б) связи между СГУ и корпорациями, и влияние каждого из них на финансовые результаты деятельности в целом.
11. В тех странах, где финансовая отчетность правительства формируется в соответствии со статистическими основами и широко публикуется, раскрытие информации о СГУ в финансовых отчетах образует полезную связь между финансовыми отчетами, подготовленными по МСФО ОС, и отчетами, подготовленными согласно статистическим основам финансовой отчетности. Это поможет пользователям сверить информацию, представленную в финансовой отчетности, с информацией статистических отчетов. МСФО ОС 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности» требует, чтобы финансовая отчетность включала сравнение бюджетных и фактических сумм на тех же основах, что и в бюджете. В случае подготовки бюджета СГУ

отдельно от государственного бюджета финансовая информация о СГУ, раскрываемая в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, подойдет для сравнений, предусмотренных Стандартом.

#### **Учетная политика**

12. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует разработки учетной политики, которая обеспечила бы представление в финансовой отчетности информации, отвечающей ряду качественных характеристик. Сбор и представление данных о СГУ, отвечающих качественным характеристикам информации, представляемой в финансовой отчетности, и соответствующим требованиям аудита, во многих странах может значительно увеличить объем работы у составителей отчетов и аудиторов, а также усложнить финансовую отчетность. В частности, это произойдет в тех странах, где в настоящее время не готовится финансовая отчетность, основанная на раскрытии информации о СГУ или включающая эту информацию согласно статистическим основам финансовой отчетности. Помимо этого, в некоторых странах пользователи, возможно, не нуждаются в финансовой отчетности для получения информации о СГУ. В таких странах расходы на составление и представление раскрываемой информации о СГУ в рамках финансовой отчетности могут превзойти выгоду от ее получения. Таким образом, настоящий Стандарт предусматривает, но не требует, раскрытия информации о СГУ. Решение о раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности будет принимать правительство или соответствующий уполномоченный орган в каждой стране.
13. Настоящий Стандарт требует, чтобы при раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности соблюдались требования настоящего Стандарта. Это позволит обеспечить должное отражение информации о СГУ в финансовой отчетности и выполнение требований о соответствии качественным характеристикам финансовой информации, включая понятность, существенность, надежность и сопоставимость.
14. Как правило, МСФО ОС распространяются на все организации общественного сектора. Тем не менее, правительство имеет возможность раскрывать только значимую информацию о СГУ в целом, а не об отдельных контролируемых организациях. Таким образом, настоящий Стандарт определяет требования для применения только такими правительствами, которые составляют консолидированную финансовую отчетность по методу начисления в соответствии с МСФО ОС. В их число могут входить федеральные правительства, региональные и местные уровни власти.

#### **Определения**

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

**Сектор государственного управления включает все организационные структуры федерального правительства согласно определению, данному в статистических основах финансовой отчетности.**

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

#### **Коммерческие организации с государственным участием**

16. Коммерческие организации с государственным участием включают как коммерческие организации, например, коммунальные предприятия, так и финансовые организации, такие как финансовые институты. КОГУ, по сути, не отличаются от организаций, занимающихся аналогичной деятельностью в коммерческом секторе. КОГУ обычно работают с целью получения прибыли, хотя некоторые из них могут иметь определенные обязательства по выполнению общественных работ, согласно которым они должны предоставлять населению и организациям товары и услуги безвозмездно или по значительно сниженной цене.

#### **Сектор государственного управления**

17. Согласно определению, приведенному в статистических основах финансовой отчетности, общественный сектор состоит из сектора государственного управления (СГУ), сектора государственных финансовых корпораций (ГФК) и сектора государственных нефинансовых корпораций (ГНФК). Для целей статистического анализа внутри этих секторов могут быть выделены дополнительные подгруппы.

18. СНС 93 (и ее обновленные издания) определяют СГУ как сектор, состоящий из (а) всех органов власти центрального, регионального и местного уровня, (б) фондов социального обеспечения на каждом уровне власти, а также (с) нерыночных некоммерческих организаций, контролируемых органами государственной власти. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, СГУ охватывает основные виды деятельности государства и, как правило, включает все те нерыночные некоммерческие организации-резиденты, деятельность которых финансируется государством и государственными структурами. Соответственно, финансирование этих организаций осуществляется, в основном, за счет ассигнований или отчислений от налогов, дивидендов от государственных корпораций, другой выручки и займов. СГУ, как правило, включает органы исполнительной власти, судебные органы, государственные учебные заведения, органы здравоохранения и другие государственные организации общественного сектора. СГУ не включает ГФК и ГНФК. Раскрытие информации о СГУ будет осуществляться в тех странах, где усиление связи между МСФО ОС и статистическими основами финансовой отчетности считается полезным и существенным для пользователей финансовой отчетности. Правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, должны обеспечить соответствие информации о СГУ, включенной в финансовую отчетность, определению СГУ и любым его толкованиям, принятым для статистических основ финансовой отчетности в соответствующей стране.

*Сектор государственных финансовых корпораций*

19. Сектор ГФК состоит из контролируемых государством финансовых корпораций, квазикорпораций и некоммерческих организаций-резидентов, которые, преимущественно, занимаются финансовым посредничеством и предоставлением финансовым рынком услуг. Данный сектор охватывает контролируемые государством банки, включая центральные банки и другие государственные финансовые организации, функционирующие на рыночной основе.

*Сектор государственных нефинансовых корпораций*

20. Сектор ГНФК состоит из контролируемых государством нефинансовых корпораций, квазикорпораций и некоммерческих организаций-резидентов, занимающихся производством товаров и нефинансовых услуг для рынка. Данный сектор охватывает как коммунальные предприятия, находящиеся в государственной собственности, и другие организации, реализующие товары и услуги.
21. Статистические основы финансовой отчетности содержат следующие определения:
- (а) корпорации – это юридические лица, создаваемые с целью производства товаров и услуг для реализации на рынке;
  - (б) квазикорпорации – это структуры, которые не являются юридическими лицами и не образованы в иной предусмотренной законом организационной форме, но которые функционируют как корпорации;
  - (с) некоммерческие организации – это юридические лица или организации иной формы, которые созданы с целью производства или распределения товаров и услуг, но которые не генерируют финансовую выгоду для контролирующих организаций.
22. Коммерческие организации с государственным участием, согласно определению, приведенному в настоящем Стандарте, имеют характеристики, схожие с государственной корпорацией или государственной квазикорпорацией, определения которым даны в статистических основах финансовой отчетности. Но между коммерческими организациями с государственным участием и секторами ГФК и ГНФК может не быть идеального соответствия. Например, коммерческие организации с государственным участием, не являющиеся резидентами, не будут классифицированы как государственные финансовые и нефинансовые корпорации.

**Учетная политика**

23. **Финансовая информация о СГУ должна раскрываться в соответствии с учетной политикой, принятой для подготовки и представления консолидированной финансовой отчетности правительства, за исключением случаев, предусмотренных параграфами 24 и 25.**
24. **Представляя финансовую информацию о СГУ, организации не должны применять положения МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в отношении организаций секторов ГФК и ГНФК.**

25. СГУ должен признавать в качестве актива свои инвестиции в секторы ГФК и ГНФК и учитывать этот актив по балансовой стоимости чистых активов объектов инвестиций.
26. Настоящий Стандарт отражает точку зрения, согласно которой консолидированная финансовая отчетность правительства, принявшего решение раскрывать информацию о СГУ, должна быть дезагрегирована с тем, чтобы СГУ был представлен как один из секторов государства как отчитывающейся организации. В соответствии с этим подходом настоящий Стандарт требует, чтобы к раскрытию информации о СГУ применялись те же самые определения и требования по признанию, оценке и представлению, которые используются при подготовке консолидированной финансовой отчетности, за одним исключением. Это исключение заключается в том, что требования МСФО ОС 6 не применяются к отношениям между секторами ГФК и ГНФК.
27. МСФО ОС 6 требует, чтобы контролирующие организации составляли финансовую отчетность, в которой контролируемые организации консолидируются на построчной основе. МСФО ОС 6 также содержит (а) подробное описание концепции контроля в применении к общественному сектору и (б) руководство по определению наличия контроля для целей финансовой отчетности. В соответствии с требованиями МСФО ОС 6, организации в секторах ГФК и ГНФК, определение которых дано в статистических основах финансовой отчетности, будут консолидированы в финансовой отчетности правительства.
28. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, отражает влияние СГУ на общественный сектор в целом, а в контексте СНС 1993 года (и обновленных изданий) – на национальную экономику. В соответствии с указанным подходом статистические основы финансовой отчетности требуют, чтобы финансовая отчетность СГУ отражала организации общественного сектора вне СГУ как инвестиции в другие секторы. Кроме того, в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, операции между СГУ и организациями других секторов не исключаются из отчетов об операциях правительства или подобных отчетов.
29. Применение требований МСФО ОС 6 о консолидации в отношении СГУ привело бы к необходимости повторного представления консолидированной финансовой отчетности правительства, а не финансовой отчетности СГУ.
30. Таким образом, при раскрытии информации в финансовой отчетности о СГУ сальдо и операции между организациями внутри СГУ исключаются согласно МСФО ОС 6. Однако сальдо по операциям между организациями СГУ и организациями других секторов не исключаются.
31. Настоящий Стандарт требует, чтобы СГУ признавал свои инвестиции в организации секторов ГФК и ГНФК по балансовой стоимости чистых активов указанных организаций. Это позволит гарантировать, что раскрытие информации о СГУ будет отражать дезагрегированную информацию в финансовой отчетности, представленную в консолидированной финансовой отчетности правительства, частью которого является СГУ. С учетом того, что СГУ представляет собой дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности правительства, изменения в балансовой стоимости чистых активов указанных организаций признаются в том же порядке, в каком они признаются в консолидированной финансовой отчетности государства.
32. Согласно требованиям статистических основ отчетности, все активы и обязательства (за исключением займов) должны быть переоценены по рыночной стоимости на каждую отчетную дату. МСФО ОС предусматривают различные требования к оценке, требуя, либо разрешая учитывать определенные классы активов и обязательств по себестоимости или текущей стоимости. В МСФО ОС нет требования о переоценке всех активов и обязательств по рыночной стоимости. Поэтому оценка активов и обязательств при раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности, включая инвестиции в секторы ГФК и ГНФК, может отличаться от метода оценки, принятой в статистических основах отчетности.

#### **Дальнейшее дезагрегирование**

33. В некоторых странах национальное правительство может контролировать региональные и/или местные уровни власти, и, соответственно, в финансовой отчетности центрального правительства будут консолидированы различные уровни власти. Если в финансовой отчетности консолидированы различные уровни власти, то для отдельного раскрытия информации о СГУ на каждом уровне власти возможно дальнейшее дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта.

34. Настоящий Стандарт не требует такого дезагрегирования. Тем не менее, оно может быть представлено, чтобы помочь пользователям лучше понять взаимосвязь между деятельностью СГУ на разных уровнях государственной власти, консолидированных в финансовой отчетности, а также взаимосвязь между финансовой отчетностью и статистическими основами финансовой отчетности в этих странах.

### Раскрытие информации

35. **Раскрытие информации в отношении СГУ должно включать, по меньшей мере, следующие позиции:**
- (a) **активы с детализацией по основным классам и отдельным отражением инвестиций в другие секторы;**
  - (b) **обязательства с детализацией по основным классам;**
  - (c) **чистые активы/ капитал;**
  - (d) **общий прирост и сокращение в результате переоценки и прочие статьи выручки и расходов, признаваемые непосредственно в чистых активах/ капитале;**
  - (e) **выручка с детализацией по основным видам;**
  - (f) **расходы с детализацией по основным видам;**
  - (g) **профицит или дефицит;**
  - (h) **денежные потоки от операционной деятельности с детализацией по основным видам;**
  - (i) **денежные потоки от инвестиционной деятельности; и**
  - (j) **денежные потоки от финансовой деятельности.**

**Способ представления раскрываемой информации о СГУ не должен выделяться по сравнению с финансовой отчетностью правительства, подготовленной в соответствии с МСФО ОС.**

36. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» определяет полный перечень финансовых отчетов (по методу начисления), который включает Отчет о финансовом положении, Отчет о финансовых результатах деятельности, Отчет об изменении чистых активов/ капитала, Отчет о движении денежных средств, а также Учетную политику и Примечания к финансовой отчетности.
37. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации об основных классах и видах активов, обязательств, выручки, расходов и денежных потоков, отражаемых в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт не устанавливает способа раскрытия информации о СГУ. Правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ в соответствии с настоящим Стандартом, могут раскрывать информацию, отражая ее в (a) Примечаниях, (b) отдельных столбцах в финансовой отчетности общего назначения или (c) иным способом, подходящим для соответствующих стран. Однако способ представления раскрываемой информации о СГУ не должен выделяться по сравнению с финансовой отчетностью правительства, подготовленной в соответствии с МСФО ОС.
38. Чтобы помочь пользователям понять взаимосвязь между представляемой информацией в финансовой отчетности о СГУ и деятельностью правительства, статистические основы финансовой отчетности требуют дезагрегирования общих государственных расходов и их детализации по видам на основе либо экономического содержания статей расходов, либо классификации по назначению (функциям) государственных финансов (КНГФ). Настоящий Стандарт не требует, но и не запрещает представления организациями, раскрывающими информацию о СГУ, такой информации в разбивке по экономическому содержанию или в соответствии с КНГФ. В некоторых странах функциональная классификация, принятая для раскрытия информации о СГУ, может быть аналогична классификации, принятой в соответствии с МСФО ОС 18.
39. Организации также могут раскрыть дополнительную информацию, необходимую для понимания пользователями характера представляемой информации.
40. **Организации, которые подготавливают для раскрытия информацию о СГУ, должны отражать информацию о важнейших контролируемых организациях, включенных в состав**

**СГУ, и любых изменениях, произошедших с ними с предыдущего отчетного периода наряду с объяснением причин исключения из СГУ организаций, включенных в него ранее.**

41. Настоящий Стандарт требует, чтобы организации, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, раскрывали перечень важнейших контролируемых организаций, включенных в состав СГУ. МСФО ОС 6 требует, чтобы организации, осуществляющие подготовку консолидированной финансовой отчетности, раскрывали перечень важнейших контролируемых организаций, включенных в консолидированную финансовую отчетность. Раскрытие информации о том, какие из организаций, данные по которым консолидированы в финансовой отчетности в соответствии с МСФО ОС 6, включены в состав СГУ, поможет пользователям понять взаимосвязь между информацией о правительстве и СГУ, а также поможет лучше понять саму информацию о СГУ.
42. Аналогично, раскрытие изменений, имевших место в контролируемых организациях, включенных в состав СГУ, позволит пользователям вести долгосрочный мониторинг взаимосвязи между консолидированной финансовой отчетностью и информацией о СГУ.

#### **Сверка с консолидированной финансовой отчетностью**

43. **Раскрываемая информация о СГУ должна быть сверена с информацией в консолидированной финансовой отчетности правительства, с указанием величины корректировки отдельно по каждой аналогичной статье указанной отчетности.**
44. Настоящий Стандарт требует, чтобы суммы, раскрываемые в отношении СГУ, сверялись с аналогичными суммами в консолидированной финансовой отчетности правительства. Организации представляют отдельно корректировку суммы активов, инвестируемых в секторы ГФК и ГНФК, определенных в соответствии с параграфом 23, и корректировки по каждой раскрываемой отдельно статье в соответствии с параграфом 35. Помимо этого организации могут, но не обязаны, раскрывать отдельно величину корректировки по каждой статье, отнесенной к секторам ГФК и ГНФК. Такая сверка позволит правительству более эффективно исполнять свои обязанности по представлению отчетности путем демонстрации взаимосвязи между суммами каждой статьи СГУ и общими суммами по тем же статьям отчетности правительства.

#### **Сверка со статистическими основами финансовой отчетности**

45. Статистические основы финансовой отчетности и МСФО ОС имеют много схожего в обработке отдельных операций и событий. Тем не менее, есть и отличия. Например, помимо различий в методах оценки активов и обязательств, указанных в параграфе 32, в статистических основах финансовой отчетности дивиденды рассматриваются как расходы, в то время как в МСФО ОС они трактуются как выплаты в пользу собственников. В статистических основах финансовой отчетности проводится различие между операциями и другими экономическими потоками для целей представления информации в финансовой отчетности, не отражаемой в данный момент в консолидированной финансовой отчетности, а также фокусируется внимание на конкретных показателях, существенных для анализа бюджетной политики, например, чистых кредитах/ займах и профиците/ дефиците денежных средств.
46. Настоящий Стандарт не требует сверки информации о СГУ, раскрываемой в консолидированной финансовой отчетности, и информации о СГУ, раскрываемой в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Это объясняется обеспокоенностью относительно практической осуществимости, а также расходов и выгод от введения такого требования во всех странах. Однако включение в отчетность такой сверки путем раскрытия информации в Примечаниях не исключается.

#### **Дата вступления в силу**

47. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2008 года.**
48. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.



## Основание для заключений

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 22.*

### Введение

- ВС1. «Система национальных счетов 1993» (СНС 93 и обновленные издания), «Руководство по статистике государственных финансов» (РСГФ 2001), и «Европейская система счетов 1995» (ЕСС 95) требуют, чтобы правительства публиковали информацию в финансовой отчетности о СГУ. Для целей статистики СГУ включает контролируемые государством организации, которые в основном занимаются нерыночной деятельностью. СГУ иногда описывается как сектор, включающий организации, основной деятельностью которых является выполнение ключевых функций государства. СГУ не включает государственные корпорации, даже если весь их капитал принадлежит государству или государственным структурам.
- ВС2. Действующие МСФО ОС не содержат требования о раскрытии организациями информации о СГУ в своей финансовой отчетности. МСФО ОС требуют, чтобы организации готовили финансовую отчетность, включая в нее информацию обо всех ресурсах, контролируемых отчитывающейся организацией, и предусматривают правила для консолидации информации обо всех контролируемых организациях. МСФО ОС 18 «Сегментная отчетность» также требует, чтобы организации определяли сегменты и представляли информацию о них.
- ВС3. Некоторые государства готовят, представляют и публикуют для широкой общественности, как финансовую отчетность, так и информацию о финансовых характеристиках и результатах деятельности общественного сектора, подготовленную в соответствии со статистическими основами отчетности.
- ВС4. СМСФО ОС поддерживает сближение МСФО ОС и статистических основ отчетности в тех случаях, когда это целесообразно. Статистическое сообщество рекомендовало СМСФО ОС в разработке МСФО ОС по представлению информации о СГУ в составе консолидированной финансовой отчетности правительства в качестве способа стимулировать такое сближение.
- ВС5. Раскрытие информации о СГУ может предоставить полезную информацию пользователям финансовой отчетности, в особенности в тех странах, где национальные и иные уровни власти публикуют одновременно и (а) финансовую отчетность в соответствии с МСФО ОС, и (б) информацию в финансовой отчетности в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. СМСФО ОС также считает, что раскрытие такой информации может помочь пользователям лучше понять взаимосвязь между рыночной и нерыночной деятельностью правительства. Тем не менее, СМСФО ОС не убежден, что выгоды от раскрытия такой информации значительно превышают затраты на ее подготовку в тех странах, где не осуществляется регулярное составление и публикация финансовых отчетов, подготовленных в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. Соответственно, раскрытие такой информации не является обязательным.
- ВС6. Настоящий Стандарт определяет требования для применения исключительно правительствами, поскольку раскрытие значимой информации о СГУ может осуществляться только правительством в целом. В некоторых странах федеральное правительство может контролировать региональные и/или местные уровни власти. В этом случае финансовые отчеты могут быть дополнительно дезагрегированы с тем, чтобы отразить информацию о СГУ на каждом уровне государственной власти по отдельности. По всей вероятности, раскрытие такой информации позволит пользователям лучше понять взаимосвязь между деятельностью СГУ на каждом уровне власти. Однако в некоторых странах раскрытие такой информации может стать дополнительным бременем для системы бухгалтерского учета и для лиц, ответственных за сбор и агрегирование данных. Также неясно, превысит ли выгода от раскрытия такой информации для пользователей финансовой отчетности затраты на ее подготовку. Поэтому настоящий Стандарт не требует от организаций, принявших решение раскрывать информацию о СГУ, также раскрывать по отдельности информацию о СГУ на каждом уровне власти, консолидированном в финансовой отчетности. Тем не менее, раскрытие такой информации не возбраняется.

### Консолидация и дезагрегирование

- ВС7. Статистические основы финансовой отчетности и МСФО ОС имеют много общего в обработке отдельных операций и событий. Тем не менее, есть и отличия. Например, статистические основы финансовой отчетности:

- (a) содержат требование о переоценке всех активов и обязательств (за исключением займов) по рыночной стоимости на каждую отчетную дату. МСФО ОС предусматривают различные требования к оценке, требуя либо разрешая учитывать определенные классы активов и обязательств по себестоимости или текущей стоимости;
- (b) рассматривают дивиденды как расходы, в то время как в МСФО ОС они трактуются как выплаты;
- (c) проводят различие между операциями и другими экономическими потоками для целей представления информации в финансовой отчетности. В настоящее время в МСФО ОС такое различие не проводится; и
- (d) фокусируют внимание на представлении информации в финансовой отчетности о СГУ и других секторах общественного сектора как об отдельных компонентах, и в этом контексте предусматривают те же правила признания и оценки, которые предусмотрены для представления информации об остальной экономике в целях обеспечения соответствия совокупных макроэкономических показателей. Согласно статистическим основам финансовой отчетности, финансовые отчеты, подготовленные для СГУ, не включают консолидацию информации о ГНФК, которые контролируются государством и занимаются реализацией товаров и услуг, а также о ГФК, таких как банки. МСФО ОС концентрируются на консолидированной финансовой отчетности, которая предоставляет информацию в финансовой отчетности обо всех активах, обязательствах, выручке, расходах и денежных потоках, контролируемых организацией.

ВС8. Настоящий Стандарт требует, чтобы информация, раскрываемая о СГУ, представляла собой дезагрегирование консолидированной финансовой отчетности. Такой же подход принят в отношении информации о сегментах, раскрываемой согласно МСФО ОС 18. Соответственно, для раскрытия информации о СГУ должна быть принята та же учетная политика, которая принята для консолидированной финансовой отчетности, с одним исключением, которое приводится ниже.

ВС9. При раскрытии информации о СГУ в финансовой отчетности в отношении ГФК и ГНФК не применяются требования МСФО ОС 6. Причина этого заключается в том, что применение МСФО ОС 6 к секторам ГФК и ГНФК привело бы к необходимости повторного представления консолидированной финансовой отчетности правительства, а не финансовой отчетности СГУ. Это противоречило бы цели раскрытия информации о СГУ как связующего звена между финансовыми отчетами, подготовленными в соответствии с МСФО ОС, и отчетами, подготовленными в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности.

### **Сегментная отчетность**

ВС10. МСФО ОС 18 требует отдельного раскрытия определенной информации о важнейших видах деятельности или группах видов деятельности для оценки результатов организации в достижении ее целей, а также для принятия решений. МСФО ОС 18 не проводит различия между обменными операциями и событиями и необменными операциями и событиями, или рыночными и нерыночными видами деятельности государства. Указанный МСФО ОС концентрируется на раскрытии информации о выручке, расходах, активах и обязательствах, связанных с оказанием основных услуг или групп услуг – независимо от того, предоставляются ли эти услуги СГУ или ГФК и ГНФК. Цель сегментной отчетности при раскрытии информации о СГУ не достигается. Соответственно, правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ, должны также раскрывать информацию о сегментах.

ВС11. Статистические основы финансовой отчетности представляют информацию о государственных расходах в соответствии с их классификацией по экономическому содержанию или КНГФ. Любая из этих классификаций может быть использована для раскрытия дополнительной информации о СГУ. В некоторых случаях КНГФ может быть использована для раскрытия информации о сегментах в консолидированной финансовой отчетности правительства.

### **Сверка**

ВС12. Информация, раскрываемая о СГУ в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, может отличаться по содержанию и форме от информации, представляемой в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности.

ВС13. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, следует ли обязать правительства, принявшие решение раскрывать информацию о СГУ в соответствии с настоящим Стандартом, раскрывать информацию о сверке (а) информации о СГУ в финансовой отчетности и (b) информации о СГУ в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности. СМСФО ОС выражал обеспокоенность тем, что подобное требование могло бы повлечь за собой значительные издержки для составителей отчетности, и эти издержки в некоторых странах превысили бы выгоды. Это, в свою очередь, послужило бы отрицательным стимулом для правительств, которые в ином случае приняли бы решение раскрывать такую информацию. Особую обеспокоенность СМСФО ОС вызывали, например, следующие вопросы:

- (a) дает ли возможность график составления финансовой отчетности и статистической информации завершить сверку в сроки, позволяющие провести аудит финансовой отчетности и выдать заключение о ее утверждении или разрешении к представлению в соответствии с требованиями законодательства и/или МСФО ОС;
- (b) повлечет ли за собой введение подобного требования необходимость аудита сверки, а также, возможно, и аудита самих статистических отчетов; и
- (c) будет ли организация обязана провести переоценку и реклассификацию активов, обязательств, выручки и расходов в соответствии с требованиями статистических основ финансовой отчетности и станет ли это отрицательным стимулом к раскрытию информации о СГУ.

ВС14. В конечном итоге СМСФО ОС пришел к выводу о том, что требование о такой сверке на данном этапе вводиться не должно. Однако сверка информации о СГУ, раскрываемой в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, и аналогичных статей финансовой отчетности правительства, подготовленной в соответствии с требованиями МСФО ОС, (a) способствует повышению прозрачности, (b) не является обременительной, и (c) была бы полезной для пользователей. Раскрытие сверки информации о СГУ, представленной в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, и информации о СГУ, представленной в соответствии со статистическими основами финансовой отчетности, не запрещено.

**Руководство по внедрению**

Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 22.

**Пример структуры финансового отчета****Правительство А – отрывок из финансовой отчетности****Отрывок из примечаний к финансовой отчетности**

Примечание: раскрытие информации о секторе государственного управления (СГУ)

Информация, приводимая ниже, относится к сектору государственного управления (СГУ). Она отражает учетную политику, принятую при составлении консолидированной финансовой отчетности, за исключением случаев, когда требования консолидации отличались в отношении сектора государственных финансовых корпораций (ГФК) и сектора государственных нефинансовых корпораций (ГНФК). В соответствии с требованиями МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления», ГФК и ГНФК не консолидируются в раскрываемой информации о СГУ, но признаются в качестве инвестиций СГУ. Инвестиции в ГФК и ГНФК отражаются отдельной строкой и оцениваются по балансовой стоимости чистых активов объектов инвестиций.

СГУ включает все министерства федерального правительства и других организаций, контролируемых правительством и осуществляющих в основном нерыночную деятельность. Эти организации перечислены ниже:

Министерство х

у

z.

В течение отчетного периода деятельность, связанная с услугами почты, ранее осуществлявшаяся министерством связи, была переведена на коммерческую основу и исключена из представляемой информации в финансовой отчетности о СГУ.

**Отчет о финансовом положении для СГУ – по состоянию на 31 декабря 20X2 года**

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>АКТИВЫ</b>								
<b>Краткосрочные активы</b>								
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Дебиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Запасы	X	X	X	X			X	X
Авансовые платежи	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиции	X	X	X	X			X	X
Прочие краткосрочные активы	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Долгосрочные активы</b>								
Дебиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инвестиции	X	X	X	X			X	X
Инвестиции в другие сектора	X	X			(X)	(X)		
Прочие финансовые активы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Инфраструктура, основные средства	X	X	X	X			X	X
Здания и сооружения	X	X	X	X			X	X

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Нематериальные активы	X	X	X	X			X	X
Прочие нефинансовые активы	X	X	X	X			X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ОБЩАЯ СУММА АКТИВОВ</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ОБЯЗАТЕЛЬСТВА</b>								
<b>Краткосрочные обязательства</b>								
Кредиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Краткосрочные заимствования	X	X	X	X			X	X
Краткосрочная доля долгосрочных заимствований	X	X	X	X			X	X
Краткосрочные резервы	X	X	X	X			X	X
Вознаграждения работникам	X	X	X	X			X	X
Прочие краткосрочные обязательства	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Долгосрочные обязательства</b>								
Кредиторская задолженность	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Долгосрочные заимствования	X	X	X	X			X	X
Долгосрочные резервы	X	X	X	X			X	X
Вознаграждения работникам	X	X	X	X			X	X
Прочие долгосрочные обязательства	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ОБЩАЯ СУММА ОБЯЗАТЕЛЬСТВ</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ЧИСТЫЕ АКТИВЫ</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ЧИСТЫЕ АКТИВЫ/КАПИТАЛ</b>								
Резервы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Накопленный профицит/(дефицит)	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ОБЩАЯ СУММА ЧИСТЫХ АКТИВОВ/КАПИТАЛА</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Отчет о финансовых результатах деятельности для СГУ – за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года – функциональная классификация**

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Выручка								
<b>Налоги</b>	X	X			(X)	(X)	X	X
Сборы, штрафы, пени	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Выручка от других секторов	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансферты от других уровней власти	X	X	X	X			X	X
Прочая операционная выручка	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Общая сумма выручки</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Расходы</b>								
Общие расходы на государственное управление	X	X					X	X
Оборона	X	X					X	X
Общественный порядок и безопасность	X	X	X	X			X	X
Экономические вопросы	X	X					X	X
Защита окружающей среды	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Жилье и жилищно-коммунальные услуги	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Здравоохранение	X	X	X	X			X	X
Физическая культура и отдых, культура и религия	X	X					X	X
Образование	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Социальная защита	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Общая сумма расходов</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Профицит/(дефицит) за период</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Отчет о финансовых результатах деятельности для СГУ – за год, заканчивающийся 31 декабря 20X2 года – экономическая классификация (альтернативное представление)**

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>Выручка</b>								
<b>Налоги</b>	X	X			(X)	(X)	X	X
Сборы, штрафы, пени	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Выручка от других секторов	X	X	X	X	(X)	(X)		
Трансферты от других уровней власти	X	X	X	X			X	X
Прочая операционная выручка	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Общая сумма выручки</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Расходы</b>								
Вознаграждения работникам	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Приобретение товаров и услуг	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Потребление основных средств	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Проценты	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Субсидии	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Социальные льготы	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
Прочие расходы	X	X	X	X			X	X
<b>Общая сумма расходов</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Профицит/(дефицит)</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

**Отчет об изменениях чистых активов/ капитала для СГУ – за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года**

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ			ГФК и ГНФК	Исключения	Всего для государства
	Резерв переоценки	Резерв пересчета	Накопленный профицит/(дефицит)			
Сальдо на 31 декабря 20X0 года	X	(X)	X	X	X	X
Профицит от переоценки собственности	X			X		X
Дефицит от переоценки инвестиций	(X)			(X)	X	(X)
Курсовые разницы		(X)		(X)		(X)
Чистые прибыли и убытки, не признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности	X	(X)		X	(X)	X
Чистый профицит за период			X	X	(X)	X
Сальдо на 31 декабря 20X1 года	X	(X)	X	X	(X)	X
Профицит от переоценки собственности	(X)			(X)	X	(X)
Дефицит от переоценки инвестиций	X			X	(X)	X
Курсовые разницы		(X)		X		X
Чистая прибыль и убыток, не признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности	(X)	(X)		(X)	(X)	(X)
Чистый дефицит за период			(X)	(X)	(X)	(X)
Сальдо на 31 декабря 20X2 года	X	(X)	X	X	(X)	X

**Отчет о движении денежных средств для СГУ – за год, закончившийся 31 декабря 20X2 года**

(в тысячах денежных единиц)

	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
<b>ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>								
Поступления								
Налогообложение	X	X			(X)	(X)	X	X



	СГУ		ГФК и ГНФК		Исключения		Всего для государства	
	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1	20X2	20X1
Продажа товаров и услуг			X	X	(X)	(X)	X	X
Гранты			X	X	(X)	(X)	X	X
Полученные проценты			X	X			X	X
Дивиденды государству от других секторов	X	X			(X)	(X)		
Прочие поступления	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Выплаты</b>								
Оплата труда	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Пенсии	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Поставщики	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Уплаченные проценты	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Дивиденды другим секторам			(X)	(X)	X	X		
Прочие выплаты	(X)	(X)	(X)	(X)	X	X	(X)	(X)
<b>Чистые денежные потоки от операционной деятельности</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>								
Приобретение основных средств	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
Поступления от продажи основных средств	X	X	X	X			X	X
Поступления от продажи инвестиций	X	X	X	X			X	X
Приобретение ценных бумаг в иностранной валюте	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
<b>Чистые денежные потоки от инвестиционной деятельности</b>	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>ДЕНЕЖНЫЕ ПОТОКИ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ</b>								
Поступления от заимствований	X	X	X	X			X	X
Погашение заимствований	(X)	(X)	(X)	(X)			(X)	(X)
<b>Чистые денежные потоки от финансовой деятельности</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Чистое увеличение/сокращение денежных средств и их эквивалентов</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<i>Денежные средства и их эквиваленты на начало периода</i>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X
<b>Денежные средства и их эквиваленты на конец периода</b>	X	X	X	X	(X)	(X)	X	X

Декабрь 2006 г.

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

### СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	IN1–IN5
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–6
Определения .....	7–28
Необменные операции .....	8–11
Выручка.....	12–13
Положения .....	14–16
Условия передачи активов .....	17–18
Ограничения по передаче активов.....	19
Приоритет содержания над формой.....	20–25
Налоги .....	26–28
Анализ первоначального поступления ресурсов от необменных операций .....	29
Признание активов .....	30–43
Контроль над активом .....	32–33
Прошрое событие.....	34
Возможное поступление ресурсов.....	35
Условные активы .....	36
Взносы собственников.....	37–38
Обменные и необменные компоненты операции .....	39–41
Оценка активов при первоначальном признании.....	42–43
Признание выручки от необменных операций .....	44–47
Оценка выручки от необменных операций .....	48–49
Текущие обязанности, признаваемые в качестве финансовых обязательств.....	50–58
Текущая обязанность .....	51–54
Условия на передаваемый актив.....	55–56
Оценка обязательств при первоначальном признании .....	57–58
Налоги .....	59–75
Налогооблагаемое событие .....	65
Авансовые налоговые поступления.....	66
Оценка активов, возникающих в результате операций по налогообложению .....	67–70
Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые льготы .....	71–75
Трансферты.....	76–105B

Оценка передаваемых активов.....	83
Прощение долга и принятие обязательств.....	84-87
Штрафные санкции .....	88-89
Наследование.....	90-92
Подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме .....	93-97
Услуги в натуральной форме .....	98-103
Залоги .....	104
Авансовые поступления трансфертов .....	105
Льготные займы.....	105A-105B
Раскрытие информации .....	106-115
Переходные положения .....	116-123
Дата вступления в силу.....	124–125
Основание для заключений	
Руководство по внедрению	
Приложения к финансовой отчетности	

---

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» изложен в параграфах 1–125. Все параграфы имеют равную силу. МСФО ОС 23 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

- IN1. Совет по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) решил разработать МСФО ОС для выручки от необменных операций, поскольку:
- (a) Необменные операции (налоги и трансферты) составляют большую часть выручки большинства организаций общественного сектора; и
  - (b) До настоящего времени не существовало какого-либо общепринятого стандарта финансовой отчетности относительно признания и оценки выручки от налогообложения.
- IN2. В 2002 году Комитет по общественному сектору (КОС), предшественник СМСФО ОС, сформировал рабочую комиссию для проведения первоначальной работы по учету организациями общественного сектора выручки от необменных операций и представлению финансовой отчетности по ним. В январе 2004 года, КОС опубликовал приглашение прокомментировать стандарт «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)», разработанный рабочей комиссией. КОС установил 30 июня 2004 года в качестве конечного срока предоставления предложений и комментариев по стандарту.
- IN3. На встрече в ноябре 2004 года и последующих встречах СМСФО ОС рассмотрел комментарии и подготовил проект предварительного варианта стандарта. Окончательная версия предварительного варианта стандарта была опубликована в январе 2006 года с просьбой предоставить комментарии по нему до 30 июня 2006 года. На встрече в ноябре 2006 года СМСФО ОС рассмотрел все полученные комментарии и утвердил настоящий Стандарт к публикации.

**Основные характеристики МСФО ОС**

- IN4. Данный МСФО ОС:
- (a) Использует подход транзакционного анализа, согласно которому организации должны анализировать поступления ресурсов от необменных операций для установления их соответствия определению актива и критериям признания актива, и если они отвечают, необходимо ли также признавать обязательство.
  - (b) Требуется, чтобы активы, признаваемые в качестве результата необменной операции, первоначально были оценены по их справедливой стоимости на дату приобретения;
  - (c) Требуется, чтобы обязательства, возникшие в результате необменной операции, признавались в соответствии с принципами, установленными в МСФО ОС 19, «Резервы, условные обязательства и условные активы»;
  - (d) Требуется признания выручки, равной увеличению чистых активов в связи с поступлением ресурсов;
  - (e) Содержит конкретное руководство относительно:
    - (i) Налогов; и
    - (ii) Трансфертов, в том числе:
      - a. Списание долга и принятие на себя обязательств;
      - b. Штрафные санкции;
      - c. Наследование;
      - d. Подарки и пожертвования, в том числе в натуральной форме;
      - e. Услуги в натуральной форме;
  - (f) Допускает, но не требует признания услуг в натуральной форме; и
  - (g) Требуется раскрытия информации о выручке от необменных операций.

**Поправки к другим МФСО ОС**

- IN5. Настоящий Стандарт вносит поправки в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности», МСФО ОС 12 «Запасы», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства». В соответствии с новыми поправками перечисленные стандарты требуют, чтобы запасы, инвестиционная недвижимость или основные средства, приобретаемые посредством необменных операций, первоначально оценивались по справедливой стоимости на дату их приобретения.

**Цель**

1. Целью настоящего Стандарта является установление требований по отражению в финансовой отчетности выручки, возникающей в результате необменных операций, за исключением необменных операций, приводящих к слиянию организаций. Стандарт рассматривает вопросы, касающиеся признания и оценки выручки от необменных операций, включая определение взносов собственников.

**Сфера применения**

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт при учете выручки от необменных операций. Настоящий Стандарт не применяется к слиянию организаций, которое является необменной операцией.**
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. Настоящий Стандарт рассматривает выручку, возникающую в результате необменных операций. Выручка от обменных операций рассматривается в МСФО ОС 9 «Выручка от обменных операций». Несмотря на то, что выручка организаций общественного сектора возникает в результате как обменных, так и необменных операций, большая часть выручки государственных органов и других организаций общественного сектора обычно возникает в результате необменных операций, таких, как:
  - (a) Налоги; и
  - (b) Трансферты (в денежной и неденежной форме), в том числе гранты, прощение долгов, штрафные санкции, наследование, пожертвования, товары и услуги в натуральной форме, а также нерыночные льготные займы.
6. Правительства могут проводить реорганизацию общественного сектора путем объединения организаций и дробления некоторых из них на две или более отдельные организации. Слияние организаций происходит тогда, когда две или более отчитывающиеся организации объединяются вместе с целью создания одной отчитывающейся организации. Такая реорганизация обычно не подразумевает приобретение одной организации другой, но может привести к приобретению новой или существующей организацией всех активов и обязательств другой организации. СМСФО ОС не рассматривал вопросы, связанные со слиянием организаций и исключил их из сферы применения настоящего Стандарта. Таким образом, настоящий Стандарт не устанавливает, приводит ли слияние организаций, являющееся необменной операцией, к получению выручки или нет.

**Определения**

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

**Условия передачи активов** – условия, согласно которым будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, заложенные в активе, должны быть потреблены получателем оговоренным образом или возвращены лицу, передавшему активы.

**Контроль над активом** – возникает в том случае, когда организация может использовать актив или иным образом извлекать из него выгоду, преследуя свои цели, а также может закрыть или иным образом регулировать доступ к этой выгоде для других лиц.

**Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему** – суммы, доступные для их получателей, независимо от того, являются ли они плательщиками налогов.

**Штрафные санкции** – экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные или причитающиеся к получению организациями общественного сектора

согласно решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения законов или нормативных актов.

**Ограничения по передаче активов** – положения, ограничивающие или указывающие цели, в которых может быть использован передаваемый актив, но не предусматривающие возврата в обязательном порядке будущих экономических выгод или возможности полезного использования передающему актив лицу в случае неиспользования его по назначению.

**Условия использования передаваемых активов** – положения законодательства или нормативных документов или соглашение, имеющее обязательную силу, которые вводятся в действие при использовании переданного актива организациями, являющимися внешними по отношению к отчитывающейся организации.

**Налоговые льготы** – положения налогового законодательства, предусматривающие льготы для определенных категорий налогоплательщиков, которые не доступны для других.

**Налогооблагаемое событие** – событие, которое по решению правительства, законодательного или иного уполномоченного органа будет признаваться объектом налогообложения.

**Налоги** – экономические выгоды или возможность полезного использования, выплачиваемые или подлежащие выплате в обязательном порядке организациями общественного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет. К налогам не относятся штрафные санкции или иные взыскания, налагаемые за нарушение законодательства и нормативных актов.

**Трансферты** – поступления будущих экономических выгод или возможности полезного использования от проведения необменных операций, за исключением налоговых поступлений.

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

#### Необменные операции

8. При проведении некоторых операций происходит обмен активами примерно равной стоимости. Эти обменные операции и вопросы, связанные с ними, рассматриваются в других МСФО ОС.
9. При проведении других операций организация получает ресурсы безвозмездно или предоставляет взамен символическую компенсацию. Такие операции являются необменными и вопросы, связанные с ними, рассматриваются в настоящем Стандарте. Например, налогоплательщики платят налоги, поскольку налоговое законодательство требует их уплаты. Хотя государство, взыскивающее налоги, предоставляет налогоплательщикам разнообразные государственные услуги, оно делает это не в качестве вознаграждения за уплату ими налогов.
10. Существует другая группа необменных операций, при проведении которых организация может предоставлять компенсацию в обмен на полученные ресурсы, но эта компенсация не соответствует справедливой стоимости полученных ресурсов. В таких случаях организация должна определить, является ли подобная операция комбинацией обменных и необменных операций, каждый компонент которых должен признаваться отдельно. Например, организация получает финансирование в размере 6 миллионов ДЕ от многопрофильного агентства по развитию. По условиям соглашения организация должна вернуть 5 миллионов ДЕ полученных средств в течение 10 лет по ставке 5%, в то время как рыночная процентная ставка по аналогичным займам составляет 11%. Фактически организация получила грант в размере 1 миллиона ДЕ (полученные 6 миллионов ДЕ минус 5 миллионов ДЕ к погашению) и получила льготный заем в размере 5 миллионов ДЕ по ставке на 6% ниже рыночной процентной ставки по аналогичным займам. Грант в размере 1 миллиона ДЕ и нерыночная составляющая выплаты процентов по условиям соглашения являются необменными операциями. Договорные платежи и выплата процентов в течение срока займа являются обменными операциями.
11. Также существуют дополнительные виды операций, при проведении которых нельзя сразу установить, являются ли они обменными операциями или необменными операциями. В таких случаях, изучение содержания операции позволит определить, является ли она обменной



операцией или необменной операцией. Например, продажа товара обычно классифицируется как обменная операция. Однако если операция проводится по субсидируемой цене, то есть цене, не равной примерной величине справедливой стоимости проданного товара, такая операция попадает под определение необменной операции. Для определения, является ли операция обменной или необменной, необходимо профессиональное суждение. Кроме того, по разным причинам организации могут получать торговые скидки, скидки за количество или другие скидки с установленной цены активов. Ценовые скидки не являются признаком того, что та или иная операция является необменной.

### Выручка<sup>30</sup>

12. Выручка представляет собой валовое поступление экономических выгод или возможности полезного использования, полученных или подлежащих получению отчитывающейся организацией, представляющее собой увеличение чистых активов/ капитала, за исключением такого увеличения в результате взносов собственников. Суммы, взимаемые организацией в качестве представителя (агента) правительства, какой-либо другой государственной организации или какой-либо иной третьей стороны, не приводят к увеличению чистых активов/ капитала или выручки данного представителя (агента). Это возникает вследствие того, что организация-представитель не может контролировать использование полученных активов или каким-либо образом получать от них выгоду.
13. В тех случаях, когда организация несет некоторые затраты в отношении выручки, возникающей в результате необменной операции, выручкой является валовое поступление будущих экономических выгод или возможность полезного использования, и любое выбытие ресурсов признается затратами по операции. Например, если отчитывающаяся организация должна оплатить затраты на поставку или установку оборудования, переданного ему другой организацией, эти затраты признаются отдельно от выручки, возникающей в результате передачи этого оборудования. Затраты на поставку и установку включаются в сумму, признаваемую активом в соответствии с МСФО ОС 17 «Основные средства».

### Условия

14. Активы могут передаваться с ожиданием и/или с договоренностью о том, что они будут использоваться определенным образом и, следовательно, организация-получатель будет действовать определенным образом. В тех случаях, когда законы, нормативные документы или договорные соглашения с внешними сторонами определяют условия использования получателем переданных активов, эти положения являются условиями использования передаваемых активов, в соответствии с определением, приведенным в настоящем Стандарте. Основной характеристикой таких условий согласно настоящему Стандарту является то, что организация не может устанавливать их для себя сама или через контролируруемую организацию.
15. Условия использования передаваемых активов, могут быть условиями на передаваемые активы или ограничениями на передаваемые активы. Как условия, так и ограничения требуют от организации использования или потребления будущих экономических выгод или возможности полезного использования актива в определенных целях (обязанность исполнения) при первоначальном признании, тем не менее, только условия требуют возврата будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей организации в случае, если условия нарушаются (обязанность возврата).
16. Условия использования передаваемого актива могут быть принудительно приведены в исполнение посредством судебных или административных процедур. Если положение законодательства, нормативных актов или договорных соглашений невозможно исполнить, оно не будет считаться условием использования передаваемых активов в соответствии с определением, приведенным в настоящем Стандарте. Условия использования передаваемого актива не являются причиной возникновения традиционных обязательств. МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» устанавливает требования по признанию и оценке традиционных обязательств.

<sup>30</sup> Схема имеет только иллюстративный характер и не замещает собой стандарта. Она представлена как помощь в интерпретации настоящего стандарта.

**Условия передачи активов**

17. Условия передачи активов (именуемые в дальнейшем «условия») требуют, чтобы организация либо использовала будущие экономические выгоды или возможность полезного использования от актива установленным образом, либо возвращала их передавшей стороне в случае нарушения условий. Следовательно, в тот момент, когда получатель приобретает контроль над активом, на который наложено условие, на него налагается текущее обязательство по передаче будущих экономических выгод или возможности полезного использования третьей стороне. Это связано с тем, что получатель не может избежать выбытия ресурсов, поскольку он должен потребить будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передаваемого актива при предоставлении определенных товаров или услуг третьим сторонам. В противном случае получатель будет должен вернуть будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передавшей стороне. Поэтому при первоначальном признании актива, на который наложены условия, получатель также несет обязательство.
18. Для удобства управления, переданный актив или любые другие экономические выгоды или возможность полезного использования могут быть возвращены путем вычитания суммы к возврату из других активов, подлежащих передаче для других целей. Отчитывающаяся организация, тем не менее, должна признавать валовые суммы в своей финансовой отчетности, то есть организация должна признать уменьшение активов и обязательств в счет возврата актива при нарушении условия и сообщить информацию о признании активов, обязательств и/или выручки по новой сделке.

**Ограничения по передаче активов**

19. Ограничения по передаче активов (именуемые в дальнейшем «ограничения») не включают требование о том, чтобы передаваемый актив или любые другие экономические выгоды или возможность полезного использования возвращались передавшей стороне в случае, если актив используется не по назначению. Таким образом, контроль над активом, на который наложено ограничение, не налагает на получателя текущее обязательство по передаче будущих экономических выгод или возможности полезного использования третьей стороне в момент, когда первоначально устанавливается контроль над активом. В случае, если получатель нарушает ограничение, у передавшей стороны или другой стороны есть выбор потребовать штрафной санкции по отношению к получателю путем, например, передачи дела в суд или другую инстанцию, или применить административные меры по указанию министерства или другого уполномоченного органа. Такие действия могут привести к тому, что организации будет предписано выполнить требования ограничений на передаваемые активы, или понести гражданскую или уголовную ответственность за невыполнение решений суда или иного уполномоченного органа. Основанием для наложения подобного наказания является не факт приобретения актива, а нарушение условий ограничений.

**Приоритет содержания над формой**

20. При определении того, является ли условие использования передаваемого актива условием или ограничением, необходимо рассмотреть не только его форму, но и содержание. Простое указание того, что, например, при предоставлении товаров и услуг третьим сторонам необходимо потребить передаваемый актив, или вернуть его передавшей организации, является недостаточным для наложения обязательства на организацию, получающую контроль над активом.
21. При определении условия использования передаваемого актива в качестве условия или ограничения, организация рассматривает, может ли требование возвращения актива или будущих экономических выгод или возможности полезного использования быть приведено в исполнение в принудительном порядке и будет ли оно применено передавшей организацией. Если передавшая организация не может привести в исполнение требование о возвращении актива или будущих экономических выгод или возможности полезного использования, условие использования передаваемого актива не отвечает определению условия, налагаемого на передаваемый актив, и будет рассматриваться как ограничение, налагаемое на передаваемый актив. Если предыдущий опыт сотрудничества с передающей организацией показывает, что последняя никогда не принуждает получателя актива к исполнению требования о возвращении актива, будущих экономических выгод или возможности полезного использования при наличии нарушения, получатель может заключить, что требование обладает формой, но не сущностью условия, и, следовательно, является ограничением. Если организация не имеет опыта работы с

- передающей организацией и ранее не допускала нарушений условий, что могло бы заставить передавшую организацию путем принуждения привести в исполнение требование возврата актива, будущих экономических выгод или возможности полезного использования, организация должна предполагать, что передающая организация сможет обеспечить соблюдение условия использования передаваемого актива принуждением (при отсутствии свидетельств об обратном) и, следовательно, данное условие будет отвечать определению условия, налагаемого на передаваемый актив.
22. Определение условия налагает на получателя актива обязательство достижения определенного результата, а именно использования будущих экономических выгод и возможности полезного использования передаваемого актива установленным образом, в противном случае она должна будет вернуть передавшей стороне актив, будущие экономические выгоды или возможность полезного использования. Чтобы соответствовать определению условия, обязательство достижения результата должно быть таковым по существу, а не только по форме, и быть следствием самого условия. Положение трансфертного соглашения, требующее безальтернативного осуществления определенного действия, может свидетельствовать о том, что это положение по своему существу не является ни условием, ни ограничением. Это связано с тем, что в этих случаях условия трансферта сами по себе не налагают на получателя актива обязательство достижения результата.
23. Для соответствия критериям признания обязательства необходимо, чтобы отток ресурсов в будущем был вероятным и произошло исполнение условия, которое может быть оценено. Таким образом, условие должно оговаривать такие вопросы, как характер или количество товаров и услуг, которые будут предоставляться, или характер приобретаемых активов и, при необходимости, период, в течение которого необходимо достичь определенного результата. Кроме того, достижение результата должно отслеживаться на постоянной основе самой передавшей организацией или от её имени. Это особенно относится к случаю, когда условие предусматривает возврат пропорциональной доли эквивалентной стоимости актива в случае, если организация выполняет требования условия частично, а также когда обязательство возврата принудительно приводится в исполнение в случае, если в прошлом допускались значительные провалы в достижении результата.
24. В некоторых случаях актив может быть передан при условии, что он будет возвращен передавшей стороне, если в будущем не произойдет оговоренное событие. Это может иметь место, когда, например, федеральное правительство предоставляет финансирование региональной организации при условии, что организация изыщет дополнительное финансирование в равном объеме для внесения взноса со своей стороны. В этих случаях, обязательство возврата не возникает до тех пор, пока не станет очевидно, что условие использования передаваемого актива не будет выполнено, и финансовое обязательство не признается до тех пор, пока критерии признания не будут соблюдены.
25. Тем не менее, получатели должны рассмотреть, не являются ли трансферты авансовыми поступлениями по существу. В настоящем Стандарте под «авансовыми поступлениями» понимаются ресурсы, получаемые до наступления налогооблагаемого события или до того, как трансфертное соглашение приобретет обязательную силу. Если трансфертное соглашение еще не приобрело обязательную силу, авансовые поступления создают актив и текущее обязательство. В случаях, когда такие трансферты имеют характер обменной операций, вопросы, связанные с ними, должны рассматриваться в соответствии с МСФО ОС 9.

## Налоги

26. Для многих правительств и прочих организаций общественного сектора налоги являются основным источником выручки. Параграф 7 настоящего Стандарта определяет налоги как экономическую выгоду или возможность полезного использования, выплаченные или подлежащие выплате в обязательном порядке организациям общественного сектора в соответствии с законодательством или нормативными актами, установленными для обеспечения поступлений в государственный бюджет, за исключением штрафных санкций и других взысканий, налагаемых за нарушение законодательства или нормативных актов. Необязательные трансферты правительству или организациям общественного сектора в виде пожертвований или комиссий не являются налогами, хотя они могут быть результатом необменных операций. В пределах своей юрисдикции государство, используя свою суверенную власть, взимает налоги с индивидуальных лиц и других организаций, являющихся налогоплательщиками.

27. Налоговое законодательство и нормативные акты разных стран могут значительно различаться, но они обладают некоторыми общими характеристиками. Налоговое законодательство и нормативные акты (а) устанавливают право правительства собирать налоги, (b) определяют метод их расчета и (c) процедуры по их администрированию, то есть процедуры по расчету налогов и обеспечению их получения. Налоговое законодательство и нормативные акты часто требуют регулярного заполнения налоговых деклараций и их представления в государственный налоговый орган, администрирующий конкретный налог. Как правило, налогоплательщик предоставляет детальную информацию и доказательства, подтверждающие уровень деятельности, подлежащей налогообложению, и затем рассчитывается сумма налогов, которая должна быть уплачена государству. Меры по организации налоговых поступлений широко варьируются, но они разработаны таким образом, что государство получает выплаты на регулярной основе, не прибегая к правовым действиям. Налоговое законодательство обычно строго исполняется и предусматривает жесткие взыскания к физическим лицам или субъектам, нарушающим его положения.
28. В связи с уплатой налогов также могут возникать авансовые поступления, являющиеся суммами, получаемыми до наступления налогооблагаемого события.

#### **Анализ первоначального поступления ресурсов от необменных операций**

29. Организация признает актив, возникающий в результате необменной операции, в момент, когда она получает контроль над ресурсами, отвечающими определению актива и критериям признания. В отдельных случаях, например, когда кредитор прощает обязательство, происходит снижение балансовой суммы обязательства, признанного ранее. В этом случае вместо признания актива организация уменьшает балансовую стоимость обязательства. Иногда получение контроля над активом накладывает на организацию обязательства, которые она должна признать в качестве финансовых обязательств. Взносы собственников не увеличивают выручку, поэтому все виды операций анализируются, и любые взносы собственников учитываются отдельно. В соответствии с подходом, установленным настоящим Стандартом, организации должны анализировать необменные операции, чтобы определить, какие элементы финансовой отчетности общего назначения необходимо будет признать в качестве результатов операций. Блок-схема, представленная на следующей странице, показывает аналитический процесс, используемый организацией для определения того, возникает ли выручка при поступлении ресурсов. Настоящий Стандарт следует структуре блок-схемы. В параграфах 30–115 устанавливаются требования к порядку учета операций.

Иллюстрация анализа первоначального поступления ресурсов<sup>31</sup>



<sup>31</sup> ОЭСР, Статистические сведения по доходам (Париж: ОЭСР, 2000г.): стр. 267, параграфы 20–21)

1. Схема имеет только иллюстративный характер и не замещает собой Стандарта. Она представлена как помощь в интерпретации настоящего Стандарта.
2. В некоторых случаях, например, когда кредитор списывает обязательство, может иметь место уменьшение балансовой стоимости обязательства, признанного ранее. Тогда вместо признания актива организация снижает балансовую стоимость обязательства.
3. При определении выполнения организацией всех текущих обязательств, она рассматривает, применимо ли к ним определение условий, налагаемых на передаваемый актив, и критериев признания обязательства.

### **Признание активов**

30. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» определяет активы как ресурсы, контролируемые организацией в результате прошлых событий, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования.
31. **Поступление ресурсов от необменных операций, за исключением предоставления услуг в натуральной форме, отвечающее определению актива, должно признаваться в качестве актива только в тех случаях, когда:**
  - (a) **существует вероятность получения организацией в результате использования ресурсов будущих экономических выгод или возможности полезного использования;**  
**и**
  - (b) **справедливая стоимость актива может быть надежно оценена.**

### **Контроль над активом**

32. Способность исключить или регулировать доступ других к выгодам от актива является важнейшим элементом контроля, проводящим границу между активами организации и теми общественными благами, к которым все организации имеют доступ, и от которых получают выгоду. В общественном секторе правительство выполняет функцию регулирования в отношении отдельных видов деятельности, например, финансовых институтов и пенсионных фондов. Данная регулятивная функция не обязательно предполагает соответствия объектов регулирования определению актива, принадлежащего государству, или критериям признания в качестве активов в финансовой отчетности общего назначения тех государственных органов, которые регулируют эти активы. В соответствии с параграфом 98, организации могут, но не обязаны, признавать услуги в натуральной форме.
33. Объявление о намерении передать ресурсы организации общественного сектора не является достаточным для определения ресурсов в качестве контролируемых получателем. Например, если бы государственная школа была разрушена в результате лесного пожара, и государственный орган объявил бы о намерении передать средства для строительства новой школы, школа не признала бы факт поступления ресурсов в момент объявления. В случаях, если для получения ресурсов требуется трансфертное соглашение, получатель не должен считать ресурсы контролируемыми до тех пор, пока соглашение не приобретет обязательную силу, поскольку получатель не может исключить или регулировать доступ передающей стороны к ресурсам. Во многих случаях организации потребуется установить правовое обеспечение контроля над ресурсами, прежде чем она сможет признать актив. Если организация не может установить правовое обеспечение своего контроля над ресурсами, она не может исключить или регулировать доступ передающей стороны к этим ресурсам.

### **Прошлой событие**

34. Обычно организации общественного сектора получают активы от государственных органов и других организаций, включая налогоплательщиков или в результате покупки или производства. Следовательно, прошлой событие, в результате которого возникает контроль над активом, может быть приобретением, налогооблагаемым событием или трансфертом. Операции или события, которые ожидаются в будущем, сами по себе не являются основанием для возникновения активов – поэтому, к примеру, намерение наложить налог не является прошлым событием, в результате которого возникает актив в виде требования к налогоплательщику.

**Возможное поступление ресурсов**

35. Поступление ресурсов считается вероятным, если его возможность более вероятна, чем нет. Организация основывает свое заключение на прошлом опыте с аналогичными потоками ресурсов и своих ожиданиях как налогоплательщика или передающей стороны. Например, в случаях, когда (а) правительство соглашается передать средства организации общественного сектора (отчитывающейся организации), (b) соглашение имеет обязательную силу и (с) у правительства есть опыт передачи согласованных ресурсов, поступление ресурсов вероятно, несмотря на то, что на отчетную дату средства еще не были переданы.

**Условные активы**

36. Информация о ресурсах, обладающих важнейшими признаками актива, но не соответствующих критериям признания, может потребоваться к раскрытию в примечаниях в качестве условного актива (см. МСФО ОС 19).

**Взносы собственников**

37. Определение взносов собственников дано в МСФО ОС 1. Операция может квалифицироваться как взнос собственника, если она соответствует всем необходимым характеристикам данного определения. При определении соответствия операции характеристикам взноса собственника, рассматривается сущность, а не форма операции. Параграф 38 указывает форму, которую могут принимать операции взноса собственников. Если, несмотря на форму, операция по существу является займом или другим видом финансового обязательства или выручкой, организация признает ее таковой (таковой) и раскрывает соответствующую информацию в примечаниях к финансовой отчетности общего назначения, если это существенно. Например, если операция предусматривает взнос собственника, но при этом указывается, что отчитывающаяся организация будет осуществлять фиксированные выплаты передающей стороне с возвратом ее (передающей стороны) инвестиций в определенный момент в будущем, то такая операция обладает в большей степени характеристиками займа. При определении различий между финансовыми обязательствами и взносами собственников для договорных соглашений организация также должна принимать во внимание руководство, содержащееся в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление информации».
38. Взнос собственника может подтверждаться, например, следующим:
- (а) формальным определением трансферта (или класса таких трансфертов) как образующего часть внесенного капитала/ чистых активов получателя до взноса, либо в момент взноса вкладчиком или организацией, контролирующей вкладчика;
  - (b) формальным соглашением, устанавливающим или увеличивающим существующую долю участия в чистых активах/ капитале получателя, который может быть продан, передан или выкуплен; или
  - (с) выпуском долевых инструментов в отношении взноса собственника, которые могут быть проданы, переданы или выкуплены.

**Обменные и необменные компоненты операции**

39. Параграфы 40 и 41, приводящиеся ниже, рассматривают вопросы, связанные с обстоятельствами, при которых организация получает контроль над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, за исключением взносов собственников.
40. Параграф 7 дает определение обменных операций и необменных операций, и параграф 10 указывает, что операция может включать два компонента – обменный и необменный.
41. Когда актив приобретается путем проведения операции, имеющей обменный и необменный компоненты, организация признает обменный компонент в соответствии с положениями и требованиями других МСФО ОС. Необменный компонент признается в соответствии с положениями и требованиями данного Стандарта. Для определения того, имеет ли операция различимые обменные и необменные компоненты, требуется профессиональное суждение. В случаях, когда невозможно выделить обменный и необменный компоненты по отдельности, операция рассматривается как необменная операция.

#### **Оценка активов при первоначальном признании**

42. **Актив, приобретенный путем проведения необменной операции, должен быть первоначально оценен по своей справедливой стоимости на дату приобретения.**
43. В соответствии с МСФО ОС 12 «Запасы», МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства», активы, приобретенные путем проведения необменных операций, оцениваются по их справедливой стоимости на дату приобретения.

#### **Признание выручки от необменных операций**

44. **Поступление ресурсов в результате проведения необменной операции, признанное в качестве актива, должно признаваться в качестве выручки в той мере, в какой объем поступающих ресурсов превышает объем финансового обязательства, также признаваемого в отношении этого поступления.**
45. **По мере того, как организация исполняет существующую обязанность, признанную в качестве обязательства в отношении поступления ресурсов в результате проведения признанной в качестве актива необменной операции, она должна уменьшить балансовую стоимость признанного обязательства и признать сумму выручки, равную этому снижению.**
46. Если в результате проведения необменной операции организация признает увеличение в чистых активах, она признает выручку. Если организация признала обязательство в отношении поступления ресурсов в результате проведения необменной операции, то при последующем уменьшении обязательства по причине наступления налогооблагаемого события или выполнения поставленного условия она должна признать выручку. Если поступление ресурсов соответствует определению взносов собственников, данное поступление не признается в качестве финансового обязательства или выручки.
47. Сроки признания выручки определяются характером поставленных условий и их выполнением. Например, если условием оговаривается, что организация должна предоставлять товары или услуги третьим сторонам, либо же вернуть неиспользованные средства передавшей стороне, выручка признается по мере предоставления товаров или услуг.

#### **Оценка выручки от необменных операций**

48. **Выручка от необменных операций должна оцениваться в сумме увеличения чистых активов, признанного организацией.**
49. Если организация признает актив в качестве результата проведения необменной операции, она также признает и выручку, эквивалентную сумме актива, оцениваемого в соответствии с параграфом 42, если только помимо этого не требуется признание обязательства. При необходимости признания обязательства, оно будет оцениваться в соответствии с требованиями параграфа 57, и увеличение в чистых активах, если таковое имеется, должно признаваться в качестве выручки. Если впоследствии обязательство будет снижено по причине наступления налогооблагаемого события или выполнения условия, сумма уменьшения обязательства должна быть признана в качестве выручки.

#### **Текущие обязанности, признание в качестве обязательств**

50. **Текущая обязанность, возникающая в результате проведения необменной операции, соответствующая определению обязательства, должна быть признана обязательством только в тех случаях, когда:**
  - (a) **существует вероятность того, что для исполнения обязанности потребуются выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды и возможность полезного использования; и**
  - (b) **сумма обязанности может быть достоверно оценена.**

#### **Текущая обязанность**

51. Текущая обязанность обязывает организацию действовать определенным образом, что может привести к возникновению обязательства в отношении необменной операции. Текущие обязанности могут налагаться положениями законодательства, нормативных актов или имеющих



обязательную силу соглашений, устанавливая основу для трансфертов. Они также могут возникать в обычном рабочем порядке, например, при признании авансовых поступлений.

52. Во многих случаях при проведении необменных операций налоги взимаются и активы передаются организациям общественного сектора в соответствии с законодательством, нормативными актами или имеющими обязательную силу соглашениями, требующими, чтобы эти активы использовались для конкретных целей. Например:
- (a) налоги, использование которых ограничено конкретными целями в силу законодательства или нормативных актов;
  - (b) трансферты, устанавливаемые имеющим обязательную силу соглашением, предусматривающим определенные условия, которые накладываются:
    - (i) центральным правительством на региональные или муниципальные органы власти;
    - (ii) региональными органами власти на муниципальные органы власти;
    - (iii) центральным правительством на другие организации общественного сектора;
    - (iv) на государственные учреждения с оперативной автономией, созданные для выполнения определенных функций в соответствии с законодательством или нормативными актами, например, центральные и региональные органы власти;
    - (v) донорскими организациями на федеральное правительство или другие организации общественного сектора.
53. В ходе обычной деятельности отчитывающаяся организация может принять ресурсы до наступления налогооблагаемого события. В таких случаях признается сумма обязательства, эквивалентная сумме авансового поступления до наступления налогооблагаемого события.
54. Если отчитывающаяся организация получает ресурсы до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, она признает обязательство по авансовому поступлению до того, как соглашение приобретет обязательную силу.

#### Условия на передаваемый актив

55. **Условия, налагаемые на передаваемый актив, приводят к возникновению текущей обязанности при первоначальном признании в соответствии с параграфом 50.**
56. В параграфе 7 приведено определение условий использования передаваемого актива. Параграфы 14–25 содержат руководство по определению условия использования передаваемого актива в качестве условия или ограничения. Организация анализирует все условия использования передаваемого актива, предъявляемые при поступлении ресурсов, для определения того, налагают ли они условия или ограничения.

#### Оценка обязательств при первоначальном признании

57. **Сумма, признаваемая в качестве обязательства, должна представлять собой наилучшую оценку той суммы, которая необходима для выполнения текущей обязанности на отчетную дату.**
58. Оценка учитывает риски и неопределенности, связанные с событием, приводящим к признанию обязательства. В случаях, когда стоимость денег с учетом фактора времени существенна, обязательство должно рассчитываться по дисконтированной стоимости суммы, необходимой для выполнения обязательства. Это требование соответствует принципам, установленным МСФО ОС 19.

#### Налоги

59. **Организация должна признать актив в отношении налогов при наступлении налогооблагаемого события и соблюдении критериев признания актива.**
60. Ресурсы, возникающие в результате налоговых поступлений, соответствуют определению актива в случае, если организация получает контроль над ними в результате прошлого (налогооблагаемого) события и ожидает получить от них будущую экономическую выгоду или возможность полезного использования. Ресурсы, полученные от налоговых поступлений, соответствуют критерию признания актива в случае, если есть вероятность поступления

ресурсов и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. Степень вероятности поступления ресурсов определяется на основе информации, доступной на момент первоначального признания, в том числе раскрытия налогоплательщиком информации о налогооблагаемом событии и других сведений.

61. Выручка от налогообложения возникает только у правительства, установившего налог, но не у других организаций. Например, если федеральное правительство устанавливает налог, который взимается при помощи его налоговой службы, активы и выручка будут принадлежать правительству, но не налоговой службе. Далее, в случаях, когда федеральное правительство устанавливает налог с продаж, все поступления от которого оно потом передает региональным органам власти в рамках постоянных ассигнований, федеральное правительство признает активы и выручку по данному налогу и затем уменьшение активов и расходы по трансфертам региональным органам власти. Региональные органы власти, в свою очередь, признают активы и выручку по трансфертам. В случае если одна организация собирает налоги от имени нескольких организаций, она выступает в качестве их представителя. Например, если региональная налоговая служба собирает налог на прибыль для региональных органов власти и нескольких городских органов власти, она не признает выручку в отношении собранных налогов – отдельные органы власти, взимающие эти налоги, должны признавать активы и выручку в отношении этих налогов.
62. Налоги не соответствуют определению взносов собственников, поскольку уплата налогов не дает налогоплательщикам право получать (а) распределение будущих экономических выгод или возможности полезного использования организации на протяжении ее существования или (b) распределение любого превышения активов над обязательствами в случае, если правительство будет ликвидировано. Уплата налогов не дает налогоплательщику права участия в собственности правительства, которое может быть продано, обменено, передано или выкуплено.
63. Налоги соответствуют определению необменных операций, так как налогоплательщик передает государству ресурсы без получения в обмен примерно равной компенсации. Хотя налогоплательщик может получать выгоды от социальной политики, проводимой государством, предоставление этих выгод не осуществляется напрямую в обмен на уплату налогов.
64. Как отмечено в параграфе 52, некоторые налоги взимаются для конкретных целей. Если в силу условий, налагаемых на признаваемые активы, правительство должно признать обязательство в качестве результата взимания налога для конкретных целей, оно не признает выручку до тех пор, пока это условие не будет выполнено, и обязательство не будет уменьшено. Однако в большинстве случаев взимание налогов для конкретных целей не приводит к возникновению обязательства, поскольку конкретные цели соответствуют определению ограничения, а не условия.

#### **Налогооблагаемое событие**

65. Схожие виды налогов взимаются во многих странах. Отчитывающаяся организация анализирует налоговое законодательство своей страны для определения того, что является налогооблагаемым событием для различных взимаемых налогов. Если в законодательстве или нормативных актах не указано иное, скорее всего, налогооблагаемым событием будет являться:
  - (a) Для налога на прибыль – получение налогоплательщиком дохода, подлежащего налогообложению в отчетном периоде;
  - (b) Для налога на добавленную стоимость – осуществление налогоплательщиком налогооблагаемой деятельности в отчетном периоде;
  - (c) Для налога на товары и услуги – покупка или продажа налогооблагаемых товаров и услуг в отчетном периоде;
  - (d) Для таможенной пошлины – перевозка через таможенную границу облагаемых пошлиной товаров и услуг;
  - (e) Для налога на наследство – смерть лица, владеющего налогооблагаемым имуществом; и
  - (f) Для налога на имущество – наступление даты, на которую взимается налог или окончание периода, за который взимается налог, если он взимается периодически.

**Авансовые налоговые поступления**

66. Согласно определениям активов и обязательств и требованиям параграфа 59, поступления от налогов, полученных до наступления налогооблагаемого события, признаются в качестве актива и обязательства (авансовые поступления), поскольку (а) событие, которое дает отчитывающейся организации право на получение налоговых поступлений еще не наступило, и (б) критерии признания выручки от налогообложения не были соблюдены (см. параграф 59), несмотря на то, что отчитывающаяся организация уже получила ресурсы. Авансовые налоговые поступления не отличаются по существу от других авансовых поступлений. Поэтому обязательство признается до наступления налогооблагаемого события. С наступлением налогооблагаемого события обязательство выполняется, и признается выручка.

**Оценка активов, возникающих в результате операций по налогообложению**

67. Параграф 42 настоящего Стандарта требует, чтобы активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, оценивались по справедливой стоимости на дату приобретения. Активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, оцениваются по наилучшей оценке поступлений ресурсов отчитывающейся организации. Отчитывающиеся организации должны разработать учетную политику для оценки активов, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, соответствующих требованиям параграфа 42. Учетная политика для оценки таких активов будет учитывать как вероятность поступления правительству ресурсов, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, так и справедливую стоимость активов, возникших в результате проведения операций по налогообложению.
68. В случае если сроки наступления налогового события и сроки сбора налогов различаются, организации общественного сектора могут надежно оценить активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, используя, например, статистические модели, основанные на данных прошлых периодов по сбору конкретного вида налога. Такие модели должны учитывать сроки денежных поступлений от налогоплательщиков, подачи деклараций и связь налоговых поступлений с другими событиями в экономике. Модели оценки также должны учитывать и другие факторы, например:
- (а) налоговое законодательство, предоставляющее налогоплательщикам более длительный период для заполнения налоговых деклараций, чем дается правительству для составления финансовой отчетности общего назначения;
  - (б) налогоплательщиков, которые не успеют предоставить налоговые декларации вовремя;
  - (в) оценку неденежных активов для целей налогообложения;
  - (г) сложности налогового законодательства, требующие от отдельных налогоплательщиков установления более длительных периодов для оценки сумм налогов, подлежащих уплате;
  - (д) потенциальную возможность того, что финансовые и политические результаты ужесточения правительством порядка приведения в исполнение положений налогового законодательства и взимания налогов могут нивелировать получаемые выгоды;
  - (е) налоговое законодательство, позволяющее налогоплательщикам делать отсрочку некоторых налоговых платежей; и
  - (ж) наличие различного рода обстоятельств, характерных для некоторых налогов и стран.
69. Оценка активов и выручки, возникающих в результате проведения операций по налогообложению, с использованием статистических моделей может давать фактически признаваемые суммы активов и выручки, отличные от сумм, которые будут определены в последующие отчетные периоды в качестве сумм задолженности налогоплательщиков за текущий отчетный период. Пересмотр оценок производится в соответствии с МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».
70. В некоторых случаях активы, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, и связанную с ними выручку нельзя достоверно оценить в течение некоторого времени после наступления налогооблагаемого события. Это происходит в случае, если налоговая база нестабильна, и надежная оценка невозможна. Во многих случаях активы и выручка могут признаваться в периоды, следующие после наступления налогооблагаемого

события. Однако существуют исключительные обстоятельства, когда проходит несколько отчетных периодов, прежде чем налогооблагаемое событие приведет к поступлению ресурсов, содержащих будущие экономические выгоды или возможность полезного использования и соответствующих определению актива и критериям признания актива. Например, может потребоваться несколько лет для того, чтобы определить и достоверно оценить сумму налога на наследство по причине того, что налогооблагаемое имущество включает ряд ценных предметов антиквариата и произведений искусства, которые требуют оценки специалиста. Следовательно, критерии признания могут не соблюдаться до тех пор, пока платеж не будет получен или не станет подлежащим получению.

#### **Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые вычеты**

71. **Выручка от налогообложения должна определяться по валовой сумме. Она не должна уменьшаться за счет сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему.**
72. В некоторых странах правительство использует налоговую систему как удобный метод выплаты налогоплательщикам льгот, которые могли бы быть выплачены с использованием других методов оплаты, таких как выписывание чека, перечисление необходимой суммы непосредственно на банковский счет налогоплательщика или оплата иного счета от имени налогоплательщика. Например, правительство может оплачивать часть страховой премии по страхованию населения от болезней с целью поощрения такого страхования либо путем сокращения налогового обязательства лица, осуществляя платеж чеком, либо выплачивая эту сумму непосредственно страховой компании. В этих случаях сумма уплачивается независимо от того, является ли это лицо налогоплательщиком. Следовательно, такая сумма – это расход правительства, который следует признавать отдельно в Отчете о финансовых результатах деятельности. Выручка от налогообложения должна быть увеличена на эту сумму расходов, выплачиваемых через налоговую систему.
73. **Валовая сумма выручки от налогообложения не должна включать сумму налоговых льгот.**
74. В большинстве стран правительства используют налоговую систему для поощрения определенного финансового поведения и сдерживания другого поведения. Например, в некоторых странах домовладельцам позволяют вычитать процент по ипотечному кредиту и налоги на имущество из их валового дохода при расчете дохода, подлежащего налогообложению. Такие виды льгот доступны только налогоплательщикам. Если субъект (в том числе физическое лицо) не платит налог, он не может воспользоваться данной льготой. Такие виды льгот называются налоговыми льготами. Налоговые льготы – это выручка, от которой отказались, а не расходы, и они не приводят к поступлению или выбытию ресурсов, то есть они не приводят к возникновению у правительства, взимающего налоги, активов, обязательств, выручки или расходов.
75. Основное различие между суммами расходов, выплачиваемыми через налоговую систему, и налоговыми льготами состоит в том, что сумма расходов, выплачиваемых через налоговую систему, доступна получателям независимо от того, платят ли они налоги, и используют ли конкретный механизм уплаты налогов. МСФО ОС 1 запрещает зачет статей выручки и расходов, если это не допускается другим стандартом. Зачет выручки от налогообложения и сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему, не допускается.

#### **Трансферты**

76. **В соответствии с параграфом 98 отчитывающаяся организация должна признавать актив в отношении трансфертов, если переданные ресурсы соответствуют определению актива и критериям признания актива.**
77. Трансферты включают гранты, прощение долга, штрафные санкции, наследование, подарки, пожертвования и товары и услуги в натуральной форме. Их общим признаком является то, что они передают ресурсы от одного лица другому без передачи взамен примерно равной компенсации и не являются налогами, как это определено настоящим Стандартом.
78. Трансферты соответствуют определению актива, если отчитывающаяся организация получает контроль над ресурсами в результате прошлого события (трансферта) и ожидает от них получения будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Трансферты соответствуют критериям признания актива, если есть вероятность поступления ресурсов и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. При определенных

обстоятельствах, например, когда кредитор списывает долг, может возникнуть снижение балансовой стоимости ранее признанного обязательства. В этих случаях вместо того, чтобы признать актив в качестве результата трансферта, отчитывающаяся организация сокращает балансовую стоимость обязательства.

79. Отчитывающаяся организация получает контроль над переданными ресурсами, либо если ресурсы были переданы организации, либо если организация получает право изъять ресурсы у передающей стороны в принудительном порядке. Многие договоренности о передаче ресурсов приобретают обязательную силу для всех сторон до того, как произойдет эта передача ресурсов. Однако иногда организация обещает передать ресурсы, но не выполняет обещание. Следовательно, активы, обязательства и/или выручка будут признаваться, только если (а) заявленное право на ресурсы может быть исполнено в принудительном порядке и (b) организация определяет, что существует вероятность поступления ресурсов. До этого времени организация не может ни исключить, ни контролировать доступ третьих сторон к выгодам от ресурсов, предполагаемых к передаче.
80. Передача ресурсов, соответствующая определению взносов собственников, не приводит к возникновению выручки. Соглашения, (а) определяющие, что организация, предоставляющая ресурсы, получает право на распределение будущих экономических выгод или возможности полезного использования организации-получателя на протяжении ее существования или на распределение любого превышения активов над обязательствами в случае ликвидации организации-получателя, или (b) указывающие, что организация, предоставляющая ресурсы, приобретает долю участия в организации-получателе, который можно продать, обменять, передать или выкупить, по существу являются соглашениями о взносах собственников.
81. Трансферты соответствуют определению необменных операций, потому что передающая сторона предоставляет ресурсы получателю без получения взамен от последнего примерно равной компенсации. Если соглашение предусматривает, что получатель должен взамен предоставить примерно равную компенсацию, такое соглашение является не соглашением о трансферте, а договором об обменной операции, который должен рассматриваться в соответствии с МСФО ОС 9.
82. Организация анализирует все условия, содержащиеся в соглашениях о трансферте, для определения того, не принимает ли она на себя обязательства при получении передаваемых ресурсов.

#### **Оценка передаваемых активов**

83. В соответствии с требованием параграфа 42, переданные активы оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения. Организации разрабатывают учетную политику, соответствующую МСФО ОС, для признания и оценки активов. Как отмечалось ранее, запасы, основные средства или инвестиционная недвижимость, приобретенные посредством необменных операций, должны первоначально оцениваться по их справедливой стоимости на дату приобретения в соответствии с требованиями МСФО ОС 12, 16 и 17. Финансовые инструменты, в том числе денежные средства и трансферты, подлежащие получению, соответствующие определению финансового инструмента, и прочие активы также должны оцениваться по справедливой стоимости на дату приобретения в соответствии с параграфом 42 и соответствующей учетной политикой.

#### **Прощение долга и принятие обязательств**

84. Кредиторы иногда отказываются от своего права взыскивать долг с организации общественного сектора, фактически аннулируя этот долг. Например, федеральное правительство может аннулировать заем, предоставленный региональному органу власти. В таких обстоятельствах региональный орган власти признает увеличение чистых активов, потому что обязательство, которое он ранее признал, прекращается.
85. Организации признают выручку на сумму прощения долга в случае, если прежний долг больше не соответствует определению обязательства или критериям признания обязательства, при условии, что прощение долга не соответствует определению взносов собственников.
86. В случае если контролирующая организация прощает долг находящейся в её полной собственности контролируемой организации или принимает на себя её обязательства, данная

операция может рассматриваться как взносы собственников, как это описано в параграфах 37–38.

87. Выручка, возникающая в результате прощения долга, оценивается по балансовой стоимости этого долга.

### **Штрафные санкции**

88. Штрафные санкции – это экономические выгоды или возможность полезного использования, полученные или подлежащие получению организацией общественного сектора от физического лица или другой организации по решению суда или другого правоохранительного органа вследствие нарушения физическим лицом или иной организацией требований законов или нормативных актов. В некоторых странах сотрудники правоохранительных органов могут налагать штрафные санкции на физических лиц, нарушающих закон. В этих случаях у физического лица обычно есть выбор: либо уплатить штраф, либо обратиться в суд для защиты своей невиновности. В случаях, когда ответчик и истец приходят к соглашению, предусматривающему оплату штрафа вместо судебного разбирательства, оплата признается в качестве штрафа.
89. Штрафные санкции обычно требуют от организации передачи фиксированной суммы денежных средств правительству без выдвигания ему каких-либо условий, которые можно признать в качестве обязательства. Штрафные санкции признаются в качестве выручки тогда, когда сумма к получению соответствует определению актива и критериям признания актива, установленным в параграфе 31. Как отмечалось в параграфе 12, в случае, если организация взимает штрафы в качестве представителя, штраф не будет выручкой взимающей организации. Активы, возникающие в результате взимания штрафов, оцениваются по наилучшей оценке поступления организации ресурсов.

### **Наследование**

90. Наследование – это трансферт, сделанный согласно завещанию умершего лица. Для наследования прошлым событием, дающим контроль над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, является получение организацией законного права на наследование, например, по смерти завещателя или при выдаче заверенной копии завещания, в зависимости от законодательства государства.
91. Наследство, соответствующее определению актива, признается в качестве актива и выручки, если есть вероятность получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования и возможность надежной оценки их справедливой стоимости. Определение вероятности поступления будущих экономических выгод или возможности полезного использования может стать проблематичным, если между смертью завещателя и моментом получения организацией каких-либо активов проходит определенный период времени. Организация должна определить, достаточно ли недвижимости умершего лица для удовлетворения всех требований к нему и реализации всех прав на наследование. Если завещание умершего лица оспаривается, это также может сказаться на вероятности поступления активов организации.
92. Справедливая стоимость наследуемых активов определяется таким же образом, как и для подарков и пожертвований, в соответствии с параграфом 97. В странах, где недвижимость умерших лиц подлежит налогообложению, справедливая стоимость актива, наследуемого организацией, может определяться налоговыми органами и быть доступна организации. Наследство оценивается по справедливой стоимости получаемых или подлежащих получению ресурсов.

### **Подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме**

93. Подарки и пожертвования – это добровольная передача активов, в том числе денежных средств или других денежных активов, товаров и услуг в натуральной форме, которые одна организация передает другой, обычно без каких-либо условий использования данных активов. Передающая сторона может быть организацией или физическим лицом. Для подарков и пожертвований денежных средств или других денежных активов и товаров в натуральной форме прошлым событием, приводящим к получению контроля над ресурсами, содержащими будущие экономические выгоды или возможность полезного использования, является получение подарка

или пожертвования. Признание подарков или пожертвование услуг в натуральной форме рассматривается в параграфах 98–103 ниже.

94. Товары в натуральной форме – это материальные активы, безвозмездно передаваемые организации при проведении необменной операции, на которые могут налагаться определенные условия использования. Внешняя помощь, оказываемая многосторонними или двусторонними организациями по развитию, часто предусматривает предоставление товаров в натуральной форме.
95. Подарки и пожертвования (за исключением услуг в натуральной форме) признаются в качестве активов и выручки, если есть вероятность получения организацией будущих экономических выгод или возможности полезного использования и возможность надежно оценить их справедливую стоимость. В случае подарков и пожертвований, сам акт дарения или пожертвования часто происходит одновременно с передачей законного права собственности; при таких обстоятельствах нет сомнения в том, что организации поступят будущие экономические выгоды.
96. Товары в натуральной форме признаются в качестве активов, если товары получены или имеется договоренность о получении товаров, имеющая обязательную силу. Если товары в натуральной форме принимаются без каких-либо условий, выручка признается одновременно. Если условия ставятся, то признается обязательство. По мере выполнения условий обязательство уменьшается, и выручка признается.
97. При первоначальном признании подарки и пожертвования, в том числе товары в натуральной форме, оцениваются по справедливой стоимости на дату признания, которая может быть установлена либо со ссылкой на активный рынок, либо путем оценки. Оценка стоимости актива обычно осуществляется профессиональным оценщиком, который имеет соответствующую профессиональную подготовку и квалификацию. По многим активам справедливая стоимость легко устанавливается на основе котируемых цен на активном и ликвидном рынке. Например, можно получить текущие рыночные цены на землю, неспециализированные здания, автотранспортные средства и многие виды производственного и прочего оборудования.

#### Услуги в натуральной форме

98. **Организация может, но не обязана, признавать услуги в натуральной форме в качестве выручки и актива.**
99. Услуги в натуральной форме – это услуги, предоставляемые физическими лицами организациям общественного сектора при проведении необменной операции. Такие услуги соответствуют определению актива, так как организация контролирует ресурсы, от которых ожидается поступление будущих экономических выгод или возможности полезного использования. Однако эти активы потребляются немедленно, кроме того, признается равноценная операция, отражающая потребление данных услуг в натуральной форме. Например, государственная школа, принимающая от помощников учителей добровольные услуги, стоимость которых можно достоверно оценить, может признать увеличение актива и выручку, а также уменьшение актива и расход. Во многих случаях организация признает расход для учета потребления услуг в натуральной форме. Однако услуги в натуральной форме можно также использовать для создания актива, и в этом случае сумма, признаваемая в отношении услуг в натуральной форме, будет включаться в стоимость создаваемого актива.
100. Организации общественного сектора могут быть получателями услуг в натуральной форме, предоставляемых в рамках добровольных или обязательных программ, проводимых в интересах государства, например:
- (a) техническая помощь других правительств или международных организаций;
  - (b) лица, признанные виновными в нарушениях, могут выполнять общественные работы в организации общественного сектора;
  - (c) государственные больницы могут пользоваться услугами добровольцев;
  - (d) государственные школы могут принимать добровольные услуги родителей в качестве помощников учителей или членов правления школы; и
  - (e) региональные органы власти могут пользоваться услугами добровольцев-пожарников.

101. Некоторые услуги в натуральной форме не соответствуют определению актива, так как у организации нет достаточного контроля над предоставляемыми услугами. В других случаях организация может управлять предоставляемыми услугами в натуральной форме, но, возможно, не может достоверно оценить их, и, таким образом, они не могут соответствовать критериям признания актива. Однако организации могут оценить справедливую стоимость определенных услуг в натуральной форме, например, профессиональных или других услуг, которые вполне могут быть доступны на национальном или международном рынке в иной форме. Определяя стоимость видов услуг в натуральной форме, описанных в параграфе 100, организация может заключить, что стоимость услуг незначительна. Во многих случаях услуги в натуральной форме предоставляются людьми с невысоким уровнем профессионального образования или вообще без профессионального образования, и значительно отличаются от услуг, которые организация приобрела бы, если бы услуги в натуральной форме не были доступны.
102. В силу многих неопределенностей, сопряженных с услугами в натуральной форме, включая способность осуществлять контроль над данными услугами и оценивать их стоимость, настоящий Стандарт не требует признания услуг в натуральной форме. Параграф 108, однако, рекомендует раскрытие информации о характере и виде услуг в натуральной форме, полученных за отчетный период. Что касается раскрытия всей информации, то раскрытие информации, относящейся к услугам в натуральной форме, нужно предоставлять только в случае, если эта информация существенна. Для некоторых организаций общественного сектора услуги, оказываемые добровольцами, незначительны в объеме, но могут быть существенными по характеру.
103. При разработке учетной политики для класса услуг в натуральной форме могут рассматриваться различные факторы, включая влияние данных услуг на финансовое положение, результаты финансовой деятельности и потоки денежных средств организации. То, в какой мере достижение организацией своих целей зависит от класса услуг в натуральной форме, может влиять на учетную политику, которую организация разрабатывает для признания активов. Например, организация, достижение целей которой зависит от класса услуг в натуральной форме, с большей вероятностью будет признавать услуги в натуральной форме, соответствующие определению актива и критериям признания. При определении необходимости признания услуг в натуральной форме учитывается также опыт других организаций, работающих в аналогичных условиях.

#### **Залоги**

104. Залог – это обязательство передачи активов организации-получателю, не отягощенное правом принудительного приведения в исполнение. Залоги не соответствуют определению актива, так как организация-получатель не может контролировать доступ передающей стороны к будущим экономическим выгодам или возможности полезного использования, заключающимся в передаваемом активе. Организации не признают заложенные объекты в качестве активов или выручки. Если заложенный объект впоследствии передается организации-получателю, то он признается в качестве подарка или пожертвования в соответствии с параграфами 93–97. Иногда залоги требуется раскрывать в качестве условных активов в соответствии с требованиями МСФО ОС 19.

#### **Авансовые поступления трансфертов**

105. Если организация получает ресурсы до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, ресурсы признаются активом в случае, если они соответствуют определению актива и критериям признания актива. Организация также признает обязательство по авансовому поступлению, если трансфертное соглашение еще не приобрело обязательную силу. Авансовые поступления в отношении трансфертов не отличаются от других авансовых поступлений, поэтому обязательство признается до того, как наступит событие, придающее трансфертному соглашению обязательную силу, и до того, как будут выполнены все прочие условия соглашения. Когда это событие наступает, и когда все прочие условия выполняются, обязательство исполняется и признается выручка.

#### **Льготные займы**

- 105А. Льготные займы представляют собой займы, получаемые организацией на условиях ниже рыночных. Та доля займа, которая подлежит погашению наряду с процентами к выплате, является обменной операцией и учитывается в соответствии с МСФО ОС 29 «Финансовые



инструменты: признание и оценка». Организация рассматривает, является ли разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании (см. МСФО ОС 29) выручкой от необменной операции, которая должна учитываться в соответствии с настоящим Стандартом.

- 105B. Если организация определяет, что разница между фактической стоимостью займа (поступлениями по займу) и справедливой стоимостью займа при первоначальном признании является выручкой от необменной операции, она должна признать эту разницу в качестве выручки, за исключением случая, когда имеется текущая обязанность, т.е. когда определенные условия, налагаемые на передаваемые активы, приводят к возникновению у организации текущей обязанности. В случае если текущая обязанность имеется, организация признает его в качестве обязательства. По мере того, как организация исполняет текущую обязанность, признанное обязательство уменьшается и признается сумма выручки, равная данному уменьшению.

### Раскрытие информации

106. **Организация должна раскрывать либо в финансовой отчетности общего назначения, либо в приложениях к ней следующую информацию:**
- (a) **сумму выручки от необменных операций, признанную за отчетный период и представлять ее отдельно по основным категориям:**
    - (i) **налоги, с отдельным указанием основных категорий налогов; и**
    - (ii) **трансферты, с отдельным указанием основных категорий выручки от трансфертов.**
  - (b) **сумму к получению, признаваемую в отношении выручки от необменной операции;**
  - (c) **сумму обязательств, признанных в отношении передаваемых активов, на которые наложены определенные условия;**
  - (cA) **сумму обязательств, признанных в отношении льготных займов, на которые наложены условия передачи активов;**
  - (d) **сумму признанных активов, на которые наложены ограничения, и характер этих ограничений;**
  - (e) **наличие и суммы любых авансовых поступлений от необменных операций; и**
  - (f) **сумму прощенных финансовых обязательств.**
107. **В примечаниях к финансовой отчетности общего назначения организация должна раскрывать следующую информацию:**
- (a) **учетную политику, принятую для признания выручки от необменных операций;**
  - (b) **по основным категориям выручки от необменных операций – основу оценки справедливой стоимости поступающих ресурсов;**
  - (c) **по основным категориям выручки от налогообложения, которую организация не может надежно оценить за период, в котором происходит налогооблагаемое событие – информацию о характере этого налога;**
  - (d) **характер и виды основных категорий наследства, подарков, пожертвований, представленных отдельно по основным категориям товаров в натуральной форме, подлежащих получению.**
108. Рекомендуется раскрытие организациями информации о характере и виде основных категорий получаемых услуг в натуральной форме, включая услуги, которые не признаются. Степень зависимости организации от какой-либо категории услуг в натуральной форме, будет влиять на раскрытие организацией информации об этой категории.
109. Раскрытие информации, требуемое в соответствии с параграфами 106 и 107, помогает отчитывающейся организации соответствовать целям финансовой отчетности согласно МСФО ОС 1, а именно предоставлять информацию, полезную для принятия решения и демонстрации подотчетности организации в отношении доверенных ей ресурсов.

110. Раскрытие информации об основных категориях выручки помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно конкретных видов выручки, поступающих организации.
111. Условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы, накладывают определенные ограничения на использование активов, что влияет на деятельность организации. Раскрытие информации о (а) сумме обязательств, признанных в отношении условий, и (b) сумме активов, на которую налагается ограничение, помогает пользователям формировать суждения о способности организации использовать активы по собственному усмотрению. Организации рекомендуется детализировать информацию, которую необходимо раскрывать в соответствии с параграфом 106 (с), по классам.
112. Параграф 106 (е) требует, чтобы организации раскрывали информацию о наличии авансовых поступлений от необменных операций. Данные обязательства несут риски того, что организации придется пожертвовать будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования, если налогооблагаемое событие не наступит, или трансфертное соглашение не приобретет обязательную силу. Раскрытие информации о таких авансовых поступлениях помогает пользователям принимать сформировать суждения о будущей выручке и состоянии чистых активов организации.
113. Как отмечается в параграфе 68, во многих случаях организация может достоверно оценить активы и выручку, возникающие в результате проведения налогооблагаемых операций, с использованием, например, статистических моделей. Однако могут возникать исключительные обстоятельства, когда организация не в состоянии надежно оценить подобные активы и выручку в течение нескольких отчетных периодов с момента возникновения налогооблагаемого события. В таких случаях организация раскрывает информацию о характере основных категорий налогов, которые не могут быть надежно оценены и, следовательно, признаны в течение отчетного периода, в котором произошло налогооблагаемое событие. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно будущей выручки и чистых активов организации.
114. Параграф 107 (d) требует от организаций раскрытия информации о сути и видах основных категорий полученных дарений, пожертвований и наследования. Эти ресурсы поступают по усмотрению передающей стороны, что подвергает организацию риску значительного изменения источников ресурсов в будущих отчетных периодах. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно будущей выручки и чистых активов организации.
115. Если услуги в натуральной форме соответствуют определению актива и критериям признания актива, организации могут принять решение о признании этих услуг и оценке их по справедливой стоимости. Параграф 108 рекомендует раскрытие организацией сути и вида всех услуг, полученных в натуральной форме, независимо от того, признаются они или нет. Раскрытие подобной информации помогает пользователям делать обоснованные суждения относительно (а) вклада подобных услуг в достижение целей организации в отчетном периоде и (b) зависимости достижения организацией своих целей от подобных услуг в будущем.

### **Переходные положения**

116. **От организаций не требуется изменения учетной политики в отношении признания и оценки выручки от налогообложения за отчетные периоды в течение пяти лет, следующих за датой первого принятия настоящего Стандарта.**
117. **От организаций не требуется изменения учетной политики в отношении признания и оценки выручки от необменных операций, отличных от выручки от налогообложения, за отчетные периоды в течение трех лет, следующих за датой первого принятия настоящего Стандарта.**
118. **Изменения в учетной политике в отношении признания и оценки выручки от необменных операций, производимые до истечения пятилетнего периода, разрешенного параграфом 116, или трехлетнего периода, разрешенного параграфом 117, могут вноситься только в целях усиления соответствия учетной политике настоящего Стандарта. Организации могут вносить изменения в свою учетную политику в отношении выручки от необменных операций по отдельным классам выручки.**

119. Если организация пользуется переходными положениями, указанными в параграфах 116 и 117, этот факт должен быть раскрыт. Организация также должна раскрывать информацию о (а) классах выручки от необменных операций, признаваемых в соответствии с настоящим Стандартом, (b) классах выручки, признаваемых согласно учетной политике, не соответствующей требованиям настоящего Стандарта, а также (c) об успехах организации в применении учетной политики, соответствующей настоящему Стандарту. Организация должна раскрыть информацию о своем плане применения учетной политики, соответствующей настоящему Стандарту.
120. Если организация пользуется переходными положениями во втором или последующих отчетных периодах, она должна раскрывать информацию о классах выручки от необменных операций, признанных ранее на другой основе, но сейчас признаваемых в соответствии с настоящим Стандартом.
121. Переходные положения необходимы для того, чтобы предоставить организациям период для разработки надежных моделей для оценки выручки от необменных операций в течение переходного периода. Для признания выручки от необменных операций организации могут принимать учетную политику, которая не соответствует положениям настоящего Стандарта. Переходные положения позволяют организациям постепенно применять настоящий Стандарт в отношении различных категорий выручки от необменных операций. Например, организации могут иметь возможность признавать и оценивать налог на имущество и некоторые категории трансфертов в соответствии с настоящим Стандартом от даты начала применения Стандарта, но им может потребоваться период до пяти лет для полной разработки надежной модели для оценки поступлений от налога на прибыль.
122. Если организация пользуется переходными положениями настоящего Стандарта, её учетная политика в отношении каждой категории выручки от необменных операций может быть изменена только в целях усиления соответствия настоящему Стандарту. Организация может использовать свою текущую учетную политику до тех пор, пока не решит полностью использовать положения настоящего Стандарта или до истечения срока действия переходных положений, в зависимости от того, что произойдет раньше, или может изменить данные положения для постепенного применения требований настоящего Стандарта. Организация, например, может использовать для признания модифицированный кассовый метод или модифицированный метод начисления вместо кассового метода, прежде чем она начнет применять настоящий Стандарт полностью.
123. Требования к раскрытию информации, предъявляемые в параграфе 119, помогают пользователям отслеживать успехи организации в обеспечении соответствия своей учетной политики требованиям данного МСФО ОС в отчетные периоды, к которым применяются переходные положения. Раскрытие подобной информации способствует полной подотчетности и прозрачности.

#### Дата вступления в силу

124. Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 30 июня 2008 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 30 июня 2008 года.
- 124A. МСФО ОС 28 внес поправки к параграфу 37. Организация должна применять данную поправку к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 28 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправка также должна применяться к этому более раннему периоду.
- 124B. МСФО ОС 29 внес поправки в параграфы 5, 10, 87, и 106 и ввел параграфы 105A и 105B. Организация должна применять данные поправки к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2013 или после этой даты. Если организация применяет МСФО ОС 29 к периоду, начавшемуся до 1 января 2013 года, поправки также должны применяться к этому более раннему периоду.
125. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу,

ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ)

настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 23.*

- ВС1. Данное Основание для заключений резюмирует мнение СМСФО ОС, касающееся формирования заключения относительно МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Отдельные члены СМСФО ОС уделяли больше внимания одним факторам, нежели чем другим. При формировании мнения, члены СМСФО ОС провели глубокий анализ (а) точек зрения, выраженных рабочей комиссией по рассмотрению вопроса о необменных операциях в Приглашении к дискуссии (ПКД) по стандарту «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)», опубликованном в январе 2004 года, (б) мнений уполномоченных лиц, предоставивших свои рекомендации по обсуждаемому вопросу и (с) точек зрения респондентов касательно Проекта положения (ПП) 29 «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)».
- ВС2. При разработке МСФО ОС, СМСФО ОС рассмотрел положения соответствующих МСФО, опубликованных СМСФО, в частности, МСФО 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» и МСФО 41 «Сельское хозяйство».
- ВС3. СМСФО ОС осведомлен о проекте, который реализуется СМСФО касательно признания выручки, а также о предварительном варианте документа «Предлагаемые поправки к стандарту МСФО 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». СМСФО ОС продолжит мониторинг таких проектов и впоследствии рассмотрит влияние на МСФО ОС и проекты СМСФО ОС любых изменений и поправок, внесенных в МСФО. Однако СМСФО ОС считает нецелесообразным откладывать публикацию данного МСФО ОС в ожидании результатов проектов СМСФО. Также СМСФО ОС считает, что при значительной доле необменной выручки у многих организаций общественного сектора будет неприемлемым отложить выпуск МСФО ОС до окончания проекта СМСФО.

**История вопроса**

- ВС4. Правительства и многие другие организации общественного сектора получают большую часть своей выручки в результате проведения необменных операций. Эти операции включают преимущественно налогообложение, но также и трансферты. Настоящий Стандарт рассматривает эти операции с позиции организаций общественного сектора.
- ВС5. В 2002 году СМСФО ОС (бывший Комитет по общественному сектору – КОС) приступил к реализации проекта разработки стандарта МСФО ОС для признания и оценки выручки от необменных операций (включая налоги и трансферты). СМСФО ОС учредил рабочую комиссию для разработки официального приглашения к дискуссии (ПКД) для рассмотрения вопросов, связанных с этой проблемой, и подготовки первоначальных рекомендаций. Комиссия состояла из экспертов по финансовой отчетности общественного сектора из различных стран; её председателем был избран член СМСФО ОС. Приглашение к дискуссии (ПКД) по стандарту «Выручка от необменных операций (включая налоги и трансферты)» было опубликовано в январе 2004 года с требованием предоставления комментариев 30 июня 2004 года. Был получен пятьдесят один комментарий. В ноябре 2004 года СМСФО ОС провел анализ этих комментариев и начал готовить предварительный вариант Проекта положения (ПП) 29, который был опубликован в январе 2006 года с требованием представления комментариев до 30 июня 2006 года.
- ВС6. В ноябре 2006 года СМСФО ОС провел детальный анализ комментариев касательно Проекта положения (ПП) 29, разработал данный МСФО ОС и утвердил его к публикации.

**Подход**

- ВС7. Настоящий Стандарт устанавливает общие принципы признания выручки от необменных операций и обеспечивает руководство по применению этих принципов к основным источникам выручки для правительств и других организаций общественного сектора. При разработке настоящего Стандарта СМСФО ОС рассмотрел вопрос о целесообразности принятия подхода, основывающегося на разработке требований к учету выручки, возникающей из ряда специфических видов необменных операций. Однако СМСФО ОС отметил и согласился с мнением и позицией рабочей комиссии относительно того, что такой подход несет с собой закономерные риски того, что получающийся в результате Стандарт не станет всесторонним руководством для учета всех выручки от необменных операций. СМСФО ОС придерживается мнения, что подход, принятый в настоящем Стандарте, обеспечивает установление

соответствующих общих принципов признания выручки от необменных операций, применимых ко всем категориям выручки от необменных операций.

#### **Объединение организаций**

ВС8. Настоящий Стандарт не указывает, будет ли выручка увеличиваться в результате объединения организаций, возникающего вследствие проведения необменных операций. Это связано с тем, что СМСФО ОС не рассматривал вопросы, связанные с финансовой отчетностью по результатам объединения организаций общественного сектора, в том числе вопрос применимости МСФО 3 «Объединение компаний» к организациям общественного сектора.

#### **Денежные и неденежные активы**

ВС9. Настоящий Стандарт не устанавливает разных требований относительно выручки, полученной или подлежащей получению в виде денежных активов, и выручки, полученной или подлежащей получению в виде неденежных активов. СМСФО ОС придерживается мнения, что, если неденежные активы и создают дополнительные трудности в части оценки, сами по себе они не оправдывают применения другого порядка учета.

#### **Применение условий использования передаваемых активов**

ВС10. Настоящий Стандарт определяет условия использования передаваемых активов, условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы, как положения трансфертного соглашения, законодательства или других имеющих обязательную силу соглашений, устанавливаемые в отношении использования передаваемых активов. Стандарт отражает то мнение, что условия использования передаваемых активов, условия и ограничения, налагаемые на передаваемые активы должны быть применимыми в принудительном порядке для того, чтобы они были эффективными. Приглашение к дискуссии (ПКД) и Проект положения (ПП) 29 также отражали тот принцип, что условия, налагаемые на использование передаваемых активов, содержатся в законодательстве, нормативных актах или других имеющих обязательную силу соглашениях, и поэтому, по определению, должны быть исполняемыми в принудительном порядке. СМСФО ОС считает, что такой принцип необходим для предотвращения нецелесообразной отсрочки признания выручки или раскрытия незначительных ограничений.

#### **Условия использования передаваемого актива – условия на передаваемый актив**

ВС11. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случаях, когда трансферт актива налагает на получателя условие, получатель признавал обязательство в отношении трансферта при первоначальном признании актива. Это необходимо потому, что получатель не имеет возможности избежать выбытия ресурсов, поскольку необходимо потребить будущие экономические выгоды или возможность полезного использования передаваемого актива при предоставлении оговоренных товаров или услуг третьим лицам, либо вернуть будущие экономические выгоды и возможность полезного использования передающей стороне. В зависимости от характера условия оно может выполняться постепенно, предоставляя организации возможность снижать величину обязательства и признавать выручку постепенно, или оно может быть выполнено только после наступления особого события в будущем, когда организация аннулирует обязательство и признает выручку.

ВС12. Некоторые придерживаются мнения, что обязательство следует признавать только тогда, когда есть вероятность того, что условия, налагаемые на поступление ресурсов, не будут выполнены и возникнет необходимость возврата будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей стороне. СМСФО ОС отверг это предложение в силу того, что оно могло привести к преждевременному признанию выручки организацией, так как организация признавала бы полную справедливую стоимость актива в качестве выручки при первоначальном получении контроля над активом, несмотря на выбытие ресурсов, необходимое для выполнения условия. Таким образом, финансовая отчетность не признавала бы текущую обязанность по выполнению условия, наложенного на трансферт, или не предусматривала бы возврат будущих экономических выгод или возможности полезного использования передавшей стороне.

#### **Условия использования передаваемого актива – ограничения на передаваемый актив**

ВС13. Настоящий Стандарт не разрешает организациям признавать обязательство в отношении ограничений, налагаемых на передаваемые активы, при первоначальном признании передаваемого актива. Это происходит в силу того, что согласно настоящему Стандарту, ограничения сами по себе не налагают на получателя текущую обязанность пожертвовать будущими экономическими выгодами или возможностью полезного использования для

выполнения условий ограничения. Нарушение условий ограничения может, в конечном счете, привести к санкциям, например, наложению штрафа на получателя. Однако такое наказание является результатом применения принудительных мер, вызванного нарушением, а не результатом первоначального признания актива.

#### **Операции с обменными и необменными компонентами**

ВС14. Настоящий Стандарт отмечает, что отдельная операция может иметь два компонента: обменный компонент и необменный компонент. В таких случаях СМСФО ОС придерживается мнения, что составные части операции должны отделяться друг от друга и признаваться отдельно. Разграничение составных частей операции улучшает прозрачность финансовой отчетности и соответствует требованию предоставления качественной характеристики сущности операций.

#### **Взносы собственников**

ВС15. Настоящий Стандарт приводит примеры некоторых видов документации, которая может свидетельствовать о взносах собственников для общественного сектора (параграф 38). Многие организации общественного сектора имеют потоки ресурсов от организаций, которые их контролируют, владеют ими или являются их членами. При определенных обстоятельствах поступление ресурсов обозначается как «взносы собственников». Независимо от документов, указывающих на форму поступления ресурсов или их назначение, указанное контролирующей организацией, настоящий Стандарт отражает мнение, что для того, чтобы поступление ресурсов было классифицировано как взнос собственника, необходимо, чтобы операция соответствовала данной классификации по существу.

#### **Оценка активов**

ВС16. Настоящий Стандарт требует, чтобы активы, приобретенные посредством проведения необменных операций, были первоначально оценены по их справедливой стоимости на день приобретения. СМСФО ОС придерживается мнения, что это соответствующим образом отражает содержание операции и ее последствия для получателя. В обменной операции первоначальная стоимость покупки является свидетельством справедливой стоимости приобретенного актива. Однако, по определению, в необменной операции вознаграждение, предоставляемое взамен приобретаемого актива, не равно его примерной справедливой стоимости. Справедливая стоимость наиболее точно представляет фактическую ценность, которую организация общественного сектора приобретает в результате операции. Первоначальная оценка активов, приобретенных при проведении необменной операции, по их справедливой стоимости соответствует подходу, принятому в МСФО ОС 16 «Инвестиционная недвижимость» и МСФО ОС 17 «Основные средства» для активов, приобретенных безвозмездно или за символическую плату. СМСФО ОС внес соответствующие поправки в МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 16 и 17 для полного согласования указанных стандартов с требованиями настоящего Стандарта.

#### **Банковские счета организации**

ВС17. Настоящий Стандарт предусматривает требование того, чтобы все денежные средства, депонированные на банковском счете субъекта, соответствовали определению актива организации. СМСФО ОС установил такое правило в параграфах 1.2.6 и 1.2.7 МСФО ОС по кассовому методу «Финансовая отчетность по кассовому методу учета». Стандарт также требует признания обязательства по суммам, которые отчитывающаяся организация получила и внесла на свой банковский счет, выступая в качестве представителя другой организации.

#### **Оценка обязательств**

ВС18. Настоящий Стандарт требует, чтобы в случае, если организация признает обязательство в связи с поступлением ресурсов, обязательство было оценено по наилучшей оценке суммы, требуемой для выполнения обязательства на отчетную дату. Такой метод оценки согласуется с МСФО ОС 19. СМСФО ОС также осведомлен о поправках, внесенных в МСФО 37 (который будет переименован в «Нефинансовые обязательства»), на базе которого основывается МСФО ОС 19, и будет проводить мониторинг данного Стандарта, и рассмотрит любые изменения МСФО 37 должным образом.

#### **Налогооблагаемое событие**

ВС19. Настоящий Стандарт определяет налогооблагаемое событие как прошлое событие, которое правительство, законодательный орган или другой уполномоченный орган власти определили в качестве объекта, подлежащего налогообложению. Стандарт отмечает, что это самый ранний

возможный момент признания актива и выручки, возникающей в результате проведения налоговой операции, и момент, начиная с которого прошлое событие предоставляет контроль над активом. СМСФО ОС рассмотрел альтернативную точку зрения, в соответствии с которой организация приобретает контроль над ресурсами, возникающими в результате налогообложения, только когда получает эти ресурсы. Признавая возможные трудности при надежной оценке отдельных налоговых потоков, СМСФО ОС отклонил такой подход как несоответствующий учету по методу начисления.

#### **Авансовые поступления**

ВС20. Настоящий Стандарт требует от организации, получающей ресурсы до наступления налогооблагаемого события или до вступления в силу трансфертного соглашения, признавать актив и обязательство в эквивалентной сумме. Это соответствует принципам учета по методу начисления для признания выручки в период, в котором происходит основное событие, приводящее к возникновению этой выручки. В случае ненаступления налогооблагаемого события или невозможности приведения в исполнение трансфертного соглашения, организации, возможно, придется вернуть часть ресурсов или все ресурсы полностью. Некоторые считают, что в случае, если организация получает ресурсы до наступления налогооблагаемого события, она должна признавать только обязательство, по которому вероятно последующее выбытие ресурсов. СМСФО ОС придерживается мнения, что выручка не должна быть признана до тех пор, пока не наступит налогооблагаемое событие, и тот же самый принцип распространяется на трансферты, чтобы в случае, если ресурсы поступают до того, как трансфертное соглашение приобретает обязательную силу, организация могла признать актив и обязательство по авансовому поступлению.

#### **Суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, и налоговые льготы**

ВС21. Настоящий Стандарт требует, чтобы суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, рассматривались отдельно от налоговых льгот, и чтобы в финансовой отчетности общего назначения суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, признавались отдельно от выручки. Это связано с тем, что, в соответствии с определением, приведенном в этом Стандарте, суммы расходов, выплачиваемые через налоговую систему, соответствуют определению расходов, и, согласно принципам, установленным в МСФО ОС 1, зачет расходов и выручки не допускается. Согласно данному Стандарту, налоговые льготы являются одним из многих факторов, используемых для определения получаемой или подлежащей получению выручки от налогообложения, и не признаются отдельно от выручки. СМСФО ОС считает, что такой подход соответствует принципам, установленным настоящим Стандартом.

ВС22. Подход, предусматриваемый настоящим Стандартом для сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему, в настоящее время отличается от подхода, установленного Организацией по экономическому сотрудничеству и развитию (ОЭСР) для статистической информации государств – членов ОЭСР. Например, ОЭСР требует, чтобы выручка по налогам отражалась за вычетом сумм расходов, выплачиваемых через налоговую систему (или налоговых кредитов), в той мере, в какой налоговое обязательство отдельного налогоплательщика сокращается до нуля, а выплаты налогоплательщику должны отражаться как расходы<sup>32</sup>. СМСФО ОС считает, что такой подход ОЭСР не соответствует концептуальным принципам, лежащим в основе МСФО ОС и МСФО ОС 1, а именно требованию не проводить зачет доходных и расходных статей. В настоящее время структура статистической финансовой отчетности находится на стадии рассмотрения; в частности, разрабатывается новое издание Системы национальных счетов Организации Объединенных Наций, которое будет издано в 2008 году. Доработанная и исправленная система может пересмотреть текущие требования к отчетности в отношении налоговых кредитов. Пересмотр Системы национальных счетов часто предшествует пересмотру других статистических структур.

#### **Налоговый разрыв**

ВС23. В отношении некоторых видов налогов отчитывающиеся организации могут быть осведомлены о том, что сумма, которую правительство планирует собрать согласно налоговому законодательству, превышает сумму, которая будет фактически собрана. Но отчитывающиеся организации не всегда имеют возможность надежно оценить сумму такой разницы. Собранная сумма всегда ниже планируемой вследствие наличия теневой экономики (или «черного рынка»),

<sup>32</sup> В некоторых странах термины «Налог на добавленную стоимость (НДС)» и «Налог на товары и услуги» используются в одном и том же значении.



мошенничества, уклонения от уплаты налогов, несоблюдения налогового законодательства и ошибок. Разница между тем, что планируется собрать в соответствии с действующим законодательством, и тем, что правительство сможет собрать фактически, называется налоговым разрывом. Суммы, ранее включенные в налоговые поступления и затем определенные как суммы, которые невозможно собрать, частью налогового разрыва не являются.

- ВС24. СМСФО ОС считает, что налоговый разрыв не соответствует определению актива, поскольку не ожидается, что по этим суммам правительству поступят ресурсы. Следовательно, применительно к налоговому разрыву актива, обязательства, выручка или расходы не признаются.

#### **Услуги в натуральной форме**

- ВС25. Настоящий Стандарт допускает, но не требует, признания услуг в натуральной форме. Настоящий Стандарт придерживается точки зрения, что многие услуги в натуральной форме соответствуют определению актива и должны, в принципе, признаваться. В таких случаях могут, однако, иметь место трудности в проведении надежной оценки. В других случаях услуги в натуральной форме не соответствуют определению актива, так как отчитывающаяся организация не имеет достаточного контроля над оказываемыми услугами. СМСФО ОС пришел к заключению, что из-за трудностей, связанных с оценкой и контролем, признание услуг в натуральной форме следует разрешать, но не требовать.

#### **Обязательные отчисления в фонды социального страхования**

- ВС26. Настоящий Стандарт не исключает из сферы своего применения обязательные отчисления в фонды социального страхования, которые являются необменными операциями. В различных странах существует множество различных механизмов финансирования фондов социального страхования. Приводят ли обязательные отчисления в фонды социальной защиты к возникновению обменных или необменных операций, зависит от специфических особенностей каждого отдельного фонда, и для определения того, признаются ли эти отчисления в соответствии с правилами, установленными настоящим Стандартом или международными и национальными стандартами, рассматривающими вопросы, связанные с подобными фондами, применяется профессиональное суждение.

**Руководство по внедрению**

*Данное руководство дополняет, но не является частью МСФО ОС 23.*

**Оценка, признание и раскрытие выручки от необменных операций**

*Налог на прибыль (параграф 65)*

- IG1. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) облагает доходы физических лиц, полученные в пределах страны, 25-процентным налогом. Работодатели обязаны удерживать налоги из фонда заработной платы и ежемесячно перечислять их налоговому ведомству. Лица, имеющие значительную прибыль не в виде заработной платы (например, инвестиции), обязаны провести оценку поквартальных налоговых платежей. Кроме того, они должны представить налоговую декларацию в налоговое ведомство до 15 апреля года, следующего за налоговым годом (календарным годом), и оплатить имеющуюся налоговую задолженность (или требовать возврата переплаты). Отчетный период правительства заканчивается 30 июня.
- IG2. Правительство получает контроль над ресурсом – суммой подоходного налога, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, заключающегося в получении налогоплательщиком прибыли, облагаемой налогом. В конце отчетного периода правительство признает активы и выручку в отношении подоходного налога, полученные за время отчетного периода в той мере, в какой его можно достоверно оценить. Активы и выручка также должны быть признаны по отношению к налогам на прибыль, полученным в предшествующие периоды, но не соответствовавшим определению актива или критериям признания актива до текущего отчетного периода.

*Оценка выручки от налогообложения (параграфы 67–70)*

- IG3. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает подоходный налог с физических лиц, получающих выручку в пределах его юрисдикции. Правительства начали взимать подоходный налог приблизительно семьдесят лет назад, и за весь семидесятилетний период имеется статистика налогообложения. Налоговый год и отчетный период – это период с 1 января по 31 декабря. Налогоплательщики должны каждый год представлять налоговую декларацию до 30 апреля и в срок до 30 июня оплатить все неоплаченные налоги. Законодательство требует от правительства представления консолидированной финансовой отчетности общего назначения, прошедшей аудиторскую проверку, не позднее 31 марта.
- IG4. Выручка по налогу на прибыль должна быть признана в том отчетном периоде, в котором наступило налогооблагаемое событие, т.е. получение налогооблагаемой прибыли. Поскольку система налогообложения не позволяет правительству непосредственно оценить сумму налога на прибыль к получению до того, как будет опубликована финансовая отчетность общего назначения, правительство разрабатывает модель, позволяющую опосредованно оценить выручку, получаемую в результате взимания налога на прибыль. Для разработки надежной модели, правительство использует данные прошлых взысканий налога на прибыль, имеющиеся в налоговой статистике, которые сравниваются с другими наблюдаемыми явлениями. Другие явления могут включать прочую экономическую статистику, в частности, статистику ВВП, финансовые показатели, например, частичное выполнение работодателями обязательств по подоходному налогу, сбор налога с продаж (если таковой взимается) и статистику банковских операций, которая ведется центральным банком. Правительство может привлечь специалистов по эконометрике для разработки модели, которая должна быть проверена внешним аудитором на предмет соответствия международным и национальным стандартам аудита.
- IG5. Модель позволяет отчитывающейся организации достоверно оценить активы и выручку, полученные по ним за отчетный период, которые потом признаются, и информация о них раскрывается в финансовой отчетности общего назначения. Приложения к финансовой отчетности общего назначения раскрывают учетную политику, включая метод оценки выручки по налогу на прибыль. При таких обстоятельствах расчет выручки от налогообложения за один отчетный период может быть пересмотрен в последующий период. Изменения в оценках признаются перспективно в соответствии с МСФО ОС 3.

*Налог на добавленную стоимость (параграф 65)<sup>33</sup>*

- IG6. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает со всех организаций налог на добавленную стоимость (НДС). Налог составляет 15 процентов от добавленной стоимости и взимается продавцами с покупателей (налогоплательщиков) в момент продажи. Крупные и средние предприятия обязаны еженедельно представлять налоговому ведомству декларации по НДС в электронном формате; однако малым предприятиям разрешается заполнять декларации по НДС вручную и предоставлять их на бумажных носителях ежеквартально.
- IG7. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой НДС, подлежащей получению, – при наступлении налогооблагаемого события, т.е. при осуществлении налогооблагаемой деятельности – продаже товаров или услуг с добавленной стоимостью в отчетном периоде. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором осуществляется налогооблагаемая деятельность, или позже, когда оно может достоверно оценить сумму налога к получению. Во многих случаях период предоставления налоговой декларации не совпадает с отчетным периодом. При таких обстоятельствах расчеты выручки от налогообложения за отчетный период могут быть пересмотрены в последующем периоде. Изменения в оценках признаются перспективно в соответствии с МСФО ОС 3.

*Налог на товары и услуги (параграф 65)*

- IG8. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает налог на товары и услуги (НТУ) с продажи товаров и услуг. Налог составляет 10 процентов от стоимости проданных товаров и услуг. Большинство продавцов товаров и услуг обязаны еженедельно представлять налоговому ведомству декларации по НТУ в электронном формате. Однако малым предприятиям разрешается заполнять декларации по НТУ вручную и предоставлять их на бумажных носителях ежеквартально.
- IG9. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой НТУ, подлежащей получению – при наступлении налогового события, каковым является продажа подлежащих налогообложению товаров и услуг в отчетном периоде. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором была осуществлена продажа подлежащих налогообложению товаров и услуг или, если налог не может быть достоверно оценен на конец отчетного периода, позже, как только станет возможным достоверно оценить сумму налога к получению.

*Таможенная пошлина (параграф 65)*

- IG10. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает таможенную пошлину при импорте всех товаров. Величина пошлины зависит от вида импортируемых товаров и устанавливается на уровне, гарантирующем, что товары, произведенные внутри страны, будут продаваться в розницу дешевле. Импортируемые товары находятся на таможенных складах до тех пор, пока импортер не оплатит пошлину. Импортеры обязаны заполнять таможенные декларации на ввоз и оплачивать пошлину немедленно при проходе через таможню. Большая часть импортеров представляет такие декларации в электронном формате до прибытия товаров и осуществляет электронный перевод денежных средств на счет таможни при выгрузке товаров с судов или самолетов или при пересечении таможенной границы поездами или грузовиками.
- IG11. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой пошлины, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является перемещение товаров через таможенную границу. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором товары пересекают границу, или позже, как только станет возможным достоверно оценить сумму пошлины к получению.

*Налоги на наследство (параграф 65)*

- IG12. Федеральное правительство (отчитывающаяся организация) взимает налоги на наследство в размере 40 процентов со всего имущества, стоимость которого, согласно проведенной оценке, составляет более 500 000 денежных единиц (ДЕ). Медицинские работники и сотрудники похоронных бюро обязаны уведомлять налоговое ведомство обо всех случаях смерти. После

<sup>33</sup> Этот столбец не является обязательным, но может быть включен в отчет, если сопоставление фактического и первоначального или окончательного бюджета допускает такое включение.

этого оценщик осуществляет промежуточную оценку имущества для определения необходимости оплаты пошлины. Судебные исполнители по вопросам недвижимости обязаны составлять описание имущества для налогового ведомства, которое оценивает имущество и определяет сумму налога с этого имущества. Заверенная копия завещания не выдается до тех пор, пока сумма налога не будет оплачена полностью. Вследствие сложностей в законодательстве о наследстве и частых обжалований сумм оценки, на урегулирование имущественных споров и сбор налога уходит в среднем четыре года.

- IG13. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой налога на наследство, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является смерть человека, владевшего налогооблагаемым имуществом. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором произошла смерть человека, или позже, как только станет возможным достоверно оценить актив.

*Налог на имущество (параграф 65)*

- IG14. Орган местного самоуправления (отчитывающаяся организация) в пределах своей юрисдикции взимает налог в размере одного процента от оценочной стоимости всего имущества. Для органов местного самоуправления отчетным периодом является период с 1 июля текущего по 30 июня следующего года. Налог взимается 31 июля; уведомления об оценке имущества отсылается владельцам в июле, а налог должен быть уплачен до 31 августа. Если налог не уплачен до этой даты, с владельцев имущества взимается штраф в размере 3 % от неоплаченной суммы задолженности ежемесячно. Налоговое законодательство позволяет правительству налагать арест на имущество и продавать его для того, чтобы взыскать налог.

- IG15. Правительство получает контроль над ресурсами – суммой налога на имущество, подлежащей получению – при наступлении налогооблагаемого события, каковым является дата взимания налога – 31 июля. Правительство признает активы и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором наступила эта дата.

*Авансовые поступления налога на прибыль (параграф 66)*

- IG16. Правительство (отчитывающаяся организация) взимает налог на прибыль со всех резидентов – лиц, постоянно проживающих в пределах его юрисдикции. Налоговым и отчетным периодом является период с 1 января по 31 декабря. Налогоплательщики, работающие не по найму, обязаны оплатить рассчитанную годовую сумму своего налога на прибыль 24 декабря года, непосредственно предшествующего началу нового налогового года. Согласно налоговому законодательству, сумма, подлежащая оплате, устанавливается на основе суммы последней проведенной оценки с добавлением одной десятой этой суммы, если налогоплательщик не представит 24 декабря обоснования более низкого размера суммы, подлежащей оплате (если оценка налогоплательщика будет существенно ниже окончательной суммы, подлежащей оплате, применяются штрафы). По окончании налогового периода, налогоплательщики, работающие не по найму, заполняют свои налоговые декларации и либо получают возврат налога, либо выплачивают правительству оставшуюся налоговую задолженность.

- IG17. Ресурсы, полученные 24 декабря от налогоплательщиков, работающих не по найму, являются авансовыми поступлениями налоговых сумм, подлежащих оплате в следующем году. Налогооблагаемым событием является получение прибыли в налоговом периоде, который еще не начался. Отчитывающаяся организация признает увеличение актива (денежные средства в банке) и увеличение обязательства (авансовые поступления).

*Общественный грант другому уровню государственной власти (параграфы 14–16, 76)*

- IG18. Федеральное правительство (передающая сторона) выделяет грант в размер 10 млн ДЕ органам местного самоуправления региона, отстающего в социально-экономическом развитии. Орган местного самоуправления (отчитывающаяся организация) должен осуществлять различные социальные программы в соответствии со своим законодательством, даже если у него недостаточно денежных средств для того, чтобы начать эти программы без посторонней помощи. Грант не предусматривает наличие каких-либо условий его использования. Все органы местного самоуправления обязаны составлять и представлять финансовую отчетность общего назначения, прошедшую аудиторскую проверку.

- IG19. Трансферты признаются в качестве активов и выручку в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором они были получены или могут быть получены

органами местного самоуправления, поскольку эти гранты не содержат каких-либо условий их использования и обязательств достижения результата.

*Трансферты, условия использования которых не соответствуют определению условий, налагаемых на передаваемые активы (параграфы 20–25)*

IG20. Федеральное правительство выделяет денежный трансферт в размере 50 млн. ДЕ организации общественного сектора, занятой в строительстве социального жилья, со следующими указаниями:

- (a) увеличить фонд социального жилья на дополнительные 1 000 единиц сверх других плановых увеличений; или
- (b) использовать денежный трансферт для поиска альтернативных способов поддержки строительства социального жилья.

Если ни одно из этих условий использования трансферта, не будет выполнено, то организация-получатель средств должна вернуть денежные средства центральному правительству.

IG21. Организация общественного сектора, занятая в строительстве социального жилья, должна признать увеличение актива (денежных средств) и выручку в сумме 50 ДЕ. Условие использования трансферта сформулировано в трансфертном соглашении таким образом, что на получателя средств не налагается никакое обязательство по достижению результата – такое обязательство устанавливается сферой полномочий организации, а не условиями трансферта.

*Трансферт государственному университету с ограничениями (параграфы 19 и 76)*

IG22. Федеральное правительство (передающая сторона) передает университету (отчитывающейся организации) 200 гектаров земли в большом городе для создания университетского городка. В договоре о передаче говорится о том, что земля должна быть использована для университетского городка, но не оговаривается, должна ли будет земля возвращена, если она не будет использована для оговоренных целей.

IG23. Университет признает землю в качестве актива в Отчете о финансовом положении за тот отчетный период, в котором он получает контроль над этой землей. Земля должна быть признана по справедливой стоимости в соответствии с МСФО ОС 17. Ограничение, налагаемое на землю, не соответствует определению обязательства или критерию признания обязательства. Поэтому, университет признает выручку в отношении земли в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором земля признается в качестве актива.

*Грант другому уровню государственной власти с условиями (параграфы 17–18)*

IG24. Федеральное правительство (передающая сторона) предоставляет грант в размере 10 млн. ДЕ региональному правительству (отчитывающейся организации) для обновления и обслуживания парка общественного транспорта. В частности, деньги должны использоваться следующим образом: 40 процентов – на ремонт существующей железной дороги и модернизацию системы трамвайных линий, 40 процентов – на новую железную дорогу или систему трамвайных линий и 20 процентов – на закупку парка подвижного состава и благоустройство. В соответствии с условиями гранта, деньги можно использовать только для целей, установленных в договоре, и региональное правительство обязано раскрывать в приложениях к финансовой отчетности общего назначения, прошедшей аудиторскую проверку, детальную информацию об использовании средств. Согласно требованиям договора, грант должен быть использован в текущем году в соответствии с установленными целями или же возвращен центральному правительству.

IG25. Денежные средства гранта признаются региональным правительством в качестве актива. Региональное правительство также признает обязательства относительно условий, налагаемых на грант. По мере того, как регион выполняет условие по разрешенному расходованию средств, размер обязательства будет сокращаться, а выручка будет признаваться в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором выполняется обязательство.

*Грант на научные исследования (в сущности обменная операция) (параграф 8)*

- IG26. Крупная корпорация, изготавливающая чистящие средства (передающая сторона), выдает денежные средства государственному университету (отчитывающейся организации) на проведение исследования эффективности отдельных химических соединений для быстрого удаления граффити. Корпорация устанавливает, что результаты исследования будут предоставлены ей до того, как об открытии будет публично объявлено и что она имеет право сделать заявку на получение патента на состав чистящего средства.
- IG27. Это обменная операция. В обмен на грант университет предоставляет исследовательские услуги и нематериальный актив, право (будущая экономическая выгода) на получение прибыли от результатов исследования. К данной операции применяются МСФО ОС 9 и МСФО ОС 31 «Нематериальные активы».

*Списание долга (параграфы 84–87)*

- IG28. Федеральное правительство (передающая сторона) выдало ссуду органу местного самоуправления (отчитывающейся организации) в размере 20 млн ДЕ для строительства водоочистой станции. После соответствующих политических изменений, федеральное правительство принимает решение о списании долга. При этом не устанавливаются никакие условия списания этого долга. Федеральное правительство в письменной форме уведомляет орган местного самоуправления о своем решении; оно также прилагает к этому уведомлению всю кредитную документацию, содержащую пояснения того, что долг был списан.
- IG29. При получении письменного уведомления и документации от центрального правительства, сообщающих об этом решении, орган местного самоуправления отказывается от признания обязательства по ссуде и признает выручку в Отчете о финансовых результатах деятельности за тот отчетный период, в котором было списано обязательство.

*Приобретение имущества с обменными и необменными компонентами (параграфы 8–11, 39–41)*

- IG30. Государственная школа (отчитывающаяся организация) покупает землю стоимостью 100 000 денежных единиц (ДЕ) у органа местного самоуправления за 50 000 ДЕ. Отчитывающаяся организация заключает, что необменная операция включает два компонента: обменный и необменный. Один компонент включает покупку половины доли на землю за 50 000 денежных единиц (ДЕ), другой компонент является необменной операцией, в результате которой оставшаяся половина доли на землю передается школе.
- IG31. В финансовой отчетности общего назначения за отчетный период, в котором проводится операция, государственная школа признает землю по стоимости 100 000 денежных единиц (ДЕ) (затраты в размере 50 000 ДЕ и трансферт в размере 50 000 ДЕ), сокращение своего актива (денежных средств) в размере 50 000 ДЕ и выручки от необменной операции в размере 50 000 ДЕ (справедливая стоимость увеличения признанных чистых активов).

*Предполагаемое наследование (параграфы 90–92)*

- IG32. В своем завещании недавняя выпускница государственного университета в возрасте 25 лет называет университет (отчитывающуюся организацию) первичным бенефициаром. Это сообщается университету. Выпускница не состоит в браке, не имеет детей и владеет имуществом, оцениваемым в настоящее время в 500 000 ДЕ.
- IG33. Государственный университет не признает актив или выручку в своей финансовой отчетности общего назначения за период, в котором было составлено завещание. Для наследования прошлым событием является смерть завещателя (передающей стороны), которая не наступила.

*Залог – телевизионное обращение с целью сбора средств для государственной больницы (параграф 104)*

- IG34. Вечером 30 июня 20X5 года станция регионального телевидения транслирует обращение к общественности касательно сбора средств для государственной больницы (отчитывающейся организации). Годовой отчетной датой для государственной больницы является 30 июня. Телезрители звонят или посылают сообщения по электронной почте, обещая отослать пожертвования указанных денежных сумм. К концу телевизионного обращения сумма обещанных средств достигла 2 млн. ДЕ. Обещанные пожертвования никак не связываются обязательствами тех, кто эти обещания делает. Опыт предыдущих обращений показывает, что производится приблизительно 75 процентов обещанных пожертвований.

IG35. Государственная больница не признает никакой суммы в своей финансовой отчетности общего назначения относительно обещаний. Организация не контролирует ресурсы, связанные с обещанием, так как она не может исключить или регулировать доступ передающих организаций к экономическим выгодам или возможности полезного использования обещанных ресурсов, следовательно, она не может признать актив или связанную с ним выручку до тех пор, пока пожертвование не станет для донора имеющим обязательную силу обязательством.

*Штраф (параграфы 88–89)*

IG36. Крупная корпорация признана виновной в загрязнении реки. В качестве наказания ей необходимо ликвидировать загрязнение и оплатить штраф в размере 50 млн ДЕ. Компания находится в хорошем финансовом состоянии и может оплатить штраф. Компания объявляет, что она не будет подавать апелляцию.

IG37. Правительство (отчитывающаяся организация) признает дебиторскую задолженность и выручку в 50 млн ДЕ в финансовой отчетности общего назначения за тот отчетный период, в котором был наложен штраф.

*Признаваемая внешняя помощь (параграфы 76–82)*

IG38. Федеральное правительство А (отчитывающаяся организация) вступает в соглашение о внешней помощи с Центральным правительством Б. Данное соглашение касается предоставления Центральным правительством Б помощи Центральному правительству А в виде грантов на развитие системы здравоохранения Центрального правительства А в течение двух лет. Соглашение о внешней помощи становится обязательным для обеих сторон. Соглашение устанавливает детали помощи, предоставляемой Национальному правительству А. Стоимость предоставляемой помощи оценивается Правительством А в 5 млн ДЕ.

IG39. Когда соглашение о внешней помощи становится обязательным, Национальное правительство А признает актив (получаемый) в сумме 5 млн ДЕ и такую же сумму выручки. Когда соглашение становится обязательным, денежные средства соответствуют определению актива и критериям признания актива. Какие-либо условия, требующие от субъекта признания обязательства, по данному соглашению не предусматриваются.

*Выручка гуманитарных организаций (параграфы 76, 93–97)*

IG40. Организации Green Aid существует за счет финансирования группой правительств. Правительства подписали формальное соглашение, определяющее процент финансирования каждым правительством в утвержденном бюджете организации Green Aid. Организация Green Aid может использовать ресурсы только для покрытия расходов бюджетного года, в течение которого обеспечивается поступление выделенных средств. Финансовый год организации Green Aid начинается 1 января. Бюджет организации Green Aid был утвержден в октябре предыдущего года, и счета были отправлены по почте отдельным правительствам через десять дней после того, как бюджет был утвержден. Одни правительства производят оплату до начала финансового года, а другие – в течение финансового года. Однако, основываясь на прошлом опыте, можно допустить, что отдельные правительства вряд ли будут платить то, что должны, как в течение финансового года, так и в будущем.

IG41. Для бюджетного года 20X8 были установлены следующие параметры сумм и сроки выплат:

	(ДЕ)
Бюджет, утвержденный 4 ноября 20X7	55
Сумма по счету на 31 декабря. 20X7	55
Трансферты, полученные на 31 декабря 20X7	15
Трансферты, полученные в течение 20X8 года	38
Сумма, не полученная до 31 декабря 20X8 года и которая, по всей вероятности, не будет получена	2

IG42. В 20X7 году организация Green Aid признает актив в 15 млн ДЕ по сумме трансферта, полученного в начале 20X8 года, поскольку она получает контроль над активом при получении и

депонировании трансферта на ее банковский счет. Признается эквивалентная сумма обязательства, равная авансовому доходу в размере 15 млн ДЕ.

- IG43. В 20X8 году организация Green Aid признает выручку от трансфертов, составляющую 53 млн. ДЕ. В приложениях к финансовой отчетности общего назначения делается раскрытие информации по выставленным счетам на сумму 55 млн. ДЕ и оценочного резерва по сомнительным долгам на сумму 2 млн. ДЕ.

*Товары в натуральной форме, признаваемые в качестве выручки (параграфы 42, 93–97)*

- IG44. Правительство А имеет договоренность с отчитывающейся организацией общественного сектора Aid Agency Inc., согласно которой Правительство А осуществляет поставки риса для выполнения взятых на себя обязательств перед компанией Aid Agency Inc. Исходя из прошлых данных, говорящих о возможности невыполнения правительством взятых на себя обязательств, компания Aid Agency Inc. приняла учетную политику признания активов и выручки по факту получения обещанного риса. Правительство А обещает выделить 300 000 ДЕ компании Aid Agency Inc. в течение 20X5 года. Затем, 12 января 20X5 года, правительство А передает 1 000 тонн риса компании Aid Agency Inc. Передача риса совершается в одном из портов передающей страны. Согласно положениям соглашения о финансировании между компанией Aid Agency Inc. и Правительством А, рис оценен по ранее согласованной стоимости в 300 ДЕ за тонну, чтобы в результате передачи 1 000 тонн риса Правительство А полностью выполнило свое финансовое обязательство по предоставлению 300 000 ДЕ. В течение февраля и марта 20X5 года компания Aid Agency Inc. поставляет рис в сеть региональных дистрибьюторских организаций в странах Б и В для удовлетворения потребности голодающих.
- IG45. На 12 января 20X5 года рыночная стоимость 1 000 тонн риса составляла: 280 000 ДЕ в стране Правительства А; 250 000 ДЕ на международном рынке товаров; 340 000 ДЕ в стране-получателе Б и 400 000 ДЕ в стране-получателе В.
- IG46. Для измерения выручки, признанной компанией Aid Agency Inc, должна быть определена справедливая рыночная стоимость риса на дату совершения пожертвования. Финансовое соглашение между донором и компанией Aid Agency Inc, позволяющее оценить стоимость риса в 300 ДЕ за тонну, зависит от конфиденциального соглашения между двумя сторонами и не обязательно отражает рыночную стоимость риса. Как у компании Aid Agency Inc, так и у Правительства А (донора) есть альтернатива покупки риса на мировом рынке по сниженной цене в 250 000 ДЕ. В отдельных странах рыночная стоимость товара может колебаться – либо в результате наличия торговых барьеров, либо, как в случае со странами-получателями, в результате наличия временных перекосов вследствие острой нехватки продуктов питания, поэтому стоимость товара в этих странах может не учитывать размер трансферта между покупателем и продавцом на организованном рынке. Поэтому цена, составляющая на мировом рынке 250 000 ДЕ – самое достоверное отражение справедливой рыночной стоимости риса, предусмотренного для пожертвования. Компания Aid Agency Inc. признает увеличение актива (полученный рис) и выручки в 250 000 ДЕ в своей финансовой отчетности общего назначения за тот год, в который был получен трансферт.

*Раскрытие информации о непризнанных услугах в натуральной форме (параграфы 98–102, 108)*

- IG47. Учетная политика государственной больницы (отчитывающаяся организация) состоит в том, чтобы признавать добровольные услуги в качестве активов и выручки, если они соответствуют определению актива и критериям признания активов. Больница включает услуги добровольцев в свой перечень услуг в рамках организованной программы. Главной целью программы является погружение добровольцев в больничную среду и поощрение профессии работника по уходу за больными. Добровольцы должны быть в возрасте не меньше шестнадцати лет и должны работать 1 раз в неделю по 4 часа в утреннюю или дневную смену в течение шести месяцев. Во время первой рабочей смены добровольцы должны научиться ориентироваться в больнице. Многие местные средние школы разрешают учащимся выполнять подобную работу в рамках своих образовательных программ. Добровольцы работают под руководством квалифицированной медсестры и выполняют обязанности, не связанные напрямую с медицинским уходом, например, навещают больных пациентов и читают им вслух. Труд добровольцев не оплачивается государственной больницей, и то, что они делают, не может выполняться медицинским персоналом больницы в случае их отсутствия.



IG48. Больница проводит анализ договоров, заключенных с добровольцами, и делает вывод о том, что, по крайней мере в первые шесть месяцев их работы, больница имеет достаточный контроль над их услугами, что соответствует определению контроля над активом. Больница также делает вывод о том, что она получает возможность полезного использования в виде услуг добровольцев, соответствующий определению актива. Однако она заключает, что не может достоверно оценить справедливую рыночную стоимость услуг, предоставляемых добровольцами, вследствие отсутствия эквивалентно оплачиваемых должностей, как в больнице, так и в других учреждениях здравоохранения или социальной защиты в регионе. Больница не признает услуги в натуральной форме, предоставленные добровольцами. Больница осуществляет раскрытие информации относительно количества часов услуг, предоставленных добровольцами за отчетный период, и предоставляет описание этих услуг.

*Взносы собственников (параграфы 37–38)*

IG49. В 20X0 году соседствующие города Альтоне, Беролини и Кадоми создают организацию Tri-Cities Electricity Generating Service (TSEGS) (отчитывающаяся организация). Устав создаваемой организации TSEGS является обязательным для муниципальных органов власти и гарантирует им равные доли собственности, которые можно изменить только по соглашению. Для учреждения организации TSEGS города делают взнос в сумме 25 млн. ДЕ каждый. Данные взносы соответствуют определению взносов собственников, которые признаются создаваемой организацией в этом качестве. Уставом также предусматривается покупка продукции организации TSEGS городами соразмерно их доли собственности. Цена покупки равна совокупным затратам на производство. В 20X9 году город Беролини дает разрешение на строительство алюминиевого завода в пределах города, что повлечет за собой увеличение потребления электроэнергии в городе в два раза. Эти три города решают внести поправки в устав TSEGS, разрешающие городу Беролини осуществлять взносы собственников для строительства дополнительной электростанции. После независимой оценки TSEGS, города приходят к соглашению о том, что город Беролини может осуществить взносы собственников в размере до 50 ДЕ, при этом его доля собственности увеличится до 49,9 %, а доли городов Альтоне и Кадоми снизятся до 25,05 % каждая.

IG50. Когда поправка к уставу станет обязательной, TSEGS признает увеличение в активах в размере 50 млн ДЕ (денежные средства или взносы собственников, подлежащие получению) и взносы собственников в размере 50 млн ДЕ.

*Условия соглашения по гранту, не требующие признания обязательства (параграфы 20–25)*

IG51. Департамент Национального парка (отчитывающаяся организация) страны А получает грант в размере 500 000 ДЕ от Департамента по предоставлению двусторонней помощи страны Б. Соглашение по гранту предусматривает выполнение требования об использовании гранта на восстановление вырубленных лесов в регионах, где находятся природные заповедники страны А, а также возвращения выделенных средств стране Б в случае нецелевого использования гранта. Условия соглашения по предоставленному гранту могут быть принудительно приведены в исполнение в судах страны А и в международных судебных органах. Департамент Национального парка использует гранты одной и той же передающей организации в течение тринадцати лет. В предыдущие годы грант был потрачен не на предусмотренные соглашением цели, а на приобретение дополнительного участка земли, прилегающего к национальным паркам для включения в парковую зону. За прошедшие тринадцать лет Департамент Национального парка не проводил восстановления зоны вырубленных лесов. Департамент по предоставлению двусторонней помощи страны Б осведомлен о нарушении условий соглашения.

IG52. Департамент Национального парка проводит анализ операции и делает заключение о том, что, хотя условия соглашения могут быть выполнены в принудительном порядке, так как они не были выполнены Департаментом по предоставлению двусторонней помощи в прошлом, в силу того, что нет уверенности в их выполнимости в будущем, условия обладают лишь формой, но не содержанием условий или ограничений, налагаемых на передаваемые активы. Департамент Национального парка признает увеличение в активах и выручку от гранта (денежные средства в банке), но не признает обязательство.

ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ)

*Раскрытие информации в финансовой отчетности Правительства А (параграф 106–108)*

IG53. В отношении года, заканчивающегося 31 декабря 20X2, Правительство А впервые составляет и представляет финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО ОС. В финансовой отчетности Правительство осуществляет раскрытие следующей информации:

**Отчет о финансовых результатах деятельности**

	20X2	20X1
	(тыс. ДЕ)	(тыс. ДЕ)
<b>Выручка от необменных операций</b>		
<b>Выручка от налогообложения</b>		
Выручка от налога на прибыль (приложения 4 и 8)	XXX	XXX
Налог на товары и услуги (приложение 5)	XXX	XXX
Налоги на собственность (приложения 6 и 9)	XX	XX
<b>Выручка от трансфертов</b>		
Трансферты от других правительств (приложение 7)	XXX	XXX
Подарки, пожертвования, товары в натуральной форме (приложение 13)	X	X
Услуги в натуральной форме (приложения 15 и 16)	X	X

**Отчет о финансовом положении**

**Текущие активы**

Денежные средства в банке	XX	XX
Налоги, подлежащие получению		
Налог на товары и услуги, подлежащий получению (приложение 5)	XX	XX
Трансферты, подлежащие получению		
Трансферты от других правительств, подлежащие получению (приложение 7)	X	X

**Необоротные активы**

Земля (приложение 11)	XXX	XXX
Основные средства (приложения 12 и 14)	XX	XX

**Текущие обязательства**

Обязательства, признанные в соответствии с соглашениями по трансфертам (приложение 10)	XX	XX
Авансовые поступления		
Налоги	X	X
Трансферты	X	X

**Приложения к финансовой отчетности***Учетная политика***Признание выручки от необменных операций**

- Активы и выручка, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, признаются в соответствии с МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)». Однако правительство использует в своих интересах переходные положения данного Стандарта в отношении налогов и налогов на прибыль и имущество.  
Кроме налогов на прибыль и налогов на имущество, активы и выручка, возникающие в результате проведения операций по налогообложению, признаются в том периоде, в котором происходит налогооблагаемое событие, при условии, что активы соответствуют определению актива и критериям признания актива. Налоги на прибыль и налоги на имущество признаются в том периоде, в котором поступает оплата по налогообложению (см. приложения 4 и 6).
- Активы и выручка, возникающие в результате проведения трансфертных операций, признаются в том периоде, в котором трансфертное соглашение становится обязательным, за исключением услуг в натуральной форме. Правительство признает только такие услуги в натуральной форме, которые предоставляются в рамках определенной организованной программы, в соответствии с которой можно определить их справедливую стоимость с учетом рыночных тарифов. Другие услуги в натуральной форме не признаются.
- Если на трансферт наложены условия, при невыполнении которых требуется осуществить возврат переданных ресурсов, правительство признает обязательство до тех пор, пока условие не будет выполнено.

*Метод оценки основных категорий выручки от необменных операций***Налоги**

- Выручка по налогу на прибыль оценивается по номинальной стоимости денежных средств и их эквивалентов, полученных за отчетный период. В настоящее время Правительство разрабатывает статистическую модель оценки прибыли от налога на прибыль по методу начисления. Такая модель основывается на статистических налоговых данных, учет которых ведется с 19X2 года, а также другой статистической информации, включая средний еженедельный доход, валовой внутренний продукт, потребительские и производственные ценовые индексы. Правительство ожидает, что данная модель позволит достоверно оценить прибыль от налоговых поступлений по методу начисления за отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 20X4 года. Никакая сумма, относящаяся к налогам на прибыль, подлежащим получению, Правительством не признается.
- Активы и выручка, получаемые по налогу на товары и услуги, первоначально оцениваются по справедливой стоимости активов, возникающих у Правительства за отчетный период, преимущественно в виде денежных средств, их эквивалентов и дебиторской задолженности по налогу на товары и услуги. Источником информации служат налоговые декларации на товары и услуги, заполняемые налогоплательщиками в течение года, и на другие прогнозируемые суммы, которые будут выплачены правительству. Использование электронной системы заполнения налоговых деклараций, установленной в 20X0 году, обеспечивает высокий уровень налоговой дисциплины и низкий уровень ошибок налогоплательщиков. Высокий уровень налоговой дисциплины и низкий уровень ошибок позволили правительству разработать надежную статистическую модель оценки выручки, от налоговых поступлений.  
Сумма налогов на товары и услуги, подлежащая получению – это рассчитанная сумма, подлежащая получению от налогов, относящихся к отчетному периоду и остающихся неуплаченными на 31 декабря 20X2 года за вычетом обязательств по безнадежным долгам.
- Налог на наследство в размере 40 % налагается на все имущество умерших, однако первые 400 000 ДЕ каждого имущества освобождаются от налога. Активы и выручка от налогов на наследство оцениваются по номинальной стоимости денежных средств, полученных в течение отчетного периода, или по справедливой рыночной стоимости на дату приобретения прочих активов, полученных в течение периода в соответствии с рыночными оценками или независимой оценкой профессионального оценщика.

*Выручка от трансфертов*

7. Активы и выручка, признаваемые в качестве результатов проведения трансферта, оцениваются по справедливой стоимости активов, признанных на дату признания. Денежные активы измеряются по их номинальной стоимости, пока стоимость денег с учетом фактора времени не станет существенной, в случае чего используется дисконтированная стоимость, рассчитанная с использованием ставки дисконтирования, отражающей риски, связанные с владением актива. Неденежные активы оцениваются по их справедливой стоимости, которая определяется на основании текущей рыночной стоимости или посредством независимой оценки профессионального оценщика. Дебиторская задолженность признается, если имеется обязательное к исполнению трансфертное соглашение, но денежные средства или другие активы еще не были получены.

*Налоги, суммы которых невозможно достоверно оценить в том периоде, в котором наступает налогооблагаемое событие*

8. Правительство не имеет возможности непосредственно оценить активы от налога на прибыль в период получения прибыли всеми налогоплательщиками и поэтому использует в своих интересах переходные положения МСФО ОС 23 «Выручка от необменных операций (налоги и трансферты)» для разработки модели косвенной оценки выручки от налогообложения в период получения прибыли налогоплательщиками. Правительство определяет, что, используя модель, оно сможет достоверно оценить суммы налога на прибыль на основе метода начисления за отчетный период, заканчивающийся 31 декабря 20X4 года.
9. Что касается налогов на наследство, вследствие наблюдающегося низкого уровня налоговой дисциплины, правительство не в состоянии оценить сумму активов и выручки, начисляемый в период, в котором умирают лица, владевшие собственностью, подлежащей налогообложению. Поэтому правительство признает налоги на наследство в момент непосредственной оплаты налога. Налоговое ведомство продолжает разработку надежного метода оценки получаемых активов и выручки в тот год, в который наступает налогооблагаемое событие.

*Обязательства, признаваемые в отношении трансфертов*

10. 31 декабря 20X2 года правительство признало обязательство на сумму XX 000 денежных единиц (ДЕ), налагаемое на трансферт, передаваемый ему, при условии строительства государственной больницы. 31 декабря правительство получило оплату денежными средствами, однако, строительство больницы не началось, хотя проведение тендера на строительство объекта было предусмотрено 30 ноября 20X2 года.

*Активы, на которые налагаются ограничения*

11. Участок земли стоимостью в XX 000 ДЕ был передан в качестве пожертвования в течение 20X2 года с некоторыми ограничениями, в соответствии с которыми участок земли должен использоваться только для целей государственного здравоохранения и не продаваться в течение 50 лет. Земля была приобретена передающей стороной на публичных торгах непосредственно до ее передачи в качестве трансферта, и аукционная цена представляет собой ее справедливую стоимость.
12. Производственное и прочее оборудование включает сумму XX 000 ДЕ, являющейся балансовой стоимостью картины, переданной картинной галерее в качестве пожертвования в 19X2 году, находящейся под контролем правительства. Согласно установленному ограничению, ее нельзя продавать в течение 40 лет. Картина оценивается по справедливой рыночной стоимости, определяемой независимой оценкой.

*Основные категории полученного наследования, подарков, пожертвований и товаров в натуральной форме*

13. Трансферты получают в виде дарений, пожертвований и товаров в натуральной форме – в основном, это медицинские и школьные принадлежности (товарно-материальные запасы), медицинское и школьное оборудование и предметы искусства (классифицируемые как оборудование). Подарки и пожертвования получают, прежде всего, от частных благотворителей. Больницы, школы и художественные галереи, которые находятся под контролем правительства, признают данные активы, когда им передается контроль над ними, обычно сразу после получения ресурсов в виде денежных или основных средств. Правительство не принимает эти

трансферты при наличии условий или ограничений, если стоимость предлагаемого трансферта не превышает XX 000 денежных единиц (ДЕ).

14. В течение 20X2 года, в рамках соглашения о внешней помощи с Правительством В, Правительству А было поставлено компьютерное оборудование стоимостью в XX 000 денежных единиц (ДЕ) на условиях, что данное оборудование будет использоваться Министерством образования или будет возвращено Правительству В.

*Услуги в натуральной форме*

15. Больницы, находящиеся под контролем правительства, получали медицинские услуги в натуральной форме от врачей-терапевтов в рамках организованной программы добровольной помощи медицинских работников. Подобные добровольные услуги в натуральной форме признаются в качестве выручки и затрат в Отчете о финансовых результатах деятельности по их справедливой стоимости, определяемой в соответствии с тарифами оплаты труда медицинских работников.
16. Больницы, школы и художественные галереи, находящиеся под контролем правительства, также получали помощь от добровольцев, работавших в качестве гидов, помощников учителей и врачей в рамках специально организованных программ. Такие добровольцы оказывают ценную поддержку этим учреждениям в достижении их целей. Однако такие услуги нельзя достоверно оценить, так как на внутреннем рынке труда не существует эквивалентных оплачиваемых должностей, и эти услуги не предоставлялись бы вообще, если бы этих добровольцев не было. Правительство не признает такие услуги в Отчетах о финансовом положении или в Отчетах о финансовых результатах деятельности.

*Льготные займы (параграфы 105А и 105 В)*

IG54. Организация получает от многостороннего агентства по развитию финансирование в размере 6 миллионов ДЕ для строительства 10 школ в течение следующих 5 лет. Финансирование предоставляется на следующих условиях:

- 1 миллион ДЕ из суммы финансирования возвращать нет необходимости, при условии, что школы будут построены;
- 5 миллионов ДЕ из суммы финансирования необходимо вернуть следующим образом:
  - Год 1: долг не выплачивается
  - Год 2: выплачивается 10% долга
  - Год 3: выплачивается 20% долга
  - Год 4: выплачивается 30% долга
  - Год 5: выплачивается 40% долга
- Ставка процента составляет 5% ежегодно в течение срока займа (предположим, что процент выплачивается ежегодно в конце периода). Рыночная ставка процента по аналогичным займам составляет 10%.
- В той мере, в какой школы не будут построены, финансирование должно быть возвращено донору (предположим, что донор использует эффективную систему мониторинга и имеет опыт требования возврата неиспользованных средств).
- Организация построила следующие школы в течение срока займа:
  - Год 1: построена 1 школа
  - Год 2: построено 3 школы
  - Год 3: построено 5 школ
  - Год 4: построено 10 школ

**Анализ**

Организация фактически получила грант в размере 1 миллиона ДЕ и заем в размере 5 ДЕ (Примечание: Организация рассмотрит, является ли 1 миллион ДЕ по сути взносом собственников или выручкой;

ВЫРУЧКА ОТ НЕОБМЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ (НАЛОГИ И ТРАНСФЕРТЫ)

предположим, что в целях данного примера 1 миллион ДЕ представляет собой выручку). Она также получила дополнительный грант в размере 784 550 ДЕ (разница между поступлениями по займу в размере 5 миллионов ДЕ и дисконтированной стоимостью договорных потоков денежных средств по займу, подсчитанной с использованием рыночной ставки процента в 10%).

Грант в размере 1 миллиона ДЕ + 784 550 ДЕ учитывается в соответствии с настоящим Стандартом, а заем с соответствующими выплатами процента и основного долга по договору - в соответствии с МСФО ОС 29.

1. При первоначальном признании организация признает следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
	Кт	Заем	4 215 450 ДЕ
	Кт	Обязательство	1 784 550 ДЕ

2. Год 1: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	178 455 ДЕ	
	Кт	Выручка от необменной операции	178 455 ДЕ

(1/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ)

(Примечание: в данном примере не отражены журнальные проводки по выплате процентов и основного долга, а также начислению процентов, поскольку он предназначен для иллюстрации признания выручки, возникающего в результате льготного займа. Полные примеры включены в Иллюстративные примеры, приведенные в МСФО ОС 29).

3. Год 2: организация признает следующее (предположим, что впоследствии организация оценивает льготный заем по амортизированной стоимости):

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
	Кт	Выручка от необменной операции	356 910 ДЕ

(3/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 178 455 ДЕ)

4. Год 3: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	356 910 ДЕ	
	Кт	Выручка от необменной операции	356 910 ДЕ

(5/10 построенных школ X 1 784 550 ДЕ – уже признанные 535 365 ДЕ)

5. Год 4: организация признает следующее:

Дт	Обязательство	892 275 ДЕ	
	Кт	Выручка от необменной операции	892 275 ДЕ

(все школы построены, 1 784 550 ДЕ – 892 275 ДЕ)

Если бы льготный заем был предоставлен без условий, организация признала бы при первоначальном признании следующее:

Дт	Банк	6 000 000 ДЕ	
	Кт	Заем	4 215 450 ДЕ
	Кт	Выручка от необменной операции	1 784 550 ДЕ

**МСФО ОС 24 – ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ  
В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

**СОДЕРЖАНИЕ**

	Параграфы
Введение.....	IN1–IN9
Цель .....	1
Сфера применения.....	2–6
Определения .....	7–13
Утвержденные бюджеты .....	8–10
Первоначальный и итоговый бюджет .....	11–12
Фактические суммы .....	13
Представление информации о сравнении бюджетных и фактических сумм.....	14–38
Представление и раскрытие информации.....	21–24
Уровень агрегации .....	25–28
Отличия итогового бюджета от первоначального .....	29–30
Сопоставимая информация.....	31–36
Многолетние бюджеты.....	37–38
Раскрытие информации о методах формирования бюджета, бюджетном периоде и сфере применения бюджета .....	39–46
Сверка фактических сумм, приведенных в сопоставимой информации, и фактических сумм, представленных в финансовой отчетности.....	47–53
Дата вступления в силу.....	54–55
Основание для заключений	
Иллюстративные примеры	

Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 24 «Представление бюджетной информации в финансовой отчетности» изложен в параграфах 1–55. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 24 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3, «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».



## Введение

### Причины публикации МСФО ОС

- IN1. Большинство правительств готовят и публикуют финансовые бюджеты в виде официальных документов или делают их доступными для общественности иным образом. Бюджетные документы подлежат широкому распространению и разглашению. Бюджет отражает финансовые характеристики планов правительства на предстоящий период, является ключевым инструментом управления финансами и финансового контроля, а также центральным компонентом процесса, предусматривающего надзор со стороны правительства и парламента (или аналогичного органа) за финансовыми параметрами операций.
- IN2. Кроме того, от некоторых организаций может потребоваться (либо они самостоятельно принимают такое решение) опубликовать свой утвержденный бюджет (бюджеты). В таких случаях организация также будет нести ответственность за соблюдение и исполнение утвержденного бюджета (бюджетов).
- IN3. До публикации настоящего МСФО ОС МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» рекомендовал, но не требовал включать в финансовую отчетность информацию о сравнении с бюджетными суммами в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет составляются с использованием одного и того же метода. Тем не менее, бюджет (бюджеты), за который организация несет ответственность, может составляться и представляться с использованием методов, отличных от тех, что используются для финансовой отчетности. МСФО ОС 1 не требовал и не рекомендовал раскрывать информацию о сравнениях с бюджетом при таких обстоятельствах и не предоставлял указаний относительно деталей, подлежащих раскрытию, или способа представления, если организация принимала решение сделать такое сравнение.
- IN4. Настоящий Стандарт определяет перечень информации, обязательной для раскрытия организациями, несущими ответственность за соблюдение и исполнение утвержденного бюджета (бюджетов) независимо от того, готовятся ли и представляются ли бюджеты и финансовая отчетность с использованием одного и того же метода.

### Основные характеристики МСФО ОС

#### *Применение*

- IN5. Стандарт применяется к организациям общественного сектора, которые публикуют утвержденный бюджет (бюджеты) в соответствии с требованиями, предъявляемыми к организации законодательными или другими уполномоченными органами, или на добровольной основе с целью повышения прозрачности своей финансовой отчетности. Он требует, чтобы такие организации раскрывали определенную информацию о бюджетных и фактических суммах в своей финансовой отчетности или в других отчетах. Он не требует, чтобы организации общественного сектора публиковали утвержденные бюджеты, и не определяет требования к подготовке или представлению публикуемых утвержденных бюджетов.

#### *Раскрытие информации*

- IN6. Настоящий Стандарт требует, чтобы финансовая отчетность организаций общественного сектора, публикующих утвержденный бюджет (бюджеты), включала следующее:
- (а) сравнение фактических сумм с суммами в первоначальном и итоговом бюджете. Данное сравнение должно осуществляться с использованием того же метода учета, который принят для бюджета, даже если он отличается от принятого для финансовой отчетности. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» с целью описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В некоторых странах термин «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут использоваться в том же значении, что и «фактический».

#### ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

- (b) объяснение существенных различий между бюджетными и фактическими суммами, за исключением тех случаев, когда такое объяснение включено в другие официальные документы, публикуемые вместе с финансовой отчетностью;
  - (c) сверка фактических сумм, представленных в бюджете, с фактическими суммами, представленными в финансовой отчетности, в случаях, когда методы учета, принятые для финансовой отчетности и для бюджета, отличаются.
- IN7. Настоящий МСФО ОС разрешает вносить информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в финансовую отчетность в качестве дополнительных столбцов основной финансовой отчетности только в тех случаях, когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации.
- IN8. Настоящий МСФО ОС также требует раскрывать информацию о причинах возникновения различий между первоначальным и итоговым бюджетом, включая те различия, которые возникают из-за перераспределения средств внутри бюджета или других факторов, таких как изменения политической обстановки, стихийные бедствия или другие непредвиденные события. Данная информация может быть представлена в примечаниях к финансовой отчетности или в отчете, публикуемом одновременно с финансовой отчетностью или ранее.
- IN9. В соответствии с настоящим МСФО ОС не требуется раскрывать сопоставимую информацию в отношении предыдущего периода.

## Цель

1. Настоящий Стандарт требует сопоставления бюджетных и фактических сумм, возникающих вследствие исполнения бюджета, для включения в финансовую отчетность организаций, от которых требуется (либо они самостоятельно принимают такое решение) публиковать свой утвержденный бюджет (бюджеты) и которые впоследствии несут за него ответственность. Стандарт также требует в составе раскрываемой информации объяснять причины возникновения существенных различий между бюджетными и фактическими суммами. Соблюдение требований настоящего Стандарта обеспечит исполнение организациями общественного сектора принятых обязанностей в отношении представления отчетности и улучшит прозрачность их финансовой отчетности путем демонстрации (а) соответствия утвержденному бюджету (бюджетам), за который они несут ответственность, и (b) в случаях, когда бюджет (бюджеты) и финансовая отчетность составляются на единой основе, результатов их финансовой деятельности относительно достижения бюджетных показателей.

## Сфера применения

2. **Организация, которая подготавливает и представляет финансовую отчетность на основе метода начисления, применяет настоящий Стандарт.**
3. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием, которым необходимо или которые приняли решение публиковать утвержденный бюджет (бюджеты).**
4. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».
5. Настоящий Стандарт не требует ни публикации утвержденных бюджетов, ни раскрытия информации в финансовой отчетности о непубликуемых утвержденных бюджетах или сопоставления с ними.
6. В некоторых случаях утвержденные бюджеты составляются с целью охватить все виды деятельности, контролируемые организацией общественного сектора. В других случаях к отдельным утвержденным бюджетам могут предъявляться требования о публикации информации об отдельном виде деятельности, нескольких видах деятельности или организациях, включенных в финансовую отчетность правительства или другой организации общественного сектора. Это может произойти в тех случаях, (а) когда, например, финансовая отчетность правительства охватывает государственные органы или программы, имеющие операционную независимость и составляющие собственные бюджеты, или в случаях, (b) когда бюджет подготовлен только для сектора государственного управления. Настоящий Стандарт применяется ко всем организациям, представляющим финансовую отчетность, в случаях, когда они публикуют утвержденные бюджеты или их компоненты.

## Определения

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

**Метод учета** – метод начисления или кассовый метод в соответствии с определениями, приведенными в Международных стандартах финансовой отчетности общественного сектора по методу начисления и в Международном стандарте финансовой отчетности общественного сектора по кассовому методу.

**Годовой бюджет** – бюджет, утвержденный на один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозы на периоды после бюджетного периода.

**Ассигнования** – разрешение законодательного органа на выделение средств для целей, определенных законодательным или другим уполномоченным органом.

**Утвержденный бюджет** – статьи расходов, утвержденные законодательством, нормативно-правовыми актами о бюджетных ассигнованиях, правительственными постановлениями и другими распоряжениями, принятыми в отношении выручки или поступлений, предполагаемых в бюджетном периоде.

**Метод формирования бюджета** – метод начисления, кассовый или иной метод учета, принятый для бюджетного процесса и утвержденный законодательным органом.

**Сопоставимая информация** – фактические суммы, представленные с использованием единого метода учета, единого метода классификации, для одних и тех же организаций и за тот же период, что и утвержденный бюджет.

**Итоговый бюджет** – бюджет, скорректированный на все резервы, переходящие суммы, трансферты, ассигнования, дополнительные ассигнования и другие законодательно или нормативно утвержденные изменения, относящиеся к бюджетному периоду.

**Многолетний бюджет** – бюджет, утвержденный на срок более чем один год. Он не включает опубликованные предварительные оценки или прогнозные данные на периоды, идущие после бюджетного периода.

**Первоначальный бюджет** – бюджет, изначально утвержденный на бюджетный период.

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

#### Утвержденные бюджеты

8. Утвержденный бюджет, определенный настоящим Стандартом, отражает предполагаемые доходы или поступления, ожидаемые в годовом или многолетнем бюджетном периоде, в основе которых лежат текущие планы и ожидаемые экономические условия в течение бюджетного периода, и расходы, утвержденные законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями. Утвержденный бюджет не является предварительной оценкой или прогнозом, основанным на допущениях о будущих событиях и возможных действиях руководства, которые не обязательно будут иметь место. Аналогичным образом, утвержденный бюджет отличается от перспективной финансовой информации, которая может быть изложена в форме плана или прогноза, или сочетания и того и другого, например, план на один год плюс прогноз на пять лет.
9. В некоторых странах утверждение бюджета может предусматривать придание ему законной силы. В других странах утверждение бюджета может быть осуществлено без присвоения ему статуса закона. Независимо от особенностей процесса утверждения, важной чертой утвержденных бюджетов является то, что право использовать денежные средства государственного казначейства или аналогичного органа на конкретные и согласованные цели предоставляется высшим законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями. Утвержденный бюджет устанавливает право на осуществление расходов по определенным статьям. В целом статьи расходов рассматриваются как утвержденные законом лимиты, в рамках которых организация должна осуществлять свою деятельность. В некоторых странах утвержденный бюджет, за который организация будет нести ответственность, может быть представлен первоначальным бюджетом, а в других странах – итоговым бюджетом.
10. Если бюджет не утвержден до начала бюджетного периода, первоначальным бюджетом считается тот бюджет, который был утвержден первым для применения в бюджетном году.

#### Первоначальный и итоговый бюджет

11. Первоначальный бюджет может включать остаток ассигнованных средств, который автоматически переносится с предыдущих лет в соответствии с законом. Например, процессы формирования государственного бюджета в некоторых странах включают правовую норму, которая требует автоматического переноса ассигнований для покрытия обязательств предыдущего года. Обязательства охватывают возможные будущие финансовые обязательства, проистекающие из текущего договорного соглашения. В некоторых странах они могут называться обязательствами или обременениями и включают невыполненные заказы на покупку и договоры, по которым товары или услуги еще не были получены.
12. Дополнительные ассигнования могут потребоваться в тех случаях, когда расходы, возникающие, например, по причине войны или стихийных бедствий, не предусмотрены первоначальным бюджетом в достаточной мере. Кроме того, в течение бюджетного периода может наблюдаться дефицит бюджетных доходов, и может возникнуть необходимость во внутренних трансфертах

между статьями или разделами бюджета для учета изменений в приоритетах финансирования в течение финансового периода. Следовательно, денежные средства, выделенные организации, могут быть исключены из первоначально ассигнованных на бюджетный период с целью поддержания бюджетной дисциплины. Итоговый бюджет включает все такие утвержденные изменения или поправки.

#### **Фактические суммы**

13. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» для описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В некоторых странах термины «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут быть использованы в том же значении, что и «фактический» или «фактическая сумма».

#### **Представление информации о сравнении бюджетных и фактических сумм**

14. **При условии соблюдения требований параграфа 21 организация должна представлять сравнение бюджетных сумм, за которые она несёт ответственность, и фактических сумм, в виде отдельной дополнительной финансовой отчетности или дополнительных столбцов в финансовой отчетности, представляемой в соответствие с МСФО ОС. Сравнение бюджетных и фактических сумм должно содержать следующую информацию отдельно по каждому уровню государственного надзора:**
- (a) **суммы первоначального и итогового бюджета;**
  - (b) **фактические суммы, подготовленные на основе сопоставимой информации; и**
  - (c) **объяснение существенных различий между бюджетом, за который организация несет ответственность, и фактическими суммами в форме примечаний, за исключением случаев, когда такое объяснение включается в другие официально публикуемые документы, выпускаемые вместе с финансовой отчетностью, с перекрестными ссылками на эти документы в примечаниях.**
15. Представление информации в финансовой отчетности о суммах первоначального и итогового бюджета и фактических суммах, подготовленных на сопоставимой основе с публикуемым бюджетом, завершает отчетный цикл, позволяя пользователям финансовой отчетности определить, были ли ресурсы получены и использованы в соответствии с утвержденным бюджетом. Разница между фактическими суммами и суммами первоначального или итогового бюджета (часто именуемая в бухгалтерском учете как «отклонение») также может быть представлена для полноты финансовой отчетности.
16. Объяснение существенных различий между фактическими и бюджетными суммами поможет пользователям понять причины существенных отклонений от утвержденного бюджета, за который организация несет ответственность.
17. От организации может потребоваться (либо она самостоятельно принимает такое решение) публиковать свой первоначальный бюджет, итоговый бюджет, или и то, и другое. В случаях когда требуется публиковать как первоначальный, так и итоговый бюджеты, законодательство, нормативный акт или другой официальный документ часто содержит указание на то, требуется ли объяснение существенных различий между фактическими суммами и суммами первоначального бюджета или фактическими суммами и суммами итогового бюджета в соответствии с параграфом 14 (c). При отсутствии таких указаний существенные различия могут быть определены в отношении, например, (a) различия между фактическим и первоначальным бюджетом, с акцентом на выполнении первоначального бюджета, или (b) различия между фактическим и итоговым бюджетом, с акцентом на соблюдении итогового бюджета.
18. Во многих случаях сумма итогового бюджета и фактическая сумма будет одинаковой. Это связано с тем, что осуществляется мониторинг выполнения бюджета за отчетный период, а первоначальный бюджет постепенно пересматривается для отражения изменений условий, обстоятельств и событий, происходящих в течение отчетного периода. Параграф 29 настоящего Стандарта требует в составе раскрываемой информации объяснять причины возникновения изменений между первоначальным и итоговым бюджетом. Раскрытие данной информации наряду с информацией, требуемой параграфом 14 выше, обеспечит ответственность организаций, публикующих свой утвержденный бюджет (бюджеты), за выполнение и соблюдение публикуемого утвержденного бюджета.

19. Анализ руководством организации её финансового состояния и результатов деятельности, обзор операционной деятельности или другие официально публикуемые отчеты, поясняющие результаты деятельности и достижения организации в течение отчетного периода, в том числе объяснения любых существенных отличий от бюджетных сумм, часто публикуются вместе с финансовой отчетностью. В соответствии с параграфом 14 (с) настоящего Стандарта объяснение существенных различий между фактическими и бюджетными суммами должно включаться в примечания к финансовой отчетности, за исключением случаев, когда оно (а) включено в другие официальные отчеты или документы, публикуемые вместе с финансовой отчетностью, (b) примечания к финансовой отчетности указывают на отчеты или документы, в которых может содержаться объяснение.
20. В случаях, когда утвержденные бюджеты публикуются только для некоторых организаций, включенных в финансовую отчетность, требования параграфа 14 будут применяться только к организациям, отраженным в утвержденном бюджете. Это означает, что в случаях, когда, например, бюджет готовится только для сектора государственного управления, являющегося частью отчитывающегося правительства в целом, раскрытие информации, требуемой параграфом 14, будет осуществляться только в отношении сектора государственного управления.

#### **Представление и раскрытие информации**

21. **Организация должна представлять информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в виде дополнительных столбцов основной финансовой отчетности только в тех случаях, когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации.**
22. Сравнения бюджетных и фактических сумм могут быть представлены в отдельном финансовом отчете (Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм или отчет с аналогичным названием), включаемом в финансовую отчетность согласно МСФО ОС 1. В случаях когда финансовая отчетность и бюджет подготовлены на основе сопоставимой информации, т.е. с использованием единого метода учета для одной и той же организации и одного и того же отчетного периода, и с применением единой структуры классификации, в качестве альтернативы к существующей основной финансовой отчетности, представляемой в соответствии с МСФО ОС, могут быть добавлены дополнительные столбцы. Эти дополнительные столбцы будут содержать суммы первоначального и итогового бюджета и, если организация посчитает это необходимым, различия между бюджетными и фактическими суммами.
23. В случаях когда бюджет и финансовая отчетность не готовятся на основе сопоставимой информации, представляется отдельный Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм. В данных случаях во избежание неправильного понимания читателями финансовой информации, подготовленной с использованием различных методов, в финансовой отчетности может быть пояснение, что методы, используемые для бюджета и для финансовой отчетности, отличаются, а Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм составляется на основе бюджета.
24. В тех странах, где бюджеты составляются по методу начисления и включает весь комплект финансовой отчетности, во все основные финансовые отчеты, требуемые в соответствии с МСФО ОС, могут добавляться дополнительные столбцы. В некоторых странах бюджеты, составленные по методу начисления, могут быть предоставлены в форме только некоторых основных финансовых отчетов, из числа полного комплекта финансовой отчетности, указанного в МСФО ОС. Например, бюджет может быть представлен в виде Отчета о финансовых результатах деятельности или Отчета о движении денежных средств с предоставлением дополнительной информации во вспомогательных таблицах. В данных случаях дополнительные столбцы могут быть добавлены в основные финансовые отчеты, которые также применяются для представления бюджета.

#### **Уровень агрегации**

25. Бюджетные документы могут содержать весьма подробную информацию о конкретных видах деятельности, программах или организациях. Данная информация может быть детализирована в разделах под общим названием «статьи бюджета», «классификации бюджета» или «разделы бюджета» для представления и утверждения законодательным органом или иным органом, наделённым соответствующими полномочиями. Раскрытие бюджетной и фактической информации в соответствии с этими категориями или разделами бюджета обеспечит проведение сравнения на том уровне надзора законодательного или другого уполномоченного органа,

который определен в бюджетных документах.

26. МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки» требует, чтобы финансовая отчетность предоставляла информацию, удовлетворяющую ряду качественных характеристик, в том числе информацию, которая:
- (a) представляет важность для принятия решений пользователями; и
  - (b) надежна в том смысле, что финансовая отчетность:
    - (i) точно описывает финансовое положение, финансовые результаты деятельности и денежные потоки организации;
    - (ii) отражает не только юридическую форму, но и экономическую сущность операций и других событий и обстоятельств;
    - (iii) является нейтральной, то есть беспристрастной;
    - (iv) основываются на разумных суждениях; и
    - (v) является полной во всех существенных отношениях.
27. В некоторых случаях подробную финансовую информацию, включенную в утвержденные бюджеты, необходимо детализировать для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Такая детализация может потребоваться для того, чтобы избежать информационной перегрузки, и для отражения соответствующих уровней надзора со стороны законодательного или иного уполномоченного органа. Определение уровня детализации подразумевает применение профессионального суждения. Данное суждение будет применяться в контексте цели настоящего Стандарта и качественных характеристик финансовой отчетности, предусмотренной параграфом 26 выше и Приложением А к МСФО ОС 1, определяющим качественные характеристики финансовой отчетности.
28. Дополнительная бюджетная информация, включая информацию о достигнутых результатах в области оказания услуг, может быть представлена в документах, отличных от финансовой отчетности. Рекомендуется указывать перекрестную ссылку на такие документы в финансовой отчетности, в особенности, для увязки бюджетных и фактических данных с нефинансовыми бюджетными данными и результатами в области оказания услуг.

#### **Отличия итогового бюджета от первоначального**

29. **Организация должна предоставить разъяснения о том, вызваны ли различия между первоначальным и итоговым бюджетом перераспределением внутри бюджета или другими факторами:**
- (a) **в форме примечаний к финансовой отчетности; или**
  - (b) **в отчете, публикуемом одновременно с представлением финансовой отчетности или ранее, а примечания к финансовой отчетности должны содержать перекрестную ссылку на этот отчет.**
30. Итоговый бюджет включает все изменения, утвержденные актами законодательного органа или иного органа, наделённого соответствующими полномочиями, с целью пересмотра первоначального бюджета. В соответствии с требованиями настоящего Стандарта организация общественного сектора должна включать в примечания к финансовой отчетности или в отдельный отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью или раньше, пояснение различий между первоначальным и итоговым бюджетом. Такое пояснение должно включать, например, раскрытие информации об изменениях, возникающих в результате перераспределений в пределах параметров первоначального бюджета, или в результате влияния других факторов, таких как изменения в общих параметрах бюджета, в том числе изменения в политической обстановке. Раскрытие такой информации осуществляется в документах, содержащих анализ руководством организации ее финансового состояния и результатов деятельности, или в аналогичном Отчете об операционной деятельности, публикуемом вместе с финансовой отчетностью, но не являющимся ее частью. Такая информация также может содержаться в отчетах о фактическом исполнении бюджета, публикуемых правительствами для отчетности по исполнению бюджета. В случаях когда раскрытие информации осуществляется в отдельных отчетах, а не в финансовой отчетности, примечания к финансовой отчетности

должны включать перекрестную ссылку на эти отчеты.

### Сопоставимая информация

31. **Все сравнения бюджетных и фактических сумм должны представляться на базе сопоставимой с бюджетом информации.**
32. Сопоставление бюджетных и фактических сумм должно представляться с использованием того же метода учета (метода начисления, кассового или другого метода), того же метода классификации и для тех же организаций и того же периода, что используются в утвержденном бюджете. Это обеспечит раскрытие информации о соответствии бюджета в финансовой отчетности на той же основе, что применяется для самого бюджета. В некоторых случаях это означает, что сопоставление бюджетных и фактических сумм может представляться с использованием иного метода учета, иных видов деятельности и иного формата представления или классификации информации по сравнению с теми, что приняты для финансовой отчетности.
33. Финансовая отчетность консолидирует информацию об организациях и видах деятельности, контролируемых организацией. Как отмечалось в параграфе 5 для отдельных организаций или конкретных видов деятельности, входящих в консолидированную финансовую отчетность, могут утверждаться и публиковаться отдельные бюджеты. При этом отдельные бюджеты могут быть пересчитаны для представления в финансовой отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Когда происходит такой пересчет, не предполагается внесение изменений или исправлений в утвержденные бюджеты. Это связано с тем, что настоящий Стандарт требует сравнения фактических сумм с суммами утвержденного бюджета.
34. Организации могут использовать различные методы учета при составлении своей финансовой отчетности и своих утвержденных бюджетов. Например, правительство может применять метод начисления для своей финансовой отчетности и кассовый метод для своего бюджета. Кроме того, бюджеты могут фокусироваться на или включать информацию о принятых обязательствах по расходованию денежных средств в будущем или изменениях этих обязательств, в то время как финансовая отчетность представляет сведения об активах, обязательствах, чистых активах/ капитале, доходах, расходах, других изменениях в чистых активах/ капитале и денежных потоках. Однако организация, представляющая бюджет, и организация, представляющая финансовую отчетность, часто являются одной и той же организацией. Соответственно, период, на который составляется бюджет, и метод классификации, принятый для бюджета, часто используются и для составления финансовой отчетности. Благодаря этому финансовая информация в системе бухгалтерского учета учитывается и отражается таким способом, который облегчает сравнение бюджетных и фактических данных для управления и представления отчетности, например, для мониторинга исполнения бюджета в течение бюджетного периода и для своевременного и надлежащего представления отчетности правительству, общественности и другим пользователям.
35. В некоторых странах бюджеты могут готовиться с использованием кассового метода или метода начисления в соответствии с системой статистической отчетности и охватывать организации и виды деятельности, отличающиеся от тех, что включены в финансовую отчетность. Например, бюджеты, подготовленные в соответствии с системой статистической отчетности, могут фокусироваться на секторе государственного управления и охватывать только те организации, которые выполняют «основные» или «нерыночные» функции правительства в качестве своего основного вида деятельности, в то время, как финансовая отчетность предоставляет информацию обо всех видах деятельности, контролируемых правительством, в том числе его хозяйственную деятельность. МСФО ОС 22 «Раскрытие информации в финансовой отчетности о секторе государственного управления» устанавливает требования к раскрытию финансовой информации о секторе государственного управления, применяющих метод начисления и принявших решение осуществлять раскрытие такой информации. Во многих случаях раскрытие информации, осуществляемое в соответствии с МСФО ОС 22, будет охватывать те же организации, виды деятельности и методы классификации, что приняты в бюджетах, составленных в соответствии с требованиями сектора государственного управления, как это определено в моделях статистической отчетности. В таких случаях информация, раскрытая в соответствии с МСФО ОС 22, также будет использоваться для подготовки информации, раскрытие которой требуется в соответствии с настоящим Стандартом.



36. В моделях статистической отчетности сектор государственного управления может состоять из федерального правительства, регионального правительства и местных органов самоуправления. В некоторых странах федеральное правительство может (а) контролировать региональные правительства и местные органы самоуправления, (b) консолидировать данные правительства в своей финансовой отчетности, (c) разрабатывать и предъявлять требования к опубликованию утвержденного бюджета, охватывающего все три вышеуказанных правительства. В таких случаях требования настоящего Стандарта будут применяться к финансовой отчетности национальных государственных организаций. Тем не менее, в случаях когда федеральное правительство не контролирует региональные правительства или местные органы самоуправления, его финансовая отчетность не будет консолидировать информацию региональных правительств или местных органов самоуправления. Вместо этого будет составляться отдельная финансовая отчетность для каждого уровня правительства. Требования настоящего Стандарта будут применяться только к финансовой отчетности государственных организаций в тех случаях, когда для контролируемых ими организаций и видов деятельности публикуются утвержденные бюджеты или их подразделы.

#### **Многолетние бюджеты**

37. Некоторые правительства и другие организации утверждают и публикуют многолетние бюджеты, а не отдельные годовые бюджеты. Традиционно многолетние бюджеты состоят из набора годовых бюджетов или целевых показателей годовых бюджетов. Утвержденный бюджет для каждого отдельного годового периода отражает применение к данному периоду бюджетной политики, применяемой к многолетнему бюджету. В некоторых случаях многолетний бюджет предусматривает перенос на последующие годы неиспользованных ассигнований за любой отдельный год.
38. Правительства и другие организации, имеющие многолетние бюджеты, могут использовать различные подходы к определению первоначального и итогового бюджета в зависимости от того, каким образом принимается их бюджет. Например, правительство может принимать двухгодичный бюджет, содержащий два утвержденных годовых бюджета, и в таком случае можно определить первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за каждый годовой период. Если юридически разрешено расходовать неиспользованные ассигнования за первый год двухгодичного бюджета в течение второго года, то первоначальный бюджет за второй год будет увеличен на данные перенесенные суммы. В редких случаях, когда правительство принимает двухгодичный или иной многолетний бюджет, конкретно не распределяющий бюджетные суммы по каждому годовому периоду, для установления сумм, относящихся к каждому годовому периоду при определении годовых бюджетов для целей настоящего Стандарта, может потребоваться профессиональное суждение. Например, первоначальный и итоговый утвержденный бюджет за первый год двухгодичного периода будет охватывать любые утвержденные на двухгодичный период капитальные вложения, которые были произведены в течение первого года наряду с суммой периодических доходов и расходов, относящихся к данному году. Неизрасходованные суммы за первый год затем будут включены в первоначальный бюджет второго года, и этот бюджет вместе с любыми поправками составит итоговый бюджет за второй год. В случае принятия бюджетов на многолетний период организациям рекомендуется в примечаниях раскрывать дополнительную информацию относительно взаимосвязи между бюджетными и фактическими суммами в течение бюджетного периода.

#### **Раскрытие информации о методах формирования бюджета, бюджетном периоде и сфере применения бюджета**

39. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна объяснять методы формирования бюджета и метод классификации, принятый для утвержденного бюджета.**
40. Могут существовать различия между методом учета (кассовый метод, метод начисления или одновременное использование обоих этих методов), применяемом при подготовке и представлении бюджета, и методом учета, используемом в финансовой отчетности. Данные различия могут иметь место тогда, когда система бухгалтерского учета и бюджетная система по-разному представляют информацию – бюджет может фокусироваться на денежных потоках или денежных потоках и определенных принятых обязательствах, в то время как финансовая отчетность может предоставлять информацию о денежных потоках и начислениях.

41. Форматы и схемы классификации, принятые для представления утвержденного бюджета, также могут отличаться от форматов, принятых для финансовой отчетности. В утвержденном бюджете статьи могут классифицироваться с использованием того же метода, что принят в финансовой отчетности, например, по экономическим элементам (вознаграждение работникам, использование товаров или услуг, и т.д.) или по функциям (здравоохранение, образование и т.д.). В другом случае статьи бюджета могут классифицироваться по конкретным программам (например, снижение доли населения, живущей за чертой бедности, или контроль за инфекционными заболеваниями) или программным компонентам, увязанным с показателями результата (например, студенты, оканчивающие высшие учебные заведения, или хирургические операции, проведенные больничными службами экстренной медицинской помощи), которые отличаются от классификаций, принятых в финансовой отчетности. Более того, текущий бюджет для осуществляемой операционной деятельности (например, образование или здравоохранение) может утверждаться отдельно от капитального бюджета для капитальных расходов (например, инфраструктура или здания).
42. МСФО ОС I требует от организаций представления в примечаниях к финансовой отчетности информации о методе, используемом при подготовке финансовой отчетности, и о принятой учетной политике. Раскрытие информации о методах формирования бюджета и методах классификации, принятых для подготовки и представления утвержденных бюджетов, поможет пользователям лучше понять взаимосвязи между бюджетной информацией и учетной информацией, раскрытой в финансовой отчетности.
43. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна указывать период утвержденного бюджета.**
44. Финансовая отчетность представляется, как минимум, ежегодно. Организации могут утверждать годовые бюджеты или бюджеты на несколько лет. Раскрытие периода, охваченного утвержденным бюджетом в случае, когда данный период отличается от отчетного периода, принятого для финансовой отчетности, поможет пользователям данной финансовой отчетности лучше понять взаимосвязь бюджетных данных и данных о сравнении бюджета с финансовой отчетностью. Информация о периоде утвержденного бюджета, в случае, когда он совпадает с периодом финансовой отчетности, также будет востребованной, особенно в странах, где составляются также промежуточные бюджеты, промежуточная финансовая отчетность и промежуточные отчеты.
45. **В примечаниях к финансовой отчетности организация должна определять организации, включенные в утвержденный бюджет.**
46. МСФО ОС требуют от организаций подготовки и представления финансовой отчетности, консолидирующей все ресурсы, контролируемые организацией. На государственном уровне финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО ОС, должна охватывать организации, зависящие от бюджета, и КОГУ, контролируемые правительством. Тем не менее, как отмечалось в параграфе 35, утвержденные бюджеты, подготовленные в соответствии с моделями статистической отчетности, могут не охватывать операции правительства, осуществляемые на коммерческой или рыночной основе. В соответствии с требованиями параграфа 31 бюджетные и фактические суммы должны представляться на основе сопоставимой информации. Раскрытие информации об организациях, включенных в бюджет, позволит пользователям выявить, в какой степени деятельность организации подпадает под утвержденный бюджет, и то, каким образом организация, упомянутая в бюджете, отличается от организации, упомянутой в финансовой отчетности.

**Сверка фактических сумм, приведенных в сопоставимой информации, и фактических сумм, представленных в финансовой отчетности**

47. Если финансовая отчетность и бюджет подготовлены не на сопоставимой основе, то фактические суммы, представленные в сравнении с бюджетными как это указано в параграфе 31, должны сверяться со следующими фактическими суммами (все различия в методе учета, временные различия и различия в составе организаций указываются отдельно):
- (а) если для бюджета применяется метод начисления – с общей суммой выручки, расходов и чистых денежных потоков, полученных от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности; или

- (b) если для бюджета применяется метод, отличный от метода начисления, – с чистыми денежными потоками, полученными от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

**Информация о результатах сверки должна раскрываться непосредственно в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм, или в примечаниях к финансовой отчетности.**

48. Различия между фактическими суммами, подготовленными на основе сопоставимой информации, и фактическими суммами, представленными в финансовой отчетности, могут быть эффективно сгруппированы в следующие категории:
- (a) различия в методах, возникающие в том случае, если утвержденный бюджет готовится с использованием метода, отличного от метода учета, применяемого для составления финансовой отчетности. Например, в случаях, когда бюджет готовится с использованием кассового метода или модифицированного кассового метода, а финансовая отчетность готовится по методу начисления;
  - (b) временные различия, возникающие в том случае, если бюджетный период отличается от отчетного периода, указанного в финансовой отчетности; и
  - (c) различия в составе организаций, возникающие в том случае, если бюджет не содержит информацию по программам или организациям, которые являются частью организации, представляющей финансовую отчетность.

Кроме того, могут выделяться различия между форматами и схемами классификации, принятыми для представления финансовой отчетности и бюджета.

49. Сверка, требуемая параграфом 47 настоящего Стандарта, позволит организации лучше выполнять свои обязанности по ведению учета и представлению отчетности благодаря раскрытию основных причин расхождений между фактическими суммами исполнения бюджета и суммами, представленными в финансовой отчетности. Настоящий Стандарт не запрещает проводить сверку основных и промежуточных итогов или групп статей, представленных при сравнении бюджетных и фактических сумм исполнения бюджета с эквивалентными суммами в финансовой отчетности.
50. Некоторые организации, применяющие один и тот же метод учета при подготовке как бюджетных документов, так и финансовой отчетности, должны определять только различия между фактическими суммами исполнения бюджета и эквивалентными суммами в финансовой отчетности. Это происходит в случаях, когда бюджет (a) готовится на тот же самый период, что и финансовая отчетность, (b) включает те же организации, что и финансовая отчетность, и (c) принимает тот же формат представления, что и финансовая отчетность. В таких случаях проведение сверки не требуется. Для других организаций, использующих один и тот же метод учета для бюджета и финансовой отчетности, могут иметь место различия в форматах представления, в отчитывающихся организациях или в отчетных периодах. Например, в утвержденном бюджете может быть принята другая классификация или формат представления, нежели в финансовой отчетности, может содержаться информация только о некоммерческих видах деятельности организации или бюджет может быть многолетним бюджетом. Сверка потребуется в случае, если между бюджетом и финансовой отчетностью, подготовленными с использованием одного и того же метода учета, возникают различия в форматах представления, временные различия или различия в составе организаций.
51. Для организаций, применяющих кассовый метод учета (или модифицированный кассовый метод, или модифицированный метод начисления) для подготовки утвержденного бюджета и метод начисления для подготовки своей финансовой отчетности, основные итоговые суммы, представленные в бюджете и в Отчете об исполнении бюджета, будут сверяться с данными о чистых денежных потоках, полученных в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, как это представлено в Отчете о движении денежных средств, подготовленном в соответствии с МСФО ОС 2 «Отчеты о движении денежных средств».
52. **Настоящий Стандарт не требует раскрытия сопоставимой информации в отношении предыдущих периодов.**
53. Настоящий Стандарт требует включения сравнения бюджетных и фактических сумм в финансовую отчетность организаций, публикующих свой утвержденный бюджет (бюджеты). В финансовой отчетности текущего года не требуется раскрывать информацию ни о сравнении

фактических и бюджетных сумм предыдущего периода, ни о причинах различий этих сумм.

**Дата вступления в силу**

54. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2009 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2009 года.**
55. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

## Основание для заключений

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 24.*

### Сфера применения стандарта

- ВС1. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. Во многих странах законодательство или орган, наделенный соответствующими полномочиями, требует от организаций общественного сектора, правительства или конкретной государственной организации публиковать утвержденный бюджет (бюджеты), за который они несут ответственность. Раскрытие такой информации требуется для обеспечения прозрачности управления. В некоторых случаях правительство или государственная организация, не регулируемая таким законодательством или органом, наделенным соответствующими полномочиями, может добровольно принять решение о публикации своего утвержденного бюджета. Настоящий Стандарт применяется к правительствам и государственным организациям, публикующим утвержденный бюджет (бюджеты), за который они несут ответственность.
- ВС3. Утвержденный бюджет отражает финансовые характеристики планов правительства или иной организации на предстоящий период, а в отношении деятельности, финансируемой из государственного бюджета, предоставляет полномочия по расходованию денежных средств. Представление отчетов о результатах исполнения бюджета относительно этих финансовых планов повышает прозрачность финансовой отчетности и является важной составляющей процесса представления отчетности организаций, к которым предъявляются требования или которые самостоятельно принимают решение публиковать свой бюджет (бюджеты). Включение в финансовую отчетность информации о сравнении бюджетных и фактических сумм предоставит пользователям финансовую информацию для оценки привлечения предполагаемых ресурсов и их использования в соответствии с бюджетом (бюджетами), утвержденными законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями. Настоящий Стандарт применяет термин «фактический» или «фактическая сумма» для описания сумм, полученных в результате исполнения бюджета. В других странах термины «фактическое исполнение бюджета», «исполнение бюджета» или аналогичные термины могут использоваться в том же значении, что и «фактический» или «фактическая сумма».
- ВС4. Многие правительства и государственные организации, которые публикуют свой утвержденный бюджет (бюджеты), заранее включают в свою финансовую отчетность сопоставление фактических и бюджетных сумм. Они также включают объяснение причин возникновения существенных различий между фактическими и бюджетными суммами (а) в примечаниях к финансовой отчетности или (b) при анализе руководством организации её финансового состояния и результатов деятельности или в аналогичных отчетах, или (c) в Отчете о фактическом исполнении бюджета или аналогичных отчетах, публикуемых одновременно с финансовой отчетностью. Для данных правительств и государственных организаций, сравнение бюджетных и фактических сумм обычно осуществляется на уровне надзора, утвержденного законодательным органом или иным органом, наделенным соответствующими полномочиями, а объяснение существенных различий предоставляется при превышении бюджетных лимитов. СМСФО ОС считает, что подобная практика уместна, и опубликовал настоящий Стандарт с целью её закрепления и установления требования о её принятии всеми организациями, публикующими свои утвержденные бюджеты.
- ВС5. Настоящий Стандарт не требует от организаций публикации утвержденных бюджетов и не определяет требования к представлению публикуемых утвержденных бюджетов. Это находится вне сферы применения настоящего Стандарта. Тем не менее, СМСФО ОС отметил, что в будущем он рассмотрит необходимость разработки специального МСФО ОС для уточнения данных вопросов.

### Необходимость международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора

- ВС6. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» объясняет, что цель финансовой отчетности заключается в раскрытии информации о выполнении организацией обязанностей (а) нести ответственность за финансовое положение, финансовые результаты деятельности и

денежные потоки и (b) предоставлять информацию, необходимую для оценки результатов деятельности с точки зрения стоимости услуг, эффективности и достигнутых результатов. Он также отмечает, что финансовая отчетность может предоставить пользователям информацию о выполнении организацией, например, бюджета, утвержденного в соответствии с законодательством.

- ВС7. До момента публикации настоящего Стандарта МСФО ОС 1 рекомендовал, но не требовал включать в финансовую отчетность информацию о сравнении бюджетных и фактических сумм в случаях, если финансовая отчетность и бюджет готовятся с использованием одного и того же метода учета. Тем не менее, в некоторых случаях организация может публиковать утвержденный бюджет, подготовленный и представленный с использованием иных, по сравнению с финансовой отчетностью, методов и принять решение включить в финансовую отчетность сравнение фактических и бюджетных сумм. МСФО ОС 1 не предоставлял указаний относительно деталей, подлежащих раскрытию, или способа представления, который должен быть применен при таких обстоятельствах. СМСФО ОС считает, что МСФО ОС должны учитывать такие обстоятельства.
- ВС8. Настоящий Стандарт применяется в случаях, если от организации требуется (либо она самостоятельно принимает такое решение) публиковать свой утвержденный бюджет (бюджеты). СМСФО ОС считает, что в таких случаях намерения и результат требований законодательного органа или иного органа, наделенного соответствующими полномочиями, или самостоятельного решения организации очевидны – организация несет ответственность за выполнение и соблюдение своего бюджета. СМСФО ОС также полагает, что раскрытие информации о бюджетных и фактических суммах является необходимой составляющей для выполнения организациями обязанностей по представлению отчетности, а требования по обеспечению раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности должны быть включены в МСФО ОС.
- ВС9. Применение требований настоящего Стандарта к раскрытию информации о сравнении фактических и бюджетных сумм в случаях, если финансовая отчетность и бюджет готовятся с использованием одного и того же метода учета, будет в дальнейшем повышать ответственность организации за представленную отчетность. Применение требований настоящего Стандарта в случаях, если бюджет и финансовая отчетность готовятся с использованием разных методов учета, должно усилить роль финансовой отчетности в выполнении организацией обязанности нести ответственность за соблюдение утвержденных бюджетов.
- ВС10. СМСФО ОС рассмотрел вопрос относительно того, должен ли он требовать или рекомендовать всем организациям общественного сектора, за исключением КОГУ, публиковать свои утвержденные бюджеты и выполнять требования настоящего Стандарта. СМСФО ОС отметил, что цель настоящего МСФО ОС не заключается в определении, нужно ли публиковать утвержденные бюджеты, и согласился с тем, что нет необходимости предъявлять подобные требования к организациям или создавать дополнительные стимулы для их выполнения до тех пор, пока он не определит свою роль в разработке требований, предъявляемых к бюджетной отчетности. СМСФО ОС также отметил, что организациям общественного сектора, не публикующим свои утвержденные бюджеты, не запрещено выполнять требования настоящего Стандарта, если они примут такое решение.

#### **Сравнения с утвержденным бюджетом**

- ВС11. Настоящий Стандарт требует раскрытия информации о суммах первоначального и итогового бюджета и фактических суммах на сопоставимой с бюджетными суммами основе. Это обеспечивает выполнение требований к представлению отчетности, предъявляемых МСФО ОС 1. Пользователи финансовой отчетности смогут выявлять и определять разницу между суммами в первоначальном и/или итоговом утвержденном бюджете и эквивалентными им фактическими суммами (часто именуемыми в бухгалтерском учете как «отклонения») для каждого уровня государственного надзора, о котором раскрывается информация.
- ВС12. Настоящий Стандарт требует объяснения причин существенных различий (положительных или отрицательных) между фактическими и бюджетными суммами путем раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности, если только такое объяснение не включено в другие доступные для общественности документы, публикуемые одновременно с финансовой отчетностью. СМСФО ОС считает, что раскрытие данной информации улучшит прозрачность финансовой отчетности и повысит ответственность за представленную отчетность организаций, публикующих свои бюджеты. Объяснение таких различий может быть включено руководством

организации в анализ её финансового состояния и результатов деятельности, обзор операционной деятельности, в Отчет о фактическом исполнении бюджета или аналогичный отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью. СМСФО ОС считает, что в случае если данное объяснение включается в такие отчеты и примечания к финансовой отчетности содержат ссылки на эти отчеты, повторять его в финансовой отчетности нет необходимости.

### **Раскрытие первоначального и окончательного бюджета**

- ВС13. Бюджеты готовятся до начала отчетного периода, и возможные стихийные бедствия и изменения в политической или экономической обстановке могут вызвать необходимость внести изменения в первоначально утвержденный бюджет в течение бюджетного периода. В некоторых странах полномочиями на внесение таких изменений (в определенных пределах) имеет министр финансов или должностное лицо аналогичного уровня. В других странах внесение изменений может утверждаться законодательным органом. В случаях, если разрешение на внесение таких изменений предоставляется соответствующему органу, он готовит итоговый бюджет за отчетный период. СМСФО ОС считает, что раскрытие информации о первоначальном и окончательном бюджете необходимо для осведомления пользователей финансовой отчетности о характере и степени изменений, внесенных в первоначальный бюджет и утвержденных в ходе отчетного периода.
- ВС14. В результате изменения политической обстановки, в том числе смены государственных приоритетов, или экономической ситуации в течение отчетного периода в первоначальный бюджет могут быть внесены изменения. СМСФО ОС считает, что раскрытие информации о причинах различий между первоначальным и итоговым бюджетом в течение отчетного периода, в том числе различий, вызванных перераспределениями в пределах бюджета или влиянием других факторов, необходимо для выполнения обязанности по представлению отчетности и полезно для анализа экономических результатов изменений в политической или экономической обстановке. Объяснение может быть включено в примечания к финансовой отчетности или в отчет, публикуемый одновременно с финансовой отчетностью или ранее. Как отмечалось выше, в части объяснения причин отклонений от бюджета, СМСФО ОС считает, что в случае если данное объяснение включено в такие отчеты и примечания к финансовой отчетности содержат ссылки на эти отчеты, повторять его в финансовой отчетности нет необходимости.

### **Принятие метода формирования бюджета и сверка метода формирования бюджета с методом учета**

- ВС15. Организации могут использовать различные методы учета для подготовки финансовой отчетности и утвержденных бюджетов. В частности, некоторые организации, применяющие при подготовке своей финансовой отчетности метод начисления, готовят свои бюджеты по кассовому методу. Различия между методами, используемыми при подготовке бюджета и финансовой отчетности, могут возникнуть вследствие временных различий, различий в составе организаций или классификациях.
- ВС16. Настоящий Стандарт требует представлять информацию о сравнениях бюджетных и фактических сумм на единой основе (формат, терминология, учетные принципы формирования бюджета и классификация), для тех же организаций и за тот же период, что указаны в утвержденном бюджете. Это необходимо для того, чтобы продемонстрировать степень соответствия фактических сумм официально утвержденным бюджетным суммам. Это обеспечит сопоставимость раскрываемой информации и демонстрацию того, что финансовая отчетность соответствует утвержденному бюджету. Следовательно, в случае если имеются различия в методах учета, временные различия или различия в составе организаций, суммы, представленные в финансовой отчетности, необходимо преобразовать для их сравнения с утвержденным бюджетом.
- ВС17. Для того чтобы помочь пользователям выявить взаимосвязь между бюджетом и финансовой отчетностью, настоящий Стандарт требует, чтобы в случаях, когда финансовая отчетность и бюджет не готовятся на сопоставимой основе, фактические суммы, представленные в бюджете, должны быть сверены с соответствующими эквивалентными суммами, представленными в финансовой отчетности, с отдельным указанием любых различий в методах учета, временных различий и различий в составе организаций. Если бюджет и финансовая отчетность готовятся с использованием одного и того же метода учета, то в сверке различий нет необходимости.

### **Представление бюджетной и фактической информации**

ВС18. Настоящий Стандарт позволяет представлять бюджетную и фактическую информацию в отдельном отчете или, только в тех случаях, когда бюджет и финансовая отчетность готовятся на сопоставимой основе, путем введения дополнительного столбца в существующей финансовой отчетности. Отсутствие требований к представлению информации позволяет организациям делать сравнение тем способом, который больше соответствует потребностям пользователей, и в то же самое время сохраняет то значение информации, которое соответствует ее значению в финансовую отчетность. Запрет использования дополнительного столбца при представлении информации, в случае если финансовая отчетность и бюджет подготовлены с использованием различных методов учета, необходим для того, чтобы обеспечить представление сравнения бюджетных и фактических сумм на сопоставимой основе.

### **Первое применение**

ВС19. Настоящий Стандарт был опубликован СМСФО ОС в декабре 2006 года. Его применение необязательно до периодов, начинающихся 1 января 2009 года или после этой даты. Цель отсрочки первого применения заключается в предоставлении организациям достаточного времени для разработки и, в случае необходимости, приведения в порядок финансовой отчетности, временных периодов и степени охвата в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Досрочное применение настоящего Стандарта рекомендуется.

ВС20. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, чтобы предоставить отсрочку в применении настоящего Стандарта в течение двух лет с момента начала применения всех МСФО ОС, но посчитал, что в такой отсрочке нет необходимости, так как в этом случае организации стали бы расценивать дату первого применения настоящего МСФО ОС как дату первого применения ими всех МСФО ОС.

### **Освобождение от требований к раскрытию информации о сопоставляемых суммах**

ВС21. Настоящий Стандарт не требует, чтобы финансовая отчетность текущего периода включала сопоставление фактических и бюджетных сумм предыдущего периода, и не требует раскрытия информации в финансовой отчетности о причинах различий между фактическими и бюджетными суммами предыдущего периода.

ВС22. Целью настоящего Стандарта является оказание поддержки организациям в выполнении ими обязанности нести ответственность за соблюдение утвержденного бюджета за текущий отчетный период. Раскрытие дополнительной информации, требуемой настоящим МСФО ОС, может происходить в других документах, публикуемых одновременно с финансовой отчетностью, но не являющиеся её частью. СМСФО ОС не хотел бы, чтобы требования к раскрытию сопоставимой информации приводило к избытку информации, усложнению отчетных требований и несоответствию интересам пользователей финансовой отчетности.



**Иллюстративные примеры**

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 24.

**Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм**

Для правительства XX за год, завершающийся 31 декабря 20XX года

Бюджет составлен с использованием кассового метода

(классификация платежей по функциям)

Примечание: метод составления бюджета отличается от метода учета. Этот Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм подготовлен с использованием метода составления бюджета.

(в денежных единицах)	Бюджетные суммы		Фактические суммы на основе сопоставимой информации	Разница между суммами итогового бюджета и фактическими суммами
	*Первоначальные	Итоговые		
<b>ПОСТУПЛЕНИЯ</b>				
Налогообложение	X	X	X	X
Соглашения о помощи	X	X	X	X
Международные организации	X	X	X	X
Прочие гранты и помощь	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X
Поступления: продажа производственного и прочего оборудования	X	X	X	X
Торговая деятельность	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X
<b>Всего поступлений</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ПЛАТЕЖИ</b>				
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)	(X)	(X)
Общественный порядок/ безопасность	(X)	(X)	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)
Жильё и коммунальные услуги	(X)	(X)	(X)	(X)
Развлечения, культура и религия	(X)	(X)	(X)	(X)
Экономическая деятельность	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочее	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Всего платежей</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ЧИСТЫЕ</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Этот столбец не является обязательным, но может быть включен в отчет, если сопоставление фактического и первоначального или итогового бюджета допускает такое включение.

**ПОСТУПЛЕНИЯ  
/(ПЛАТЕЖИ)**

Метод, основанный на использовании дополнительного столбца

Для правительства YY за год, завершающийся 31 декабря 20XX года

Годовой бюджет и финансовая отчетность подготовлены методом начисления

(Проиллюстрировано только для Отчета о финансовых результатах деятельности.

Другие финансовые отчеты будут представлены аналогично)

Фактически 20XX-1	(в денежных единицах)	Фактически 20XX	Итоговый бюджет 20XX	Первоначальный бюджет 20XX	<sup>†</sup> Разница между суммами первоначального бюджета и фактическими суммами
	<b>Доходы</b>				
X	Налоги	X	X	X	X
X	Сборы, пени, штрафы, лицензии	X	X	X	X
X	Выручка от обменных операций	X	X	X	X
X	Трансферты от других правительств	X	X	X	X
X	Прочие доходы	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Всего доходов</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	<b>Расходы</b>				
(X)	Заработная плата, вознаграждение работникам	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Гранты и прочие трансфертные платежи	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Использованные запасы и расходные материалы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Амортизационные расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Прочие расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
(X)	Финансовые расходы	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>(X)</b>	<b>Всего расходов</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
X	Доля профицита ассоциированных организаций	X	X	X	X
<b>X</b>	<b>Профицит (дефицит) за период</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
	Приходящийся на долю:	X	X	X	X
X	Владельцев контролирующей организации	X	X	X	X
X	Малых акционеров	X	X	X	X
<b>X</b>		<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

\* Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, не обязательно является договором страхования (см. международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются договоры страхования)

**Выдержка из раскрытия информации в приложениях – для правительства X**

*(Правительство X представляет свой утвержденный бюджет, подготовленный кассовым методом, и финансовую отчетность, подготовленную методом начисления.)*

1. Бюджет утверждается с использованием кассового метода на базе функциональной классификации. Утвержденный бюджет охватывает финансовый период с 1 января 20XX до 31 декабря 20XX, и включает все организации, находящиеся в секторе государственного управления. Сектор государственного управления включает все организации, определенные как организации государственного сектора в приложении XX (составленном в соответствии с МСФО ОС 6 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»).
2. Первоначальный бюджет был утвержден законодательным органом на (дата), а дополнительные ассигнования в размере XXX для оказания помощи при стихийных бедствиях были утверждены законодательным органом на (дата) в связи с землетрясением в Северном регионе (дата). Цели первоначального бюджета, бюджетная политика, а также последующие изменения более подробно объясняются в оперативных отчетах и отчетах по исполнению бюджета, публикуемых вместе с финансовой отчетностью.
3. Превышение фактических расходов на здравоохранение над аналогичными расходами в итоговом бюджете в размере 15 % (25 % выше первоначального бюджета) было связано с превышением уровня расходов, утвержденного законодательным органом, в связи с землетрясением. Других существенных различий между итоговым утвержденным бюджетом и фактическими суммами не было.
4. Метод, использованный при подготовке бюджета, и метод учета не совпадают. Финансовая отчетность для всего правительства готовится методом начисления с использованием классификации, основанной на характере расходов, представленных в Отчете о финансовых результатах деятельности. Финансовая отчетность является консолидированной отчетностью, которая включает все контролируемые организации, в том числе коммерческие организации с государственным участием за финансовый период с 1 января 20XX до 31 декабря 20XX. Финансовая отчетность отличается от бюджета, который утвержден на основе кассового метода и имеет отношение только к сектору государственного управления, исключая коммерческие организации с государственным участием и отдельные нерыночные государственные организации и виды деятельности.
5. Суммы в финансовой отчетности были пересчитаны с метода начисления на кассовый метод, и повторно классифицированы путем использования функциональной классификации, которая была основана на том же методе, что и итоговый утвержденный бюджет. В дополнение, были произведены корректировки к суммам финансовой отчетности для учета временных различий, связанных с продолжающимися ассигнованиями, и различиям в охваченных организациях (КОГУ) с целью отражения фактических сумм как сопоставимых с окончательно утвержденной в бюджете информацией. Сумма таких корректировок определена в нижеследующей таблице.
6. Ниже приведена сверка фактических сумм на основе сопоставимой информации, представленных в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм, и фактических сумм в Отчете о движении денежных средств за год, завершающийся 31 декабря 20XX. Финансовая отчетность и бюджетные документы составляются за одинаковый период. Имеются различия в организациях: бюджет готовится для сектора государственного управления, а финансовая отчетность консолидирует все организации, контролируемые правительством. Также имеется различие в методах: бюджет готовится с использованием кассового метода, а финансовая отчетность готовится с использованием метода начисления.

ПРЕДСТАВЛЕНИЕ БЮДЖЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ В ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

	<b>Операционная деятельность</b>	<b>Финансовая деятельность</b>	<b>Инвестиционная деятельность</b>	<b>Прочая деятельность</b>
Фактическая сумма на основе сопоставимой информации, представленная в бюджете и в Отчете о сравнении бюджетных и фактических сумм	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Различия в учетной основе	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Временные различия	-	-	-	-
Различия в организациях	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
Фактическая сумма в Отчете о движении денежных средств	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

(Данная сверка может быть включена непосредственно в Отчет о сравнении бюджетных и фактических сумм или представлена в качестве приложения).

Рекомендованное раскрытие информации в приложениях: двухгодичный бюджет, составленный с использованием кассового метода, – для Правительства В за год, завершающийся 31 декабря 20XX

(в денежных единицах)	Первоначальный двухгодичный бюджет	Целевой бюджет на 1-й год	Пересмотренный бюджет в 1-м году	Фактические суммы на основе сопоставимой информации за 1-й год	Остаток на 2-й год	Целевой бюджет на 2-й год	Пересмотренный бюджет во 2-м году	Фактические суммы на основе сопоставимой информации за 2-й год	<sup>36</sup> Разница между фактически и бюджетными суммами за бюджетный период
<b>ПОСТУПЛЕНИЯ</b>									
Налогообложение	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Соглашения о помощи	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: заимствования	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Поступления: производственное и прочее оборудование	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Торговая деятельность	X	X	X	X	X	X	X	X	X
Прочие поступления	X	X	X	X	X	X	X	X	X
<b>Всего поступлений</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>
<b>ПЛАТЕЖИ</b>									
Здравоохранение	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Образование	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Общественный порядок и безопасность	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Социальная защита	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Оборона	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Жильё и коммунальные услуги	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Развлечения, культура и религия	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Экономическая деятельность	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
Прочие платежи	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)	(X)
<b>Всего платежей</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>	<b>(X)</b>
<b>ЧИСТЫЕ ПОСТУПЛЕНИЯ / (ПЛАТЕЖИ)</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>

<sup>36</sup> Профицит – это превышение справедливой стоимости активов плана над дисконтированной стоимостью обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами.

**МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ****От издателей**

В основе настоящего Международного стандарта финансовой отчетности общественного сектора (МСФО ОС) (IPSAS) лежит Международный стандарт финансовой отчетности (МСФО) (IAS) 19 (в редакции 2003 года) «Вознаграждения работникам», опубликованный Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (IASB). Выдержки из МСФО (IAS) 19 воспроизведены в настоящей публикации Совета по международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора (СМСФО ОС) (IPSASB) Международной федерации бухгалтеров (МФБ) с разрешения Фонда комитета по международным стандартам финансовой отчетности (ФКМСФО) (IASCF).

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

E-mail: [publications@iasb.org](mailto:publications@iasb.org)

Internet: <http://www.iasb.org>

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

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

## МСФО ОС 25 – ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

## СОДЕРЖАНИЕ

	Параграф
Введение .....	IN1–IN11
Цель .....	1
Сфера применения .....	2–9
Определения .....	10
Краткосрочные вознаграждения работникам .....	11–26
Признание и оценка .....	13–25
Все краткосрочные вознаграждения работникам.....	13
Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе .....	14–19
Премии и участие в прибыли .....	20–25
Раскрытие информации .....	26
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами .....	27–53
Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями .....	32–38
Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем.....	39–42
Государственные пенсионные планы.....	43–46
Комбинированные программы социального страхования.....	47–49
Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами .....	50–53
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными взносами .....	54–58
Признание и оценка .....	55–56
Раскрытие информации .....	57–58
Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными выплатами .....	59–146
Признание и оценка .....	60–75
Учет традиционных обязательств.....	63–64
Отчет о финансовом положении.....	65–73
Отчет о финансовых результатах деятельности .....	74–75
Признание и оценка – дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода.....	76–117
Метод актуарной оценки .....	77–79
Соотнесение вознаграждений и периодов оказания услуг .....	80–84
Актуарные допущения.....	85–90
Актуарные допущения – ставка дисконтирования .....	91–95

## ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

Актuarные допущения – заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание .....	96–104
Актuarные прибыли и убытки .....	105–111
Стоимость услуг прошлых периодов .....	112–117
Признание и оценка – активы плана.....	118–127
Справедливая стоимость активов плана .....	118–120
Возмещения .....	121–124
Доход на активы плана .....	125–127
Объединения организаций.....	128
Секвестры и расчеты по плану .....	129–135
Представление информации.....	136–139
Взаимозачет .....	136–137
Разделение по принципу краткосрочные/ долгосрочные .....	138
Финансовые компоненты затрат на предоставление вознаграждений по окончанию трудовой деятельности .....	139
Раскрытие информации .....	140–146
Прочие долгосрочные вознаграждения работникам .....	147–153
Признание и оценка .....	150–152
Раскрытие информации .....	153
Выходное пособие .....	154–165
Признание .....	155–160
Оценка .....	161–162
Раскрытие информации .....	163–165
Первоначальное применение настоящего Стандарта .....	166–176
Дата вступления в силу .....	177–178
Приложение: руководство по применению	
Основание для заключений	
Иллюстративные примеры	
Сравнение с МСФО 19	

---



Международный стандарт финансовой отчетности общественного сектора 25 «Вознаграждения работникам» изложен в параграфах 1–178. Все параграфы имеют одинаковую силу. МСФО ОС 25 должен пониматься в контексте его цели, Основания для заключений и «Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора». В отсутствие явных указаний основой для выбора и применения учетной политики является МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки».

**Введение**

- IN1. Настоящий Стандарт устанавливает правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам организациями общественного сектора. Стандарт основан на МСФО 19 «Вознаграждения работникам». В Стандарте не рассматриваются учет и отчетность по пенсионным планам (см. соответствующий международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются учет и отчетность по пенсионным планам). Вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками отчитывающихся организаций, не входят в сферу применения настоящего Стандарта.
- IN2. В Стандарте рассматриваются четыре категории вознаграждений работникам:
- (a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, оплачиваемый ежегодный отпуск и оплачиваемый период временной нетрудоспособности, участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для занятых в настоящее время работников;
  - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
  - (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет (долгосрочное оказание услуг работником), творческий отпуск, вознаграждения к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также премии, участие в прибыли и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения подлежат выплате не менее чем через двенадцать месяцев после окончания периода); и
  - (d) выходные пособия.
- IN3. Вознаграждения всех перечисленных категорий повсеместно применяются в организациях общественного сектора во всем мире.
- IN4. Стандарт требует, чтобы организация признавала краткосрочные вознаграждения работникам в момент оказания работниками услуг в обмен на указанные вознаграждения.
- IN5. Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности относятся либо к пенсионным планам с установленными взносами, либо к пенсионным планам с установленными выплатами. В Стандарте даются конкретные указания по поводу классификации пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, государственных пенсионных планов, комбинированных программ социального обеспечения и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами. В Стандарте также даются указания организациям, участвующим в пенсионных планах с установленными выплатами, в случаях, когда организации-участники находятся под общим контролем.
- IN6. В случае пенсионного плана с установленными взносами организация выплачивает фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не имеет юридических или традиционных обязательств выплачивать дополнительные взносы, если фонд не обладает достаточными активами, чтобы выплачивать все вознаграждения работникам, связанные с предоставлением ими услуг в текущем и прошлых периодах. Стандарт требует, чтобы организация признавала взносы по пенсионному плану с установленными взносами в момент оказания работниками услуг в обмен на указанные взносы.
- IN7. Все остальные планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности являются пенсионными планами с установленными выплатами. Пенсионные планы с установленными выплатами могут не финансироваться или финансироваться полностью или частично. Стандарт требует, чтобы организация:
- (a) учитывала не только свои юридические обязательства, но и любые традиционные обязательства, вытекающие из сложившейся практики организации;
  - (b) определяла дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливую стоимость любых активов плана с достаточной

- регулярностью, чтобы величины, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от величин, определяемых на отчетную дату;
- (c) использовала метод прогнозируемой условной единицы для оценки обязательств и затрат;
  - (d) соотносила вознаграждения и периоды оказания работником услуг в соответствии с формулой, установленной планом, за исключением случаев, когда оказание работником услуг в более поздние годы приводит к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем ранее;
  - (e) использовала объективные и взаимно совместимые актуарные допущения относительно демографических (таких как текучесть кадров и смертность) и финансовых переменных (таких как будущие уровни заработной платы, изменения в стоимости медицинского обеспечения и соответствующие изменения в государственных вознаграждениях). Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на отчетную дату и относиться к периоду, обязательства за который подлежат погашению;
  - (f) определять ставку дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности (как финансируемым, так и не финансируемым), отражающую стоимость денег с учетом фактора времени. Валюта и срок действия финансового инструмента, выбранного для отражения стоимости денег с учетом фактора времени должны соответствовать валюте и ожидаемому сроку действия обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности;
  - (g) вычитать справедливую стоимость любых активов плана из балансовой стоимости обязательства. Некоторые права на возмещение, которые не относятся к активам плана, учитываются таким же образом, как и активы плана, с тем исключением, что они отражаются как отдельный актив, а не как вычет из обязательства;
  - (h) ограничивать балансовую стоимость актива, чтобы она не превышала чистую сумму следующих величин:
    - (i) любой непризнанной стоимости услуг прошлых периодов и актуарных убытков; плюс
    - (ii) дисконтированной стоимости любых экономических выгод, доступных в форме возврата средств от плана или сокращения будущих взносов в план;
  - (i) признавать стоимость услуг прошлых периодов равномерно на протяжении среднего интервала времени до тех пор, пока право работника на получение дополнительных вознаграждений не станет гарантированным.
  - (j) признавать прибыли или убытки в результате секвестра или расчета по пенсионному плану с установленными выплатами в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток должны включать любые возникшие изменения в дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и в справедливой стоимости активов плана, а также непризнанную часть любых соответствующих актуарных прибылей и убытков и стоимость услуг прошлых периодов;
  - (k) признавать определенную часть чистых накопленных актуарных прибылей и убытков, превышающую большую из следующих величин:
    - (i) 10 процентов от дисконтированной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами (до вычета активов плана); и
    - (ii) 10 процентов от справедливой стоимости любых активов плана.

Доля актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого плана с установленными выплатами, равна превышению, вышедшему за пределы 10-процентного коридора на предыдущую отчетную дату, поделенному на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников, участвующих в этом плане.

Стандарт также допускает применение систематических методов ускоренного признания, при условии, что и к прибылям, и к убыткам применяется одна и та же база, и эта база применяется последовательно от периода к периоду. Допустимые методы включают единовременное признание всех актуарных прибылей и убытков в составе профицита или дефицита. Кроме того, Стандарт позволяет организации признать все актуарные прибыли и убытки в том периоде, в котором они

произошли, вне профицита или дефицита в Отчете об изменениях в чистых активах/ капитале за год согласно параграфу 118(b) МСФО ОС 1.

- IN8. Стандарт требует использования упрощенного метода учета для прочих долгосрочных вознаграждений работникам по сравнению с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности: актуарные прибыли и убытки и стоимость услуг прошлых периодов признаются одновременно. Стандарт включает оспариваемое допущение о том, что долгосрочные пособия по нетрудоспособности обычно не связаны с той же степенью неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В случае опровержения указанного допущения организация рассматривает возможность полного или частичного учета долгосрочных пособий по нетрудоспособности в соответствии с требованиями к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.
- IN9. Выходные пособия – вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате либо решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста, либо решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения. Событием, порождающим обязательство, является расторжение трудового соглашения, а не услуги, оказываемые работником. Таким образом, организация должна признавать выходные пособия только тогда, когда она явным образом берет на себя обязательство либо:
- (a) расторгнуть трудовое соглашение с работником или группой работников до достижения ими пенсионного возраста; либо
  - (b) предоставить выходные пособия в результате предложения, сделанного с целью стимулировать увольнение по собственному желанию.
- IN10. Организация явным образом берет на себя обязательство по увольнению только тогда, когда у нее имеется подробный формализованный план (с определенным минимальным содержанием) по прекращению трудовых отношений и отсутствует реальная возможность его отмены.
- IN11. Если выходные пособия подлежат выплате спустя более чем двенадцать месяцев после отчетной даты, они подлежат дисконтированию. В случае с предложением, сделанным с целью стимулировать увольнение по собственному желанию, оценка объема выходных пособий должна основываться на количестве работников, которые предположительно примут предложение.

## Цель

1. Цель настоящего Стандарта состоит в том, чтобы установить правила учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам. Стандарт требует, чтобы организация признавала
  - (a) обязательство, если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем; и
  - (b) расход, если организация потребляет экономические выгоды или возможность полезного использования, возникающие в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение.

## Сфера применения

2. **Настоящий Стандарт должен применяться работодателем для учета всех вознаграждений работникам, кроме операций, основанных на акциях (см. международный или национальный Стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются операции, основанные на акциях).**
3. В настоящем Стандарте не рассматривается отчетность по пенсионным планам (см. международный или национальный Стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются пенсионные планы). В настоящем Стандарте не рассматриваются вознаграждения в рамках комбинированных программ социального обеспечения, которые не являются компенсацией за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками организаций общественного сектора.
4. Вознаграждения работникам, к которым применяется настоящий Стандарт, включают вознаграждения, обеспечиваемые:
  - (a) формальными планами или иным формальными соглашениями между организацией и отдельными работниками, группами работников или их представителями;
  - (b) требованиями законодательства или отраслевыми соглашениями, по которым организации обязаны осуществлять взносы в национальные, государственные, отраслевые или другие пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, или в рамках которых организации обязаны осуществлять взносы в комбинированную программу социального обеспечения; или
  - (c) сложившейся в организации практикой, которая ведет к возникновению традиционного обязательства. Сложившаяся практика приводит к возникновению традиционного обязательства, если у организации нет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером традиционного обязательства является ситуация, при которой изменение сложившейся практики организации приводит к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.
5. Вознаграждения работникам включают:
  - (a) краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение; оплата ежегодного отпуска и пособие по временной нетрудоспособности; участие в прибыли и премии (если они подлежат выплате в течение 12 месяцев после окончания периода), а также вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для занятых в настоящее время работников;
  - (b) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, прочие выплаты при выходе на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
  - (c) прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая отпуск за выслугу лет, творческий отпуск, вознаграждение к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также премии, участие в прибыли и отложенное вознаграждение (если эти виды вознаграждения подлежат выплате не менее чем через двенадцать месяцев после окончания периода); и
  - (d) выходные пособия.

Поскольку каждая из категорий, указанных в пунктах (a)-(d), обладает разными характеристиками, настоящий Стандарт устанавливает отдельные требования для каждой категории.

6. Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставления товаров или услуг) либо непосредственно работникам, их супругам, детям или другим иждивенцам, либо другим лицам или организациям, например, страховым компаниям.
7. Работник может оказывать организации услуги полный рабочий день, неполный рабочий день, на постоянной, разовой или временной основе. Для целей настоящего Стандарта к работникам относится ключевой управленческий персонал в соответствии с определениями МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах».
8. **Настоящий Стандарт распространяется на все организации общественного сектора, кроме коммерческих организаций с государственным участием.**
9. В «Предисловии к Международным стандартам финансовой отчетности общественного сектора», выпущенном СМСФО ОС, объясняется, что коммерческие организации с государственным участием (КОГУ) применяют МСФО, изданные СМСФО. Определение КОГУ дано в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности».

### Определения

10. В настоящем Стандарте используются следующие термины в указанных значениях:

**Актuarные прибыли и убытки** включают:

- (a) корректировки на основе опыта (разница между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло); и
- (b) результаты изменений в актуарных допущениях.

**Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников** – активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных отчитывающейся организацией), которые:

- (a) принадлежат организации (фонду), юридически независимой от отчитывающейся организации и существующей исключительно для выплат или финансирования вознаграждений работникам; и
- (b) могут быть использованы только для выплат или финансирования вознаграждений работникам, не доступны кредиторам отчитывающейся организации (даже в случае ее банкротства) и не возвращаются отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:
  - (i) оставшихся активов фонда достаточно для выполнения всех соответствующих обязательств плана или отчитывающейся организации по выплате вознаграждений работникам; или
  - (ii) активы возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работникам.

**Комбинированные программы социального обеспечения** реализуются в соответствии с законодательством; и

- (a) действуют как пенсионные планы, совместно учрежденные несколькими работодателями для предоставления вознаграждений работникам по окончании трудового соглашения; а также
- (b) предоставляют вознаграждения, не являющиеся компенсацией за услуги, оказанные работниками.

**Стоимость услуг текущего периода** – увеличение дисконтированной стоимости обязательств организации по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде.

**Пенсионные планы с установленными выплатами** – планы выплат по окончании трудовой деятельности, отличные от планов с установленными взносами.

**Пенсионные планы с установленными взносами** – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в соответствии с которыми организация осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь юридических или традиционных обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и прошлых периодах.

**Вознаграждения работникам** – все формы вознаграждений, предоставляемые организацией работникам в обмен на оказанные ими услуги.

**Затраты на проценты** – увеличение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение периода, возникающее в связи с приближением момента выплаты пенсий на один период.

**Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями** – пенсионные планы с установленными взносами (кроме государственных пенсионных планов и комбинированных программ социального обеспечения) или пенсионные планы с установленными выплатами (кроме государственных пенсионных планов), которые:

- (a) объединяют активы, внесенные различными организациями, не находящимися под общим контролем; и
- (b) используют эти активы для пенсионного обеспечения работников нескольких организаций при условии, что взносы и размер выплат определяются независимо от того, в какой организации заняты получающие их работники.

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

**Стоимость услуг прошлых периодов** – изменение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работником в прошлых периодах, возникающее в текущем периоде в результате введения новых или изменения существующих вознаграждений после окончания трудовой деятельности или других долгосрочных вознаграждений работникам. Стоимость услуг прошлых периодов может быть как положительной (при введении новых выплат или увеличении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам), так и отрицательной (при уменьшении дисконтированной стоимости обязательства по установленным выплатам).

**Активы плана** состоят из:

- (a) активов фонда долгосрочного вознаграждения работникам; и
- (b) страховых полисов, удовлетворяющих определенным требованиям.

**Вознаграждения по окончании трудовой деятельности** – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащие выплате после окончания трудовых отношений.

**Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности** – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми организация обеспечивает выплаты пенсионных вознаграждений одному или нескольким работникам по окончании ими трудовой деятельности.

**Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами** – дисконтированная стоимость (без вычета активов плана) ожидаемых будущих выплат, требуемых для исполнения обязательств, возникших в результате оказания работником услуг в текущем и прошлых периодах.

**Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям** – страховой полис\*, выпущенный страховщиком, не являющимся связанной стороной (согласно определению в МСФО ОС 20) отчитывающейся организации, если поступления по такому полису:

- (a) могут быть использованы исключительно на выплату или финансирование вознаграждений работникам по пенсионному плану с установленными выплатами;
- (b) не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов организации (даже при банкротстве) и не могут быть выплачены отчитывающейся организации, за исключением случаев, когда:
  - (i) поступления представляют собой излишек активов, которые не являются необходимыми для удовлетворения всех соответствующих обязательств по вознаграждению работников; или
  - (ii) поступления возвращаются отчитывающейся организации для компенсации уже выплаченных вознаграждений работнику.

**Доход на активы плана** – проценты, дивиденды и прочая выручка, получаемые от активов плана вместе с реализованными и нереализованными прибылями или убытками по активам плана за вычетом любых затрат на управление этим планом (за исключением тех, что включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательств пенсионного плана с установленными выплатами) и за вычетом любых налогов, подлежащих уплате в рамках данного плана.

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

**Государственные пенсионные планы** – планы, отличные от комбинированных программ социального обеспечения, законодательно установленные и функционирующие, как если бы это были планы, совместно учрежденные несколькими работодателями, для всех организаций в экономических категориях, закрепленных в законодательстве.

**Выходные пособия** – вознаграждения работникам, подлежащие выплате в результате:

- (a) решения организации расторгнуть трудовое соглашение с работником до достижения им пенсионного возраста; либо
- (b) решения работника об увольнении по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения.

**Гарантированные вознаграждения работника** – вознаграждения работника, право на получение которых не зависит от его дальнейшей работы в организации.

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

### Краткосрочные вознаграждения работникам

11. Краткосрочные вознаграждения работникам включают такие статьи, как:
  - (a) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
  - (b) краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе (например, оплачиваемый ежегодный отпуск и пособие по временной нетрудоспособности) в случаях, когда компенсация за отсутствие должна быть выплачена в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
  - (c) премии и участие в прибыли, подлежащие выплате в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники предоставляли соответствующие услуги;
  - (d) вознаграждения в неденежной форме (медицинское обслуживание, обеспечение жильем, транспортными средствами, предоставление товаров или услуг бесплатно или по льготной цене) для действующих работников.
12. Учет краткосрочных вознаграждений работникам обычно не вызывает трудностей, поскольку для оценки обязательств или затрат не делаются актуарные допущения, а также отсутствует возможность для появления актуарной прибыли или убытка. Кроме того, обязательства по краткосрочным вознаграждениям работникам оцениваются на недисконтируемой основе.

### Признание и оценка



*Все краткосрочные вознаграждения работникам*

- 13. Если работник оказывает организации услуги в течение учетного периода, организация должна признать недисконтированную сумму краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на эти услуги:**
- (a) в качестве обязательства (начисленного расхода) после вычета любой уже выплаченной суммы. Если выплаченная сумма превышает недисконтированную сумму вознаграждений, то организация должна признать этот излишек как актив (предоплаченный расход) в той степени, в какой предоплата приведет, например, к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств; и
  - (b) в качестве расхода, за исключением случаев, когда другой стандарт требует или разрешает включать вознаграждения в стоимость актива (см. например, МСФО ОС 12 «Запасы» и МСФО ОС 17 «Основные средства»).

**В параграфах 14, 17 и 20 объясняется, как применять это правило к краткосрочным вознаграждениям работникам в форме оплачиваемых периодов отсутствия на работе, премий и планов по участию в прибыли.**

*Краткосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе*

- 14. Организация должна признавать ожидаемые расходы на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в форме оплачиваемых периодов отсутствия на работе в соответствии с параграфом 13 следующим образом:**
- (a) в случае накапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – в момент, когда работники оказывают услуги, увеличивающие продолжительность оплачиваемого периода отсутствия на работе в будущем, на которое они имеют право; и
  - (b) в случае не накапливаемых оплачиваемых периодов отсутствия на работе – по факту отсутствия на работе.
15. Организация может оплачивать отсутствие работников по разным причинам, включая отпуск, временную нетрудоспособность, краткосрочную нетрудоспособность, рождение ребенка, работу в качестве присяжного заседателя и военную службу по призыву. Оплачиваемые периоды отсутствия на работе подразделяются на две категории:
- (a) накапливаемые; и
  - (b) не накапливаемые.
16. Накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут быть перенесены на будущее и использованы в будущих периодах, если они не были полностью использованы в текущем периоде. Накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе могут либо быть компенсируемыми (иными словами, при увольнении из организации работники имеют право на денежную выплату за неиспользованные периоды отсутствия) или некомпенсируемыми (когда при увольнении из организации работники не имеют права на денежную выплату за неиспользованные периоды отсутствия). Обязательство возникает в момент, когда работники оказывают услугу, увеличивающую продолжительность оплачиваемых периодов отсутствия в будущем, на которое они имеют право. Обязательство существует и подлежит признанию даже в том случае, если оплачиваемые периоды отсутствия на работе не являются компенсируемыми, хотя на оценку этого обязательства влияет возможность увольнения работников до того, как они используют право на накопленный некомпенсируемый период отсутствия.
- 17. Организация должна оценивать ожидаемые затраты на оплату накапливаемых компенсируемых периодов отсутствия на работе как дополнительную сумму, подлежащую выплате за неиспользованные оплачиваемые периоды отсутствия на работе, накопленные по состоянию на отчетную дату.**
18. В соответствии с методом, описанным в параграфе 17, обязательство оценивается как сумма дополнительных выплат, возникающих исключительно вследствие факта накопления вознаграждений. Во многих случаях организации не требуется осуществлять детальные расчеты, чтобы прийти к выводу, что у нее отсутствуют существенные обязательства по неиспользуемым оплачиваемым периодам отсутствия на работе. Например, обязательство в отношении временной нетрудоспособности будет существенным, только если имеется формальное или неформальное

представление о том, что неиспользованный оплачиваемый отпуск ввиду временной нетрудоспособности можно взять как оплачиваемый отпуск.

19. Не накапливаемые оплачиваемые периоды отсутствия на работе не переносятся на будущие периоды; они пропадают в случае неполного использования в текущем периоде и при увольнении не дают права на денежную выплату за неиспользование данного права. Как правило, это относится к отсутствию по временной нетрудоспособности (в том смысле, что неиспользованное право на период отсутствия в прошлом не увеличивает его продолжительность в будущем), отпуску по уходу за ребенком, а также к оплачиваемым периодам отсутствия в связи с работой в качестве присяжного заседателя или призывом на военную службу. Организация не признает обязательство или расход до наступления факта отсутствия на работе, потому что оказание работником услуг не ведет к увеличению объема вознаграждения.

*Премии и участие в прибыли*

20. **Организация должна признавать ожидаемые затраты на премии и выплаты в связи с участием в прибыли в соответствии с параграфом 13 только тогда, когда:**
- (a) **у организации есть существующее юридическое или традиционное обязательство осуществлять такие выплаты в результате прошлых событий; и**
  - (b) **может быть проведена надежная оценка обязательства.**

**Существующее обязательство имеет место только тогда, когда у организации нет реальной альтернативы выплатам.**

21. В общественном секторе у некоторых организаций существуют системы премиальных выплат, связанных с целями, касающимися предоставления услуг, или некоторыми аспектами результатов финансовой деятельности. В рамках подобных систем работники получают определенные суммы, зависящие от оценки их вклада в достижение целей организации или сегмента организации. В некоторых случаях такие системы могут охватывать группы работников, как, например, в ситуации, когда результаты деятельности оцениваются для всех работников или для некоторых работников в конкретном сегменте, а не на индивидуальной основе. В соответствии с целями организаций общественного сектора планы по участию в прибыли гораздо менее распространены в общественном секторе, чем среди организаций, ориентированных на получение прибыли. Однако вероятно, что они могут входить в систему вознаграждения работников в сегментах организаций общественного сектора, функционирующих на коммерческой основе. Некоторые организации общественного сектора могут не использовать схемы с участием в прибыли, а оценивать результаты деятельности по финансовым критериям, таким как генерация потоков выручки и достижение бюджетных целей. Некоторые системы премиальных выплат могут предусматривать выплаты всем работникам, оказывавшим услуги в отчетном периоде, даже если они покинули организацию до наступления отчетной даты. Однако при других системах работники получают выплаты только при условии, что они продолжают работать в организации в течение установленного времени, например, при условии оказания услуг работниками в течение всего отчетного периода. Такие системы приводят к созданию традиционного обязательства, поскольку работники предоставляют услуги, которые увеличивают выплачиваемые им суммы, если они продолжают работать в организации до конца соответствующего периода. Оценка таких традиционных обязательств учитывает возможность того, что некоторые работники могут уволиться, не получив выплату в рамках участия в прибыли. Параграф 23 содержит дополнительные условия, которые должны быть выполнены, прежде чем организация сможет признать ожидаемые затраты на осуществление выплат, связанных с результатами деятельности, премиальных выплат и выплат в рамках участия в прибыли.
22. Организация может не иметь юридического обязательства по выплате премии. Тем не менее, иногда в организации может существовать практика выплаты премий. В подобных случаях организация имеет традиционное обязательство, поскольку у нее нет реальной возможности не выплачивать премию. Оценка традиционного обязательства учитывает возможность того, что некоторые работники могут уволиться, не получив премию.
23. Организация может надежно оценить свое юридическое или традиционное обязательство в рамках системы выплат, связанных с результатами деятельности, системы премиальных выплат или участия в прибыли только тогда, когда:
- (a) **формальные условия плана содержат формулу для определения суммы вознаграждения;**

- (b) организация определяет суммы выплат до утверждения финансовой отчетности к выпуску; или
  - (c) опыт прошлых лет четко подтверждает величину традиционного обязательства организации.
24. Обязательство в рамках системы премирования и участия в прибыли возникает в связи с услугами, оказанными работниками, и признается как расход в составе профицита или дефицита.
25. Если премиальные выплаты и выплаты в рамках участия в прибыли не выплачиваются полностью в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги, такие выплаты относятся к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам (см. параграфы 147–153).

#### Раскрытие информации

26. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не содержит конкретных требований к раскрытию информации о краткосрочных вознаграждениях работникам, другие Стандарты могут содержать такие требования. Например, МСФО ОС 20 содержит требование о раскрытии совокупного вознаграждения ключевого управленческого персонала, а МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» требует раскрытия информации о вознаграждениях работникам.

#### Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами

27. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают, например:
- (a) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии; и
  - (b) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности.

Соглашения, при которых организация предоставляет вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Организация применяет настоящий Стандарт для всех таких соглашений – таких как пенсионная схема, схема пенсионных выплат по выслуге лет или схема выплат по окончании трудовой деятельности – независимо от того, подразумевают ли они создание отдельной организации для получения взносов и выплаты вознаграждений.

28. Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности относятся либо к пенсионным планам с установленными взносами, либо к пенсионным планам с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий. Для того чтобы быть отнесенным к категории пенсионных планов с установленными взносами, план вознаграждений по окончании трудовой деятельности должен предусматривать выплату фиксированных взносов в отдельную организацию. В рамках пенсионных планов с установленными взносами:
- (a) юридическое или традиционное обязательство организации ограничено суммой взноса, который организация согласна внести в фонд. Таким образом, сумма вознаграждений после окончания трудовой деятельности, получаемых работником, определяется суммой взносов организации (а также, возможно, и работника) в план вознаграждений после окончания трудовой деятельности или в страховую компанию, вместе с доходами от инвестиций, возникающими в результате этих взносов; и
  - (b) следовательно, актуарный риск (риск того, что вознаграждения будут ниже ожидаемых) и инвестиционный риск (риск того, что инвестированных активов будет недостаточно для обеспечения ожидаемых вознаграждений) ложится на работника.
29. Примерами ситуаций, когда обязательства организации не ограничиваются суммой, которую она согласна внести в фонд, могут служить случаи, когда у организации имеется юридическое или традиционное обязательство, являющееся результатом:
- (a) формулы плана вознаграждений, не привязанной исключительно к сумме взносов;
  - (b) гарантий конкретной величины дохода на взносы, либо косвенных, через план, либо прямых; или
  - (c) сложившейся практики, которая привела к появлению традиционного обязательства. Например, традиционное обязательство может возникнуть, если у организации сложилась

традиция увеличивать вознаграждения бывшим работникам с целью компенсировать инфляцию, даже если соответствующее юридическое обязательство отсутствует.

30. В рамках пенсионных планов с установленными выплатами:
- (a) обязательство организации заключается в обеспечении оговоренных вознаграждений занятым в настоящее время и бывшим работникам; и
  - (b) актуарный риск (того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых) и инвестиционный риск, по сути, ложатся на организацию. Если практические актуарные или инвестиционные данные хуже ожидаемых, обязательства организации могут увеличиться.
31. В отличие от пенсионных планов с установленными взносами, при определении пенсионного плана с установленными выплатами не требуется уплачивать взносы отдельной организации. Параграфы 32–53 поясняют различие между пенсионными планами с установленными взносами и пенсионными планами с установленными выплатами в контексте пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, государственных пенсионных планов, комплексных программ социального обеспечения и вознаграждений, обеспеченных страховыми полисами.

**Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями**

32. Организация должна классифицировать пенсионный план, учрежденный совместно несколькими работодателями, как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами в соответствии с условиями плана (включая любые традиционные обязательства, которые выходят за рамки формальных условий). В случае если пенсионный план, совместно учрежденный несколькими работодателями, является пенсионным планом с установленными выплатами, организация должна:
- (a) учитывать свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах, относящихся к плану, точно так же, как и в случае любого другого пенсионного плана с установленными выплатами; и
  - (b) раскрывать информацию в соответствии с требованиями параграфа 141.
33. Если отсутствует достаточный объем информации для использования метода учета, применяемого для пенсионных планов с установленными выплатами, по отношению к пенсионному плану, совместно учрежденному несколькими работодателями, организация должна:
- (a) учитывать план в соответствии с параграфами 55–57, как если бы он являлся пенсионным планом с установленными взносами;
  - (b) раскрывать информацию:
    - (i) о том, что план является пенсионным планом с установленными выплатами; и
    - (ii) о причине отсутствия достаточного объема информации для учета плана как пенсионного плана с установленными выплатами; и
  - (c) в той степени, в какой профицит или дефицит плана может повлиять на сумму будущих взносов, дополнительно раскрывать:
    - (i) любую имеющуюся информацию об имеющемся профиците или дефиците;
    - (ii) информацию о базе, использованной для определения этого профицита или дефицита; и
    - (iii) информацию о последствиях для организации при наличии таковых.
34. Примером пенсионного плана с установленными выплатами, совместно учрежденного несколькими работодателями, является план, который:
- (a) финансируется за счет текущих поступлений, при этом, взносы работодателей и/или работников устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том же периоде, и будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов; и

- (b) предусматривает вознаграждения работникам, которые определяются продолжительностью их трудового стажа, а организации-участники не имеют реальных способов выхода из плана без уплаты взносов для обеспечения вознаграждений, заработанных работниками до момента выхода из плана.

Данный план создает актуарный риск для организации. Если окончательные затраты на выплату уже заработанных вознаграждений на отчетную дату превышают ранее ожидаемые, то организации придется либо увеличивать свои взносы, либо убеждать работников согласиться на сокращение вознаграждений. Таким образом, подобный план является пенсионным планом с установленными выплатами.

35. Если имеется достаточный объем информации о пенсионном плане, учрежденном совместно несколькими работодателями, который является пенсионным планом с установленными выплатами, то организация учитывает свою пропорциональную долю в обязательствах пенсионного плана с установленными выплатами, активах плана и затратах на вознаграждения после окончания трудовой деятельности, относящихся к плану, точно так же, как и в случае любого другого пенсионного плана с установленными выплатами. Однако могут быть случаи, когда организация не имеет возможности определить свою долю в соответствующем финансовом положении и результатах реализации плана с достаточной для целей отчетности надежностью. Это происходит, если:
- (a) организация не имеет доступа к информации о плане, которая удовлетворяла бы требованиям настоящего Стандарта; или
  - (b) план подвергает организации-участники актуарным рискам, связанным с занятыми в настоящее время и бывшими работниками других организаций, в результате чего отсутствует непротиворечивая и надежная основа для распределения обязательств, активов плана и расходов между отдельными организациями, участвующими в плане.

В подобных случаях организация учитывает план, как если бы он был планом с установленными взносами, и раскрывает дополнительную информацию в соответствии с требованиями параграфа 33.

36. Между пенсионным планом, совместно учрежденным несколькими работодателями, и организациями-участниками может быть заключен договор, определяющий, каким образом профицит по плану распределяется между участниками (или каким образом финансируется дефицит). Организация-участник пенсионного плана, совместно учрежденного несколькими работодателями, которая заключила такой договор и учитывает план как пенсионный план с установленными взносами в соответствии с параграфом 33, признает актив или обязательство, возникающее из такого договора, и соответствующую выручку или издержки в составе профицита или дефицита.
37. МСФО ОС 19 «Резервы, условные обязательства и условные активы» требует, чтобы организация раскрывала информацию о некоторых условных обязательствах. В контексте пенсионного плана, совместно учрежденного несколькими работодателями, условное обязательство может возникнуть, например, в результате:
- (a) актуарных убытков, относящихся к другим организациям-участникам, поскольку каждая организация, участвующая в пенсионном плане, совместно учрежденном несколькими работодателями, несет часть актуарных рисков всех остальных организаций-участников; или
  - (b) любого обязательства, предусмотренного условиями плана для финансирования недостающей суммы средств в плане, в случае прекращения участия других организаций.
38. Пенсионные планы, учрежденные совместно несколькими работодателями, отличаются от совместно управляемых планов. Совместно управляемый план – это простая совокупность планов отдельных работодателей, объединенных для того, чтобы позволить работодателям-участникам агрегировать свои ресурсы в инвестиционных целях и сократить затраты на управление инвестициями и административные расходы, но при этом права требования различных работодателей разделены, с тем чтобы выплаты осуществлялись по отдельности работникам соответствующих организаций. Совместно управляемые планы не представляют собой особой проблемы с точки зрения учета, поскольку о них обычно имеется достаточно информации для того, чтобы применять к ним тот же порядок учета, что и к любому другому пенсионному плану,

учрежденному одним работодателем, а также потому, что такие планы не подвергают организации-участники актуарным рискам, связанным с действующими и бывшими работниками других организаций. В разделе Определения настоящего Стандарта требуется, чтобы организация классифицировала совместно управляемый план как пенсионный план с установленными взносами или пенсионный план с установленными выплатами в соответствии с условиями плана (включая любые традиционные обязательства, выходящие за рамки формализованных условий).

**Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем**

39. Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых риски разделены между различными организациями, находящимися под общим контролем, например, между контролирующей и контролируемыми организациями, не являются пенсионными планами, учрежденными совместно несколькими работодателями.
40. Организация, участвующая в таком плане, получает информацию о плане в целом, оцененную в соответствии с настоящим Стандартом на основе допущений, применимых к плану в целом. Если имеется договорное соглашение или соглашение, имеющее обязательную силу, или заявлена политика отнесения чистых затрат на предоставление установленных выплат по плану в целом, оцененных в соответствии с настоящим Стандартом, на отдельные организации в рамках группы организаций, организация должна в отдельной финансовой отчетности признать сумму отнесенной таким образом чистой стоимости установленных выплат. При отсутствии такого договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики чистые затраты на предоставление установленных выплат должны признаваться в отдельной финансовой отчетности организации, которая юридически является работодателем-спонсором плана. Остальные организации должны в своей отдельной финансовой отчетности признать затраты, равные их взносам, подлежащим уплате за период.
41. В общественном секторе существуют примеры того, что контролирующая организация и одна и более контролируемых организаций участвуют в пенсионном плане с установленными выплатами. При отсутствии договорного соглашения, соглашения, имеющего обязательную силу, или заявленной политики, как указано в параграфе 40, контролируемая организация ведет учет на основе установленных взносов, а контролирующая организация в своей консолидированной финансовой отчетности – на основе установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает тот факт, что она ведет учет в отдельной финансовой отчетности на основе установленных взносов. Контролируемая организация, ведущая учет на базе установленных взносов, также включает в отчетность подробные сведения о контролирующей организации и заявляет, что в консолидированной финансовой отчетности контролирующей организации учет ведется на основе установленных выплат. Контролируемая организация также раскрывает необходимую информацию в соответствии с требованиями параграфа 42.
42. **Участие в таком плане для каждой отдельной организации является операцией между связанными сторонами. Поэтому в своей отдельной финансовой отчетности организация должна раскрыть следующую информацию:**
  - (a) **договорное соглашение, соглашение, имеющее обязательную силу, или заявленную политику взимания чистых затрат на предоставление установленных выплат или факт отсутствия такой политики;**
  - (b) **политику расчета взноса, который должна уплатить организация.**
  - (c) **если организация учитывает распределение чистых затрат на предоставление установленных выплат в соответствии с параграфом 40, всю информацию о плане в целом в соответствии с параграфами 140–142.**
  - (d) **если организация учитывает взнос, подлежащий уплате за период, в соответствии с параграфом 40, информацию о плане в целом, требуемую в соответствии с параграфами 141(b)–(e), (j), (n), (o), (q) и 142. Прочая информация, предусмотренная параграфом 141, не подлежит раскрытию.**

**Государственные пенсионные планы**

43. **Организация должна учитывать вознаграждения после окончания трудовой деятельности в рамках государственных пенсионных планов аналогично пенсионному плану, совместно учрежденному несколькими работодателями (см. параграфы 32 и 33).**
44. Государственные пенсионные планы учреждаются в соответствии с законодательством, охватывают все организации (или все организации конкретной категории, например, определенной отрасли) и управляются национальным, региональным или местным правительством или же иным органом (например, федеральной службой, созданной специально для этой цели). В настоящем Стандарте рассматриваются только вознаграждения работникам организации, и не затрагивается учет обязательств по государственным пенсионным планам, связанным с работниками или бывшими работниками организаций, которые не контролируются отчитывающейся организацией. Хотя правительство может разрабатывать государственные пенсионные планы и предоставлять выплаты работникам организаций коммерческого сектора и/или лицам, занимающимся собственным бизнесом, обязательства, возникающие по таким планам, не рассматриваются в настоящем Стандарте.
45. Многие государственные пенсионные планы финансируются за счет текущих поступлений, при этом, взносы устанавливаются на уровне, который считается достаточным для выплаты вознаграждений, подлежащих перечислению в том же периоде; будущие вознаграждения, заработанные в текущем периоде, будут выплачиваться из будущих взносов. Организации, которые подпадают под действие государственных пенсионных планов, учитывают их либо как пенсионные планы с установленными взносами, либо как пенсионные планы с установленными выплатами. Отражение в бухгалтерском учете зависит от наличия юридического или традиционного обязательства по уплате будущих вознаграждений. Если единственным обязательством организации является уплата взносов по мере наступления их срока, и у организации отсутствуют обязательства по уплате будущих вознаграждений, то она учитывает такой государственный пенсионный план как план с установленными взносами.
46. Государственный пенсионный план может быть определен контролируемой организацией как пенсионный план с установленными взносами. Однако существует оспариваемое допущение о том, что государственный пенсионный план будет охарактеризован контролирующей организацией как пенсионный план с установленными выплатами. В случае если данное допущение было оспорено, государственный пенсионный план учитывается как пенсионный план с установленными взносами.

#### **Комбинированные программы социального обеспечения**

47. **Отчитывающаяся организация должна учитывать вознаграждения после окончания трудовой деятельности в рамках комбинированных программ социального обеспечения аналогично вознаграждениям в рамках пенсионного плана, учрежденного совместно несколькими работодателями (см. параграфы 32 и 33).**
48. Комбинированные программы социального обеспечения учреждаются в соответствии с законодательством и направлены на предоставление вознаграждений физическим лицам, удовлетворяющим критериям отбора. Такие критерии, прежде всего, включают требование, чтобы лицо достигло установленного законодательством пенсионного возраста. Могут существовать и другие критерии, связанные с такими факторами, как доход и личное благосостояние. В некоторых странах комбинированные программы социального обеспечения также могут функционировать путем предоставления вознаграждений в обмен на услуги, оказанные физическими лицами. В Стандарте рассматриваются только те обязательства по комбинированным программам социального обеспечения, которые возникают в качестве вознаграждения за услуги, оказанные работниками и бывшими работниками отчитывающейся организации. Настоящий Стандарт требует, чтобы отчитывающаяся организация учитывала обязательства по вознаграждениям работникам, которые возникают в рамках комбинированных программ социального обеспечения, аналогично вознаграждениям в рамках пенсионных планов, совместно учрежденных несколькими работодателями, в соответствии с параграфами 32 и 33.
49. Для группы организаций, например правительства в целом, отражение в бухгалтерском учете обязательств по вознаграждениям работникам в рамках комбинированных программ социального обеспечения зависит от того, является ли компонент программы, связанный с предоставлением вознаграждений работникам после окончания трудовой деятельности, пенсионным планом с установленными взносами или пенсионным планом с установленными выплатами. При вынесении этого профессионального суждения должны учитываться факторы, перечисленные в параграфе 35.

**Вознаграждения, обеспеченные страховыми полисами**

50. Для финансирования плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности организация может уплачивать страховые премии. Организация должна учитывать такой план как пенсионный план с установленными взносами, за исключением случаев, когда у организации есть (либо косвенные, через план, либо прямые) следующие юридические или традиционные обязательства:

- (a) выплачивать вознаграждения работникам непосредственно при наступлении срока выплаты; или
- (b) вносить дополнительные взносы, если страховщик не выплачивает полностью будущие вознаграждения работникам, относящиеся к оказанным ими услугам в текущем и прошлых периодах.

Если организация сохраняет за собой подобное юридическое или традиционное обязательство, то такой план должен учитываться как план с установленными выплатами.

51. Вознаграждения, обеспеченные договорами страхования, не обязаны быть непосредственно или автоматически связаны с обязательствами организации по выплате вознаграждений работникам. В отношении планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности, предусматривающих заключение договоров страхования, применяется то же самое разграничение между системами учета и финансирования, что и в отношении других финансируемых планов.

52. Если организация финансирует обязательство по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности путем уплаты взносов по страховому полису, согласно которому организация (либо прямо, либо косвенно, через план, через механизм установления будущих страховых премий либо через отношения со страховщиком как со связанной стороной) сохраняет за собой юридические или традиционные обязательства, то уплата страховых премий не эквивалентна платежам по плану с установленными взносами. Отсюда следует, что организация:

- (a) учитывает страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям, как актив плана (см. параграф 10); и
- (b) признает другие страховые полисы как права на возмещение (если такие полисы удовлетворяют критериям, приведенным в параграфе 121).

53. Если страховой полис (a) выписан на имя конкретного участника плана или группы участников плана, и (b) у организации нет каких-либо юридических или традиционных обязательств покрывать убытки по полису, то у организации нет обязательства выплачивать вознаграждения работникам, и ответственность за выплату вознаграждений несет исключительно страховщик. Уплата фиксированных страховых премий по такому договору, по существу, представляет собой погашение обязательства по вознаграждениям работникам, а не инвестирование средств для исполнения этого обязательства. Следовательно, у организации исчезает как актив, так и обязательство. Таким образом, организация учитывает такие платежи как взносы в пенсионный план с установленными взносами.

**Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными взносами**

54. Учет пенсионных планов с установленными взносами прост, поскольку обязательства отчитывающейся организации на каждый период определяются суммами взносов, подлежащих уплате за этот период. Следовательно, для оценки обязательств или расходов не требуются актуарные допущения, и отсутствует возможность возникновения актуарной прибыли или убытка. Более того, обязательства оцениваются на недисконтированной основе за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги.

**Признание и оценка**

55. Если работник оказал организации услуги в течение периода, то организация должна признать взнос, подлежащий уплате в пенсионный план с установленными взносами в обмен на эти услуги, следующим образом:

- (a) как обязательство (доначисленный расход) после вычета уже уплаченных взносов. Если уплаченный взнос превышает величину взноса, подлежащего уплате за услуги,



оказанные до окончания отчетного периода, то организация должна признать это превышение как актив (предоплаченный расход) в той степени, в какой авансовый платеж приведет, например, к сокращению будущих выплат или возврату денежных средств; и

- (b) как расход, за исключением случая, когда другой Стандарт требует или разрешает включать взнос в себестоимость актива (см., например, МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17).

56. Если взносы в пенсионный план с установленными взносами не подлежат уплате в полном объеме в течение двенадцати месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги, они должны дисконтироваться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.

#### Раскрытие информации

57. Организация должна раскрыть сумму, признанную в качестве расхода по пенсионному плану с установленными взносами.
58. Организация должна раскрыть информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами для ключевого управленческого персонала, если этого требует МСФО ОС 20.

#### Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – пенсионные планы с установленными выплатами

59. Учет пенсионных планов с установленными выплатами сложен, поскольку для оценки обязательств и расходов требуются актуарные допущения, и существует возможность возникновения актуарных прибылей и убытков. Более того, обязательства оцениваются на дисконтированной основе, поскольку они могут быть исполнены через много лет с момента оказания работниками соответствующих услуг.

#### Признание и оценка

60. Пенсионные планы с установленными выплатами могут не финансироваться, или же полностью или частично финансироваться за счет взносов организации, а иногда ее работников, в организацию или фонд, юридически независимый от отчитывающейся организации, из которого выплачиваются вознаграждения работникам. Выплата финансируемых вознаграждений при наступлении срока выплаты зависит не только от финансового положения и результатов инвестиционной деятельности фонда, но и от возможности (и желания) организации компенсировать любой дефицит в активах фонда. Таким образом, организация, по существу, принимает на себя актуарные и инвестиционные риски, связанные с планом. Вследствие этого величина расходов, признанных по пенсионному плану с установленными выплатами, не обязательно совпадает с суммой взноса, подлежащей уплате в данном периоде.
61. Учет организацией пенсионных планов с установленными выплатами состоит из следующих действий:
- (a) использование методов актуарных расчетов для получения надежной оценки суммы вознаграждений, причитающихся работникам за их услуги в текущем и прошлых периодах. Для этого организации необходимо определить сумму вознаграждений, причитающихся за текущий и прошлые периоды (см. параграфы 80–84), и произвести оценку (сделать актуарные допущения) демографических (таких как текучесть персонала и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут влиять на расходы по выплате вознаграждений (см. параграфы 85–104).
  - (b) дисконтирование суммы вознаграждений с использованием метода прогнозируемой единицы кредитования для определения дисконтированной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода (см. параграфы 77–79);
  - (c) определение справедливой стоимости любых активов плана (см. параграфы 118–120);
  - (d) определение общей суммы актуарных прибылей и убытков и суммы актуарных прибылей и убытков, подлежащих признанию (см. параграфы 105–111);

- (e) определение итоговой стоимости услуг прошлых периодов в случае введения в действие или изменения плана (см. параграфы 112–117); и
  - (f) определение итоговой прибыли или убытка в случае сокращения или окончательного расчета по плану (см. параграфы 129–135). Если у организации имеется несколько пенсионных планов с установленными выплатами, она применяет эти процедуры по отдельности для каждого существенного плана. Например, региональное правительство, отвечающее за образование, здравоохранение и некоторые другие услуги, может иметь отдельные планы для учителей, работников системы здравоохранения и других работников.
62. В некоторых случаях расчетные оценки, усредненные значения и простые вычисления дают достоверное приближение к результатам развернутых расчетов, описываемых в настоящем Стандарте.

*Учет традиционных обязательств*

63. **Организация должна учитывать не только свои юридические обязательства в соответствии с формальными условиями пенсионного плана с установленными выплатами, но и любые традиционные обязательства, вытекающие из сложившейся практики ведения деятельности организации. Сложившаяся практика ведет к возникновению традиционного обязательства, если у организации нет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером традиционного обязательства является ситуация, когда изменение сложившейся практики организации приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.**
64. Формальные условия пенсионного плана с установленными выплатами могут допускать прекращение обязательств организации по этому плану. Тем не менее, для организации затруднительно прекратить действие плана, если она стремится сохранить своих работников. Таким образом, в отсутствие доказательств обратного, учет вознаграждений после окончания трудовой деятельности предполагает, что организация, которая в настоящее время обещает выплату таких вознаграждений, в дальнейшем будет поступать так же на протяжении оставшегося периода трудовой деятельности работников.

*Отчет о финансовом положении*

65. **Величина, признаваемая как обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, должна представлять собой чистую сумму следующих величин:**
- (a) **дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату (см. параграф 77);**
  - (b) **плюс все актуарные прибыли (за вычетом всех актуарных убытков), не признанные вследствие учета в порядке, предусмотренном параграфами 105 и 106;**
  - (c) **минус любая еще не признанная стоимость услуг прошлых периодов (см. параграф 112); и**
  - (d) **минус справедливая стоимость на отчетную дату активов плана (при наличии таковых), непосредственно предназначенных для исполнения обязательств (см. параграфы 118–120).**
66. Дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами равна совокупным обязательствам до вычета справедливой стоимости любых активов плана.
67. **Организация должна определять дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и справедливую стоимость любых активов плана с достаточной регулярностью для того, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, не отличались существенным образом от величин, которые будут определяться на отчетную дату.**
68. Настоящий Стандарт рекомендует, но не требует, чтобы организация привлекала квалифицированного актуария к оценке всех существенных обязательств по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В силу практических соображений организация может заказать у квалифицированного актуария подробную оценку обязательств до наступления отчетной даты. Тем не менее, результаты этой оценки корректируются с учетом любых существенных операций и прочих существенных изменений обстоятельств (включая изменения рыночных цен и процентных ставок) вплоть до отчетной даты.

69. Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, может быть отрицательной (актив). Организация должна оценивать возникающий актив как меньшую из следующих величин:
- (a) величины, определенной в соответствии с параграфом 65; и
  - (b) общей суммы
    - (i) всех накопленных непризнанных чистых актуарных убытков и стоимости услуг прошлых периодов (см. параграфы 105, 106 и 112); и
    - (ii) дисконтированной стоимости всех экономических выгод в форме возврата денежных средств по плану или сокращения будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.
70. Применение параграфа 69 не должно приводить к признанию в текущем периоде прибыли исключительно в результате актуарного убытка или за счет стоимости услуг прошлых периодов. Поэтому, в соответствии с параграфом 65, организация должна одновременно признать следующие чистые актуарные прибыли и убытки в объеме, в котором они возникают при определении актива пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):
- (a) чистые актуарные убытки текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде в объеме, в каком они превышают какое-либо сокращение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или увеличивается, то вся сумма чистых актуарных убытков текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов признается одновременно в текущем периоде в соответствии с параграфом 65;
  - (b) чистые актуарные прибыли текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов в том объеме, в каком они превышают какое-либо увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или уменьшается, то вся сумма чистых актуарных прибылей текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов признается одновременно в соответствии с параграфом 65.
71. Параграф 70 применяется только в том случае, если у организации на начало или на конец учетного периода имеется профицит<sup>37</sup> по пенсионному плану с установленными выплатами, и по действующим условиям плана невозможно полностью компенсировать этот профицит за счет возврата денежных средств или сокращения будущих взносов. В подобных случаях стоимость услуг прошлых периодов и возникающие в периоде актуарные убытки, признание которых откладывается в соответствии с параграфом 65, увеличат сумму, указанную в подпункте 69(b)(i). Если это увеличение не компенсируется эквивалентным сокращением дисконтированной стоимости экономических выгод, отвечающих условиям признания в соответствии с подпунктом 69(b)(ii), чистая общая сумма, указанная в пункте 69(b), увеличится, а, следовательно, увеличится и признанная прибыль. В таких обстоятельствах параграф 70 запрещает признание прибыли. Противоположный эффект имеет место в случае возникающих в периоде актуарных прибылей, признание которых откладывается в соответствии с параграфом 65, в той степени, в какой актуарные прибыли уменьшают накопленные непризнанные актуарные убытки. В таких обстоятельствах параграф 70 запрещает признание убытка. (Примеры применения данного параграфа см. в иллюстративных примерах.)
72. Актив может возникнуть в случае избыточного финансирования пенсионного плана с установленными выплатами или в некоторых случаях, когда признаются актуарные прибыли. В таких ситуациях организация признает актив, поскольку:
- (a) организация контролирует ресурс, который представляет собой способность использовать профицит для создания будущих выгод;

\* На основе текущих условий плана.

- (b) этот контроль является результатом прошлых событий (взносов, уплаченных организацией, и услуг, оказанных работником); и
  - (c) будущие экономические выгоды возникают у организации в форме сокращения будущих взносов или возврата денежных средств либо напрямую организации, либо косвенно в покрытие дефицита по другому плану.
73. Ограничение, установленное в параграфе 69(b), не отменяет отложенное признание некоторых актуарных убытков (см. параграфы 105 и 106) и, в некоторых случаях, стоимости услуг прошлых периодов (см. параграф 112), помимо того, что указано в параграфе 70. Подпункт 141(f)(iii) требует, чтобы организация раскрывала любую сумму, не признанную как актив, вследствие ограничения, установленного в параграфе 69(b).

*Отчет о финансовых результатах деятельности*

74. **Организация должна признать чистую сумму следующих величин в составе профицита или дефицита, кроме случаев, когда другой стандарт требует или разрешает их включение в стоимость актива:**
- (a) стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 76–104);
  - (b) затраты на проценты (см. параграф 95);
  - (c) ожидаемый доход на все активы плана (см. параграфы 125–127) и все права на возмещение (см. параграф 121);
  - (d) актуарные прибыли и убытки, требуемые в соответствии с учетной политикой организации (см. параграфы 105–109);
  - (e) стоимость услуг прошлых периодов (см. параграф 112);
  - (f) влияние любых секвестров или расчетов по плану (см. параграфы 129 и 130); и
  - (g) влияние ограничения, установленного в параграфе 69(b), за исключением случаев, когда оно признается в Отчете об изменении в чистых активах/ капитале в соответствии с параграфом 108.
75. Прочие Стандарты требуют включения некоторых затрат на выплату вознаграждений работникам в стоимость активов, таких как запасы или основные средства (см. МСФО ОС 12 и МСФО ОС 17). Любые затраты на выплату вознаграждений по окончании трудовой деятельности, включенные в стоимость таких активов, содержат соответствующую долю компонентов, перечисленных в параграфе 74.

**Признание и оценка – дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и стоимость услуг текущего периода**

76. На объем окончательных затрат по пенсионному плану с установленными выплатами могут влиять различные переменные, такие как величина заработной платы на момент выхода на пенсию, текучесть кадров и смертность, динамика затрат на медицинское обслуживание, а для финансируемых планов – инвестиционные доходы на активы плана. Объем окончательных затрат по плану является неопределенным, и с высокой вероятностью эта неопределенность будет сохраняться на протяжении длительного времени. Для того чтобы оценить дисконтированную стоимость обязательств по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности и соответствующую стоимость услуг текущего периода, необходимо:
- (a) применить метод актуарной оценки (см. параграфы 77–79);
  - (b) соотнести вознаграждения и периоды оказания услуг (см. параграфы 80–84); и
  - (c) сделать актуарные допущения (см. параграфы 85–104).

*Метод актуарной оценки*

77. **Организация должна использовать метод прогнозируемой условной единицы, чтобы определить дисконтированную стоимость своих обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а где это применимо – стоимости услуг прошлых периодов.**
78. В методе прогнозируемой условной единицы (иногда называемом методом накопленных вознаграждений, распределенных пропорционально продолжительности оказания услуг или методом вознаграждения/ продолжительности оказания услуг) каждый период оказания услуг

считается основанием для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения (см. параграфы 80–84), и каждая условная единица оценивается отдельно, образуя окончательный объем обязательства (см. параграфы 85–104).

79. Организация дисконтирует весь объем обязательства по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности, даже если часть обязательства подлежит исполнению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

*Соотнесение вознаграждений и периодов оказания услуг*

80. **При определении дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости услуг текущего периода, а в случаях, где это применимо, стоимости услуг прошлых периодов, организация должна соотнести вознаграждения с периодами оказания услуг в соответствии с формулой вознаграждений по плану. Однако если оказание услуг работниками в более поздние годы приведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в ранние годы, организация должна распределить вознаграждение на равномерной основе:**

- (а) с даты, когда услуги, оказанные работником, впервые дают ему право на вознаграждение в рамках плана (независимо от того, влияет ли оказание им услуг в будущем на размер вознаграждения);
- (б) по дату, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к существенному увеличению вознаграждений в рамках плана, за исключением того, которое возникает в результате дальнейшего роста заработной платы

81. Метод прогнозируемой условной единицы требует, чтобы организация соотносила вознаграждение с текущим периодом (чтобы определить стоимость услуг текущего периода), а также с текущим и предыдущими периодами (чтобы определить дисконтированную стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами). Организация соотносит вознаграждения по окончании трудовой деятельности с периодами, в которых возникают обязательства по их выплате. Эти обязательства возникают по мере оказания услуг работниками в обмен на вознаграждения по окончании трудовой деятельности, которые организация предполагает выплачивать в будущих отчетных периодах. Методы актуарных расчетов позволяют организации достаточно надежно оценить такое обязательство, чтобы обосновать его признание.

82. Оказание работниками услуг порождает обязательство в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, даже если вознаграждения обусловлены будущей работой (иными словами, они являются гарантированными). Оказание работниками услуг до наступления даты, когда вознаграждения становятся безусловными, порождает традиционное обязательство, потому что на каждую последующую отчетную дату объем будущих услуг, которые работнику будет необходимо оказать, прежде чем получить право на вознаграждение, сокращается. При оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами организация учитывает вероятность того, что некоторые работники могут не удовлетворять каким-либо условиям предоставления безусловного права на получение вознаграждений. По аналогии, несмотря на то, что некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности, например, медицинское обслуживание, могут быть выплачены только при наступлении определенного события, когда работник более не работает, обязательство возникает при оказании работником услуг, дающих ему право на получение вознаграждения в случае наступления указанного события. Вероятность наступления этого события влияет на оценку обязательства, но не влияет на факт его наличия.

83. Обязательство увеличивается до той даты, когда дальнейшее оказание услуг работником не приводит к возникновению существенных будущих вознаграждений. Таким образом, все вознаграждения относятся на периоды, заканчивающиеся на эту дату или ранее. Вознаграждения относятся на отдельные учетные периоды в соответствии с формулой вознаграждений плана. Однако если оказание услуг работником в последующие годы приведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в более ранние годы, то организация распределяет вознаграждения равномерно вплоть до даты, когда дальнейшее оказание услуг работником не будет приводить к возникновению существенных будущих вознаграждений. Это связано с тем, что оказание работником услуг на протяжении всего периода, в конечном счете, приведет к этому более высокому уровню вознаграждений.

84. Если сумма вознаграждения равняется постоянной доле заработной платы на момент прекращения работы за каждый год работы, повышение заработной платы в будущем будет влиять на объем средств, необходимых для исполнения обязательства, существующего за период работы до отчетной даты, но не создает дополнительных обязательств. Поэтому:
- (a) для целей параграфа 80(b) повышение заработной платы не ведет к дополнительному вознаграждению, даже притом, что сумма вознаграждений зависит от размера заработной платы на момент прекращения работы; и
  - (b) сумма вознаграждения, относимая на каждый период, равна постоянной доле заработной платы, к которой привязано вознаграждение.

*Актuarные допущения*

85. **Актuarные допущения должны быть объективными и взаимно непротиворечивыми.**
86. Актuarные допущения – наилучшая ожидаемая оценка организацией переменных, определяющих окончательную стоимость выплачиваемых вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Актuarные допущения включают:
- (a) демографические допущения о будущих характеристиках занятых в настоящее время и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения учитывают следующие аспекты:
    - (i) смертность, как в течение периода занятости, так и по окончании трудовой деятельности;
    - (ii) показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
    - (iii) доля участников плана с иждивенцами, которые будут иметь право на вознаграждения; и
    - (iv) количество обращений по планам медицинского обеспечения.
  - (b) Финансовые допущения, которые учитывают следующие аспекты:
    - (i) ставка дисконтирования (см. параграфы 91–95);
    - (ii) уровень будущей заработной платы и вознаграждений (см. параграфы 96–100);
    - (iii) в случае вознаграждений в части медицинского обеспечения – будущая стоимость медицинского обеспечения, включая, если они существенны, затраты на обработку обращений и выплату вознаграждений (см. параграфы 101–104); и
    - (iv) ожидаемая ставка дохода на активы плана (см. параграфы 125–127).
87. Актuarные допущения являются объективными в случае, если они делаются осмотрительно, но не являются чрезмерно консервативными.
88. Актuarные допущения являются взаимно непротиворечивыми, если они отражают экономические взаимосвязи между такими факторами, как инфляция, темпы роста заработной платы, доход на активы плана и ставки дисконтирования. Например, все допущения, зависящие от конкретного уровня инфляции (такие как допущения о процентных ставках и увеличении заработной платы и вознаграждений) в любой определенный период в будущем исходят из одного и того же уровня инфляции на этот период.
89. Организация устанавливает ставку дисконтирования и прочие финансовые допущения при номинальных (заданных) условиях, за исключением случаев, когда оценки в реальных (скорректированных на инфляцию) условиях более надежны, например, в гиперинфляционной экономике (см. МСФО ОС 10 «Финансовая отчетность в гиперинфляционной экономике») или в случае, если вознаграждение индексируется и существует развитый рынок индексируемых облигаций в той же валюте и с теми же сроками.
90. **Финансовые допущения должны основываться на рыночных ожиданиях на отчетную дату в отношении того периода, в котором обязательства должны быть исполнены.**

*Актuarные допущения – ставка дисконтирования*

91. **Ставка, используемая для дисконтирования обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности (как финансируемых, так и нефинансируемых) должна отражать стоимость денег во времени. Валюта и срок финансового инструмента, выбранного для того, чтобы отражать стоимость денег во времени, должны соответствовать валюте и ожидаемому сроку погашения обязательств по вознаграждениям по окончании трудовой деятельности.**
92. Одним из актуарных допущений, имеющих существенное значение, является ставка дисконтирования. Ставка дисконтирования отражает стоимость денег во времени, но не актуарный или инвестиционный риск. Более того, ставка дисконтирования не отражает ни кредитный риск организации, который берут на себя ее кредиторы, ни риск того, что события в будущем могут отличаться от актуарных допущений.
93. Ставка дисконтирования отражает ожидаемое распределение выплат вознаграждения во времени. На практике организация часто достигает этого путем применения единой средневзвешенной ставки дисконтирования, которая отражает ожидаемое распределение во времени и суммы выплачиваемых вознаграждений, а также валюту, в которой они должны выплачиваться.
94. Организация формирует профессиональное суждение о том, обеспечивает ли рыночная доходность на отчетную дату у государственных облигаций, высококачественных корпоративных облигаций или другого финансового инструмента наилучшую оценку стоимости денег во времени. В некоторых странах наилучшей оценкой стоимости денег во времени является рыночная доходность государственных облигаций на отчетную дату. Однако могут существовать страны, для которых это неприменимо, например страны, в которых отсутствует развитый рынок государственных облигаций, или в которых рыночная доходность на отчетную дату по государственным облигациям не отражает стоимость денег во времени. В таких случаях отчитывающаяся организация определяет ставку иным образом, например, используя рыночную доходность по высококачественным корпоративным облигациям. Могут возникать ситуации, когда отсутствует развитый рынок государственных облигаций или высококачественных корпоративных облигаций, имеющих достаточно длительный срок погашения, который соответствовал бы расчетному сроку выплаты всех вознаграждений. В таких случаях организация применяет текущие рыночные ставки на соответствующие сроки для дисконтирования краткосрочных платежей и рассчитывает ставку дисконтирования для обязательств с длительным сроком погашения путем экстраполяции текущих рыночных ставок вдоль кривой доходности. Общая дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами едва ли будет особенно чувствительна к ставке дисконтирования, применяемой к той части вознаграждений, которая подлежит выплате по истечении срока погашения имеющегося финансового инструмента, такого как государственные или корпоративные облигации.
95. Затраты на проценты рассчитываются путем умножения ставки дисконтирования, определенной в начале периода, на дисконтированную стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в течение этого периода с учетом всех существенных изменений обязательств. Дисконтированная стоимость обязательства будет отличаться от обязательства, признанного в Отчете о финансовом положении, поскольку (а) обязательство признается после вычитания справедливой стоимости активов плана и (б) некоторые актуарные прибыли и убытки, а также часть стоимости услуг прошлых периодов, не признаются одновременно. [В разделе «Иллюстративные примеры», помимо прочего, приводится расчет затрат на проценты.]

*Актуарные допущения – заработная плата, вознаграждения и расходы на медицинское обслуживание*

96. **База для оценки обязательств плана вознаграждений по окончании трудовой деятельности должна отражать:**
- (a) **оценку повышений заработной платы в будущем;**
  - (b) **вознаграждения, установленные по условиям плана (или вытекающие из любых традиционных обязательств, выходящих за рамки этих условий) на отчетную дату; и**
  - (c) **оценку будущих изменений в уровне любых государственных вознаграждений, влияющих на вознаграждения, подлежащие выплате в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, только в том случае, если:**
    - (i) **эти изменения были введены в действие до отчетной даты; либо**

- (ii) **прошлый опыт или другие надежные свидетельства указывают, что эти государственные вознаграждения изменятся предсказуемым образом, например, в соответствии с будущими изменениями общего уровня цен или заработной платы.**
97. Ожидаемые оценки повышений заработной платы в будущем учитывают инфляцию, старшинство и повышения в должности, а также другие существенные факторы, такие как предложение и спрос на рынке труда.
98. Если формальные условия плана (или традиционное обязательство, выходящее за рамки этих условий) требуют от организации изменения вознаграждений в будущих периодах, оценка обязательства отражает эти изменения. Это имеет место, когда, например:
- (a) у организации имеется предшествующий опыт увеличения вознаграждений, например, с целью компенсации влияния инфляции, и нет указаний на то, что в будущем эта практика изменится; или
  - (b) актуарные прибыли уже были признаны в финансовой отчетности, и организация обязана в силу либо формальных условий плана (или традиционного обязательства, выходящего за рамки этих условий), либо законодательства использовать любой профицит плана в интересах его участников (см. параграф 114(c)).
99. Актуарные допущения не отражают будущие изменения вознаграждений, не указанные в формальных условиях плана (или не содержащиеся в традиционном обязательстве) на отчетную дату. Такие изменения выражаются:
- (a) в стоимости услуг прошлых периодов в той мере, в какой они влияют на вознаграждения за работу до момента изменения; и
  - (b) в стоимости услуг текущего периода для периодов после момента изменения в той мере, в какой они влияют на вознаграждения за работу после момента изменения.
100. Некоторые вознаграждения по окончании трудовой деятельности привязаны к таким переменным, как размер причитающегося вознаграждения в форме пенсий из фонда социального страхования или государственного медицинского страхования. Оценка таких вознаграждений отражает ожидаемые изменения таких переменных на основе опыта прошлых лет и других достоверных данных.
101. **Допущения относительно затрат на медицинское обеспечение должны учитывать ожидаемые будущие изменения стоимости медицинских услуг, возникающие как в результате инфляции, так и в результате специфических изменений в расходах на медицинское обеспечение.**
102. Оценка вознаграждений, предоставляемых по окончании трудовой деятельности в виде медицинского обеспечения, требует наличия допущений относительно уровня и частоты будущих обращений за медицинской помощью и затрат на ее предоставление. Организация оценивает будущую стоимость медицинского обеспечения на основании данных за прошлые годы из своего собственного опыта, которые при необходимости дополняются данными за прошлые годы от других организаций, страховых компаний, медицинских учреждений или других источников. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает влияние технического прогресса, изменений в схемах потребления или предоставления медицинских услуг и изменений состояния здоровья участников плана.
103. Уровень и частота обращений особенно зависят от возраста, состояния здоровья и пола работников (и их иждивенцев), а также могут быть чувствительны к другим факторам, например географическому местонахождению. Таким образом, данные за прошлые годы корректируются с учетом различий имеющегося демографического состава населения и того состава населения, на основе которого были получены данные прошлых лет. Они также корректируются в случае наличия надежных данных о том, что прошлые тенденции продолжаться не будут.
104. Некоторые планы медицинского обеспечения по окончании трудовой деятельности требуют, чтобы работники делали взносы в счет покрытия затрат на медицинское обеспечение, предусмотренное планом. Оценка будущих затрат на медицинское обеспечение учитывает любые взносы такого рода на основе условий плана на отчетную дату (или на основе любых традиционных обязательств, выходящих за рамки этих условий). Изменения взносов работников



вливают на стоимость услуг прошлых периодов или приводят к секвестрам. Затраты на предоставление медицинской помощи могут сокращаться за счет льгот, предоставляемых государственными или иными медицинскими учреждениями (см. параграфы 96(с) и 100).

*Актuarные прибыли и убытки*

105. При оценке обязательств пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65, организация, с учетом требований параграфа 70, должна признать часть (как указано в параграфе 106) актуарных прибылей и убытков в качестве доходов или расходов, если чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли и убытки на конец предыдущего отчетного периода превышают большую из следующих величин:
- (а) 10 процентов от дисконтированной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами на указанную дату (до вычета активов плана); и
  - (б) 10 процентов от справедливой стоимости любых активов плана на указанную дату.
- Указанные ограничения должны рассчитываться и применяться по отдельности для каждого пенсионного плана с установленными выплатами.
106. Часть актуарных прибылей и убытков, подлежащая признанию для каждого пенсионного плана с установленными выплатами, равна превышению, определенному в соответствии с параграфом 105, разделенному на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников, участвующих в плане. Однако организация может применять любой систематический метод, который приводит к ускоренному признанию актуарных прибылей и убытков, при условии, что и к прибылям, и к убыткам применяется одна и та же база, и данная база последовательно используется из периода в период. Организация может применять подобные систематические методы к актуарным прибылям и убыткам, даже если их величина находится в пределах, указанных в параграфе 105.
107. Если, как предусмотрено параграфом 106, организация принимает политику признания актуарных прибылей и убытков в том периоде, в котором они возникают, то они могут признаваться в качестве отдельной статьи в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфами 108 и 109, при условии, что признанию подлежат:
- (а) все пенсионные планы организации с установленными выплатами; и
  - (б) все актуарные прибыли и убытки организации.
108. Актуарные прибыли и убытки, признанные непосредственно в составе чистых активов/ капитала, как предусмотрено параграфом 107, должны отражаться в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 118(б) МСФО ОС 1.
109. Организация, которая признает актуарные прибыли и убытки в соответствии с параграфом 107, также должна признавать любые корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным параграфом 69(б), вне профицита или дефицита в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, в соответствии с параграфом 118(б) МСФО ОС 1. Актуарные прибыли и убытки и корректировки, возникающие в связи с ограничением, установленным параграфом 69(б), признанные непосредственно в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала, должны признаваться одновременно в составе накопленного профицита или дефицита. Они не должны признаваться в составе профицита или дефицита в последующем периоде.
110. Актуарные прибыли и убытки могут возникать в результате увеличения или уменьшения либо дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, либо справедливой стоимости соответствующих активов плана. Причинами актуарных прибылей и убытков могут быть, например:
- (а) непредвиденно высокие или низкие показатели текучести кадров, уровня досрочного выхода на пенсию или смертности, или повышения заработной платы и вознаграждений (если формальные или фактические условия плана предусматривают увеличение вознаграждения с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
  - (б) влияние изменений в оценках будущего уровня текучести кадров, досрочного выхода на пенсию или смертности, повышения заработной платы и вознаграждений (если формализованные или фактические условия плана предусматривают увеличение вознаграждения с учетом инфляции) или затрат на медицинское обеспечение;
  - (с) влияние изменения ставки дисконтирования; и

(d) различия между фактическим и ожидаемым доходом на активы плана (см. параграфы 125–127).

111. В долгосрочном периоде возможен взаимозачет актуарных прибылей и убытков. Поэтому ожидаемые оценки объема вознаграждений по окончании трудовой деятельности могут рассматриваться как диапазон (или коридор) отклонений от наилучшей ожидаемой оценки. Организация может, но не обязана признавать актуарные прибыли и убытки, которые попадают в этот диапазон. Настоящий Стандарт требует, чтобы организация признавала как минимум определенную долю актуарных прибылей и убытков, которые выходят за границы коридора, определенного как плюс или минус 10 процентов. (В Иллюстративных примерах, помимо прочего, иллюстрируется бухгалтерская обработка актуарных прибылей и убытков.) Стандарт также допускает использование систематических методов для ускоренного признания при условии, что эти методы удовлетворяют условиям, определенным в параграфе 106. Такие допустимые методы включают, например, одновременное признание всех актуарных прибылей и убытков как внутри, так и вне коридора.

*Стоимость услуг прошлых периодов*

112. **При оценке обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65, организация, с учетом требований параграфа 70, признает стоимость услуг прошлых периодов равномерно на протяжении среднего периода до тех пор, пока право работника на получение вознаграждений не станет гарантированным. Если право на вознаграждения становится гарантированным непосредственно после введения в действие пенсионного плана с установленными выплатами или внесения в него изменений, организация должна одновременно признавать стоимость услуг прошлых периодов.**
113. Стоимость услуг прошлых периодов возникает, когда организация вводит в действие пенсионный план с установленными выплатами, который соотносит вознаграждения с прошлыми услугами или изменениями вознаграждений, подлежащих выплате за прошлые услуги в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами. Такие изменения производятся в обмен на предоставление работниками услуг в течение периода, по истечении которого право работника на получение вознаграждений становится гарантированным. Таким образом, организация признает стоимость услуг прошлых периодов в течение указанного периода, вне зависимости от того факта, что она относится к услугам, оказанным в предыдущие периоды. Организация оценивает стоимость услуг прошлых периодов как изменение обязательства в результате корректировки (см. параграф 77). Отрицательная стоимость услуг прошлых периодов возникает, когда организация изменяет размер вознаграждений, относимых на прошлые услуги, таким образом, что дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами уменьшается.
114. Стоимость услуг прошлых периодов не включает:
- (a) различие между фактической и ранее принятой величиной повышения заработной платы и его влияние на обязательства по выплате вознаграждений за услуги, оказанные в предыдущих периодах (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что актуарные допущения предусматривают возможность прогноза заработной платы);
  - (b) недооценку и переоценку произвольного повышения пенсий, если организация имеет традиционное обязательство по осуществлению такого повышения (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что актуарные допущения предусматривают возможность такого рода повышений);
  - (c) ожидаемые оценки увеличения размера вознаграждений, которое возникает в результате актуарной признанной в финансовой отчетности прибыли, если организация обязана в силу формальных условий плана (или традиционного обязательства, выходящего за рамки этих условий) или положений законодательства использовать любой профицит плана в интересах участников плана, даже если официальное увеличение вознаграждений еще не было произведено (возникающее увеличение обязательства является актуарным убытком, а не стоимостью услуг прошлых периодов, см. параграф 98(b));
  - (d) увеличение гарантированных вознаграждений, если при отсутствии новых или увеличении существующих вознаграждений работники начинают соответствовать требованиям, необходимы для безусловного права на вознаграждение (стоимость услуг прошлых периодов отсутствует, потому что организация признает ожидаемую стоимость

вознаграждений как стоимость услуг текущего периода по мере их оказания); и с момента соответствия работника требованиям по выплате безусловных вознаграждений

- (е) влияние изменений плана, уменьшающих величину вознаграждений за будущие услуги (секвестр).
115. Организация устанавливает график амортизации стоимости услуг прошлых периодов при введении новых или изменении существующих вознаграждений. Ведение подробного реестра, необходимого для идентификации и осуществления последующих изменений в таком графике, представляется практически неосуществимым. Более того, влияние таких изменений будет существенным только в случае секвестра или осуществления расчетов по плану. Поэтому предприятие вносит поправки в график амортизации стоимости услуг прошлых периодов только в случае секвестра или осуществления расчетов по плану.
116. Если организация уменьшает размер вознаграждений, подлежащих выплате в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами, возникающее сокращение обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами признается как (отрицательная) стоимость услуг прошлых периодов на протяжении среднего периода времени до тех пор, пока право на получение уменьшенного вознаграждения не станет гарантированным.
117. Если организация уменьшает размер некоторых вознаграждений, подлежащих выплате в рамках существующего пенсионного плана с установленными выплатами, и одновременно увеличивает размер других вознаграждений, подлежащих выплате в рамках плана тем же работникам, такое изменение учитывается как одно суммарное изменение.

### Признание и оценка – активы плана

#### *Справедливая стоимость активов плана*

118. Справедливая стоимость активов плана не учитывается при определении суммы, признаваемой в Отчете о финансовом положении в соответствии с параграфом 65. При отсутствии рыночной цены справедливая стоимость активов плана рассчитывается, например, путем дисконтирования ожидаемых будущих денежных потоков по ставке дисконтирования, отражающей как риск, относящийся к активам плана, так и срок погашения или ожидаемую дату продажи этих активов (или, при отсутствии срока погашения, ожидаемый период до расчета по соответствующему обязательству).
119. Активы плана не включают неуплаченные взносы, причитающиеся от отчитывающейся организации в фонд, а также все не подлежащие передаче финансовые инструменты, выпущенные организацией и принадлежащие фонду. Активы плана уменьшаются на сумму всех обязательств фонда, которые не связаны с вознаграждениями работникам, например, торговой и иной кредиторской задолженности и обязательств, возникающих в связи с производными финансовыми инструментами.
120. Если активы плана включают страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям и в точности соответствующие по сумме и временным параметрам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате в рамках плана, то справедливая стоимость этих страховых полисов принимается равной дисконтированной стоимости соответствующих обязательств, как описано в параграфе 65 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

#### *Возмещения*

121. **Организация должна признавать свое право на получение возмещения как отдельный актив только тогда, когда другая сторона практически гарантированно полностью или частично возместит расходы, необходимые для расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами. Организация должна оценить актив по справедливой стоимости. Во всех прочих отношениях организация должна учитывать такой актив точно так же, как и активы плана. В Отчете о финансовых результатах деятельности расходы, связанные с пенсионным планом с установленными выплатами, могут быть представлены за вычетом сумм, признанных в качестве возмещения.**
122. Иногда организация может обратиться к другой стороне, например к страховщику, за частичной или полной оплатой расходов, необходимых для расчета по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами. В соответствии с параграфом 10 страховые полисы, отвечающие

определенным требованиям, являются активами плана. Организация учитывает страховые полисы, отвечающие определенным требованиям, точно так же, как и другие активы плана, и параграф 121 не применяется (см. параграфы 50–53 и 120).

123. Если страховой полис не удовлетворяет определенным условиям, такой полис не является активом. Такие случаи рассматриваются в параграфе 121: организация признает свое право на возмещение по страховому полису как отдельный актив, а не как уменьшение суммы обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, признанное в соответствии с параграфом 65. Во всех прочих отношениях организация учитывает такой актив точно так же, как и активы плана. В частности, обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, признанное согласно параграфу 65, увеличивается (уменьшается) в той степени, в какой накопленные актуарные прибыли (убытки), связанные с обязательством по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующим правом на возмещение, остаются непризнанными в соответствии с параграфами 105 и 106. Параграф 141(f)(iv) требует, чтобы организация раскрывала краткое описание взаимосвязи между правом на возмещение и соответствующим обязательством.
124. Если право на возмещение возникает в связи со страховым полисом или соглашением, имеющим обязательную юридическую силу, которое в точности соответствует по сумме и временным параметрам некоторым или всем вознаграждениям, подлежащим выплате в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, справедливая стоимость права на возмещение принимается равной дисконтированной стоимости соответствующего обязательства, как описано в параграфе 65 (с учетом любых необходимых сокращений, если суммы по таким страховым полисам не могут быть получены полностью).

#### *Доход на активы плана*

125. Ожидаемый доход на активы плана является одним из компонентов расходов, признаваемых в Отчете о финансовых результатах деятельности. Разница между ожидаемым и фактическим доходом на активы плана составляет актуарную прибыль или убыток; она включается вместе с актуарными прибылями и убытками по обязательствам пенсионного плана с установленными выплатами в определение чистой суммы, которая сравнивается с границами 10-процентного коридора, указанного в параграфе 105.
126. Ожидаемый доход на активы плана основан на рыночных ожиданиях на начало периода относительно доходов за весь срок действия соответствующего обязательства. Ожидаемый доход на активы плана отражает изменения в справедливой стоимости активов плана, образуемых в течение периода в результате получения фондом взносов и выплаты вознаграждений из фонда.
127. При определении ожидаемого и фактического дохода на активы плана организация вычитает ожидаемые административные затраты, не включенные в актуарные допущения, использованные при оценке обязательства.

#### **Объединения организаций**

128. При определении подлежащих признанию активов и обязательств, связанных с вознаграждениями по окончании трудовой деятельности в объединении организаций, организация учитывает положения международного или национального Стандарта бухгалтерского учета, в котором рассматривается объединение организаций.

#### **Секвестры и расчеты по плану**

129. **Организация должна признавать прибыли или убытки в результате секвестра или расчета по пенсионному плану с установленными выплатами в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль или убыток в результате секвестра или расчета по плану должны включать:**
- (a) **любые возникшие изменения в дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами;**
  - (b) **любые возникшие изменения в справедливой стоимости активов плана; и**
  - (c) **соответствующие актуарные прибыли и убытки, а также стоимость услуг прошлых периодов, которые, в соответствии с параграфами 105 и 112, не были признаны ранее.**

130. **Перед тем, как определить влияние секвестра или расчета по плану, организация должна провести переоценку обязательства (и соответствующих активов плана при их наличии), используя текущие актуарные допущения (включая текущие рыночные процентные ставки и текущие рыночные цены).**
131. Секвестр производится, если организация
- (a) явным образом берет на себя обязательство значительно сократить количество работников, указанных в плане; или
  - (b) изменяет условия пенсионного плана с установленными выплатами таким образом, что значительная часть услуг, которые занятые в настоящее время работники будут оказывать в будущем, не будет учитываться при расчете вознаграждений либо будет учитываться только при расчете уменьшенных вознаграждений.

Секвестр плана может произойти в результате какого-либо отдельного события, такого как закрытие завода, прекращение какого-либо вида деятельности, ликвидации или приостановления действия плана, или сокращение плана в той степени, в которой будущие увеличения заработной платы связаны с вознаграждениями, подлежащими выплате за услуги прошлых периодов. Секвестры часто связаны с реструктуризацией. В таком случае организация учитывает секвестр плана одновременно с соответствующей реструктуризацией.

- 131A. Если в результате поправки, внесенной в план, уменьшается размер вознаграждения, секвестром будет считаться только влияние такого уменьшения на услуги будущих периодов. Влияние любого сокращения вознаграждения на уже оказанные услуги является отрицательной стоимостью услуг прошлых периодов.
132. Расчет по плану происходит тогда, когда организация осуществляет операцию, прекращающую все дальнейшие юридические или традиционные обязательства по некоторым или всем вознаграждениям, предоставляемым в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, например, если участникам плана или в их пользу производится единовременная денежная выплата в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности.
133. В некоторых случаях организация приобретает страховой полис для полного или частичного финансирования вознаграждений работникам, связанных с предоставлением ими услуг в текущем и прошлых периодах. Приобретение такого полиса не является расчетом по плану, если у организации сохраняется юридическое или традиционное обязательство (см. параграф 50) по уплате дополнительных сумм, если страховщик не выплачивает работникам вознаграждения, определенные полисом. Признание и оценка прав на возмещение по страховым полисам, которые не являются активами плана, описаны в параграфах 121-124.
134. Расчет по плану осуществляется одновременно с секвестром, если ликвидация плана происходит таким образом, что обязательства будут урегулированы и план перестанет существовать. Однако ликвидация плана не является секвестром или расчетом по плану, если план заменяется новым планом, предлагающим, по существу, аналогичные вознаграждения.
135. Если секвестр распространяется только на часть работников, указанных в плане, или, если расчет производится только по части обязательства, то прибыль или убыток включают пропорциональную долю ранее непризнанной стоимости услуг прошлых периодов и актуарных прибылей и убытков. Пропорциональная доля определяется на основе дисконтированной стоимости обязательств до и после секвестра или расчета по плану, за исключением случаев, когда в сложившихся обстоятельствах другая база для ее расчета является более рациональной. Например, может быть целесообразным использование любой прибыли, возникающей при секвестре или расчете по тому же самому плану для первоочередной компенсации непризнанной стоимости услуг прошлых периодов, связанных с планом.

### **Представление информации**

#### *Взаимозачет*

136. **Организация должна зачесть актив, относящийся к одному плану, в счет погашения обязательства, относящегося к другому плану только тогда, когда:**

- (a) **организация имеет юридически закрепленное право использовать профицит по одному плану для исполнения обязательств по другому плану; и**
- (b) **организация намеревается либо исполнить обязательства на основе взаимозачета, либо использовать профицит одного плана, одновременно погасив обязательство по другому плану.**

137. Критерии взаимозачета аналогичны критериям, установленным для финансовых инструментов в МСФО ОС 28 «Финансовые инструменты: представление».

*Разделение по принципу краткосрочные /долгосрочные*

138. Некоторые организации проводят различие между краткосрочными активами и обязательствами и долгосрочными активами и обязательствам. Настоящий Стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли организации различать краткосрочную и долгосрочную части активов и обязательств, возникающих в связи с предоставлением вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

*Финансовые компоненты затрат на предоставление вознаграждений по окончании трудовой деятельности*

139. Настоящий Стандарт не устанавливает требований в отношении того, следует ли организации отражать стоимость услуг текущего периода, затраты на проценты и ожидаемый доход на активы плана в виде компонентов единой статьи выручки или расходов в Отчете о финансовых результатах деятельности.

#### **Раскрытие информации**

140. **Организация должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер ее пенсионных планов с установленными выплатами и финансовые последствия изменений в этих планах в течение периода.**

141. **Организация должна раскрывать следующую информацию в отношении пенсионных планов с установленными выплатами:**

- (a) **учетную политику организации в отношении признания актуарных прибылей и убытков;**
- (b) **общее описание типа плана;**
- (c) **сверку начального и конечного сальдо дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами с отдельным представлением (если это возможно) влияния каждого из следующих факторов в течение периода:**
  - (i) **стоимости услуг текущего периода;**
  - (ii) **затрат на проценты;**
  - (iii) **взносов участников плана;**
  - (iv) **актуарных прибылей и убытков;**
  - (v) **изменений обменных курсов иностранных валют для планов, которые оцениваются в валюте, отличной от валюты представления организации;**
  - (vi) **выплаченных вознаграждений;**
  - (vii) **стоимости услуг прошлых периодов;**
  - (viii) **объединения организаций;**
  - (ix) **секвестров; и**
  - (x) **расчетов по обязательствам.**
- (d) **анализ обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами с разбивкой по суммам, которые относятся к полностью не финансируемым планам, и суммам, которые относятся к планам, финансируемым полностью или частично;**
- (e) **сверку начального и конечного сальдо справедливой стоимости активов плана, а также начального и конечного сальдо стоимости прав на возмещение, признанных в**

качестве активов в соответствии с параграфом 121, с отдельным представлением (если это возможно) влияния каждого из следующих факторов в течение периода:

- (i) ожидаемого дохода на активы плана;
  - (ii) актуарных прибылей и убытков;
  - (iii) изменений обменных курсов иностранных валют для планов, оцениваемых в валюте, отличной от той валюты, в которой организация представляет информацию;
  - (iv) взносов работодателя;
  - (v) взносов участников плана;
  - (vi) выплаченных вознаграждений;
  - (vii) объединений организаций; и
  - (viii) расчетов по обязательствам.
- (f) сверку дисконтированной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами в пункте (с) и справедливой стоимости активов плана в пункте (е) с активами и обязательствами, признанными в Отчете о финансовом положении, с указанием как минимум:
- (i) чистых актуарных прибылей или убытков, не признанных в Отчете о финансовом положении (см. параграф 105);
  - (ii) стоимости услуг прошлых периодов, не признанной в Отчете о финансовом положении (см. параграф 112);
  - (iii) любой суммы, не признанной в качестве актива в силу ограничений, установленных параграфом 69(b);
  - (iv) справедливой стоимости любых прав на возмещение на отчетную дату, признанных в качестве актива в соответствии с параграфом 121 (с кратким описанием взаимосвязи между правом на возмещение и соответствующим обязательством);
  - (v) прочих сумм, признанных в Отчете о финансовом положении.
- (g) общие расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности, по каждому из следующих пунктов, а также статьи, в которые они включены:
- (i) стоимость услуг текущего периода;
  - (ii) затраты на проценты;
  - (iii) ожидаемый доход на активы плана;
  - (iv) ожидаемый доход по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива в соответствии с параграфом 121;
  - (v) актуарные прибыли и убытки;
  - (vi) стоимость услуг прошлых периодов;
  - (vii) влияние секвестра или расчета по плану; и
  - (viii) влияние ограничений, установленных в параграфе 69(b).
- (h) общую сумму, признанную в Отчете об изменениях в составе чистых активов/ капитала, по каждому из следующих пунктов:
- (i) актуарные прибыли и убытки; и
  - (ii) влияние ограничений, установленных параграфом 69(b).
- (i) для организаций, которые признают актуарные прибыли и убытки в Отчете об изменениях в составе чистых активов/ капитала в соответствии с параграфом 107 –

накопленную сумму актуарных прибылей и убытков, признанных в указанном Отчете;

- (j) по каждой из основных категорий активов плана, которые должны включать долевые инструменты, долговые инструменты, недвижимость и все прочие активы, но не ограничиваться ими – процент или сумму, которая приходится на долю каждой из основных категорий в справедливой стоимости общих активов плана;
- (k) суммы, включенные в справедливую стоимость активов плана, в отношении:
  - (i) каждой категории собственных финансовых инструментов организации; и
  - (ii) любых объектов недвижимости, которые организация арендует, или других используемых ею активов.
- (l) подробное описание базы, использованной для определения общего ожидаемого дохода на активы, включая влияние основных категорий активов плана;
- (m) фактический доход на активы плана, а также фактический доход по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива в соответствии с параграфом 121;
- (n) основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату, включая, если это применимо:
  - (i) ставки дисконтирования;
  - (ii) основу для определения ставки дисконтирования;
  - (iii) ожидаемые нормы дохода на любые активы плана за периоды, представленные в финансовой отчетности;
  - (iv) ожидаемые нормы дохода за периоды, представленные в финансовой отчетности, по любым правам на возмещение, признанные в качестве активов в соответствии с параграфом 121;
  - (v) ожидаемые темпы роста заработной платы (и изменения индекса или другой переменной, указанной в официально оформленных или фактических условиях плана в качестве базы для увеличения вознаграждения в будущем);
  - (vi) динамику затрат на медицинское обеспечение; и
  - (vii) любые другие существенные актуарные допущения, которые были использованы.

Организация должна раскрывать каждое актуарное допущение в абсолютном выражении (например, как абсолютный процент), а не просто в виде разницы между разными процентами или иными переменными.

- (o) влияние увеличения и уменьшения на один процент предполагаемой динамики затрат на медицинское обеспечение:
  - (i) на совокупную величину стоимости услуг текущего периода и затрат на проценты, входящих в состав чистых периодических затрат на медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности;
  - (ii) накопленные обязательства по предоставлению вознаграждений в виде медицинского обеспечения после окончания трудовой деятельности.

Для целей раскрытия указанной информации все остальные допущения принимаются неизменными. Для пенсионных планов, действующих в условиях высокой инфляции, раскрывается информация о влиянии относительного увеличения или снижения динамики затрат на медицинское обеспечение, которое аналогично изменению на один процент в условиях низкой инфляции;

- (p) следующие суммы за текущий годовой период и предыдущие четыре годовых периода:
  - (i) дисконтированную стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, справедливую стоимость активов плана, а также профицит или дефицит по плану; и



- (ii) **корректировки на основе опыта прошлых лет:**
    - a. **возникающие применительно к обязательствам по плану и представленные (1) в абсолютном размере или (2) как процент от обязательств плана на отчетную дату; и**
    - b. **возникающие применительно к активам плана и представленные (1) в абсолютном размере или (2) как процент от активов плана на отчетную дату.**
  - (q) **как только возникнет возможность надлежащим образом определить - наилучшую ожидаемую оценку организации размера взносов в план, уплата которых ожидается в течение годового периода, начинающегося с отчетной даты.**
142. Параграф 141(b) требует общего описания типа плана. В данном описании необходимо проводить различие, например, между пенсионными планами на основе усредненной заработной платы и пенсионными планами на основе заработной платы на момент выхода на пенсию, а также планами по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности. Описание плана должно включать описание сложившейся практики, которая порождает традиционные обязательства, включаемые в оценку обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в соответствии с параграфом 63. Дальнейшая детализация не требуется.
143. Если у организации имеется более одного пенсионного плана с установленными выплатами, раскрытие информации может производиться по всем планам в совокупности, отдельно по каждому плану либо в такой группировке, которая считается наиболее пригодной. Может оказаться полезным проводить группировку по таким критериям, как:
- (a) географическое местоположение планов; или
  - (b) подверженность планов существенно различающимся рискам, например, планов на основе усредненной заработной платы, планов на основе заработной платы на момент выхода на пенсию или планов по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности.
- Если организация раскрывает информацию по всем планам в совокупности, то такая информация представляется в форме средневзвешенных показателей или в относительно узких диапазонах значений.
144. Параграф 33 требует раскрывать дополнительную информацию о пенсионных планах с установленными выплатами, совместно учрежденных несколькими работодателями, к которым применяется порядок учета, аналогичный учету планов с установленными взносами.
145. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает следующую информацию:
- (a) об операциях между связанными сторонами по планам вознаграждений по окончании трудовой деятельности; и
  - (b) о вознаграждениях по окончании трудовой деятельности для ключевого управленческого персонала.
146. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 19, организация раскрывает информацию об условных обязательствах, возникающих в связи с обязательствами по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

### **Прочие долгосрочные вознаграждения работникам**

147. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам могут включать, например:
- (a) долгосрочные оплачиваемые периоды отсутствия на работе, такие как отпуск за выслугу лет или творческий отпуск;
  - (b) вознаграждение к празднованию юбилеев или иные вознаграждения за выслугу лет;
  - (c) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;
  - (d) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате через двенадцать или более месяцев после окончания периода, в котором работниками были оказаны соответствующие услуги;
  - (e) отложенная компенсация, выплаченная через двенадцать или более месяцев после окончания периода, в котором она была заработана;

- (f) компенсация, которую организация выплачивает физическому лицу до его выхода на новую работу.
148. Оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам обычно не связана с той же степенью неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Более того, введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости услуг прошлых периодов. По этим причинам настоящий Стандарт требует применения упрощенного метода учета прочих долгосрочных вознаграждений работникам. Отличия указанного метода от порядка учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности заключаются в следующем:
- (a) актуарные прибыли и убытки признаются единовременно, коридор не применяется; и
- (b) вся стоимость услуг прошлых периодов признается единовременно.
149. Настоящий Стандарт включает оспариваемое допущение о том, что долгосрочные пособия по нетрудоспособности обычно не имеют ту же степень неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В случае если данное допущение было оспорено, организация рассматривает возможность полного или частичного учета долгосрочных пособий по нетрудоспособности в соответствии с параграфами 59–146.

#### Признание и оценка

150. **Сумма, признанная в качестве обязательства по выплате прочих долгосрочных вознаграждений работникам, должна равняться чистой сумме следующих величин:**
- (a) **дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами на отчетную дату (см. параграф 77);**
- (b) **минус справедливая стоимость активов плана (при их наличии) на отчетную дату, предназначенных для непосредственного расчета по обязательствам (см. параграфы 118–120).**
- При оценке обязательства организация должна применять параграфы 55–104, за исключением параграфов 65 и 74. Для признания и оценки любых прав на возмещение организация должна применять параграф 121.**
151. **Применительно к прочим долгосрочным вознаграждениям работникам организация должна признавать чистую сумму следующих величин в качестве расхода или (в соответствии с параграфом 69) выручки, за исключением статей, которые должны или могут включаться в стоимость актива в соответствии с другим стандартом:**
- (a) **стоимость услуг текущего периода (см. параграфы 76–104);**
- (b) **затраты на проценты (см. параграф 95);**
- (c) **ожидаемый доход на любые активы плана (см. параграфы 125–127) и по любым правам на возмещение, признанным в качестве актива (см. параграф 121);**
- (d) **актуарные прибыли и убытки, которые должны признаваться единовременно;**
- (e) **стоимость услуг прошлого периода, которая должна признаваться единовременно; и**
- (f) **влияние всех секвестров или расчетов по плану (см. параграфы 129 и 130).**
152. Одной из форм прочих долгосрочных вознаграждений работникам является долгосрочное пособие по нетрудоспособности. Если размер пособия зависит от продолжительности трудового стажа, обязательство возникает при оказании услуги работником. Оценка такого обязательства отражает вероятность того, что потребуются выплачивать пособие, и ожидаемую продолжительность периода, в течение которого оно будет предоставляться. Если размер пособия одинаков для любого нетрудоспособного работника независимо от трудового стажа, то ожидаемые затраты на выплату этих пособий признаются в момент события, которое приводит к долгосрочной нетрудоспособности. В параграфе 149 подчеркивается вероятность того, что выплата долгосрочного пособия по нетрудоспособности может быть связана с более высокой степенью неопределенности, чем другие долгосрочные вознаграждения работникам.

#### Раскрытие информации

153. Несмотря на то, что настоящий Стандарт не устанавливает конкретных требований к раскрытию информации о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам, такие требования могут устанавливаться другими стандартами; например, если расходы на такие вознаграждения являются существенными, то информация о них должна раскрываться в соответствии с МСФО ОС 1. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает информацию о прочих долгосрочных вознаграждениях работникам применительно к ключевому управленческому персоналу.

### **Выходное пособие**

154. Выходные пособия рассматриваются в настоящем Стандарте отдельно от других вознаграждений работникам, потому что событием, порождающим обязательство, является прекращение, а не продолжение работы.

### **Признание**

155. **Организация должна признавать выходные пособия в качестве обязательства и в качестве расхода только тогда, когда она явным образом берет на себя обязательство:**
- (a) **либо расторгнуть трудовое соглашение с работником или группой работников до достижения ими пенсионного возраста; либо**
  - (b) **выплатить выходные пособия в результате предложения, сделанного с целью стимулировать увольнение по собственному желанию.**
156. **Организация явным образом берет на себя обязательство по увольнению только тогда, когда у нее имеется подробный формальный план по прекращению трудовых отношений и отсутствует реальная возможность его отмены. Подробный план должен включать, как минимум:**
- (a) **местонахождение, функции и примерное количество работников, трудовые отношения с которыми предполагается прекратить;**
  - (b) **выходные пособия по каждой классификации ставок заработной платы или должности; и**
  - (c) **время исполнения плана. Исполнение плана должно начаться как можно скорее, а период времени для его завершения должен быть таким, чтобы внесение существенных изменений в план было маловероятным.**
157. Организация может быть обязана (a) вследствие закона, (b) вследствие контрактного или другого соглашения с работниками или их представителями, (c) вследствие традиционного обязательства, основанного на деловой практике, обычае или желании действовать справедливо и произвести выплаты (или предоставить иные вознаграждения) работникам, при разрыве трудовых отношений. Такие выплаты называются выходным пособием. Выходные пособия, как правило, представляют собой единовременные выплаты, но иногда также включают:
- (a) увеличение вознаграждений при выходе на пенсию или иных вознаграждений по окончании трудовой деятельности либо напрямую, либо косвенно, через план вознаграждений работникам; и
  - (b) выплату заработной платы до окончания специально установленного периода, если работник более не оказывает услуг, приносящих экономические выгоды организации.
158. Некоторые вознаграждения работникам подлежат выплате независимо от причин увольнения. Выплата такого рода вознаграждений является определенной (и зависит от выполнения требований для гарантированного вознаграждения или требований по минимальному стажу работы), но момент выплаты остается неопределенным. Хотя в некоторых странах такие вознаграждения называются возмещением убытков при прекращении действия контракта или компенсациями, они относятся к вознаграждениям по окончании трудовой деятельности, а не к выходным пособиям, поэтому организация учитывает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности. Некоторые организации предоставляют более низкий уровень вознаграждения при увольнении работника по собственному желанию (по сути, это вознаграждения по окончании трудовой деятельности), чем при вынужденном увольнении по требованию организации. Дополнительное вознаграждение, подлежащее выплате при вынужденном увольнении, представляет собой выходное пособие.

159. Выходные пособия не приносят организации экономических выгод в будущем и признаются в качестве расходов единовременно.
160. Если организация признает выходные пособия, то у нее может возникнуть необходимость учесть секвестр вознаграждений при выходе на пенсию или других вознаграждений работникам (см. параграф 129).

#### Оценка

161. **В случае если выходные пособия подлежат выплате более чем через 12 месяцев после отчетной даты, они должны дисконтироваться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**
162. **В случае если работникам поступило предложение, сделанное с целью стимулировать увольнение по собственному желанию, то оценка выходных пособий будет зависеть от количества работников, которым было сделано данное предложение.**

#### Раскрытие информации

163. Если существует неопределенность относительно количества работников, которые согласятся на предложение об увольнении по собственному желанию в обмен на выходные пособия, то возникает условное обязательство. В соответствии с МСФО ОС 19 организация раскрывает информацию об условных обязательствах, за исключением случаев, если вероятность оттока экономических выгод при расчете по этому обязательству мала.
164. В соответствии с МСФО ОС 1, организация раскрывает характер и сумму расхода, если она является существенной. Выходные пособия могут привести к расходам, которые требуют раскрытия с целью соответствия этому требованию.
165. В случаях, предусмотренных МСФО ОС 20, организация раскрывает информацию о выходных пособиях для ключевого управленческого персонала.

#### Первоначальное применение настоящего Стандарта

166. **При первоначальном применении настоящего Стандарта организация должна определить свои первоначальные обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами на эту дату следующим образом:**
- (a) **как дисконтированную стоимость обязательств (см. параграф 77) на дату применения;**
  - (b) **минус справедливая стоимость (на дату применения) активов плана (при их наличии), которые предназначены для непосредственного расчета по обязательствам (см. параграфы 118–120);**
  - (c) **минус любая стоимость услуг прошлого периода, которая, согласно параграфу 112, должна быть признана в последующие периоды.**
167. **Если первоначальное обязательство, определенное в соответствии с параграфом 166, больше или меньше обязательства, которое было бы признано на ту же дату в соответствии с прежней учетной политикой организации, то организация должна признать это увеличение/уменьшение в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода.**
168. При первом применении настоящего Стандарта влияние изменений в учетной политике включает все актуарные прибыли и убытки, возникшие в предыдущих периодах, даже если они попадают в границы коридора, указанного в параграфе 105. Организации, впервые представляющие отчетность по методу начисления, не признают никаких обязательств, поэтому увеличение обязательства будет представлять собой его полную сумму за вычетом справедливой стоимости на дату первого применения Стандарта любых активов плана в соответствии с параграфом 166(b) и стоимости услуг прошлых периодов, подлежащая признанию в последующих периодах в соответствии с параграфом 166(c). В соответствии с положениями настоящего Стандарта, это увеличенное обязательство признается в составе накопленного профицита или дефицита.
169. **При первом применении настоящего Стандарта организациям не разрешено разбивать на признанную и непризнанную части накопленные актуарные прибыли и убытки с момента введения в действие пенсионного плана (планов) с установленными выплатами до даты первоначального применения настоящего Стандарта. Все накопленные актуарные прибыли**

**и убытки должны быть признаны в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода.**

170. При первом применении настоящего Стандарта организациям не разрешено разделять актуарные прибыли и убытки на признанную и непризнанную часть. Все накопленные прибыли и убытки признаются в составе накопленного профицита или дефицита на начало отчетного периода. Данное требование для первого применения настоящего Стандарта не лишает организацию возможности выбрать для признания только часть ее актуарных прибылей и убытков в соответствии с требованиями параграфов 105–107 в последующие отчетные периоды.
171. **В первый год применения настоящего Стандарта организация не обязана предоставлять сравнительную информацию.**
172. Параграф 171 ослабляет требование о включении сравнительной информации для всех организаций в первый год применения настоящего Стандарта. Включение организацией сравнительной информации, если она есть в наличии, рекомендуется.
173. **В первый год применения настоящего Стандарта организация не обязана производить раскрытие информации в соответствии с подпунктами 141(с), 141(е) и 141(ф).**
174. Сверка, предусмотренная подпунктами 141(с) и 141(е), в обоих случаях предусматривает раскрытие начального и конечного сальдо компонентов обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами, активов плана и прав на возмещение. Раскрытие информации, предусмотренное подпунктами 141(ф), требует сверки, опирающейся на информацию в подпунктах 141(с) и 141(е). Раскрытие этой информации не является обязательными в первый год применения настоящего Стандарта. Раскрытие организацией такого рода информации при ее наличии рекомендуется.
175. **В первый год применения настоящего Стандарта для выполнения требований параграфа 141(р) организация может представлять прогнозную информацию.**
176. Информация, указанная в подпункте 141(р), связана с дисконтированной стоимостью обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, справедливой стоимостью активов плана, профицитом или дефицитом по плану и некоторыми корректировками на основании опыта прошлых лет. Раскрытие этой информации необходимо только для текущего годового периода в первый год применения Стандарта. Учитывая, что организация отчитывается в соответствии с требованиями настоящего Стандарта, применительно к предшествующим годовым периодам может предоставляться прогнозная информация. Это позволяет организациям формировать тенденции за период, а не корректировать саму информацию за отчетные периоды, предшествующие периоду первоначального применения настоящего Стандарта.

#### Дата вступления в силу

177. **Организация должна применять настоящий Стандарт к годовой финансовой отчетности за периоды, начавшиеся 1 января 2011 г. или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Организация должна раскрыть факт применения настоящего Стандарта для периодов, начавшихся до 1 января 2011 года.**
- 177А. **Параграфы 10, 11, 37, 113, 114 и 131 были изменены, и параграф 131А был добавлен «Совершенствованиями в МСФО ОС», опубликованными в январе 2010 года. Организация должна применять поправки в параграфах 10, 11, 37 к годовой финансовой отчетности, охватывающей периоды, начавшиеся 1 января 2011 года или после этой даты. Рекомендуется более раннее применение. Если организация применяет поправки к периоду, начавшемуся до 1 января 2011 года, она должна раскрыть этот факт. Организация должна применять поправки в параграфах 113, 114, 131 и 131А к изменениям вознаграждений, которые происходят 1 января 2011 года или после этой даты.**
178. Если организация в целях составления финансовой отчетности переходит к учету по методу начисления в соответствии с МСФО ОС после указанной выше даты вступления в силу, настоящий Стандарт применяется к годовой финансовой отчетности организации за периоды, начавшиеся от даты перехода к учету по методу начисления или после указанной даты.

**Руководство по применению**

Данное приложение является неотъемлемой частью МСФО ОС 25.

**Пример, иллюстрирующий параграф 21: учет системы премирования по результатам работы**

AG1. Система премирования по результатам работы подразумевает, что подразделение правительства по оформлению документации выплачивает определенную долю профицита за год работникам, которые достигли заранее установленных результатов работы и работали в течение года, т.е. находились на рабочем месте в первый и последний день отчетного периода. Если ни один работник не покинул организацию в течение года, общие премиальные выплаты за год составят три процента реального профицита. По оценке организации, текучесть кадров снизит выплаты до 2,5 процентов реального профицита.

*Организация признает обязательство и расход в размере 2,5 процентов реального профицита.*

**Пример, иллюстрирующий параграф 36: учет пенсионного плана, учрежденного совместно несколькими работодателями**

AG2. Наряду с другими аналогичными организациями в государстве X, орган местного самоуправления А участвует в пенсионном плане, учрежденном совместно несколькими работодателями. Поскольку план подвергает организации-участники воздействию актуарных рисков, связанных с работающими в настоящий момент и бывшими работниками органов местного самоуправления, участвующих в плане, отсутствует последовательная и надежная основа для распределения обязательств, активов плана и расходов по отдельным органам местного самоуправления, участвующим в плане. Поэтому орган местного самоуправления А учитывает план так, как если бы это был пенсионный план с установленными взносами. Оценка необходимого финансирования, которая сформирована на основе допущений, не соответствующих требованиям настоящего Стандарта, показывает дефицит по плану в размере 480 млн. денежных единиц. В рамках плана было достигнуто соглашение, имеющее обязательную силу, содержащее план взносов работодателей-участников, которое покрывает дефицит в течение следующих пяти лет. Совокупные взносы органа местного самоуправления А по этому соглашению составляют 40 млн. денежных единиц.

*Организация признает обязательство по взносам с корректировкой на стоимость денег с учетом фактора времени и равных расходов в составе профицита и дефицита.*

**Пример, иллюстрирующий параграф 73: пределы признания актива плана**

AG3. Пенсионный план с установленными выплатами имеет следующие характеристики:

Дисконтированная стоимость обязательства	1 100
Справедливая стоимость активов плана	(1 190)
	(90)
Непризнанные актуарные убытки	(110)
Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов	(70)
Отрицательная сумма, определенная в соответствии с параграфом 65	(270)
Дисконтированная стоимость доступных в будущем возвратов денежных средств и сокращения будущих взносов	60
<i>Предел в соответствии с параграфом 69(b) рассчитывается следующим образом:</i>	
Непризнанные актуарные убытки	110
Непризнанная стоимость услуг прошлых периодов	70
Дисконтированная стоимость доступных в будущем возвратов денежных средств и сокращений будущих взносов	60
<b>Предел</b>	<b>240</b>

240 меньше, чем 270. Поэтому организация признает актив в размере 240 и раскрывает информацию о том, что предел, установленный согласно подпункту 69(b), сократил балансовую стоимость актива на 30 (см. подпункт 141(f)(iii)).

**Пример, иллюстрирующий параграф 78: метод прогнозируемой условной единицы кредитования**

AG4. Единовременное вознаграждение подлежит выплате после окончания работы в организации и равняется одному проценту от суммы заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Заработная плата в году 1 составляет 10 000 и предполагается, что она увеличивается на семь процентов (сложные проценты) ежегодно. Используется ставка дисконтирования в размере 10 процентов годовых. Приведенная ниже таблица показывает, как формируется обязательство для работника, который предполагает покинуть организацию по истечении пятого года, предполагая, что актуарные допущения не изменились. Для простоты данный пример игнорирует дополнительные корректировки, необходимые для того, чтобы учесть вероятность более позднего или более раннего увольнения работника.

<i>Год</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Вознаграждение, относящееся к:</i>					
– предыдущим годам	0	131	262	393	524
– текущему году (1 % от заработной платы на момент выхода на пенсию)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– текущему и предыдущим годам	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
<i>Год</i>	<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>
<i>Обязательство на начало периода</i>	–	89	196	324	476
<i>Проценты при 10 %</i>	–	9	20	33	48
<i>Стоимость услуг текущего периода</i>	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
<i>Обязательство на конец периода</i>	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

*Примечание:*

1. *Остаток обязательства на начало периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного на предыдущие годы.*
2. *Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенного к текущему году.*
3. *Остаток обязательства на конец периода равен дисконтированной стоимости вознаграждения, отнесенной к текущему и прошлым годам.*

**Примеры, иллюстрирующие параграф 81: соотношение вознаграждений и стажа работы**

AG5. Пенсионный план с установленными выплатами предполагает единовременное вознаграждение в размере 100, подлежащее выплате при выходе на пенсию за каждый год работы.

*Вознаграждение 100 начисляется за каждый год. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости 100. Дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости 100, умноженной на количество лет работы вплоть до отчетной даты.*

*Если вознаграждение подлежит выплате сразу после ухода работника из организации, стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами отражают дату, когда предполагается увольнение работника. Таким образом, в силу эффекта дисконтирования, они меньше сумм, которые были бы определены, если бы работник покинул организацию на отчетную дату.*

AG6. План предусматривает ежемесячную пенсию в размере 0,2 процента заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Пенсия подлежит выплате, начиная с 65 лет.

*Вознаграждение, равное дисконтированной стоимости ежемесячной пенсии на дату ожидаемого окончания трудовой деятельности в размере 0,2 процента расчетной заработной платы на момент выхода на пенсию, подлежащее выплате начиная с ожидаемой даты выхода на пенсию*

до ожидаемой даты смерти, относится на каждый год работы. Стоимость услуг текущего периода равна дисконтированной стоимости этого вознаграждения. Дисконтированная стоимость обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами равна дисконтированной стоимости ежемесячных пенсионных выплат в размере 0,2 процента заработной платы на момент выхода на пенсию, умноженной на количество лет работы вплоть до отчетной даты. Стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательств пенсионного плана с установленными выплатами дисконтируются, потому что пенсионные выплаты начинаются в возрасте 65 лет.

**Примеры, иллюстрирующие параграф 82: гарантированные и негарантированные вознаграждения**

AG7. В рамках плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год работы. Через 10 лет работы право на такое вознаграждение становится гарантированным.

*Вознаграждение в размере 100 начисляется за каждый год. В каждом году из первых 10 лет стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не отработать полностью десять лет.*

AG8. В рамках плана выплачивается вознаграждение в размере 100 за каждый год работы, за исключением периода работы до достижения 25-летнего возраста. Право на вознаграждение сразу же становится гарантированным.

*Вознаграждение не касается работников моложе 25 лет, поскольку работа до соответствующего возраста не ведет к выплате вознаграждений (условных или безусловных). На каждый последующий год относится вознаграждение в размере 100.*

**Примеры, иллюстрирующие параграф 83: распределение вознаграждений по учетным периодам**

AG9. В рамках плана выплачивается единовременное вознаграждение в размере 1 000, право на которое является гарантированным спустя 10 лет работы. План не предусматривает дальнейших вознаграждений за последующую работу.

*Вознаграждение в размере 100 (1 000, деленное на 10) начисляется за каждый год из первых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году из первых 10 лет отражает вероятность того, что работник может не отработать полные 10 лет. На последующие годы вознаграждения не начисляется.*

AG10. В рамках плана выплачивается единовременное вознаграждение при выходе на пенсию в размере 2 000 всем работникам, которые продолжают работать в возрасте 55 лет после 20 лет работы, или которые продолжают работать в возрасте 65 лет независимо от стажа.

*Работникам, которые пришли в организацию до наступления 35 лет, сначала начисляются вознаграждения в рамках плана для 35-летнего возраста (работник мог уволиться в возрасте 30 лет и вернуться в возрасте 33 лет, и это не влияет на сумму или время выплаты вознаграждений). Эти вознаграждения зависят от дальнейшей работы. Также продолжение работы в возрасте старше 55 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 (2 000, деленное на 20) за каждый год в период с 35 до 55 лет.*

*Для работников, которые пришли в организацию в возрасте от 35 до 45 лет, работа на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для таких работников организация начисляет вознаграждение в размере 100 (2 000, деленное на 20) за каждый год из первых двадцати лет.*

*Для работника, который пришел в организацию в возрасте старше 55 лет, продолжение работы сверх десяти лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Для такого работника организация начисляет вознаграждение в размере 200 (2 000, деленное на 10) за каждый год из первых 10 лет.*

*Для всех работников стоимость услуг текущего периода и дисконтированная стоимость обязательства отражают вероятность того, что работник может не отработать полностью необходимое количество лет.*



AG11. В рамках плана по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности возмещается 40 процентов затрат работника на медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности, если работник увольняется более чем через 10, но менее чем через 20 лет работы, и 50 процентов указанных затрат, если работник увольняется спустя 20 и более лет.

*Согласно формуле вознаграждений плана организация начисляет четыре процента дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (40 процентов, деленные на 10) за каждый год из первых 10 лет и один процент (10 процентов, деленные на 10) за каждый год из вторых 10 лет. Стоимость услуг текущего периода в каждом году отражает вероятность того, что работник не отработает необходимое количество лет, чтобы полностью или частично заработать вознаграждения.*

AG12. В рамках плана по медицинскому обеспечению после окончания трудовой деятельности возмещается 10 процентов медицинских затрат работника после окончания трудовой деятельности, если работник увольняется более чем через 10, но менее чем через 20 лет работы, и 50 процентов указанных затрат, если работник увольняется более чем через 20 лет работы.

*Работа в более поздние годы ведет к существенно более высокому уровню вознаграждений, чем в ранние годы. Поэтому работникам, увольнение которых ожидается через 20 или более лет, организация начисляет вознаграждения на равномерной основе в соответствии с параграфом 68. Работа на протяжении более чем 20 лет не приведет к существенному увеличению вознаграждений. Поэтому вознаграждение, которое начисляется за каждый год из первых 20 лет, равно 2,5 процента дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат (50 процентов, деленные на 20).*

*Для работников, которые, как ожидается, покинут организацию через 10–20 лет, вознаграждение, начисляемое за каждый год из первых 10 лет работы, равно одному проценту дисконтированной стоимости ожидаемых медицинских затрат. Таким работникам на период между окончанием десятого года и предполагаемой датой увольнения никакие вознаграждения не начисляются.*

*Для работников, чье увольнение ожидается в пределах 10 лет, начисление вознаграждения не предусматривается.*

**Пример, иллюстрирующий параграф 84: распределение вознаграждений по учетным периодам**

AG13. Работники имеют право на вознаграждение в размере трех процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы до возраста 55 лет.

*Вознаграждение в размере трех процентов ожидаемой заработной платы на момент выхода на пенсию начисляется за каждый год вплоть до возраста 55 лет. Это дата, после которой дальнейшая работа не приведет к существенному увеличению вознаграждений в рамках плана. За годы работы после этого возраста никакие вознаграждения не начисляются.*

**Пример, иллюстрирующий параграф 113: учет стоимости услуг прошлых периодов**

AG14. Организация управляет пенсионным планом, обеспечивающим пенсию в размере двух процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы. Право на вознаграждение становится гарантированным через пять лет работы. 1 января 20X9 год организация повышает пенсию до 2,5 процентов заработной платы на момент выхода на пенсию за каждый год работы, начиная с 1 января 20X5 года. На дату повышения дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за работу в период с 1 января 20X5 года по 1 января 20X9 года такова:

Работники со стажем более 5 лет на 1/1/X9	150
Работники со стажем менее 5 лет на 1/1/X9 (средний период до момента, когда вознаграждения станет гарантированным: 3 года)	120
	<hr/>
	270

*Организация признает 150 единовременно, потому что право на получение этих вознаграждений уже является гарантированным. Организация признает 120 д.е. равномерно на протяжении трех лет, начиная с 1 января 20X9 года.*

**Пример, иллюстрирующий параграфы 121–123: возмещения**

AG15. Возмещения:

Дисконтированная стоимость обязательства	1 241
Непризнанные актуарные прибыли	17
Обязательство, признанное в Отчете о финансовом положении	<u>1 258</u>

Права по страховым полисам, которые в точности соответствуют суммам и срокам некоторых вознаграждений, подлежащих выплате в рамках плана. Эти вознаграждения имеют дисконтированную стоимость 1 092.

*Непризнанные актуарные прибыли в размере 17 равны чистым накопленным актуарным прибылям по обязательству и по правам на возмещение.*

**Пример, иллюстрирующий параграфы 125–127: доход на активы плана**

AG16. На 1 января 20X7 справедливая стоимость активов плана равнялась 10 000, а накопленные непризнанные актуарные прибыли составляли 760. 30 июня 20X7 года в рамках плана были выплачены вознаграждения в размере 1 900 и получены взносы в размере 4 900. На 31 декабря 20X7 года справедливая стоимость активов плана равнялась 15 000, а дисконтированная стоимость обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами составляла 14 792. Актуарные убытки по обязательству на 20X7 год составили 60.

На 1 января 20X7 года отчитывающаяся организация произвела следующие расчеты на основе рыночных цен на эту дату:

	%
Процентный доход и дивиденды, после уплаты налога фондом	9,25
Реализованные и нереализованные прибыли от активов плана (после уплаты налога)	2,00
Административные расходы	<u>(1,00)</u>
Ожидаемая норма доходности	<u>10,25</u>

Для 20X7 года ожидаемые и фактические доходы на активы плана имели следующий вид:

Доход на 10 000 в течение 12 месяцев по ставке 10,25%	1 025
Доход на 3 000 в течение 6 месяцев по ставке 5% (эквивалентно 10,25% в годовом выражении, начисляемым каждые полгода)	150
Ожидаемый доход на активы плана в 20X7	<u>1 175</u>
Справедливая стоимость активов плана на 31 декабря 20X7 года	15 000
минус справедливая стоимость активов плана на 1 января 20X7	(10 000)
минус полученные взносы	(4 900)
плюс выплаченные вознаграждения	<u>1 900</u>
Реальный доход на активы плана	2 000

*Разница между ожидаемым доходом на активы плана (1 175) и фактическим доходом на активы плана (2 000) составляет актуарную прибыль в размере 825. Таким образом, накопленные чистые непризнанные актуарные прибыли равны 1 525 (760 плюс 825 минус 60). В соответствии с параграфом 105 границы коридора установлены на уровне 1 500 (большая величина из (i) 10 процентов от 15 000 и (ii) 10 процентов от 14 792). В следующем году организация признает в составе профицита или дефицита актуарную прибыль в размере 25 (1 525 минус 1 500), разделенную на средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности всех рассматриваемых работников.*

*Ожидаемый доход на активы плана за 20X8 год будет основан на рыночных ожиданиях на 1 января 20X8 года для дохода на протяжении всего существования обязательства.*

**Пример, иллюстрирующий параграф 135: учет секвестра без расчетов по плану**

AG17. В соответствии с законодательством организация прекращает непосредственное предоставление услуг по сбору и вывозу мусора. Работники данного сегмента, который подлежит закрытию, не заработают дополнительных вознаграждений. Это представляет собой секвестр без расчетов по плану. Исходя из текущих актуарных допущений (включая текущие рыночные процентные ставки и текущие рыночные цены), непосредственно перед секвестром организация имеет обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами, имеющее чистую дисконтированную стоимость 1 000, активы плана справедливой стоимостью 820 и чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли в размере 50. Секвестр сокращает чистую дисконтированную стоимость обязательства на 100 до 900.

*Из непризнанных ранее актуарных прибылей 10 процентов (100 / 1 000) относится к части обязательства, которая исключается в результате секвестра. Таким образом, эффект от секвестра имеет следующий вид:*

	<i>До секвестра</i>	<i>Выигрыш секвестра</i>	<i>от</i>	<i>После секвестра</i>
<i>Чистая дисконтированная стоимость обязательства</i>	<i>1 000</i>	<i>(100)</i>		<i>900</i>
<i>Справедливая стоимость активов плана</i>	<i>(820)</i>	<i>–</i>		<i>(820)</i>
	<i>180</i>	<i>(100)</i>		<i>80</i>
<i>Непризнанные актуарные прибыли</i>	<i>50</i>	<i>(5)</i>		<i>45</i>
<i>Чистое обязательство, признанное в Отчете о финансовом положении</i>	<i>230</i>	<i>(105)</i>		<i>125</i>

**Пример, иллюстрирующий параграфы 166–168: определение первоначального обязательства**

AG18. На 31 декабря 2010 года Отчет о финансовом положении организации включает пенсионное обязательство в размере 100. Организация применяет настоящий Стандарт с 1 января 2011 года, когда дисконтированная стоимость обязательства в соответствии со Стандартом равна 1 300, а справедливая стоимость активов плана равна 1 000. 1 января 2005 года организация повышала пенсии (затраты на вознаграждения, право на получение которых не является гарантированным: 160; средняя продолжительность периода от этой даты до их перехода в категорию гарантированных: 10 лет).

Первоначальный эффект:

<i>Дисконтированная стоимость обязательства</i>	<i>1 300</i>
<i>Справедливая стоимость активов плана</i>	<i>(1 000)</i>
<i>Минус: стоимость услуг прошлых периодов, подлежащая признанию в последующие периоды (64) (160 × 4/10)</i>	<i>(64)</i>
<i>Входящее обязательство</i>	<i>236</i>
<i>Обязательство, уже признанное в соответствии с ранее применявшейся учетной политикой</i>	<i>100</i>
<i>Дополнительное обязательство</i>	<i>136</i>

*Организация признает дополнительное обязательство в размере 136 в остатке накопленного профицита или дефицита на начало периода.*

**Основание для заключений**

*Данное основание для заключений дополняет, но не является частью МСФО ОС 25.*

**Развитие МСФО ОС 25, основанного на подготовленной СМСФО пересмотренной версии МСФО 19, выпущенной в 2004 году***Введение*

- ВС9. Программа СМСФО ОС по сближению с МСФО является важным элементом рабочей программы СМСФО ОС. Политика СМСФО ОС направлена на сближение МСФО ОС, основанных на методе начисления, с МСФО, которые опубликованы СМСФО, в случаях, когда это целесообразно для общественного сектора.
- ВС2. Трудоемкий характер деятельности очень многих организаций общественного сектора означает, что расходы и обязательства, связанные с вознаграждениями работникам, скорее всего, будут иметь особенно большое значение при оценке результатов финансовой деятельности и финансового положения таких организаций. Поэтому важно, чтобы финансовая отчетность общего назначения организаций общественного сектора отражала расходы и обязательства, связанные с вознаграждениями работникам, и чтобы они определялись на систематической и последовательной основе. Важно, чтобы соответствующая информация раскрывалась и предоставлялась пользователям.
- ВС3. Разработка Стандарта о вознаграждениях работникам ранее откладывалась по двум причинам. Во-первых, СМСФО ОС было принято решение сконцентрировать ресурсы на проектах, специфичных для общественного сектора, включая проекты по социальным льготам, предоставляемым организациями общественного сектора при необменных операциях, и доходам от необменных операций. Во-вторых, в первой половине 2000-х годов предполагалось внесение значительных изменений в МСФО 19. СМСФО ОС отмечает, что в настоящее время СМСФО реализует проект о вознаграждениях после выхода на пенсию. Проект реализуется в две фазы и подразумевает фундаментальный пересмотр всех аспектов учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Фаза I является частью проекта по сближению Стандартов, реализуемого СМСФО и Советом по Стандартам финансового учета. Хотя в рамках этого проекта могут выявиться проблемы, которые могут быть быстро разрешены, СМСФО ОС полагает, что разработка предложений по фундаментальному изменению учета вознаграждений по окончании трудовой деятельности еще не продвинулась в достаточной степени, чтобы оправдать перенос сроков подготовки настоящего Стандарта. СМСФО ОС будет продолжать наблюдение за развитием проекта СМСФО.

*Комбинированные программы социального обеспечения и государственные пенсионные планы*

- ВС4. Во многих странах вознаграждения по окончании трудовой деятельности выплачиваются через комбинированные программы социального обеспечения. В рамках комбинированных программ социального обеспечения также предоставляются вознаграждения, не являющиеся вознаграждениями за услуги, оказанные работниками или бывшими работниками. СМСФО ОС пришел к выводу, что в силу их особой важности в некоторых странах, включая ряд европейских стран, необходимо дать определение комбинированных программ социального обеспечения и сформулировать требования к их обработке. Параграф 10 настоящего Стандарта включает определение комплексных программ социального обеспечения, охватывающее оба компонента таких программ.
- ВС5. В настоящем Стандарте не рассматриваются все потенциальные обязательства организаций общественного сектора в рамках комбинированных программ социального обеспечения. Поскольку в настоящем Стандарте рассматриваются вознаграждения работникам отчитывающихся организаций, то в сферу его действия попадают только вознаграждения, подлежащие выплате в рамках комбинированных программ социального обеспечения и являющиеся вознаграждениями за услуги, оказанные работникам отчитывающейся организации. СМСФО ОС рассматривает некоторые другие вознаграждения, подлежащие выплате в рамках комбинированных программ социального обеспечения, в отдельном проекте, посвященном социальным льготам.
- ВС6. В настоящем Стандарте сохраняется требование МСФО 19 о том, что организация должна учитывать государственный пенсионный план так же, как и план, совместно учрежденный несколькими работодателями. СМСФО ОС пришел к выводу, что ему необходимо предоставить

дополнительные комментарии для прояснения подхода к учету государственных пенсионных планов организациями общественного сектора. Параграф 46 содержит оспариваемое допущение о том, что контролирующая организация охарактеризует государственный пенсионный план как пенсионный план с установленными выплатами. В случае если данное допущение было оспорено, государственный пенсионный план учитывается как пенсионный план с установленными взносами.

*Пенсионные планы с установленными выплатами, в которых организации-участники находятся под общим контролем*

ВС7. В общественном секторе весьма вероятно появление многочисленных случаев, когда организации, находящиеся под общим контролем, участвуют в пенсионных планах с установленными выплатами. МСФО 19 содержит комментарий, касающийся пенсионных планов с установленными выплатами, в которых риски распределены между организациями-участниками, находящимися под общим контролем. СМСФО ОС пришел к выводу, что требования МСФО 19 применимы в общественном секторе. СМСФО ОС также счел допустимым подчеркнуть, что, за исключением случаев, когда существует контракт, договоренность, имеющая обязательную силу, или заявлена политика, согласно которой с отдельной организации взимаются чистые затраты на предоставление установленных выплат по плану в целом, для контролируемых организаций недопустимо учитывать план на основе установленных выплат. В подобных случаях контролирующая организация должна учитывать подобные планы на основе установленных выплат в консолидированной финансовой отчетности. Контролируемые организации (а) ведут учет на основе установленных взносов, (б) идентифицируют контролирующую организацию и (с) раскрывают информацию о том, что в своей консолидированной финансовой отчетности контролирующая организация ведет учет на основе установленных выплат. Это отражено в параграфе 41. Контролируемые организации также раскрывают информацию, указанную в параграфе 42.

*Ставки дисконтирования*

ВС8. МСФО 19 требует принятия ставки дисконтирования, основанной на рыночной доходности высококачественных корпоративных облигаций на отчетную дату. СМСФО ОС решил, что ставка дисконтирования должна отражать стоимость денег во времени и что организациям следует самостоятельно определять ставку, наилучшим образом достигающую этой цели. СМСФО ОС полагает, что стоимость денег во времени наилучшим образом можно отразить с использованием рыночной доходности по государственным облигациям, высококачественным корпоративным облигациям или любому другому финансовому инструменту. Используемая ставка дисконтирования не предназначена для того, чтобы отражать риск, связанный с обязательствами по пенсионному плану с установленными выплатами, или специфичный для организации кредитный риск. Подпункт 141(n)(ii) содержит дополнительное требование к раскрытию информации, которая должна показывать пользователям, на какой основе определялась ставка дисконтирования.

ВС9. СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, требуется ли давать разъяснения в помощь организациям, действующим в странах, в которых нет ни развитого рынка государственных облигаций, ни развитого рынка высококачественных корпоративных облигаций для определения ставки дисконтирования, отражающей стоимость денег с учетом фактора времени. СМСФО ОС признает, что определение адекватной процентной ставки может стать сложной проблемой для организаций, действующих в таких странах, и что такие организации могут находиться в процессе перехода, или недавно перейти к учету по методу начисления. Однако СМСФО ОС пришел к выводу, что эта проблема не ограничивается общественным сектором и что имеется недостаточно четко относимая к общественному сектору причина предоставлять такие разъяснения.

*Актуарные прибыли и убытки – коридор*

ВС10. СМСФО ОС рассмотрел требования к учету актуарных прибылей и убытков. В частности, СМСФО ОС рассмотрел вопрос о том, следует ли применять в настоящем Стандарте подход из МСФО 19, известный как «коридор», при котором актуарные прибыли и убытки подлежат одновременному признанию только в том случае, если они оказываются за пределами предопределенных параметров, связанных со справедливой стоимостью активов плана и балансовой стоимостью активов пенсионного плана с установленными выплатами на последнюю отчетную дату. СМСФО ОС признал точку зрения тех, кто считает коридор концептуально ненадежным подходом, который ведет в неоправданным отсрочкам в признании доходов и

расходов. Однако СМСФО ОС пришел к выводу об отсутствии специфических для общественного сектора причин исключить положения о коридоре и ввести требование о единовременном признании всех актуарных прибылей и убытков. Поэтому СМСФО ОС решил сохранить коридор в настоящем Стандарте и позволить организациям выбирать один из трех разрешенных МСФО 19 вариантов учета актуарных прибылей и убытков, находящихся в пределах коридора. Эти варианты таковы:

- (a) непризнание;
- (b) признание на систематической и последовательной основе актуарных прибылей и убытков, связанных со всеми пенсионными планами с установленными выплатами, в Отчете о финансовых результатах деятельности ;
- (c) признание на систематической и последовательной основе актуарных прибылей и убытков, связанных со всеми пенсионными планами с установленными выплатами вне Отчета о финансовых результатах деятельности.

*Актуарные прибыли и убытки: представление в случае признания вне Отчета о финансовых результатах деятельности*

ВС11. Когда СМСФО ОС разрабатывал ПП 31 «Вознаграждения работникам», МСФО 19 (2004 г.) и МСФО 1 требовали, чтобы «Отчет об изменениях в акционерном капитале» был переименован в «Отчет о признанных доходах и расходах», если организация принимала политику признания актуарных прибылей и убытков вне Отчета о прибылях и убытках для всех ее пенсионных планов с установленными выплатами. Набор финансовых Отчетов в МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности» не включает «Отчета о признанной выручке и расходах». Поэтому СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, следует ли внести поправку в МСФО ОС 1 и при определенных условиях заменять термин «Отчет об изменениях в чистых активах/ капитале» термином «Отчет о признанной выручке и расходах», или же разрешить организациям признавать актуарные прибыли и убытки в существующих «Отчетах об изменениях в чистых активах/ капитале», как этого требует МСФО ОС 1. СМСФО ОС первоначально пришел к выводу, что в соответствии с его целью поощрению сближения с МСФО необходимо вместо термина «Отчет о чистых активах/ капитале» использовать термин «Отчет о признанной выручке и расходах» в тех случаях, когда он включает определенные статьи расходов, в том числе актуарные прибыли и убытки. На консультациях этот подход был в целом поддержан.

ВС12. После этого СМСФО выпустил новую редакцию МСФО 1, включающую соответствующую поправку в МСФО 19. В ней были удалены ссылки на Отчет о признанных доходах и расходах и введено требование о том, чтобы актуарные прибыли и убытки, признанные вне прибыли или убытка, были представлены как компонент совокупного дохода. СМСФО ОС еще не рассматривал новую редакцию МСФО 1. Вместо того чтобы принимать порядок, направленный на сближение с подходом, примененным в МСФО, который уже был заменен обновленной редакцией, СМСФО ОС было принято решение ввести требование о том, что в случаях, когда актуарные прибыли и убытки признаются вне Отчета о финансовых результатах деятельности, они должны представляться в Отчете об изменениях чистых активов/ капитала.

#### *Компенсации*

ВС13. Несмотря на то, что требование, относящееся к компенсациям в МСФО 19, является общим, комментарий написан с точки зрения страховых полисов, которые не удовлетворяют определенным требованиям и поэтому не являются активами плана. СМСФО ОС рассматривал вопрос о том, возможны ли в общественном секторе ситуации, когда другая организация общественного сектора вступает в соглашение, имеющее юридически обязательную силу, с тем чтобы полностью или частично покрыть расходы, необходимые для выполнения обязательств отчитывающейся организации по пенсионному плану с установленными выплатами. СМСФО ОС решил, что такие ситуации возможны. Поэтому в ПП 31 включен расширенный комментарий, в котором признается, что подобные обстоятельства могут возникнуть. В некоторых пакетах предложений было сочтено, что новая редакция комментария вносит путаницу. Признавая такой взгляд, СМСФО ОС решил использовать тот же самый комментарий, что и в МСФО 19, и переложить на организации ответственность за определение того, имеют ли они актив, возникающий из права на компенсацию, отсылая к определению актива в литературе СМСФО ОС.

*Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: долгосрочные вознаграждения по нетрудоспособности*

ВС14.В МСФО 19 перечисляются долгосрочные вознаграждения по нетрудоспособности в качестве примера «прочих долгосрочных вознаграждений работникам». В МСФО 19 указывается, что «оценка прочих долгосрочных вознаграждений работника обычно не связана с той же степени неопределенности, что и оценка вознаграждений по окончании трудовой деятельности», и что «введение в действие или изменение прочих долгосрочных вознаграждений работникам редко ведет к возникновению существенной по величине стоимости услуг прошлых периодов». В общественном секторе вознаграждения по нетрудоспособности, связанные с определенными сферами предоставления услуг, например с военной, могут быть очень значимыми с финансовой точки зрения, а связанные с ними актуарные прибыли или убытки – волатильными.

ВС15. Таким образом, в МСФО ОС 25 делается оспариваемое допущение о том, что долгосрочные выплаты по нетрудоспособности обычно не подвержены такой же степени неопределенности, как измерение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Если это допущение опровергается, то организация решает, учитывать ли ей свои долгосрочные выплаты по нетрудоспособности полностью или частично с использованием тех же требований, что и для вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

*Прочие долгосрочные вознаграждения работникам: компенсация, подлежащая уплате отчитывающейся организацией, пока индивид не найдет новую работу*

ВС16. Хотя и не считая вероятным широкое распространения таких обстоятельств, СМСФО ОС признал, что могут возникать ситуации, когда отчитывающаяся организация по договору обязана осуществлять компенсационные выплаты помимо выходного пособия бывшему работнику до тех пор, пока он или она не найдет новую работу. Поэтому перечень прочих вознаграждений долгосрочного характера, изложенный в параграфе 147, был скорректирован, чтобы включить подобные ситуации.

*Порядок внедрения*

ВС17. СМСФО ОС признал, что применение требований данного Стандарта по отношению к обязательствам, вытекающим из пенсионных планов с установленными выплатами, может оказаться проблематичным для многих организаций общественного сектора. В настоящее время многие организации общественного сектора не признают обязательства такого рода, и поэтому могут не иметь действующей системы, необходимой для предоставления информации для отчетности в соответствии с требованиями настоящего Стандарта. Если организации признают обязательства, вытекающие из пенсионных планов с установленными выплатами, это происходит на иной основе, нежели требуемой данным Стандартом. В некоторых случаях применение настоящего Стандарта может вызвать напряженность между проектами бюджета и иной информацией прогнозного характера.

ВС18. МСФО 19 требует, чтобы организации, применяющие настоящий Стандарт, определили переходное обязательство. Если объем переходного обязательства превышает объем обязательства, которое было бы признано на ту же дату при учетной политике, применявшейся ранее, МСФО 19 разрешает распределить эту разницу по расходам на равномерной основе на период до пяти лет с даты перехода на настоящий Стандарт.

ВС19. Влияние увеличения обязательств, возникающих в связи с принятием настоящего Стандарта, на финансовую деятельность и финансовое положение будет проблемой для многих организаций общественного сектора. Однако, как указано в параграфе ВС17, более насущной проблемой может стать, прежде всего, получение информации. Поэтому СМСФО ОС пришел к выводу, что для того чтобы дать организациям общественного сектора время для разработки новых систем и обновления существующих, Стандарт должен вступить в силу для отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или далее. Согласно этой цели в первый год с момента первого применения Стандарта сопоставимая информация не требуется. Досрочное применение рекомендуется.

ВС20. Параграф 166 настоящего Стандарта требует, чтобы организации определили первоначальное обязательство по пенсионным планам с установленными выплатами. Поскольку организации не обязаны применять Стандарт до отчетных периодов, начинающихся 1 января 2011 года или далее, СМСФО ОС пришел к выводу об отсутствии необходимости вводить переходное положение,

позволяющее организациям расходовать в течение периода любую разницу между первоначальным обязательством и обязательством, которое было бы признано при учетной политике, применявшейся ранее. Для того чтобы избежать потенциального искажения результатов финансовой деятельности в первый год применения Стандарта и в целях соответствия МСФО ОС 3 «Учетная политика, изменения оценочных значений и ошибки», настоящий Стандарт требует, чтобы разница между первоначальным обязательством и обязательством, которое было признано на ту же самую дату при учетной политике, применявшейся ранее, была отнесена к накопленному профициту или дефициту на иначало периода.

**ВС21.** В свете возможных трудностей со сбором информации у отчитывающихся организаций, СМСФО ОС также рассмотрел вопрос о целесообразности ослабления некоторых требований к раскрытию информации, изложенных в параграфе 141 настоящего Стандарта. Согласно этим требованиям для раскрытия информации необходимы остатки на начало периода, связанные с рядом компонентов обязательств и активов плана или информация о трендах, охватывающая текущий отчетный период и предыдущие четыре отчетных периода. СМСФО ОС решил, что поскольку некоторым организациям потребуется полный вводный период для разработки систем, такое ослабление требований является целесообразным. Поэтому оно включено в Стандарт в параграфах 173 и 175.

**Пересмотр МСФО ОС 25 по итогам реализации Проекта СМСФО 2008 года по совершенствованию МСФО**

**ВС22.** СМСФО ОС изучил корректировки к МСФО 19, включенные в «Совершенствования в МСФО», опубликованные СМСФО в мае 2008 года, и, в целом, согласился с доводами СМСФО в пользу пересмотра Стандарта. СМСФО ОС пришел к выводу, что нет причин, характерных для организаций общественного сектора, которые помешали бы принять поправки.



**Иллюстративные примеры**

Данные примеры дополняют, но не являются частью МСФО ОС 25.

**Финансируемый план вознаграждений с установленными выплатами**

Для иллюстрации влияния описанных ниже операций приводятся выдержки из Отчетов о финансовых результатах деятельности и Отчетов о финансовом положении. Эти выдержки не обязательно соответствуют всем требованиям к раскрытию и представлению информации, содержащимся в других стандартах.

*История вопроса*

IE1. О финансируемом плане вознаграждений с установленными выплатами имеется следующая информация. Для простоты вычисления процентов предполагается, что все операции происходят в конце года. Дисконтированная стоимость обязательства и справедливая стоимость активов плана составляли 1 000 на 1 января 20X7 года. Чистые накопленные актуарные прибыли на эту дату составляли 140.

	20X7	20X8	20X9
Ставка дисконтирования на начало года	10,0%	9,0%	8,0%
Ожидаемая ставка дохода на активы, обеспечивающие план на начало года	12,0%	11,1%	10,3%
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Выплаченные вознаграждения	150	180	190
Уплаченные взносы	90	100	110
Дисконтированная стоимость обязательства на 31 декабря	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов, обеспечивающих план на 31 декабря	1 092	1 109	1 093
Средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников (количество лет)	10	10	10

IE2. В 20X8 году в план были внесены изменения, направленные на предоставление дополнительных вознаграждений, вступающие в силу 1 января 20X8 года. Дисконтированная стоимость дополнительных вознаграждений за услуги работников до 1 января 20X8 года составляла 50 для гарантированных вознаграждений и 30 для негарантированных вознаграждений. По оценке организации, на 1 января 20X8 года период времени для преобразования негарантированных вознаграждений в гарантированные составляет три года; поэтому стоимость услуг прошлых периодов, возникающая в результате дополнительных условных вознаграждений, признается равномерно на протяжении трех лет. Стоимость услуг прошлых периодов, возникающая в результате дополнительных гарантированных вознаграждений, признается единовременно (параграф 112 Стандарта). Организация применяет политику признания актуарных прибылей и убытков при соблюдении минимальных требований параграфа 106.

**Изменения в дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана**

IE3. На первом этапе необходимо подвести итог изменениям дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана, и использовать эту информацию, чтобы определить сумму актуарной прибыли или убытка за период. Эти параметры имеют следующий вид:

	20X7	20X8	20X9
Дисконтированная стоимость обязательства, 1 января	1 000	1 141	1 197
Затраты на проценты	100	103	96
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Стоимость услуг прошлых периодов – негарантированные вознаграждения	–	30	–
Стоимость услуг прошлых периодов – гарантированные вознаграждения	–	50	–
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

Актуарная (прибыль) убыток по обязательству (сальдо)	61	(87)	42
Дисконтированная стоимость обязательства, 31 декабря	<u>1 141</u>	<u>1 197</u>	<u>1 295</u>
Справедливая стоимость активов плана, 1 января	1 000	1 092	1 109
Ожидаемый доход от активов плана	120	121	114
Взносы	90	100	110
Выплаченные вознаграждения	(150)	(180)	(190)
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана (сальдо)	<u>32</u>	<u>(24)</u>	<u>(50)</u>
Справедливая стоимость активов плана, 31 декабря	<u>1 092</u>	<u>1 109</u>	<u>1 093</u>

**Границы коридора**

IE4. На следующем этапе необходимо определить границы коридора, а затем сравнить их с накопленными непризнанными актуарными прибылями и убытками, для того чтобы определить чистую актуарную прибыль или убыток для признания в следующем периоде. Согласно параграфу 105 настоящего Стандарта, границы коридора устанавливаются по большей из следующих величин:

- (a) 10 % дисконтированной стоимости обязательства до вычитания стоимости активов плана; и
- (b) 10 % справедливой стоимости всех активов плана.

IE5. Эти границы, а также признанные и непризнанные актуарные прибыли и убытки имеют следующий вид:

	20X7	20X8	20X9
Чистые накопленные непризнанные актуарные прибыли (убытки) на 1 января	140	107	170
Границы коридора на 1 января	<u>100</u>	<u>114</u>	<u>120</u>
Превышение [A]	<u>40</u>	<u>–</u>	<u>50</u>
Средний ожидаемый оставшийся период трудовой деятельности работников (лет) [B]	10	10	10
Актуарная прибыль (убыток), подлежащая признанию [ <sup>A</sup> / <sub>B</sub> ]	4	–	5
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 1 января	140	107	170
Актуарная прибыль (убыток) за год – обязательства	(61)	87	(42)
Актуарная прибыль (убыток) за год – активы плана	32	(24)	(50)
Промежуточная сумма	111	170	78
Признанная актуарная прибыль (убыток)	<u>(4)</u>	<u>–</u>	<u>(5)</u>
Непризнанная актуарная прибыль (убыток) на 31 декабря	<u>107</u>	<u>170</u>	<u>73</u>

**Суммы, признанные в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также соответствующий анализ**

IE6. На заключительном этапе определяются суммы, подлежащие признанию в Отчете о финансовом положении и Отчете о финансовых результатах деятельности, а также результаты соответствующего анализа, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 141(f), (g) и (m) Стандарта (результаты анализа, подлежащие раскрытию в соответствии с подпунктами 141(c) и (e))

приводятся в разделе настоящего иллюстративного примера под названием «Изменения дисконтированной стоимости обязательства и справедливой стоимости активов плана»). Они имеют следующий вид:

	20X7	20X8	20X9
Дисконтированная стоимость обязательства	1 141	1 197	1 295
Справедливая стоимость активов плана	(1 092)	(1 109)	(1 093)
	49	88	202
Непризнанная актуарная прибыль (убыток)	107	170	73
Непризнанная стоимость прошлых услуг – негарантированные вознаграждения	–	(20)	(10)
<b>Обязательства, признанные в Отчете о финансовом положении</b>	<b>156</b>	<b>238</b>	<b>265</b>
Стоимость услуг текущего периода	130	140	150
Затраты на проценты	100	103	96
Ожидаемый доход на активы плана	(120)	(121)	(114)
Чистая актуарная (прибыль) убыток, признанная в году	(4)	–	(5)
Стоимость услуг прошедших периодов – негарантированные вознаграждения	–	10	10
Стоимость услуг прошедших периодов – гарантированные вознаграждения	–	50	–
<b>Расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности</b>	<b>106</b>	<b>182</b>	<b>137</b>
<i>Фактический доход на активы плана</i>			
Ожидаемый доход на активы плана	120	121	114
Актуарная прибыль (убыток) на активы плана	32	(24)	(50)
Фактический доход на активы плана	152	97	64

Примечание: см. представление компенсаций в примере, иллюстрирующем параграфы 121–123.

### Раскрытие информации

Выдержки из примечаний показывают, как можно агрегировать раскрываемую информацию, в случае если организация предоставляет множество различных вознаграждений работникам. Эти Выдержки не обязательно соответствуют всем требованиям к раскрытию и представлению информации, содержащимся в МСФО ОС 25 и других стандартах. В частности, они не иллюстрируют раскрытие:

- Учетной политики в отношении вознаграждений работникам (см. МСФО ОС 1 «Представление финансовой отчетности»). Подпункт 141(a) настоящего Стандарта требует, чтобы раскрываемая информация включала учетную политику организации в отношении признания актуарных прибылей и убытков;
- Общего описания типа плана (подпункт 141(b));
- Подробное описание основы для определения совокупного ожидаемого уровня дохода на активы (подпункт 141(l)).
- Вознаграждений работникам, предоставляемые ключевому управленческому персоналу (см. МСФО ОС 20 «Раскрытие информации о связанных сторонах»); или
- Вознаграждения работникам, основанные на акциях (см. международный или национальный стандарт бухгалтерского учета, в котором рассматриваются платежи, основанные на акциях).

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

IE 7. Примеры раскрытия информации приведены ниже.

*Обязательства по вознаграждениям работникам*

Суммы, признаваемые в Отчете о финансовом положении, имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Дисконтируемая стоимость финансируемых обязательств	20 300	17 400	–	–
Справедливая стоимость активов плана	(18 420)	(17 280)	–	–
	1 880	120	–	–
Дисконтированная стоимость нефинансируемых обязательств	2 000	1 000	7 337	6 405
Непризнанные актуарные прибыли (убытки)	(1 605)	840	(2 707)	(2 607)
Непризнанная стоимость услуг в прошлых периодах	(450)	(650)	–	–
Чистое обязательство	<u>1 825</u>	<u>1 310</u>	<u>4 630</u>	<u>3 798</u>
Суммы в Отчете о финансовом положении:				
обязательства	1 825	1 400	4 630	3,798
активы	–	(90)	–	–
Чистое обязательство	<u>1 825</u>	<u>1 310</u>	<u>4 630</u>	<u>3 798</u>

Активы пенсионного плана включают обычные акции, выпущенные [название отчитывающейся организации], имеющие справедливую стоимость 317 (20X7: 281). Активы плана также включают недвижимость, занимаемую [название отчитывающейся организации] и имеющую справедливую стоимость 200 (20X7: 185).

Суммы, признанные в составе профицита или дефицита, имеют следующий вид:

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Стоимость услуг текущего периода	850	750	479	411
Проценты по обязательству	950	1 000	803	705
Ожидаемый доход на активы плана	(900)	(650)		
Чистые актуарные потери (выгод), признанные в году	(70)	(20)	150	140
Стоимость услуг прошлых периодов	200	200		
Убытки (прибыли) от секвестра и расчетов по плану	175	(390)		
Сумма, включенная в расходы на вознаграждения работникам	<u>1 205</u>	<u>890</u>	<u>1 432</u>	<u>1 256</u>
Фактический доход на активы плана	<u>600</u>	<u>2 250</u>	<u>–</u>	<u>–</u>

**Изменения в дисконтируемой стоимости обязательства с установленными выплатами имеют следующий вид:**

	Пенсионные планы с установленными выплатами		Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности	
	20X8	20X7	20X8	20X7
Обязательство по установленным выплатам на начало периода	18 400	11 600	6 405	5 439
Стоимость услуг	850	750	479	411
Затраты на проценты	950	1 000	803	705
Актуарные убытки (прибыли)	2 350	950	250	400
Убытки (прибыли) по секвестрам	(500)	–		
Обязательства, исключенные при расчетах	–	(350)		
Обязательства, принятые при объединении организаций	–	5 000		
Курсовая разница для иностранных планов	900	(150)		
Уплаченные вознаграждения	(650)	(400)	(600)	(550)
Обязательство по установленным выплатам на конец периода	<u>22 300</u>	<u>18 400</u>	<u>7 337</u>	<u>6 405</u>

**Изменения в справедливой стоимости активов плана имеют следующий вид:**

	Пенсионные планы с установленными выплатами	
	20X8	20X7
Справедливая стоимость активов плана на начало периода	17 280	9 200
Ожидаемый доход	900	650
Актуарные прибыли (убытки)	(300)	1 600
Активы, распределенные при расчетах	(400)	–
Взносы работодателя	700	350
Активы, приобретенные при объединении организаций	–	6 000
Курсовая разница для иностранных планов	890	(120)
Уплаченные вознаграждения	(650)	(400)
	<u>18 420</u>	<u>17 280</u>

**В 20X9 организация предполагает внести 900 в свой пенсионный план с установленными выплатами.**

**Основные категории активов плана в процентах к общему объему активов плана таковы:**

	20X8	20X7
Европейские акции	30%	35%
Североамериканские акции	16%	15%
Европейские облигации	31%	28%
Североамериканские облигации	18%	17%
Недвижимость	5%	5%

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

**Основные актуарные допущения на отчетную дату (выражены в форме средневзвешенных величин):**

	<b>20X8</b>	<b>20X7</b>
Ставка дисконтирования на 31 декабря	5%	6.5%
Ожидаемый доход на активы плана на 31 декабря	5,4%	7%
Будущее увеличение зарплаты	5%	4%
Будущее увеличение пенсий	3%	2%
Доля работников, вышедших на пенсию раньше времени	30%	30%
Ежегодное увеличение затрат на медицинское обслуживание	8%	8%
Будущие изменения в максимальном объеме государственного медицинского обеспечения	3%	2%

Предполагаемые тенденции в динамике затрат на медицинское обслуживание значительно влияют на суммы, признаваемые в составе профицита или дефицита. Изменение тенденции в динамике затрат на медицинское обслуживание на один процент будет иметь следующие последствия:

	<b>Увеличение на один процентный пункт</b>	<b>Уменьшение на один процентный пункт</b>
Влияние на сумму стоимости услуг и затрат на проценты	190	(150)
Влияние на обязательство с установленными выплатами	1 000	(900)

**Суммы за текущий период и предыдущие четыре периода будут следующими:**

Пенсионные планы с установленными выплатами:

	<b>20X8</b>	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>	<b>20X5</b>	<b>20X4</b>
Обязательство по пенсионному плану с установленными выплатами	(22 300)	(18 400)	(11 600)	(10 582)	(9 144)
Активы плана	18 420	17 280	9 200	8 502	10 000
Профицит (дефицит)	(3 880)	(1 120)	(2 400)	(2 080)	856
Корректировки на основе опыта по обязательствам плана	(1 111)	(768)	(69)	543	(642)
Корректировки на основе опыта по активам плана	(300)	1 600	(1 078)	(2 890)	2 777

**Медицинское обеспечение после окончания трудовой деятельности:**

	<b>20X8</b>	<b>20X7</b>	<b>20X6</b>	<b>20X5</b>	<b>20X4</b>
Обязательство с установленными выплатами	7 337	6 405	5 439	4 923	4 221
Корректировки на основе опыта по обязательствам плана	(232)	829	490	(174)	(103)

Отчитывающаяся организация также участвует в плане вознаграждений с установленными выплатами для всех органов местной власти в стране Y, в рамках которого пенсии привязаны к величине заработной платы на момент выхода на пенсию и финансируются в рамках распределительной системы. Определить дисконтированную стоимость обязательства группы организаций или соответствующую стоимость услуг текущего периода практически невозможно, поскольку обязательства плана подсчитываются на базе, существенно отличающейся от той, которая была использована для финансовой отчетности [наименование отчитывающейся организации] [описание базы]. В соответствии с этой базой финансовая отчетность по плану на 30 июня 20X6 года отражает нефинансируемое обязательство в объеме 27 525. Наличие нефинансируемого обязательства означает необходимость будущих выплат со стороны работодателей-участников. План включает примерно 75 000 участников, из которых 5 000 являются занятыми в настоящий момент или бывшими работниками [наименование отчитывающейся организации] или их иждивенцами. Расходы, признанные в Отчете о финансовых результатах деятельности, равные подлежащим уплате взносам в течение года и не включенные в вышеуказанные суммы, составили 230 (20X7: 215). Будущие выплаты отчитывающейся организации могут существенно увеличиться, если другие организации откажутся от участия в плане.

### Пример применения параграфа 70

#### Проблема

IE8. Параграф 69 настоящего Стандарта устанавливает потолок признания актива с установленными выплатами.

69. **Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, может быть отрицательной (актив). Организация должна оценивать возникающий актив как меньшую из следующих величин:**

- (a) **величины, определенной в соответствии с параграфом 65 [т.е. профицит/ дефицит по пенсионному плану плюс (минус) все непризнанные убытки (прибыли)]; и**
- (b) **общей суммы**
  - (i) **всех накопленных непризнанных чистых актуарных убытков и стоимости услуг прошлых периодов (см. параграфы 105, 106 и 112); и**
  - (ii) **дисконтированной стоимости всех экономических выгод в форме возврата денежных средств по плану или сокращения будущих взносов в план. Дисконтированная стоимость этих экономических выгод должна определяться с использованием ставки дисконтирования, указанной в параграфе 91.**

IE9. Без параграфа 70 (см. ниже), подпункт 69(b)(i) имеет следствие: иногда отсрочка признания актуарного убытка (прибыли) при определении величины, указанной в параграфе 65, приводит к тому, что прибыль (убыток) признается в Отчете о финансовых результатах деятельности.

IE10. Следующий пример иллюстрирует эффект от использования параграфа 69 без параграфа 70. В примере предполагается, что в учетной политике организации принято не признавать актуарные прибыли и убытки в рамках коридора и амортизировать актуарные прибыли и убытки вне коридора. (Использование или неиспользование коридора не имеет значения. Проблема может возникнуть в любой ситуации при отложенном признании в соответствии с параграфом 65).

#### Пример 1—Эффект от применения параграфа 69 без параграфа 70

	<b>A</b>	<b>B</b>	<b>C</b>	<b>D=A+C</b>	<b>E=B+C</b>	<b>F= меньшее из D и E</b>	<b>G</b>
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	30	100	30	30	30

- IE11. На конец года 1 в плане имеется профицит 100 (столбец А в вышеприведенной таблице), но экономические выгоды для организации, как в форме возврата средств, так и в форме сокращения будущих взносов отсутствуют\* (столбец В). Отсутствуют непризнанные прибыли и убытки в соответствии с параграфом 65 (столбец С). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100, согласно величине, предписанной параграфом 65 (столбец D). Потолок суммы актива в соответствии с параграфом 69 ограничивает актив до нуля (столбец F).
- IE12. В году 2 в плане имеется актуарный убыток в размере 30, который сокращает профицит со 100 до 70 (столбец А), и признание которого откладывается в соответствии с параграфом 65 (столбец С). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива без учета параграфа 70 составил бы 30 (столбец E). Был бы признан актив в размере 30 (столбец F), что породило бы увеличение выручки (столбец G) даже с учетом того, что имело место всего лишь сокращение профицита, не несущее организации никаких выгод.
- IE13. Аналогичный неожиданный эффект мог бы возникнуть с актуарными прибылями (в той степени, в какой они ограничивают накопленные непризнанные актуарные убытки).

**Параграф 70**

- IE14. Параграф 70 запрещает признавать прибыли (убытки), возникающие в результате только стоимости услуг прошлых периодов и актуарных убытков (прибылей).

70. Применение параграфа 69 не должно приводить к признанию в текущем периоде прибыли исключительно в результате актуарного убытка или за счет стоимости услуг прошлых периодов. Поэтому, в соответствии с параграфом 65, организация должна одновременно признать следующие чистые актуарные прибыли и убытки в объеме, в котором они возникают при определении актива пенсионного плана с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):

- (a) чистые актуарные убытки текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов в текущем периоде в объеме, в каком они превышают какое-либо сокращение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или увеличивается, то вся сумма чистых актуарных убытков текущего периода и стоимость услуг прошлых периодов признается одновременно в текущем периоде в соответствии с параграфом 65;
- (b) чистые актуарные прибыли текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов в том объеме, в каком они превышают какое-либо увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, указанных в подпункте 69(b)(ii). Если дисконтированная стоимость экономических выгод не изменяется или уменьшается, то вся сумма чистых актуарных прибылей текущего периода после вычета в текущем периоде стоимости услуг прошлых периодов признается одновременно в соответствии с параграфом 65.

- IE15. Следующие примеры иллюстрируют результат применения параграфа 70. Как и в вышеприведенном примере, предполагается, что в учетной политике организации принято не признавать актуарные прибыли и убытки в рамках коридора и амортизировать актуарные прибыли и убытки вне коридора. Для простоты в примерах игнорируется периодическая амортизация непризнанных прибылей и убытков за пределами коридора.

*Пример 1 (продолжение) – корректировка при наличии актуарных убытков и отсутствии изменений в доступных экономических выгодах*

	А	В	С	D=A+C	E=B+C	F= меньшее из D и E	G
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	100	0	0	100	0	0	–
2	70	0	0	70	0	0	0



IE16. Данные из примера 1, приведенного выше. При использовании параграфа 70 изменения в экономических выгодах, доступных для организации\*, отсутствуют, поэтому весь объем актуарного убытка в размере 30 признается единовременно в соответствии с параграфом 65 (столбец D). Порог суммы актива остается нулевым (столбец F), а подлежащая признанию прибыль отсутствует.

IE17. Фактически, актуарный убыток в размере 30 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	Влияние потолка актива	Потолок актива (столбец F выше)
Год 1	100	(100)	0
Год 2	70	(70)	0
Прибыль (убыток)	(30)	(30)	0

IE18. В вышеприведенном примере изменения в дисконтированной стоимости экономических выгод, доступных для организации, отсутствуют. Применение параграфа 70 усложняется, если дисконтированная стоимость доступных экономических выгод изменяется, как показано в следующих примерах.

*Пример 2 — Корректировка при наличии актуарных убытков и сокращении доступных экономических выгод*

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= меньшее из D и E	G
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	25	20	50	75	70	70	0

IE19. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец A) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 30 (столбец B). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает актив величиной 70 (столбец F).

IE20. В году 2 актуарный убыток в плане в размере 35 сокращает профицит с 60 до 25 (столбец A). Экономические выгоды, доступные организации, уменьшаются на 10, с 30 до 20 (столбец B). При использовании параграфа 70 актуарный убыток в размере 35 анализируется следующим образом:

Актуарный убыток, равный сокращению экономических выгод	10
Актуарный убыток, превышающий сокращение экономических выгод	25

IE21. В соответствии с параграфом 70 25 из актуарного убытка признаются единовременно согласно параграфу 65\* (столбец D). Сокращение экономических выгод на 10 процентов включается в накопленные непризнанные убытки, которые возрастают до 50 (столбец C). Потолок суммы актива, таким образом, также остается на уровне 70 (столбец E), а подлежащая признанию прибыль отсутствует.

\* Термин «экономические выгоды, доступные для организации» используется для обозначения экономических выгод, соответствующих критериям признания в соответствии с подпунктом 69(b)(ii).

\* Применение параграфа 70 допускает отсрочку признания части актуарных прибылей и убытков в соответствии с параграфом 65 и тем самым включение их в расчет потолка суммы актива. Например, накопленные непризнанные актуарные убытки, сформировавшиеся в то время, пока сумма, предусмотренная параграфом 69(b), превышала сумму, предусмотренную параграфом 65, не будут признаваться единовременно в момент, когда сумма, предусмотренная параграфом 69(b), окажется ниже. Вместо этого их признание будет отложено и далее в соответствии с учетной политикой организации. Накопленные непризнанные убытки в этом примере являются убытками, признание которых отложено несмотря на действие параграфа 70.

IE22. Фактически актуарный убыток в размере 25 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	Влияние потолка актива	Потолок актива (столбец F выше)
Год 1	100	(30)	70
Год 2	75	(5)	70
Прибыль (убыток)	(25)	25	0

*Пример 3 — Корректировка при наличии актуарной прибыли и сокращении доступных для организации экономических выгод*

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= меньшее из D и E	G
Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	30	40	100	70	70	–
2	110	25	40	150	65	65	(5)

IE23. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец A) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 30 (столбец B). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65 (столбец C). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, то был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает актив величиной 70 (столбец F).

IE24. В году 2 актуарная прибыль в плане в размере 50 увеличивает профицит с 60 до 110 (столбец A). Экономические выгоды, доступные для организации, уменьшаются на 5 (столбец B). При использовании параграфа 70 увеличение экономических выгод, доступных для организации, отсутствует. Таким образом, весь объем актуарной прибыли в размере 50 признается единовременно в соответствии с параграфом 65 (столбец D), а накопленные непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65 остаются на уровне 40 (столбец C). Потолок суммы актива уменьшается до 65 вследствие сокращения экономических выгод. Это сокращение не является актуарным убытком, как это определено в МСФО ОС 25, и поэтому не отвечает критериям для отсрочки признания.

IE25. Фактически актуарная прибыль в размере 50 признается единовременно, но (более чем) компенсируется увеличением влияния потолка актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	Влияние потолка актива	Потолок актива (столбец F выше)
Год 1	100	(30)	70
Год 2	150	(85)	65
Прибыль (убыток)	50	(55)	(5)

IE26. В примерах 2 и 3 происходит сокращение экономических выгод, доступных для организации. Однако в примере 2 убыток не признается, в то время как в примере 3 убыток признается. Это различие в учете соответствует учету изменений дисконтированной стоимости экономических выгод до применения параграфа 70. Задача параграфа 70 заключается только в том, чтобы не допустить признания прибылей (убытков) вследствие стоимости услуг прошлых периодов или актуарных убытков (прибылей). Насколько это возможно, все прочие последствия отсрочки признания и использования потолка суммы актива остаются неизменными.

*Пример 4 — Корректировка в периоде, в котором потолок актива прекращает действовать*

	A	B	C	D=A+C	E=B+C	F= меньшее из D и E	G
--	---	---	---	-------	-------	---------------------	---

ВОЗНАГРАЖДЕНИЯ РАБОТНИКАМ

Год	Профицит в плане	Доступные экономические выгоды (пункт 69(b)(ii))	Непризнанные убытки в соответствии с параграфом 65	Параграф 65	Параграф 69(b)	Потолок актива, т.е. признанный актив	Признанная прибыль в году 2
1	60	25	40	100	65	65	–
2	(50)	0	115	65	115	65	0

IE27. На конец года 1 в плане имеется профицит в размере 60 (столбец А) и экономические выгоды, доступные для организации, в размере 25 (столбец В). Имеются непризнанные убытки в размере 40 в соответствии с параграфом 65, которые возникли до того, как проявилось действие потолка суммы актива (столбец С). Таким образом, если бы потолок суммы актива отсутствовал, был бы признан актив в размере 100 (столбец D). Потолок суммы актива ограничивает его до 65 (столбец F).

IE28. В году 2 актуарный убыток в плане в размере 110 сокращает профицит 60 до дефицита 50 (столбец А). Экономические выгоды, доступные для организации, уменьшаются с 25 до 0 (столбец В). Для применения параграфа 70 необходимо определить объем актуарного убытка, возникающего при определении актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b). Таким образом, актуарный убыток, возникающий при определении актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b), является убытком, сокращающим профицит до нуля, т.е. равен 60. Тем самым актуарный убыток анализируется следующим образом:

Актуарный убыток, который возникает при оценке актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 69(b):

Актуарный убыток, равный сокращению экономических выгод	25
Актуарный убыток, превышающий сокращение экономических выгод	35
	60
Актуарный убыток, возникающий при оценке актива с установленными выплатами в соответствии с параграфом 65	50
Общий актуарный убыток	<u>110</u>

IE29. В соответствии с параграфом 70 часть актуарного убытка в размере 35 признается единовременно согласно параграфу 65 (столбец D); часть актуарного убытка в размере 75 (25 плюс 50) включается в накопленные непризнанные убытки, которые возрастают до 115 (столбец С). Величина, определенная в соответствии с параграфом 65, составит 65 (столбец D), а в соответствии с параграфом 69(b) достигает 115 (столбец E). Величина признаваемого актива равна меньшей из двух величин, т.е. 65 (столбец F), а подлежащие признанию прибыль или убыток отсутствуют (столбец G).

IE30. Фактически актуарный убыток в размере 35 признается единовременно, но компенсируется сокращением влияния потолка суммы актива.

	Актив в Отчете о финансовом положении согласно параграфу 65 (столбец D выше)	Влияние потолка актива	Потолок актива (столбец F выше)
Год 1	100	(35)	65
Год 2	65	0	65
Прибыль (убыток)	(35)	35	0

**Примечания**

1. Применяя параграф 70 в ситуациях, когда имеет место увеличение дисконтированной стоимости экономических выгод, доступных для организации, важно помнить, что дисконтированная стоимость доступных экономических выгод не может превышать профицит плана.\*
2. На практике увеличение размера вознаграждений часто приводит к появлению стоимости услуг прошлых периодов и увеличению ожидаемых будущих взносов вследствие увеличения стоимости услуг текущего периода в последующие годы. Повышение ожидаемых будущих взносов может увеличить экономические выгоды, доступные для организации, в форме предполагаемого сокращения этих будущих взносов. Запрет на признание прибыли только в результате стоимости услуг прошлых периодов в текущем периоде не исключает признания прибыли вследствие увеличения экономических выгод. Аналогично, изменение актуарных допущений, которое приводит к актуарному убытку, также может повысить ожидаемые будущие взносы, а значит и экономические выгоды, доступные для организации в форме предполагаемого сокращения будущих взносов. В этом случае запрет на признание прибыли только в результате актуарного убытка в текущем периоде не исключает признания прибыли вследствие увеличения экономических выгод.

---

\* В примере, иллюстрирующем параграф 73 МСФО ОС 25, дисконтированная стоимость доступных будущих возвратов средств от взносов не могла превышать профицит плана в размере 90.

### Сравнение с МСФО 19

В основе МСФО ОС 25 лежит МСФО 19 (2004 г.), включая поправки, внесенные в МСФО (IAS) 19 в рамках проекта «Совершенствования к МСФО» и опубликованные в мае 2008 года. Основные различия между МСФО ОС 25 и МСФО 19 состоят в следующем:

- В МСФО ОС 25 содержится дополнительное руководство о системе премирования в общественном секторе.
- МСФО 19 требует, чтобы при дисконтировании обязательств после окончания трудовой деятельности организации применяли ставку дисконтирования, основанную на доходности высококачественных корпоративных облигаций, валюта и условия которых должны соответствовать валюте и расчетным условиям обязательств по вознаграждениям после окончания трудовой деятельности. МСФО ОС 25 требует, чтобы организации применяли ставку, отражающую стоимость денег с учетом фактора времени. МСФО ОС 25 также содержит требование о том, чтобы организации раскрывали основу для определения ставки дисконтирования.
- МСФО ОС 25 содержит оспариваемое допущение о том, что выплаты по долгосрочной нетрудоспособности обычно не имеют той степени неопределенности, которая характерна для оценки вознаграждений после окончания трудовой деятельности. Если предположение опровергается, то организация рассматривает вопрос о том, следует ли ей учитывать все выплаты по долгосрочной нетрудоспособности или их часть аналогично тому, как это делается для вознаграждений после окончания трудовой деятельности. МСФО 19 не содержит такого оспариваемого допущения.
- МСФО ОС 25 требует, чтобы организации определяли первоначальные обязательства по планам с установленными выплатами при первоначальном применении Стандарта. Если эти обязательства больше или меньше обязательств, которые признавались бы на ту же дату в соответствии с прежней учетной политикой организации, то организация обязана признать это увеличение/ уменьшение в исходном накопленном профиците или дефиците. МСФО 19 требует, чтобы организации определяли переходные обязательства по планам с установленными выплатами, и если эта сумма превышает величину обязательств, которая была бы признана в соответствии с прежней учетной политикой, организациям разрешается признавать сумму увеличения в течение не более чем пяти лет с даты принятия Стандарта.
- В некоторых случаях в МСФО ОС 25 используется терминология, отличная от МСФО 19. Наиболее показательными примерами являются использование терминов «выручка» и «Отчет о финансовых результатах деятельности». Эквивалентными терминами в МСФО 19 являются «доход» и «Отчет о прибылях и убытках».