

# IFRS

МАТЕРИАЛЫ ПО  
ПОДГОТОВКЕ К  
КУРСУ

**МЕЖДУНАРОДНЫЕ  
СТАНДАРТЫ  
ФИНАНСОВОЙ  
ОТЧЕТНОСТИ**

КОНСПЕКТ

ДЛЯ СЛУШАТЕЛЕЙ  
ПРОГРАММЫ  
МВА

## **СОДЕРЖАНИЕ КУРСА**

Глава 1. Совет по МСФО и процесс принятия стандартов

Глава 2. Концептуальные основы МСФО

Глава 3. Презентация финансовой отчетности

Глава 4. МСФО/IAS 16 "Основные средства"

Глава 5. МСФО/IAS 23 "Затраты по займам"

Глава 6. МСФО/IAS 40 "Инвестиционная недвижимость"

Глава 7. МСФО/IFRS 13 "Оценка справедливой стоимости"

Глава 8. МСФО/IAS 18 "Выручка"

# Глава 1. Совет по МСФО и процесс принятия стандартов

# 1. Совет по Международным стандартам финансовой отчетности.

## 1.1. История возникновения Совета по МСФО

Во второй половине XX века сложилось много предпосылок для создания глобального языка финансовой отчетности. Быстрое насыщение национальных рынков, заставляющее инвесторов искать цели для международной экспансии, сталкивало их с непрозрачной и зачастую непонятной системой отчетности в других странах, что затрудняло принятие инвестиционных решений. Транснациональные корпорации, ведущие бизнес в разных странах, сталкивались с тем, что перевод множества систем учёта в полезную для управления информацию требовало значительных издержек.

Под напором этих и других факторов для гармонизации и улучшения практики финансовой отчетности в глобальном масштабе в 1913 году общественные бухгалтерские и аудиторские организации ряда стран создали международную неправительственную профессиональную организацию - Комитет по Международным стандартам финансовой отчетности (КМСФО), который в результате реструктуризации в апреле 2001 года был преобразован в Совет по Международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО).

## 1.2 Регулирующие органы Совета по МСФО

Совет по МСФО является важной, но не единственной организацией в цепочке создания, обсуждения и интерпретации стандартов. СМСФО находится под управлением Фонда МФСО, который состоит из попечителей.

Наряду с Советом по МСФО попечители осуществляют надзор над деятельностью Консультативного совета по МСФО и Комитета по интерпретации МСФО.

### 1.2.1 Фонд МСФО

В состав Фонда МСФО входят 22 члена:

- 6 из Северной Америки;
- 6 из Европы;
- 6 из Азии и Океании;
- 4 из любых регионов, при условии сбалансированного предоставления всех регионов.

Функциями Фонда попечителей являются:

- назначение членов СМСФО, Консультативного совета по МСФО и Комитета по интерпретации МСФО;
- взаимодействие с надзорными и биржевыми органами;
- контроль эффективности работы всех органов МСФО;
- обеспечение финансирования;
- утверждение бюджета.

### 1.2.2 Совет по МСФО

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности состоит из 16 членов, которые назначаются на срок от трёх до пяти лет.

Функции СМСФО:

- разработка и издание МСФО;
- разработка и публикация проектов стандартов;
- установление порядка рассмотрения комментариев, полученных по опубликованным для обсуждения проектам стандартов;
- публикация основ для выработки заключений.

Перед СМСФО поставлены три основные цели:

1. Разработать в интересах общества единый комплект высококачественных, понятных и практически реализуемых всемирных стандартов учёта, которые обеспечат предоставление высококачественной, прозрачной и сравнимой информации в финансовой отчетности и прочих финансовых отчётах для помощи участникам международных фондовых рынков и другим пользователям в принятии решений.

2. Способствовать принятию, соблюдению и единой интерпретации стандартов во всем мире.

3. Активно сотрудничать с национальными органами, отвечающими за разработку и внедрение стандартов финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всем мире.

### **1.2.3 Комитет по интерпретации МСФО**

Комитет по интерпретациям международной финансовой отчетности (КИМСФО) (до реорганизации 2001 года - Постоянный комитет по интерпретациям (ПКИ) был создан в апреле 1997 года.

В состав КИМСФО входят 14 экспертов в области бухгалтерского учёта, назначаемых попечителями. КИМСФО Может выпускать проекты интерпретаций для обсуждения. Однако окончательные тексты интерпретаций утверждает СМСФО, после чего интерпретации становятся частью нормативной базы МСФО, и имеют такую же силу, как и МСФО.

Функции КИМСФО:

- разъяснять применение МСФО и своевременно предоставлять на основе принципов МСФО рекомендации в вопросах учета, специально не рассматриваемых в самих МСФО, а также выполнять другие обязанности по запросу СМСФО;

- при выполнении вышеуказанных функций обращаться к цепи СМСФО по активной работе с национальными стандартами финансовой отчетности для обеспечения максимального сближения стандартов финансовой отчетности во всём мире;

- после рассмотрения СМСФО проектов интерпретаций публично их публиковать для получения комментариев от общественности в течение разумного периода времени до окончательного принятия интерпретаций;

- отчитываться перед СМСФО и получать от него одобрение об окончательном варианте интерпретаций. Интерпретации КИМСФО обозначаются как IFRIC (до 2002 года они

именовались SIC). Интерпретации вступают в силу непосредственно сразу после утверждения и публикации, если не предусмотрено иное.

## 1.2.4 Консультативный Совет по МСФО

Консультативный совет по МСФО консультирует членов СМСФО и КИМСФО и предоставляет форум для организаций и лиц, желающих участвовать в обсуждении методических и иных вопросов, касающихся применения и формулировки стандартов, а также в выработке рекомендаций Совету и попечителям по вопросам повестки дня и приоритетам.

Консультативный совет по МСФО состоит из 40 членов, назначаемых попечителями на 3 года, представляющих различные географические регионы и области деятельности.

Консультативный совет проводит, как минимум, 3 открытые встречи с СМСФО в год.

## 2. Процесс принятия стандартов

Стандарты выпускаются после прохождения строго соблюдаемых процедур (подробного обсуждения и консультаций). В целях получения замечаний и предложений выпускаются документы для обсуждения - дискуссионные документы и предварительные проекты. Стандарты, выпускаемые СМСФО, опираются на концептуальные принципы.

Процесс принятия стандарта включает следующие стадии:

1. Определение и анализ всех соответствующих вопросов, и рассмотрение возможности применения к ним "Принципов подготовки и презентации финансовой отчетности".

2. Изучение национальных требований и практики бухгалтерского учёта и обмен мнениями с национальными органами, устанавливающими стандарты.

3. Консультации с Консультативным советом по стандартам о включении данной темы в повестку дня СМСФО.

4. Создание рабочей группы.

5. Публикация дискуссионного документа для всеобщего обсуждения.

6. Публикация проекта стандарта для всеобщего обсуждения.

7. Рассмотрение всех комментариев, полученных в установленный период.

8. Если признано необходимым, проведение общественных слушаний и проведение тестирования.

9. Утверждение стандарта, по крайней мере, 9 голосами членов СМСФО;

10. Опубликование стандарта-основы.

## **Глава 2. Концептуальные основы МСФО**

# 1. Что такое концептуальные основы МСФО

Основные принципы, на которых строится МСФО отражены в базовом документе МСФО — “Концептуальной основе финансовой отчётности”.

Этот документ не является стандартом как таковым, но служит основой для создания и пересмотра стандартов, а также помогает в интерпретации стандартов как практикам, составляющим отчётность, так и аудиторам.

## 1.1 Пользователи финансовой отчетности, составленной на основе МСФО

Основными пользователями, для которых готовится отчетность по МСФО, являются следующие категории текущих и потенциальных инвесторов:

1. Акционеры, которые заинтересованы в уровне и стабильности дивидендов.

2. Кредиторы, для которых важна обеспеченность кредитов и процентов по кредитам.

3. Сотрудники компании, которые заинтересованы в способности компании выплачивать заработную плату и пенсии, а значит, в стабильности и прибыльности компании.

4. Поставщики, которые заинтересованы в своевременном погашении кредиторской задолженности за товары и услуги.

5. Клиенты, которым важна стабильность компании и планы её развития,

Обратите внимание, что перечисленные категории пользователей отчётности – это субъекты, вложившие или планирующие вложить те или иные ресурсы (деньги или время) в компанию. Финансовая информация, предоставляемая этим пользователям, должна помочь им в принятии экономических решений о отношении компании.

## 1.2 Цели отчетности по МСФО

Финансовая отчётность по МСФО призвана дать широкому кругу пользователей информацию о:

1. Ресурсах компании.

2. Требованиях, предъявляемых к компании.

3. Изменениях в ресурсах и требованиях в течение периода.

Набор финансовых отчётов в МСФО подобран таким образом, чтобы помочь в достижении этих целей.



О ресурсах компании и требованиях, предъявляемых к компании, говорит отчёт о финансовом положении. Когда-то в МСФО этот отчёт назывался балансом, но этот термин устарел.

Часть изменений вызвана финансовыми результатами компании, то есть эффективностью руководства в управлении компанией. О финансовых результатах компании можно узнать из отчета о совокупном доходе.

Кроме того, на финансовые результаты раскрывает и отчёт о движении денежных средств.

Некоторые изменения в ресурсах и требованиях к компании не связаны с финансовыми результатами.

Самый простой пример - выпуск дополнительных обыкновенных акций. Такого рода изменения отражаются в специальном отчёте об изменении капитала.

Содержание трёх из этих четырёх отчётов описывается в отдельном стандарте — МСФО/IAS 1 “Презентация финансовой отчётности” .

### **1.3 Какими характеристиками обладает полезная инвесторам финансовая отчетность**

Поскольку основными потребителями финансовой отчётности по МСФО являются существующие и потенциальные инвесторы, чтобы финансовая информация была для них максимально полезной, она должна обладать рядом характеристик. Эти характеристики носят название “качественных характеристик” финансовой отчётности. Их шесть, и они подразделяются на два уровня: фундаментальные и дополняющие

— Фундаментальные (их еще называют “базовыми”):

1. Уместность.
2. Достоверное представление.

Дополняющие (или расширенные):

1. Сравнимость.
2. Проверяемость.
3. Своевременность.
4. Понятность.

Совет по МСФО прекрасно осознаёт, что не всегда финансовая информация обладает всеми характеристиками одновременно. Например, информация тем достовернее, чем более тщательно она проверена. Дополнительные проверки могут сделать её несвоевременной. Однако достоверность представления — это фундаментально необходимое качество полезной информации, а своевременность — лишь дополняющая характеристика. Поэтому при подготовке финансовой отчётности следует

помнить, что дополняющие характеристики лишь делают более полезной информацию, уже обладающую фундаментальными характеристиками.

Так что разрешать подобные конфликты между различными характеристиками нужно, исходя из необходимости обеспечения прежде всего именно фундаментальных характеристик. Разумеется, для этого необходимо применять профессиональное суждение, не забывая об информационных потребностях инвесторов.

Ниже эти важные качественные характеристики объясняются более подробно.

### 1.3.1 Уместность

Под уместностью финансовой информации понимается её важность для принятия тех или иных решений пользователями отчётности. Информация уместна, если она может служить основой для прогнозов и/или может подтвердить или скорректировать предыдущие предположения.

У уместности нет абсолютного значения: уровень детализации отчётности, оправданный для одной компании, может быть совершенно излишним для более крупной. В МСФО в таком случае говорят о существенности финансовой информации.

Информация считается существенной, если её отсутствие или искажение повлияет на экономические решения пользователей финансовой отчётности. МОФО не уточняют порог существенности, и на практике этот порог определяется профессиональным суждением руководства компании.

### Пример 1. Уместность информации в отчетности

**Условие.** Предприятие “Амстердам” производит одежду для крупнейшей национальной сети розничной торговли, предприятия “Копенгаген”.

Предприятие “Амстердам” является поставщиком предприятия “Копенгаген” уже много лет, и продажи предприятия “Копенгаген” составляют 80% общих продаж “Амстердама”.

**Задача.** Какую информацию должно предоставить руководство в отношении зависимости предприятия от крупного клиента?

**Решение.** В своей годовой отчетности руководство должно раскрыть высокую концентрацию продаж предприятию “Копенгаген”. Степень, в которой текущий уровень активности предприятия “Амстердам” и его прибыльность зависит от продаж предприятию “Копенгаген”, является уместной (важной) для пользователей финансовой отчетности. В соответствии с МСФО, раскрытие данной информации не является обязательной, но ее необходимо представить, поскольку она существенная. Раскрытие данной информации должно приводиться в примечаниях к финансовой отчетности.

### 1.3.2 Достоверное представление

Чтобы достоверно представлять экономические события и явления, финансовая информация должна быть полной, нейтральной и безошибочной.

Полная информация включает все подробности, нужные пользователю для понимания описываемого явления. Зачастую именно требование полноты приводит к необходимости дополнительных примечаний к отчётности.

Нейтральность информации означает непредвзятость и отсутствие каких-либо преднамеренных манипуляций при её подготовке.

Безошибочность означает, что в информации нет ошибок и упущений, и что процесс подготовки информации также работает надёжно.

### 1.3.3 Сравнимость

Пользователи финансовой отчётности должны иметь возможность сравнить финансовое положение и финансовые результаты компании за разные отчётные периоды. Это нужно, чтобы пользователи определили тенденции изменения финансовой информации, что должно им помочь в принятии экономических решений.

Для достижения сравнимости МСФО требуют предоставления финансовой информации не только за отчётный период, но и за аналогичный предыдущий период. Кроме того, необходимо, чтобы финансовая информация за эти сравниваемые периоды была подготовлена на основе одних и тех же правил и принципов. Для этого МСФО требуют последовательно применять одну и ту же учётную политику, чему посвящён отдельный стандарт МСФО/IAS 8 "Учётные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки"

### 1.3.4 Проверяемость

Отражение экономического явления в отчётности считается проверяемым, если разные независимые квалифицированные эксперты могут сойтись во мнении, что экономическое явление достоверно представлено в отчётности. При этом нет необходимости, чтобы такое согласие было абсолютным.

### 1.3.5 Своевременность

Информация должна быть доступна пользователям тогда, когда она ещё может повлиять на их решения. Для обеспечения своевременности был разработан стандарт МСФО/IAS 34 "Промежуточная финансовая отчётность".

### 1.3.6 Понятность

Финансовая информация должна быть понятна пользователям. Понятность достигается использованием единого набора принципов и требований, содержащихся в МСФО. Если отчётность подготовлена на основании этого единого языка, то предполагается, что пользователи обладают достаточными знаниями или ресурсами для получения квалифицированного совета, чтобы эту отчётность понять.

Поэтому, если какая-либо операция оказывается чрезвычайно сложной с точки зрения её отражения в отчётности, то эта операция всё равно должна быть включена в отчётность, чтобы пользователи понимали всё, что может повлиять на принятие ими экономических решений.

“Концептуальная основа ...” – относительно новый документ в МСФО, пришедший в 2010 году на смену “Принципам подготовки и презентации отчётности”, которые существовали с 1989 года и выполняли такую же роль конституции МСФО

## 2. Фундамент построения финансовой отчетности

Чтобы быть максимально полезной для пользователей и при этом внутренне последовательной, финансовая отчетность должна строиться на неких универсальных принципах, предположениях и методах подготовки. В число таких принципов входят основополагающие допущения финансовой отчетности и элементы, из которых финансовая отчетность состоит

### 2.1 Основополагающие допущения финансовой отчетности

Финансовая отчетность по международным стандартам готовится на основе двух основных предположений

**1. Принцип начисления**, который гласит, что операции должны отражаться в отчетности в том периоде, в котором они произошли, независимо от движения денежных средств, связанных с этими операциями.

Именно благодаря принципу начисления в МСФО существует такое разнообразие активов и обязательств, означающих, соответственно, либо приток, либо отток денежных средств в будущем.

**2. Принцип непрерывности деятельности**, который означает, что компания не планирует и не вынуждена сворачивать свою хозяйственную деятельность в ближайшем будущем. Если компания должна прекратить деятельность, то принципы МСФО в подготовке такой отчетности не применимы,

### 2.2 Элементы финансовой отчетности

Для правильного отражения в отчетности экономические операции группируются в определённые категории, обладающие схожими характеристиками. Эти категории называются элементами финансовой отчетности. Их всего пять:

#### 1. Элементы отчёта о финансовом положении:

- активы;
- обязательства;
- капитал.

#### 2. Элементы отчета о совокупном доходе:

- доходы
- расходы.

Определения элементов отчётности совершенно необходимо знать наизусть. Все стандарты прежде всего определяют, к какому элементу относится та или иная операция, и далее детализируют общие принципы учёта данного элемента применительно к конкретной операции.

### 2.2.1 Активы

**Актив** - это ресурс, находящийся под контролем компании в результате прошлых событий и использование которого приведёт к притоку экономической выгоды.

В определении актива нигде не фигурирует юридическое право собственности на ресурс как необходимое условие для правильной идентификации актива. Вместо права собственности определение использует понятие контроля.

Контроль - это возможность компании получать основную выгоду от использования актива или способ ограничить доступ других экономических субъектов к выгоде от актива. Имея контроль но не имея *права* собственности компания всё равно должна признать актив в своём отчёте о финансовом положении. МСФО использует принцип, в соответствии с которым контролирует актив та компания, которая имеет существенные риски и преимущества, обычно ассоциированные с юридическим владением активом.

Ресурс, чтобы быть активом, должен содержать в себе будущую экономическую выгоду. Под экономической выгодой понимается способность прямо или косвенно повлиять на приток в компанию денежных средств способность может быть производственной, если ресурс производит те товары или услуги, которые компания продает. Это может быть способность уменьшить отток денежных средств в будущем, например, за сокращения отходов. А некоторые ресурсы могут быть напрямую обменены на денежные средства.

### 2.2.2 Обязательства

**Обязательство** - это текущая задолженность компании, возникшая в результате прошлых событий, урегулирование которой приведет к оттоку экономической выгоды.

Чтобы быть обязательством, задолженность должна быть текущей, то есть уже существовать. Показателем того, существует ли задолженность уже на отчётную дату, является безальтернативность урегулирования этой задолженности. У компании не должно быть иного выхода, кроме как урегулировать, то есть погасить задолженность. Обычно к существованию обязательства приводит случившееся в прошлом обязывающее события.

### 2.2.3 Капитал

Капитал - это доля в активах компании после погашения всех её обязательств. Проще говоря, капитал - это активы за вычетом обязательств.

Именно поэтому в МСФО в ходу ещё один термин, обозначающий капитал: чистые активы.

Величина капитала производна от величины активов и обязательств, поэтому для её правильного определения необходимо верно

идентифицировать и оценить все активы и обязательства компании. Этот механизм будет детально рассмотрен в рамках консолидации.

## 22.4 Доходы

**Доход** - это приводящее к росту капитала увеличение экономической выгоды в течение периода в форме увеличения активов или уменьшения обязательств, но не связанное со вкладами собственников.

Видов доходов очень много. Капитал может увеличиваться не только за счёт выручки или продажи с прибылью основного средства, но и за счёт роста активов, связанного с переоценкой недвижимости, например, для целей прозрачности отчёт о совокупном доходе классифицирует разные виды доходов в разные категории.

### 2.2.5 Расходы

**Расход** - это приводящее к уменьшению капитала уменьшение экономической выгоды в течение периода в форме уменьшения активов или увеличения обязательств, но не связанное с выплатами собственникам.

Так же, как и доходы, разные виды расходов классифицируются в разные категории в отчёте о совокупном доходе

## 2.3 Критерии признания элементов финансовой отчётности

Экономическая операция может привести к появлению элемента финансовой отчётности, если для этого элемента выполняются критерии признания.

**Признание** — процесс включения элемента отчётности в отчёт о финансовом положении и/или в отчёт о совокупном доходе.

Основных критериев признания в МСФО два, и оба используются в подавляющем большинстве стандартов:

1. Вероятность притока или оттока экономической выгоды, связанная с элементом отчётности и
2. Возможность надёжной оценки стоимости элемента отчётности.

Вероятность последствий для экономической выгоды требует профессионального суждения, так как "Концептуальная основа финансовой отчётности" нигде не оговаривает количественные пороги вероятности.

Однако, в практике МСФО сложилось деление всех возможных вариантов развития событий на вероятные (с шансом более 50%) и возможные (с шансом менее 50%). Поэтому "вероятность притока или оттока" означает, что приток или отток скорее произойдут, чем не произойдут. Именно в этом контексте необходимо профессиональное суждение, которое должно принять во внимание сущность экономических событий с учётом всей неопределённости среды, в которой работает компания.

Надежная оценка в МСФО зачастую также подразумевает необходимость профессионального суждения, так как не всегда за экономическими событиями есть какой-то первичный документ, аналогичный счёту от поставщика.

Каждый стандарт (кроме таких, которые посвящены исключительно раскрытию дополнительной информации в примечаниях к отчётности) уточняет критерии признания для соответствующих экономических событий и элементов отчетности. Например, если затраты не соответствуют критериям признания актива, то стандарт предписывает списывать затраты "на прибыль или убыток", то есть вместо актива признать их как расходы.

## **2.4 Способы оценки элементов финансовой отчетности, принятые в МСФО**

Если по элементу отчётности выполнены критерии признания, то элемент должен быть отражён в отчетности.

Соответственно надо оценить денежный эквивалент стоимости для отражения в отчёте о финансовом я и/или отчёте о совокупном доходе. ***Это определение денежного эквивалента и называется оценкой.***

В МСФО используются различные способы оценки, среди которых чаще всего встречаются следующие:

- первоначальная стоимость, то есть сумма денежных средств, уплаченная в момент осуществления затрат или полученная в обмен на обязательство;
- справедливая стоимость, то есть сумма, которую можно выручить за актив (или уплатить за обязательства) в процессе обычной сделки между участниками рынка;
- дисконтированная стоимость, то есть сумма будущих потоков денежных средств, связанная с активом или обязательством, скорректированная с учётом инфляции, риска и требуемой нормы доходности.

Каждый стандарт МСФО предписывает соответствующие способы оценки экономических объектов, иногда предлагая альтернативы. А по методике оценки справедливой стоимости в разных ситуациях есть отдельный стандарт — МСФО/IFRS 13 "Оценка справедливой стоимости".

# Глава 3. Презентация финансовой отчетности



# 1. Общие требования к отчетности

## 1.1 Достоверное представление информации в отчетности и заявление о соответствии

Финансовая отчетность должна достоверно представлять финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия.

Достоверное представление требует правдивого отображения последствий совершенных операций, других событий и условий в соответствии с определениями и критериями признания активов, обязательств, доходов и

расходов, изложенными в «Концепции».

Предполагается, что применение МСФО (IFRS), при необходимости - с дополнительным раскрытием информации, обеспечивает формирование

финансовой отчетности, решающей задачу достоверного представления.

Предприятие, финансовая отчетность которого соответствует МСФО (IFRS), должно сделать четкое и безоговорочное заявление о таком соответствии в примечаниях к финансовой отчетности.

Не допускается описание финансовой отчетности как соответствующей МСФО (IFRS), если она не соответствует всем требованиям МСФО (IFRS).

В исключительно редких случаях, когда руководство компании приходит к выводу, что соблюдение какого-либо требования стандарта или разъяснения может до такой степени вводить в заблуждение, что возникнет противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», предприятие

должно отказаться от выполнения такого требования.

Однако, если предприятие отказывается от выполнения требования какого-либо МСФО оно должно раскрыть следующую информацию:

- что руководство пришло к выводу, что финансовая отчетность достоверно представляет финансовое положение, финансовые результаты и движение денежных средств предприятия;

- что предприятие выполнило требования применимых МСФО, за исключением того, что оно отказалось от выполнения данного конкретного требования с целью обеспечения достоверного представления;

- наименование МСФО, от выполнения требований которого предприятие отступило, характер отступления, включая порядок учета, который требовался бы при применении этого МСФО, причину, по которой этот порядок учета вводил бы в заблуждение до такой степени, что возникало бы противоречие с целью финансовой отчетности, изложенной в «Концепции», а также принятый порядок учета; и

- применительно к каждому отчетному периоду финансовое воздействие отступления на каждую статью финансовой отчетности, которая отражалась бы в отчетности в соответствии с невыполненным требованием.

## **1. 2. Непрерывность деятельности**

При подготовке финансовой отчетности руководство компании должно оценить способность предприятия продолжать свою деятельность. Финансовая отчетность должна составляться на основе допущения

о непрерывности деятельности, за исключением случаев, когда руководство намеревается ликвидировать предприятие, прекратить его торговую деятельность либо вынуждено действовать подобным образом в силу отсутствия реальных альтернатив.

## **1.3. Учет на основе принципа начисления**

Предприятие должно составлять свою финансовую отчетность на основе принципа начисления, за исключением информации о движении денежных средств.

При применении учета на основе принципа начисления статьи признаются в качестве активов, обязательств, капитала, доходов и расходов (элементы финансовой отчетности), если они соответствуют определениям и критериям признания этих элементов, изложенным в «Концепции».

## **1.4. Существенность и агрегирование**

Предприятие должно представлять каждый существенный класс аналогичных статей в финансовой отчетности отдельно. Предприятие должно представлять статьи, отличающиеся по характеру или функции,

отдельно, за исключением случаев, когда они являются несущественными.

## **1.5. Взаимозачет**

Предприятие не должно зачитывать активы и обязательства, а также доходы и расходы, если только это не требуется или не разрешено в соответствии с каким-либо МСФО.

Предприятие отражает свои активы и обязательства, а также доходы и расходы по отдельности.

## **1.6 Периодичность составления отчетности**

Предприятие представляет полный комплект финансовой отчетности (включая сравнительную информацию), как минимум, на ежегодной основе. В том случае, если предприятие решает изменить дату окончания отчетного периода и представляет финансовую отчетность за период, больше или меньше одного года, в дополнение к периоду, охваченному финансовой отчетностью, предприятие должно раскрыть:

- причину использования более продолжительного или короткого периода,  
и

- тот факт, что суммы, представленные в финансовой отчетности, не являются в полной мере сопоставимыми.

## 1.7. Сравнительная информации в отчетности

За исключением случаев, когда стандартами МСФО допускается или требуется иное, по всем суммам, отраженным в финансовой отчетности за текущий период, должна представляться сравнительная информация за предшествующий период. Организация должна включать сравнительную информацию также и в описательную часть, если она уместна с точки зрения

понимания финансовой отчетности за текущий период.

Организация должна представлять как минимум:

- два отчета о финансовом положении
- два отчета о прибылях, убытках и прочих компонентах совокупного финансового результата
- два отчета о прибылях и убытках (если таковые представляются отдельно)
- два отчета о денежных потоках
- два отчета об изменениях в собственном капитале
- соответствующие примечания.

В некоторых случаях компания должна представлять третий отчет о финансовом положении по состоянию на начало

предшествующего периода в дополнение к минимальному объему сравнительной финансовой

отчетности. Эти случаи стандарт описывает так:

- компания применяет учетную политику ретроспективно, производит ретроспективный пересчет статей финансовой отчетности либо реклассифицирует статьи финансовой отчетности; и

- ретроспективное применение, ретроспективный пересчет или

реклассификация оказывают существенное влияние на информацию, представляемую в отчете о финансовом положении на начало предшествующего периода.

## 2. Состав отчетности

Полный комплект финансовой отчетности включает:

- отчет о финансовом положении на дату окончания периода;

- отчет о совокупном доходе;
- отчет об изменениях в собственном капитале за период;
- отчет о денежных потоках за период;
- примечания, состоящие из краткого обзора основных положений учетной политики и прочей пояснительной информации;

## 2.1 Отчет о финансовом положении

### 2.1.1. Статьи отчета

Отчет о финансовом положении должен, по меньшей мере, включать статьи, представляющие следующие суммы:

- основные средства;
- инвестиционное имущество;
- нематериальные активы;
- финансовые активы;
- инвестиции, учитываемые по методу долевого участия;
- биологические активы;
- запасы;
- торговая и прочая дебиторская задолженность;
- денежные средства и их эквиваленты;
- итоговая сумма активов, классифицируемых как предназначенные для продажи, и активов, включенных в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО/ IFRS 5 "Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность";
- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- резервы;
- финансовые обязательства ;
- обязательства и активы по текущему налогу;
- отложенные налоговые обязательства и отложенные налоговые активы;
- обязательства, включенные в выбывающие группы, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО/IFRS 5;

- неконтролирующие доли, представленные в составе капитала; и
- выпущенный капитал и резервы, относимые на собственников материнского предприятия.

Предприятие обязано представить дополнительные статьи, заголовки и промежуточные итоговые суммы в отчете о финансовом положении, если такое представление необходимо для понимания финансового положения предприятия.

## 2.1.2 Оборотные и необоротные активы

Компания должна классифицировать актив как краткосрочный, если он удовлетворяет любому из перечисленных ниже критериев:

- актив предназначен для продажи или потребления в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- актив предназначен в основном для целей торговли;
- актив предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода ; или
- актив представляет собой денежные средства или их эквиваленты.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

## 2.1.3. Краткосрочные и долгосрочные обязательства

В отчетности компании обязательство классифицируется как краткосрочное в случаях, когда:

- предполагается погашение предприятием обязательства в рамках обычного операционного цикла предприятия;
- предприятие удерживает обязательство в основном для целей торговли;
- обязательство подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода; или
- у компании нет безусловного права откладывать погашение обязательства в течении, как минимум, двенадцати месяцев после окончания отчетного периода ..

Все прочие обязательства классифицируются как долгосрочные.

## 2.1.4. Компоненты капитала

Компоненты капитала раскрываются в отчетности в такой степени:

Собственный капитал	\$ 000
Акционерный капитал (обыкновенные акции)	XXX
Эмиссионный доход	XXX
Нераспределенная прибыль	XXX

Резерв переоценки	XXX
Резерв для выплат долевыми инструментами	XXX
Конвертируемое обязательство, долевого компонент	XXX
Неконтролирующая доля участия	XXX

## 2.2 Отчет о совокупном доходе

### 2.2.1 Общие принципы

Отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе (отчет о совокупном доходе) должен представлять помимо разделов прибыли или убытка и прочего совокупного дохода следующее:

- прибыль или убыток;
- итого прочий совокупный доход;
- совокупный доход за период, отражающий общее значение прибыли или убытка и прочего совокупного дохода.

Если предприятие представляет отдельный отчет о прибыли или убытке, то в этом случае оно не представляет раздел прибыли или убытка в отчете, представляющем совокупный доход.

Проще говоря, все доходы и расходы отчетного периода должны быть представлены так:

- в едином отчете о совокупном доходе;
- в отдельном отчете о прибылях и убытках и отдельном отчете о совокупном доходе.

Анализ доходов и расходов может быть представлен на основе классификации, исходя из:

- характера затрат
- функции затрат внутри компании.

### 2.2.2. Презентация по характеру затрат

Пример классификации доходов и расходов на основе метода "по характеру затрат" выглядит следующим образом:

Выручка	XXX
Прочий доход	XXX
Изменения в запасах готовой продукции и незавершенного производства	XXX
Использованное сырье и расходные материалы	(XXX)
Расходы на вознаграждения работникам	(XXX)
Расходы на амортизацию	(XXX)
Прочие расходы	(XXX)
Итого расходов	(XXX)
Прибыль до налогов	XXX

### 2.2.3. Презентация по функциональному признаку

Пример классификации доходов и расходов на основе функционального подхода выглядит следующим образом:

Выручка	XXX
Себестоимость	(XXX)
Валовая прибыль	XXX
Затраты на сбыт	(XXX)
Административные расходы	(XXX)
Финансовые расходы	(XXX)
Прибыль до налогов	XXX

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

### 2.2.4 Прочий совокупный доход

Большинство доходов и расходов согласно МСФО участвует в определении прибыли за год, и, соответственно, не включаются в прочий совокупный доход. Отнесение тех или иных расходов или доходов в расчет прибыли определяется в стандартах фразой "относиться на прибыль либо убыток". Например, колебания справедливой стоимости.

Однако, в ряде стандартов доходы или расходы признаются именно в прочем совокупном доходе, минуя расчет прибыли.

В итоге, прибыль за год пополняет нераспределенную прибыль, а прочий совокупный доход увеличивает резерв переоценки или прочие компоненты капитала.

## 2.3 Отчет об изменении капитала

### 2.3.1. Общие подходы к презентации

Отчет об изменениях в капитале включает следующую информацию:

- общий совокупный доход за период, показывая отдельно итоговые суммы, относимые на собственников материнского предприятия и на неконтролирующие доли;

- для каждого компонента капитала, эффект ретроспективного применения или ретроспективный пересчет, признанный в соответствии с МСФО/IAS 8;

- для каждого компонента капитала, сверку балансовой стоимости на начало и конец периода, отдельно раскрывая изменения, обусловленные статьями прибыли или убытка, статьями прочего совокупного дохода.

### 2.3.2 Отражения изменения учетной политики в отчете об изменениях капитала

МСФО /IAS 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки" требует проведения ретроспективных корректировок для отражения изменений в учетной политике в той мере, в которой это возможно, если условия перехода на новый порядок учета в другом МСФО не требуют иного.

МСФО /IAS 8 также требует проведения ретроспективного пересчета для

исправления ошибок в той мере, в которой это возможно. Ретроспективные корректировки и ретроспективный пересчет не представляют собой изменения в капитале, но являются корректировками входящего сальдо нераспределенной прибыли, если какой-либо МСФО не требует ретроспективной корректировки другого компонента капитала.

МСФО требуют, чтобы в отчете об изменениях в капитале была раскрыта информация об итоговых суммах корректировок для каждого компонента

капитала отдельно в результате изменений в учетной политике и в результате исправления ошибок.

Такие корректировки подлежат раскрытию за каждый предыдущий период и на начало текущего периода.

### 2.3.3. Шаблон отчета об изменении капитала

	<b>Акционерный капитал</b>	<b>Резерв переоценки</b>	<b>Нераспределенная прибыль</b>	<b>Неконтролирующая доля участия</b>
Сальдо на начало года	XXX	XXX	XXX	XXX
Корр-ка в связи с изменением учетной политики			(XXX)	
Корр-ка в связи с исправлением ошибок прошлых периодов			XXX	
Скорректированное сальдо	XXX	XXX	XXX	XXX
Приобретение дочерней компании				XXX



Итого совокупный доход за год		XXX	XXX	XXX
Перенос излишнего износа		(XXX)	XXX	
Выплата дивидендов			(XXX)	(XXX)
Выпуск обыкновенных акций	XXX			
Сальдо на конец года	XXX	XXX	XXX	XXX

## 2.4. Примечания к отчетности

### 2.4.1 Цели примечаний

Примечания должны:

- представлять информацию об основе подготовки финансовой отчетности и об используемой компанией учетной политике;
- раскрывать информацию, требуемую стандартами, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете; и
- обеспечивать информацию, которая не представляется ни в одном другом финансовом отчете, но уместна в целях понимания любого из основных отчетов.

МСФО требует, чтобы компания предоставляла примечания в упорядоченном виде в той мере, в которой это возможно. Предприятие должно делать перекрестную ссылку на информацию в примечаниях,

относящуюся к каждой статье, представленной в отчетах о финансовом положении и о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств.

### 2.4.2 Структура примечаний к отчетности

Компания обычно представляет примечания в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности и сопоставлении ее с финансовой отчетностью других

предприятий:

- заявление о соответствии отчетности международным стандартам финансовой отчетности;
- краткий обзор основных принципов учетной политики;
- сопроводительная информация по статьям, представленным в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе, в отдельном отчете о прибылях и убытках (если представляется) и в отчете об изменениях в капитале, отчете о движении денежных средств в том же порядке, что

- и порядок представления каждого отчета и каждой статьи; и
- раскрытие прочей информации, в том числе:
- условные обязательства и непризнанные договорные обязательства; и
- раскрытие нефинансовой информации, например, цели и политика предприятия в области управления рисками .

### **2.4.3 Раскрытие информации об учетной политике**

В кратком обзоре основных принципов учетной политики в примечаниях необходимо раскрыть следующую информацию:

- база (или базы) оценки , использованная при составлении финансовой отчетности; и
- прочие принципы учетной политики, которые представляются уместными для понимания финансовой отчетности.

В кратком обзоре основных принципов учетной политики или в прочих примечаниях предприятие должно раскрыть информацию о профессиональных суждениях, за исключением связанных с

расчетными оценками , которые были выработаны руководством компании в процессе применения различных принципов учетной политики и которые оказывают наиболее значительное влияние на суммы, признанные в финансовой отчетности.

# Глава 4. МСФО/IAS 16 “Основные средства”

Презентация в отчетности :

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Активы

Необоротные активы

Основные средства

XXX

Собственный капитал и  
обязательства

Собственный капитал:

Резерв переоценки

XXX

## Отчет о совокупном доходе

Себестоимость:

Износ основных средств

(XXX)

Прибыль/убыток от выбытия

(XXX)

основных средств

Прочий совокупный доход:

Переоценка основных средств

XXX

## Отчет об изменении капитала

Итого совокупный доход за  
год

Резерв  
переоценки

Нераспределенная  
прибыль

XXX

Перенос излишнего износа

(XXX)

XXX

# 1. Что такое основные средства

Основные средства — это материальные активы, которые:

- предназначены для использования в процессе производства или поставки товаров;
- предоставления услуг;
- при сдаче в аренду или в административных целях;
- предполагаются к использованию в течение более чем одного отчетного периода.

Важно понимать, что согласно стандарту срок полезного использования основного средства — это не только период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования предприятием, но количество единиц продукции или аналогичных единиц, которые предприятие ожидает получить от использования актива.

## 2. Порядок признания основных средств ( включения в отчетность )

Основное средство подлежит отражению в отчетности, если выполняются одновременно два условия:

- существует вероятность того, что предприятие получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;
- себестоимость данного объекта может быть надежно оценена.

Стандарт не определяет:

- единицу измерения, которая должна использоваться при признании, т.е., что именно составляет объект основных средств;
- стоимостных пороговых значений для включения активов в состав основных средств.

Таким образом, при использовании критериев признания

применительно к конкретной ситуации, в которой находится предприятие, требуется профессиональное суждение. В некоторых случаях целесообразно объединить отдельные незначительные объекты, например,

шаблоны, инструменты и штампы, и использовать критерии применительно к их агрегированной стоимости.

## 3. Оценка основных средств

### 3.1. Первоначальное признание основных средств

При первоначальном признании объект основных средств подлежит признанию по первоначальной стоимости.

Первоначальная стоимость — сумма уплаченных денежных средств и эквивалентов денежных средств или справедливая стоимость другого возмещения, переданного с целью приобретения актива, на момент

его приобретения или во время его строительства.

Первоначальная стоимость объекта основных средств включает:

1) цену покупки, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок и возмещений;

2) любые прямые затраты на доставку актива в нужное место и приведение его в состояние, необходимое для эксплуатации в соответствии с намерениями руководства предприятия;

3) предварительную оценку затрат на демонтаж и удаление объекта основных средств и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке, в отношении которых предприятие принимает на себя обязательство либо при приобретении этого объекта, либо вследствие его использования на протяжении определенного периода в целях, не связанных с созданием запасов в течение этого периода.

Включение этого вида затрат в себестоимость основных средств не раз проверялось на экзамене. Например, компания "Амстердам" занимается строительством завода. По законодательству, после окончания срока полезного использования завода, компания обязана его демонтировать и высадить на месте бывшего завода парк. Обязательство по демонтажу завода в будущем, будет включено в его первоначальную стоимость.

Примерами прямых затрат, которые включаются в первоначальную стоимость, являются:

- затраты на выплату вознаграждений работникам (согласно определению, содержащемуся в МСФО (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»), непосредственно связанные со строительством или приобретением объекта основных средств;

- затраты на подготовку площадки;

- первоначальные затраты на доставку и производство погрузочно-разгрузочных работ;

- затраты на установку и монтаж;

- затраты на проверку надлежащего функционирования актива после вычета чистой выручки от продажи изделий, произведенных в процессе

доставки актива в место назначения и приведения его в рабочее состояние (например, образцов, полученных при проверке оборудования);

- выплаты за оказанные профессиональные услуги (инженеров, архитекторов, дизайнеров и т.д).

Затраты, которые нельзя включать в первоначальную стоимость основных средств, это :

- затраты на открытие нового производственного комплекса (торжества по случаю открытия, вручения премий и т.п);

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

- затраты, связанные с ведением коммерческой деятельности на новом месте или с новой категорией клиентов;

- административные и прочие общие накладные расходы.

Нельзя включать в стоимость основных средств также:

- затраты на обучение сотрудников;

- сверхнормативные затраты, потери сырья и других ресурсов;

- затраты понесенные при использовании или

перемещении объекта;

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

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

- затраты на частичную или полную передислокацию или реорганизацию деятельности предприятия.

Обратите внимание, что включение затрат в балансовую стоимость объекта основных средств прекращается, когда такой объект доставлен в нужное место и приведен в состояние, обеспечивающее его использование в целях, для которых он создавался.

Первоначальная стоимость объекта основных средств, представляет собой эквивалент цены при условии немедленного платежа денежными средствами на дату отражения в учёте.

При отсрочке платежа, выходящей за рамки обычных условий кредитования, разница между эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами и общей суммой платежа признается в качестве процентов на протяжении периода рассрочки.

Иначе говоря, в случае отсрочки платежа, объект признается по дисконтированной стоимости будущего платежа. Разница между дисконтированной и номинальной стоимостью платежа признается как финансовый расход на протяжении периода рассрочки.

Если же, выполняются критерии капитализации процентов согласно МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам, такие проценты включаются в первоначальную стоимость.

## 3.2 Последующий учет основных средств

Согласно стандарту, предприятие может выбрать одну из моделей учета основных средств:

Модель учета по первоначальной стоимости.

Модель учета по переоцененной стоимости.

### 3.2.1. Модель учета по первоначальной стоимости

После признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации основных средств и накопленных убытков от обесценения.

На отчетную дату балансовая стоимость основных средств, при использовании этой модели учета, будет равна:

**Балансовая стоимость (по модели первоначальной стоимости) =  
Первоначальная стоимость – Накопленный износ- Накопленные убытки  
от обесценения**

### 3.2.2. Модель учета по переоцененной стоимости

#### Расчет балансовой стоимости

После признания в качестве актива объект основных средств, справедливая стоимость которого может быть надежно оценена, подлежит учёту по переоцененной стоимости.

**Балансовая стоимость ( по модели переоцененной стоимости) =  
Справедливая стоимость объекта на дату переоценки – Накопленная  
амортизация - Убытки от обесценения**

Переоценка должна производиться с достаточной регулярностью, не допускающей существенного отличия балансовой стоимости от той, которая

была бы определена с использованием справедливой стоимости на конец отчетного периода.

Определение справедливой стоимости происходит в соответствии со стандартом МСФО/IFRS 13 "Оценка справедливой стоимости".

Справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки.

### **Частота переоценки**

Частота проведения переоценки зависит от изменения справедливой стоимости объектов основных средств, подлежащих переоценке.

Если справедливая стоимость переоцененного актива существенным образом отличается от его балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка.

Однако, некоторые объекты основных средств характеризуются значительными и произвольными изменениями справедливой стоимости, что вызывает необходимость ежегодной переоценки.

Ежегодные переоценки не требуются для объектов основных средств, справедливая стоимость которых подвергается лишь незначительным изменениям. Потребность в переоценке таких объектов может возникать только один раз в 3–5 лет.

### **Классы основных средств**

Если выполняется переоценка отдельного объекта основных средств, то переоценке подлежат и все прочие активы, относящиеся к тому же классу основных средств, что и данный актив.

Основные классы основных средств:

- земельные участки;
- земельные участки и здания;
- машины и оборудование;
- водные суда;
- воздушные суда;
- автотранспортные средства;
- мебель и встраиваемые элементы инженерного оборудования;
- офисное оборудование.

### **Методы учета переоцененной стоимости**



Для определения переоцененной стоимости используют один из методов:

Метод пропорциональной переоценки.

Метод списания накопленного износа.

### **Пример 1. Метод пропорциональной переоценки**

**Задача.** Компания “Абу-Даби” использует модель переоцененной стоимости для учета основных средств. Справедливая стоимость административного здания компании на 31.12 – 500 тыс. дол. Первоначальная стоимость – 400 тыс. дол, накопленная амортизация – 200 тыс. дол. Найти переоцененную стоимость методом пропорциональной переоценки.

#### **Решение.**

1. Находим коэффициент переоценки, как отношение справедливой стоимости здания к балансовой стоимости:  $500 / 200 = 2,5$ .
2. Умножаем первоначальную стоимость и накопленную амортизацию на полученный коэффициент и находим новую балансовую стоимость.

	<b>На 31.12</b>		<b>На 1.01</b>
	<i>\$ 000</i>		<i>\$ 000</i>
Первоначальная стоимость	400	x 2,5	1000
Накопленный износ	(200)	x 2,5	(500)
Балансовая стоимость	200		500

Разницу между балансовой стоимостью на 31.12 и балансовой стоимостью на 1.01 в сумме 300 тыс.дол. следует отразить в прочем совокупном доходе. Проводки по операции будут такими:

Дт Первоначальная стоимость (1000-400)	600
Кт Накопленный износ (500-200)	300
Кт Прочий совокупный доход (500- 200)	300

Таким образом, увеличилась и первоначальная стоимость и накопленный износ.

### **Пример 2. Метод списания накопленного износа.**

**Задача.** Компания “Абу-Даби” использует модель переоцененной стоимости для учета основных средств. Справедливая стоимость административного здания компании на 31.12 – 500 тыс. дол. Первоначальная стоимость – 400 тыс. дол, накопленная амортизация – 200 тыс. дол. Найти переоцененную стоимость здания на 1.01 методом списания накопленного износа.

**Решение.** При использовании этого метода накопленный износ полностью списывается, а далее корректируется первоначальная стоимость.

	<b>На 31.12</b>		<b>На 1.01</b>
	<i>\$ 000</i>		<i>\$ 000</i>
Первоначальная стоимость	400	+ 100	500
Накопленный износ	(200)	+ 200	(0)
Балансовая стоимость	200		500

Проводки по операции будут такими:

Дт Накопленный износ	200
Дт Первоначальная стоимость	100
Кт Прочий совокупный доход	300

В данном примере мы впервые сталкиваемся с категорией прочего совокупного дохода. К нему мы будем возвращаться еще не раз. Помните, что прочий совокупный доход – влияет не на нераспределенную прибыль, а на компоненты капитала.

### **3.2.3. Как отобразить уценку основных средств по модели переоцененной стоимости**

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки увеличивается, то сумма такого увеличения должна быть признана в составе прочего совокупного дохода и накоплена в капитале под заголовком «прирост стоимости от переоценки».

Однако такое увеличение должно признаваться в составе прибыли или убытка в той мере, в которой оно восстанавливает сумму уменьшения стоимости от переоценки того же актива, ранее признанную в составе прибыли или убытка.

Если балансовая стоимость актива в результате переоценки уменьшается, то сумма такого уменьшения включается в прибыль или убыток. Тем не менее, данное уменьшение должно быть признано в составе прочего совокупного дохода в размере существующего кредитового остатка при его наличии, отраженного в статье «прирост стоимости от переоценки», относящегося к тому же активу.

Уменьшение, признанное в составе прочего совокупного дохода, снижает сумму, накопленную в составе капитала под заголовком «прирост стоимости от переоценки».

Проще говоря, если ранее по активу был создан резерв дооценки, то при снижении справедливой стоимости сумма уценки списывается с резерва. Такая уценка также отражается как уменьшение прочего совокупного дохода.

Если ранее созданного резерва недостаточно для покрытия суммы уценки, то оставшаяся часть списывается на прибыль или убыток в ту категорию расходов, что и амортизация основного средства, по которому начислена уценка.

Важно понимать, что резерв переоценки в процессе учета создается для каждого объекта основных средств, т.е. является совокупностью множества резервов, а не единым "котлом" для суммирования переоценок всех основных средств.

### Учет излишнего износа

Переоценка завысит стоимость основного средства, в результате чего амортизация будет начисляться в большей сумме

Стандарт позволяет, но не обязывает, ежегодно переносить излишний износ основных средств, который сформировался в результате переоценки, из резерва переоценки в нераспределенную прибыль.

Сумма переносимого прироста стоимости представляет собой разницу между суммой амортизации, рассчитанной на основе переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой амортизации, рассчитанной на основе первоначальной стоимости актива. Перенос прироста стоимости от переоценки на нераспределенную прибыль производится без задействования счетов прибыли или убытка.

### Пример 3. Учет излишнего износа при переоценке

**Задача.** Используем данные предыдущего примера. Справедливая стоимость административного здания компании на 31.12 – 500 тыс. дол. Первоначальная стоимость – 400 тыс. дол, накопленная амортизация – 200 тыс. дол. Срок полезного использования здания 40 лет, из которых на 31.12 оставалось 20 лет.

#### Решение.

Если бы не было переоценки, амортизация за год составила бы  $400/40 = 10$  тыс.дол в год. Но после проведения переоценки амортизация будет составлять  $500/20 = 25$  тыс.дол за год. Таким образом, сформировалось 15 тыс.дол излишнего износа.

Стандарт разрешает переносить избыточные 15 тыс. дол из резерва переоценки в резерв нераспределенной прибыли. Проводки будут выглядеть так:

Дт Резерв переоценки	15
Кт Нераспределенная прибыль	15

### Влияние переоценки на налоги

Налоговый эффект (если таковой имеет место), возникающий в результате переоценки основных средств, признается и раскрывается в соответствии с МСФО (IAS) 12 «Налоги на прибыль».

## 4. Амортизация основных средств

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

**Амортизируемая величина** — фактическая стоимость актива или другая сумма, заменяющая фактическую стоимость, за вычетом его остаточной стоимости.

**Остаточная стоимость актива** — расчетная сумма, которую организация получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета предполагаемых затрат на выбытие, если бы актив уже достиг конца срока полезного использования и состояния, характерного для конца срока полезного использования.

## 4.1 Период начисления износа

Амортизация актива начинается тогда, когда он становится доступен для использования, т.е., когда его местоположение и состояние позволяют осуществлять его эксплуатацию в предусмотренных целях.

Начисление амортизация актива прекращается, начиная с более ранней из двух дат: даты перевода в состав активов, предназначенных для продажи (или включения в состав выбывающей группы, которая классифицируется как предназначенная для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 "Необоротные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность" или даты прекращения признания актива.

Соответственно, начисление амортизации не прекращается в случае простоя

актива или прекращения активного использования актива, за исключением случаев, когда актив полностью амортизирован.

Остаточная стоимость и срок полезного использования актива должны пересматриваться как минимум один раз в конце каждого отчетного года, и, если ожидания отличаются от предыдущих бухгалтерских оценок, изменения должны отражаться в учете как изменение в бухгалтерской оценке в соответствии с МСФО (IAS) 8 « Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

При определении срока полезного использования актива необходимо принимать во внимание следующее:

- характер активов;

- предполагаемое использование актива;

- предполагаемая выработка и физический износ, который зависит от производственных факторов, таких как количество смен, использующих данный актив, план ремонта и текущего обслуживания, а также условия хранения и обслуживания актива во время простоев;

- моральное или коммерческое устаревание, возникающее в результате изменения или усовершенствования производственного процесса или в

результате изменения рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи актива;

- юридические или аналогичные ограничения по использованию активов, такие как истечение сроков соответствующих договоров аренды.

## 4.2 Методы начисления износа

Компания самостоятельно выбирает метод начисления амортизации основных средств. Главное, чтобы выбранный метод отражал способ, каким компания получает экономическую выгоду от использования объекта основных средств.

Выбранный метод применяется последовательно от одного отчётного периода к другому, кроме случаев изменения в структуре потребления этих будущих экономических выгод.

Методы амортизации, предусмотренные стандартом:

- линейный метод;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц производства продукции.

Независимо от выбора метода, при начислении амортизации следует делать такую проводку:

Дт Амортизация (износ)	XXX
Кт Накопленная амортизация (износ)	XXX

Амортизация – это затраты, которые чаще всего списываются по статье себестоимость, если только другими стандартами не предусмотрено капитализация себестоимости в составе других активов.

Накопленная амортизация уменьшает первоначальную стоимость актива, тем самым отражая его балансовую стоимость, которая будет внесена в отчет о финансовом положении.

### 4.2.1 Метод линейной амортизации основных средств

Наиболее часто используемый метод. Он применим в отношении тех основных средств, которые генерируют одинаковый размер экономической выгоды в течении всего срока полезного использования.

Метод линейной амортизации основных средств заключается в начислении постоянной суммы амортизации на протяжении срока полезного использования актива, если при этом не меняется остаточная стоимость актива.

## 4.2.2 Метод уменьшаемого остатка

При этом методе процент износа умножают на текущую балансовую стоимость основного средства. Поскольку балансовая стоимость амортизируемого объекта уменьшается из периода в период, применение одного и того же процента приводит к ежегодно уменьшающимся расходам на износ.

В результате применения метода уменьшаемого остатка сумма начисляемой амортизации на протяжении срока полезного использования уменьшается.

## 4.2.3 Метод единиц производства продукции

Метод единиц производства продукции состоит в начислении суммы амортизации на основе ожидаемого использования или ожидаемой производительности.

При использовании этого метода амортизация будет начисляться пропорционально объему произведенной продукции. Этот метод применим к оборудованию.

## 4.3 Амортизация земли

Земельные участки и здания представляют собой отдельные активы и отражаются в учете отдельно, даже если приобретены вместе.

За некоторыми исключениями, такими, как карьеры и площадки, отводимые под участки под отходы, земельные участки имеют неограниченный срок полезного использования и, соответственно, не амортизируются.

Здания имеют ограниченный срок полезного использования и, таким образом, являются амортизируемыми активами.

Увеличение стоимости земельного участка, на котором стоит здание, не влияет на определение амортизируемой величины для этого здания.

Раздельный подход к амортизации земли и здания очень часто проверяется экзаменатором. К примеру, не следует забывать при расчете балансовой стоимости завода, что земля под ним не амортизируется.

## 5. Учет затрат на ремонт, обслуживание и комплексные проверки

## **5.1 Затраты на техническое обслуживание основного средства**

Как только объект готов к использованию, затраты, связанные с ним, перестают капитализировать. Поэтому в балансовой

стоимости объекта основных средств затраты на поточное техническое обслуживание объекта не признаются.

К затратам на поточное техническое обслуживание относятся затраты на:

- затраты на оплату труда;
- приобретение расходных материалов и мелких комплектующих частей.

Назначение этих затрат часто описывается как «ремонт и текущее обслуживание» объекта основных средств.

Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения.

## **5.2. Затраты на замену компонентов**

Объект основного средства – это часто сложный объект, состоящий из многих компонентов, которые зачастую имеют разный срок службы. Например, если само здание имеет срок службы 50 лет, то лифты в нем требуют замены через каждые 10 лет.

Чтобы обеспечить достоверность учета, такие компоненты в составе основного средства следует учитывать отдельно. Если при замене компонента выполняются критерии признания, общие для всех основных средств, то соответствующие затраты нужно капитализировать в себестоимость сложного объекта. В таком случае замена компонента будет отражаться как выбытие старого и признание нового.

## **5.3. Затраты на комплексные проверки и комплексный ремонт**

Условием продолжения эксплуатации объекта основных средств (например, самолета) может быть проведение регулярных масштабных технических осмотров на предмет наличия дефектов вне зависимости от того, производится ли при этом замена элементов объекта.

При выполнении каждого масштабного технического осмотра связанные с ним затраты признаются в балансовой стоимости объекта основных средств в качестве замены при условии соблюдения критериев признания.

Любая оставшаяся в балансовой стоимости сумма затрат на проведение предыдущего технического осмотра (в отличие от запчастей) подлежит прекращению признания.

Это происходит вне зависимости от того, указывались или нет затраты, связанные с предыдущим техническим осмотром, в операции по приобретению или строительству объекта.

При необходимости сумма предварительной оценки затрат на предстоящий аналогичный технический осмотр может служить показателем суммы затрат на технический осмотр, включённых в состав балансовой стоимости объекта на момент его приобретения или строительства.

Этот момент не раз проверялся на экзамене. Например, самолет требует комплексной проверки каждые три года. Тогда самолет следует рассматривать как сложный объект, одним из компонентов которого будут затраты на проверки и комплексный ремонт. Этот компонент будет иметь свой срок полезного использования, который отличается от срока службы самолета.

## **6. Прекращение признания (выбытие) основных средств**

Основное средство прекращают отображать в отчетности тогда, когда:

- объект выбывает или

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

Если компания реклассифицировала основное средство как необоротный актив, предназначенный для продажи, то его следует учитывать в соответствии с МСФО/IFRS 5 "Необоротные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность".

Доходы или расходы, возникающие в связи со списанием объекта основных средств, включается в состав прибыли или убытка при списании объекта (если МСФО (IAS) 17 "Аренда" не содержит иных требований

в отношении продажи с обратной арендой).

Прибыли, которые компания может получить от продажи основных средств, не должны классифицироваться как выручка.

Прибыль или убыток от выбытия основного средства определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия (цена продажи минус затраты на продажу) и балансовой стоимостью объекта на дату выбытия.

При прекращении признания актива прирост стоимости от его переоценки, включенный в состав капитала применительно к объекту основных средств, может быть перенесен непосредственно на нераспределенную прибыль. Так, прирост стоимости от переоценки может быть полностью перенесён на нераспределенную прибыль при прекращении эксплуатации актива или его выбытии.



## 7. Раскрытие информации об основных средствах в отчетности и примечаниях

По каждому классу основных средств необходимо раскрыть:

- метод отражения в учете: по первоначальной или переоцененной стоимости;
- метод начисления амортизации;
- срок полезной службы или процентную ставку начисления амортизации;
- сверку балансовой стоимости на начало и конец соответствующего периода, отражающую:
  - поступления;
  - активы, классифицированные как предназначенные для продажи или включенные в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи;
  - приобретение вследствие объединения бизнеса;
  - увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате переоценки;
  - увеличение или уменьшение стоимости, возникающие в результате убытков от обесценения, отражённых или восстановленных в составе прочего совокупного дохода;
  - амортизацию;
  - чистые курсовые разницы, возникающие при пересчёте финансовой отчетности из функциональной валюты в отличную от нее валюту представления, в том числе при пересчёте отчетности иностранного подразделения в валюту представления отчитывающегося предприятия;
  - прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- наличие и величину ограничений прав собственности на основные средства, а также основные средства, заложенные в качестве обеспечения исполнения обязательств;
- сумму затрат, включённых в балансовую стоимость объекта основных средств в ходе его строительства;
- сумму договорных обязательств по приобретению основных средств;
- сумму компенсации, предоставленной третьими лицами в связи с обесценением, утратой или передачей объектов основных средств и

включенной в состав прибыли или убытка, если такая сумма не раскрывается отдельно в отчете о совокупном доходе.

Если объекты основных средств отражаются по переоцененной стоимости, необходимо раскрыть также:

- дату, на которую проводилась переоценка;
- участие независимого оценщика в определении справедливой стоимости;
- применительно к каждому переоцененному классу основных средств: балансовая стоимость, которая подлежала бы признанию, если бы активы не учитывались с использованием модели учета по фактическим затратам;
- прирост стоимости от переоценки с указанием изменения за отчетный период и ограничений по распределению указанной суммы между акционерами.

Предприятие также раскрывает информацию об основных средствах, ставших предметом обесценения.

Не обязательно, но желательно, раскрыть и такую информацию:

- балансовую стоимость временно простаивающих основных средств;
- балансовую стоимость находящихся в эксплуатации полностью амортизированных основных средств;
- балансовую стоимость основных средств, активное использование которых прекращено и которые не классифицируются как предназначенные для продажи.

## Глава 5. МСФО/IAS 23 “Затраты по займам”

# 1. Что такое затраты по займам

**Затраты по займам** — процентные и другие расходы, которые предприятие несет в связи с получением заемных средств.

Основной принцип этого стандарта состоит в том, что затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Иными словами, стандарт разрешает включать в стоимость актива затраты по привлечению средств на его покупку, строительство или производство.

Затраты по займам могут включать:

- расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, согласно МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;

- финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, в соответствии с МСФО (IAS) 17 «Аренда»;

- курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

## 2. Порядок капитализации затрат по займам

### 2.1 Актив, отвечающий определенным требованиям

Капитализация затрат по займам в стоимости активов разрешена не только для основных средств, но и для других активов, которые отвечают определенным требованиям.

Актив, отвечающий определенным требованиям – это актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

В литературе можно встретить термин “квалифицируемый актив” для обозначения актива, подготовка к использованию или продажи которого требует длительного времени.

В зависимости от обстоятельств, активами, отвечающими определенным требованиям, могут быть любые из указанных:

- запасы;
- производственные мощности;
- электрогенерирующие мощности;

- нематериальные активы
- инвестиционное имущество.

Важной характеристикой квалифицируемого актива является длительный период времени, который необходим для подготовки к использованию или продаже.

Активы, которые готовы к использованию по назначению или для продажи на момент приобретения, не являются квалифицированными активами.

## **2.2 Период капитализации**

### **2.2.1. Начало капитализации**

Предприятие должно капитализировать затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям,

путем включения в себестоимость этого актива.

Предприятие должно начать капитализацию затрат по займам как части себестоимости актива, отвечающего определенным требованиям, на дату начала капитализации.

Дата начала капитализации – это дата выполнения одновременно таких условий:

1. Понесены затраты по данному активу.
2. Понесены затраты по займам.
3. Выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная

работа, предшествующая началу физического создания актива, такая, например, как деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства.

### **2.2.2 Приостановление капитализации затрат**

Капитализацию затрат по займам нужно приостановить, когда активная разработка актива, отвечающего определенным требованиям, прерывается на длительный период.

При этом, если осуществляется значительная техническая и административная работа, компания не приостанавливает капитализацию затрат по займам, даже если непосредственных физических изменений у объекта нет.

Компания также не приостанавливает капитализацию затрат по займам, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Например, при строительстве дома нужно приостановить строительство, чтобы фундамент дал усадку. На такой технический перерыв строительства капитализацию затрат не прерывают.

### **2.2.3 Прекращение капитализации затрат по займам**

Компания должно прекратить капитализацию затрат по займам когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки актива, отвечающего определенным требованиям, к использованию по назначению или к продаже.

Актив обычно считается готовым к использованию по назначению или к продаже, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться и остались незначительные доработки.

Когда компания завершает сооружение актива, отвечающего определенным требованиям, по частям, и каждая часть может использоваться пока продолжается сооружение других частей, предприятие должно прекратить капитализацию затрат по займам по завершении практически всех работ, необходимых для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

## **3. Расчет затрат по займам**

### **3.1 Затраты по целевым займам**

Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, — это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы затраты на соответствующий актив не производились. В случае если предприятие занимает средства исключительно для приобретения конкретного актива, отвечающего определенным требованиям, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.

Если компания заимствует средства специально для получения актива, отвечающего определенным требованиям, сумму затрат по займам,

разрешенную для капитализации, рассчитывают как сумму фактических затрат, понесенных по этому займу в течение периода, за вычетом инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

#### **Пример 1. Затраты по целевому займу**

**Задача.** Компания “Астана” 1 января начала строительство завода. Затраты по строительству в течении шести месяцев составили 1 200 тыс.дол. Для строительства завода компания привлекла на год кредит в размере 1000 тыс.дол, с полугодовой процентной ставкой 6%. Рассчитать первоначальную стоимость завода, если его строительство было завершено 30 июня того же года.

**Решение.** Для определения первоначальной стоимости завода, к затратам на строительство нужно прибавить затраты по целевому займу. Таким образом, первоначальная стоимость завода будет равна:  $1200 + (1000 \times 0,06) = 1260$  тыс.дол.

Проценты по кредиту в период после окончания строительства завода, т.е. после 30 июня, будут включены в состав финансовых расходов.

## 3.2 Затраты по нескольким займам

Если компания тратит полученные заемные средства не только на актив, но и на другие цели (например, для обеспечения операционной деятельности), такой кредит не будет целевым и затраты по нему рассчитываются с использованием ставки капитализации.

**Ставка капитализации** - средневзвешенное значение процентной ставки по всем займам ( за исключением целевых займов), которые остались непогашенными в течение отчетного периода.

Для расчета затрат по капитализации, следует ставку капитализации умножить на сумму расхода денежных средств, понесенную в связи с созданием квалифицируемого актива.

Сумма затрат по займам, которую предприятие капитализирует в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

Иногда, компания, привлекая кредиты для создания актива, временно инвестирует их.

При определении суммы затрат по займам, разрешенных для капитализации в течение периода, полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из суммы понесенных по займам затрат.

### Пример 2. Капитализация затрат по нескольким займам

**Задача.** Компания “Астана” 1 января начала строительство завода. Компания привлекла кредиты, по которым начислены процентные затраты:

	Обязательство, \$ 000	Проценты, \$ 000
долгосрочный кредит в банке “А”	600	10
долгосрочный кредит в банке “Б”	200	8
ИТОГО	800	18

Строительство было завершено 31 декабря того же года. Деньги на строительство расходовались равномерно в течении периода строительства, их

общий расход составил 1200 тыс.дол. Кредиты не имели прямого целевого назначения на строительство завода.

**Решение.** В данном примере полученные кредиты не имеют прямой целевой связи со строительством. Поэтому капитализируемые затраты по займам следует рассчитывать с учетом ставки капитализации. Ставка капитализации составит :  $(10+8)/800 = 2,25\%$ . Общий расчет капитализируемых затрат составит:  $1200 \times 2,25\% = 27$  тыс.дол.

Однако, следует учесть, что фактическая общая величина процентных затрат составила только 18 тыс.дол. Стандартом МСФО/IAS 23 "Затраты по займам" запрещено капитализировать больше затрат по займам, чем реально понесенные финансовые расходы. Поэтому капитализировать можно в составе стоимости завода только 18 тыс.дол.

### 3. Проверка актива на обесценение

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость актива, отвечающего определенным требованиям, превышает возмещаемую стоимость или чистую стоимость возможной продажи,

балансовая стоимость частично или полностью списывается соответствии с требованиями МСФО/IAS "Обесценение активов".

### 4. Раскрытие информации в примечаниях

В примечаниях к финансовой отчетности должна быть раскрыта такая информация :

- сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода;
- ставка капитализации, использованная для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.



# Глава 6. МСФО/IAS 40

## “Инвестиционная недвижимость”

Презентация в отчетности:

### ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Активы

Необоротные активы

Инвестиционная собственность XXX

### ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Инвестиционный доход XXX

# 1. Что такое инвестиционная собственность

## 1.1. Инвестиционная собственность и недвижимость, занимаемая владельцем

**Инвестиционная собственность** – это недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то и другое), находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды) с целью: - получения арендных платежей или

- прироста стоимости капитала, или того и другого.

Инвестиционная собственность НЕ предназначена для:

- использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, в административных целях;
- продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности.

Инвестиционное имущество генерирует потоки денежных средств в значительной степени независимо от других активов, которыми владеет предприятие. Это отличает инвестиционное имущество от недвижимости, занимаемой владельцем.

**Недвижимость, занимаемая владельцем**, – недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях

Недвижимость, занимаемая владельцем не может считаться инвестиционной собственностью и должна учитываться в соответствии с требованиями МСФО/IAS 16 “Основные средства”.

## 1.2 Что относится к инвестиционной собственности

К инвестиционной собственности могут относиться:

- земля, предназначенная для получения прироста стоимости капитала в долгосрочной перспективе, а не для продажи в краткосрочной перспективе в ходе обычной хозяйственной деятельности;

- земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время пока не определено;

- здание, принадлежащее предприятию (или находящееся во владении предприятия по договору финансовой аренды) и предоставленное в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- здание, не занятое в настоящее время, но предназначенное для сдачи в аренду по одному или нескольким договорам операционной аренды;

- недвижимость, строящаяся или реконструируемая для будущего использования в качестве инвестиционного имущества.

Не являются инвестиционной собственностью:

- недвижимость, предназначенная для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности или находящаяся в процессе строительства или реконструкции с целью такой продажи;

- недвижимость, строящаяся или реконструируемая по договору подряда ;

- недвижимость, занимаемая владельцем , в том числе (помимо прочего) недвижимость, предназначенная для дальнейшего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем;

- недвижимость, предназначенная для будущей реконструкции и последующего использования в качестве недвижимости, занимаемой владельцем;

- недвижимость, занимаемая сотрудниками предприятия (независимо от того, платят ли сотрудники арендную плату по рыночным ставкам или нет), а также недвижимость, занимаемая владельцем и предназначенная для выбытия;

- недвижимость, сданная в аренду другому предприятию по договору финансовой аренды.

В отдельных случаях часть объекта недвижимости может использоваться для получения арендной платы или прироста стоимости капитала, а другая часть – для производства или поставки товаров, оказания услуг или в административных целях.

Если такие части объекта могут быть проданы независимо друг от друга (или независимо друг от друга сданы в финансовую аренду), то предприятие учитывает эти части объекта по отдельности.

Если же части объекта нельзя продать по отдельности, то объект классифицируется в качестве инвестиционного имущества только тогда, когда лишь незначительная часть этого объекта предназначена для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях.

## **2.Признание инвестиционной собственности в отчетности**

### **2.1 Критерии признания инвестиционной собственности**

Инвестиционное имущество следует признавать как актив тогда и только тогда, когда выполняются одновременно два критерия признания:

1. Когда существует вероятность поступления в предприятие будущих экономических выгод, связанных с инвестиционным имуществом.

2. Можно надежно оценить стоимость инвестиционного имущества.

## 2.2 Признание затрат

Компания оценивает все затраты на инвестиционное имущество на момент их возникновения. Такие затраты включают затраты, первоначально понесенные при приобретении объекта инвестиционного имущества, и затраты, понесенные впоследствии на дооборудование объекта, замену части или обслуживание объекта недвижимости.

Компания не признает затраты на повседневное обслуживание объекта такой недвижимости в балансовой стоимости инвестиционного имущества. Эти затраты признаются в составе прибыли или убытка по мере их возникновения.

## 3. Первоначальная оценка инвестиционной собственности

### 3.1. Формирование первоначальной оценки

Инвестиционное имущество первоначально должно оцениваться по первоначальной стоимости

В первоначальную стоимость включаются:

- цена покупки объекта инвестиционной собственности ( за вычетом всех возмещаемых налогов);

- все прямые затраты. Например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу недвижимости и иные затраты по операции.

В первоначальную стоимость не включаются:

- начальные затраты по вводу объекта в эксплуатацию, за исключением случаев, когда они необходимы для приведения недвижимости в состояние, которое необходимо для того, чтобы объект использовался по назначению;

- операционные убытки, возникающие до того, как объект инвестиционного имущества достигнет запланированного уровня использования;

- сверхнормативные потери сырья, труда или прочих ресурсов, возникшие при строительстве или реконструкции недвижимости.

### 3.2 Капитализация затрат по займам

При отсрочке оплаты за инвестиционное имущество, объект следует признать по дисконтированной стоимости будущего платежа. Разница между дисконтированной суммой и номинальной суммой оплаты признается в качестве расходов по процентам в течение срока отсрочки.

Однако, если выполняются критерии МСФО/IAS 23 "Затраты по займам", то эту разницу можно капитализировать в составе актива.

### 3.3 Инвестиционная собственность по договору финансовой аренды

Компания, получившая инвестиционную собственность по договору финансовой аренды, должна признавать такой объект по наименьшей из двух величин:

- справедливой стоимости недвижимости и
- приведенной стоимости минимальных арендных платежей.

## 4. Последующая оценка

Как только объект инвестиционной стоимости готов к использованию, капитализацию затрат на его создание необходимо прекратить.

### 4.1 Последующая оценка инвестиционной собственности

После первоначального признания, в соответствии с требованиями стандарта МСФО/IAS 40, компания может выбрать одну из моделей последующего учета инвестиционной собственности:

Модель учета по первоначальной стоимости.

Модель учета по справедливой стоимости.

### 4.2. Модель учета по первоначальной стоимости

После первоначального признания предприятие, которое выбирает модель учета по первоначальной стоимости, должно оценивать все объекты инвестиционного имущества в соответствии с требованиями МСФО (IAS) 16 "Основные средства". Таким образом, балансовая стоимость объекта инвестиционной недвижимости, который учитывается по модели первоначальной стоимости, будет равна:

Первоначальная стоимость (фактические затраты)	XXX
Минус накопленный износ	(XXX)
Минус накопленные убытки от обесценения	(XXX)
<b>ИТОГО БАЛАНСОВАЯ СТОИМОСТЬ</b>	

### 4.3 Модель учета по справедливой стоимости

После первоначального признания предприятие, выбравшее модель учета по справедливой стоимости, оценивает все объекты инвестиционного имущества по справедливой стоимости.

На объекты инвестиционной собственности, которые учитываются по модели справедливой стоимости, не начисляется амортизация.

Доход или убыток от изменения справедливой стоимости инвестиционного имущества следует признавать в составе прибыли или убытка за тот период, в котором они возникли.

*Это важное отличие от модели оценки по переоцененной стоимости основных средств, согласно МСФО/IAS 16. Изменение справедливой стоимости инвестиционной собственности относится не в резерв переоценки через прочий совокупный доход, а на прибыль или убыток периода.*

Подход к определению справедливой стоимости инвестиционной собственности регулирует МСФО/IAS 13 "Оценка справедливой стоимости".

### **Пример. 1 Учет инвестиционной собственности по модели справедливой стоимости**

**Задача.** Компания "Астрахань", которая занимается производством соков, приобрела 31 декабря 2011 года офисное здание за 14 млн дол. Компания не планировала использовать офисное помещение в целях своей производственной деятельности. 31 декабря 2011 года независимая оценочная компания оценила здание в 12 млн дол. На 31 декабря 2012 года справедливая стоимость здания составила 13 млн.дол. Как отразиться покупка офисного здания на 31 декабря 2011 года и 31 декабря 2012 года.

**Решение.** В решении подобных задач нужно прежде всего определиться с тем, что мы будем отражать в отчетности. Информация о том, что производственная компания **не планирует** использовать приобретенное офисное здание в своих производственных целях дает нам указание на то, что для компании этот объект недвижимости не основное средство, а инвестиционная собственность. Вероятно, компания планирует сдавать его в аренду или получить выгоду от него иным способом, но не используя его в своей операционной деятельности. Учет инвестиционной собственности регламентируется МСФО/IAS 40 "Инвестиционная собственность".

Информация о справедливой стоимости – это указание на то, что скорее всего компания выберет модель учета инвестиционной собственности по справедливой стоимости.

В таком случае, здание необходимо переоценить, а результат переоценки отразить в прибылях или убытках.

**Выдержки из отчета о финансовом положении компании "Астрахань", тыс.дол**

	<b>На 31 декабря 2011</b>	<b>На 31 декабря 2012</b>
<b>Активы</b>		
<b>Долгосрочные активы</b>		
<b>Инвестиционная собственность</b>	12000	13000

Колебания справедливой стоимости офисной недвижимости будут отражены в отчете о совокупном доходе как операционные прибыль/убыток.

## Выдержки из отчета о совокупном доходе компании "Астрахань", тыс.дол

	На 31 декабря 2011	На 31 декабря 2012
<b>Операционные прибыль/убыток</b>		
<b>Убыток/Прибыль от инвестиционной недвижимости</b>	<b>(2000) (14 000 тыс. дол – 12000 тыс.дол )</b>	<b>1000 (13 000 тыс. дол - 12000 тыс.дол)</b>

### 4.4 Затруднения в оценке справедливой стоимости

Иногда, может оказаться, что справедливая стоимость инвестиционного имущества не может быть надежно оценена на любой момент времени. Например, если инвестиционное имущество приобретено впервые.

В этих случаях, когда рынок таких объектов является неактивным и отсутствуют альтернативные надежные оценки справедливой стоимости, предприятие должно оценивать такой объект инвестиционного имущества, по первоначальной стоимости до тех пор, пока его справедливая стоимость не станет надежно оцениваемой.

Если компания заключает, что справедливая стоимость инвестиционной собственности (кроме инвестиционной собственности, находящейся в процессе строительства) не может быть надежно оценена в любой момент времени, предприятие должно оценивать данный объект инвестиционного имущества, используя модель учета по фактическим затратам в соответствии с МСФО (IAS) 16 "Основные средства".

Ликвидационная стоимость инвестиционного имущества должна приниматься равной нулю. Предприятию следует применять положения МСФО (IAS) 16 "Основные средства" вплоть до выбытия объекта инвестиционного имущества.

### 4.5 Изменения модели учета инвестиционной собственности

Изменение модели учета инвестиционной собственности регламентируется МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки». Стандарт устанавливает, что добровольное изменение учетной политики должно быть сделано только в том случае, когда такое изменение приводит к более достоверному и уместному представлению информации о последствиях операций, других событий или условий для раскрытия финансового положения, финансовых результатов или движения денежных средств предприятия.

Стандарт МСФО/IAS 40 считает маловероятным, что переход от модели учета по справедливой стоимости к модели учета по фактическим затратам обеспечит более уместное представление информации. Фактически это означает запрет на изменение модели учета инвестиционной собственности.

## **5. Рекласификация инвестиционной собственности**

Рекласификация недвижимости в категорию инвестиционного имущества или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, подтверждаемого:

- началом использования недвижимости в качестве недвижимости, занимаемой владельцем, при переводе из инвестиционного имущества в категорию недвижимости, занимаемой владельцем;
- началом реконструкции в целях продажи, при переводе из инвестиционного имущества в запасы;
- завершением периода, в течение которого собственник занимал недвижимость, при переводе из категории недвижимости, занимаемой владельцем, в инвестиционное имущество; или
- началом операционной аренды по договору с другой стороной, при переводе из запасов в инвестиционное имущество.

## **6. Прекращение признания (выбытие) инвестиционной собственности**

Признание объекта инвестиционной собственности должно быть прекращено в отчете о финансовом положении при его выбытии или окончательном изъятии из эксплуатации, когда от выбытия объекта не предполагается получение экономических выгод.

В результате списания или выбытия инвестиционной собственности могут возникать прибыль или убыток, которые должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и признаваться в составе прибыли или убытка.

Этот финансовый результат признается в отчете о совокупном доходе в свернутом виде.

Финансовый результат о выбытия инвестиционной собственности не включается в выручку.

## **7. Раскрытие информации в примечаниях**

В примечаниях к отчетности компания должна раскрывать:

- модель учета инвестиционной собственности;
- критерии управленческих суждений, на основе которых компания разграничивает классификацию объектов недвижимости;
- суммы арендного дохода за период.

Компания, применяющее модель учета по справедливой стоимости, описанную в пунктах 33-55, также должно раскрывать сверку балансовой



стоимости инвестиционной собственности на начало и конец периода, указывая следующее:

- увеличения, отдельно раскрывая увеличения в результате приобретения объектов и в результате последующих затрат, признаваемых в балансовой стоимости актива;

- увеличения в результате приобретений посредством объединения бизнеса;

- активы, классифицированные как предназначенные для продажи;

- чистые прочие доходы или убытки в результате корректировки справедливой стоимости;

- чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете финансовой отчетности в другой валюте представления и при переводе зарубежной деятельности в валюту представления отчитывающегося предприятия;

- переводы объектов инвестиционного имущества из категории запасов и недвижимости, занимаемой владельцем, и наоборот.

Если компания использует модель учета по первоначальной стоимости, необходимо раскрывать следующую информацию:

- используемые методы амортизации;

- применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;

- совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец периода;

- справедливую стоимость инвестиционной собственности (или объяснение причин, по которым справедливую стоимость нельзя определить).

# **Глава 7. МСФО/IFRS 13 “Оценка справедливой стоимости”**

# 1. Что такое справедливая стоимость

**Справедливая стоимость** — это сумма, которую можно выручить за актив (или уплатить за передачу обязательства) в процессе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.

Это важное определение необходимо выучить, так как справедливая стоимость — очень частая база оценки в МСФО. На экзамене уже проверялось знание именно определения справедливой стоимости.

Справедливая стоимость используется во многих стандартах, причём одни требуют использовать её при оценке активов или обязательств на каждую отчётную дату, другие — только при определённых операциях, и третьи только при первоначальном признании. В зависимости от частоты использования справедливой стоимости как базы оценки МСФО/IFRS 13 предписывает более или менее длинный список раскрываемой информации, но подход к оценке справедливой стоимости остаётся одинаковым.

## 2. Оценка справедливой стоимости

МСФО/IFRS 13 предлагает единую методологию для оценки справедливой стоимости как для финансовых, так и нефинансовых активов.

### 2.1 Предположения при оценке справедливой стоимости

Оценка справедливой стоимости для актива или обязательства должна строиться на таких предположениях:

1. Сделка случится на основном (или наиболее выгодном) рынке.
2. Для нефинансового актива оценивается возможность его наилучшего использования.
3. Для обязательства или долевого инструмента считается, что они остаются непогашенными после передачи.

#### 2.1.1 Предположение об основном (или наиболее выгодном) рынке

Справедливую стоимость надо оценивать при гипотетической продаже на основном рынке, то есть рынке с наибольшим объемом сделок с данным активом или обязательством.

При отсутствии такого рынка, компания должна найти самый выгодный для себя рынок, го есть такой, на котором:

- за актив можно было бы выручить максимальную сумму;

- за передачу обязательства уплатить минимальную сумму. Если нет причин считать иначе, то в роли основного или наиболее выгодного рынка выступает тот рынок, на котором компания обычно совершает сделки с аналогичными активами.

### **2.1.2 Предположение о наилучшем использовании нефинансового актива**

Справедливая стоимость нефинансового актива оценивается, исходя из принципа наилучшего использования, что необязательно должно соответствовать текущему действительному использованию. Компания должна раскрывать информацию о случаях, в которых актив не используется наилучшим

Например, актив может использоваться в производственной деятельности, в то время как его можно было бы использовать с большей выгодой для сдачи в аренду. Его справедливая стоимость будет оцениваться из предположения, чье он приносит доход от сдачи в аренду. Также при оценке вариантов наилучшего использования актива, если они отличаются от текущего действительного использования, нужно прийти во внимание, насколько это альтернативное использование возможно с юридической и финансовой точек зрения. Если наилучшее использование актива возможно только в сочетании с другими активами, справедливую стоимость надо оценить, предположив, что у участника сделки уже есть соответствующие активы, или их можно получить.

### **2.1.3 Предположение о том, что обязательство/долевой инструмент остаются непогашенными**

Справедливая стоимость собственных долевых инструментов компании или обязательств оценивается не как стоимость их погашения на дату оценки, а как цена, которую на эту дату пришлось бы уплатить за передачу права требования по полевому инструменту или обязательства другому лицу без их погашения.

При определении справедливой стоимости обязательства нужно принять во внимание риск невыполнения компанией своих обязательств. в том числе и собственный кредитный риск. Если по справедливой стоимости оцениваются финансовые обязательства, то часть изменения их стоимости, связанная с кредитным риском. требует особого учёта.

## **2.2 Подходы к оценке справедливой стоимости**

В случае, если с активом или обязательством регулярно осуществляются сделки, информацию о которых легко отследить на рынке, определение справедливой стоимости может не вызывать проблем. Однако в ряде случаев прямое наблюдение за рынком затруднено или невозможно. Так как стандарт призван охватить все возможные ситуации, когда нужно оценить справедливую стоимость, он предлагает разные подходы к оценке справедливой стоимости:

1. Рыночный подход.
2. Доходный подход.

### 3. Затратный подход.

МСФО/IFRS 13 считает, что наиболее предпочтительными являются подходы, основанные на наблюдаемых данных. Однако главное требование последовательное применение выбранного подхода к оцениваемому классу активов или обязательств. Рассмотренные в пункте 2.1 выше набор предположений для оценки справедливой стоимости должен применяться при использовании любого из трёх подходов.

#### 2.2.1 Методология рыночного подхода к оценке справедливой стоимости

Наиболее очевидный и объективный подход, когда для оценки используются наблюдаемые данные о ценах сделок идентичными или сравнимыми активами или обязательствами.

#### 2.2.2 Методология доходного подхода к оценке справедливой стоимости

Подход базируется на оценке будущих денежных потоков, связанных с использованием и/или выбытием актива или обязательства. Далее денежные потоки дисконтируются для определения текущей стоимости. Этот подход требует уже значительно больших допущений, чем предыдущий.

#### 2.2.3 Методология затратного подхода к оценке справедливой стоимости

При этом подходе компания определяет цену, которая потребовалась бы на дату оценки, чтобы заменить экономическую полезность оцениваемого актива.

## 3. Раскрытие информации об оценке справедливой стоимости в примечаниях

Среди длинного списка требований о раскрытии информации в отношении оценки справедливой стоимости следует выделить два важных взаимосвязанных момента:

1. Необходимость распределить все оценки справедливой стоимости по трём уровням "иерархии справедливой стоимости" на основе субъективности используемой для оценки информации и
2. Требование приводить большой объём информации о самом субъективном, третьем уровне упомянутой иерархии.

### 3.1 Три уровня иерархии справедливой стоимости

Пользователи отчётности должны знать, насколько неопределёнными были оценки справедливой стоимости различных сумм в отчёте о финансовом положении. Для этого в примечаниях к отчетности нужно сгруппировать оценки справедливой стоимости по уровням субъективности исходных данных в такие группы-уровни:

**Уровень 1** наименьшая степень субъективности: исходными данными являются наблюдаемые рыночные факторы на активном рынке, такие как прямые котировки активов и обязательств;

**Уровень 2** - средняя степень субъективности: исходные данные наблюдаемые, но не прямые, то есть основаны на котировках аналогичных активов и обязательств;

**Уровень 3** - наибольшая степень субъективности: ненаблюдаемые данные, включая оценки самой компании, скорректированные на возможные предположения участников рынка; сюда относится большинство нефинансовых активов и обязательств.

Актив или обязательство должны быть отнесены к одному из уровней на основании самых субъективных из использованных в их оценке исходных данных.

### **3.2 Раскрытия, необходимые при оценках с использованием ненаблюдаемых факторов**

При включении актива или обязательства в третий уровень иерархии компания должна описать процесс и методологию оценки справедливой стоимости. Кроме того, необходимо привести список существенных исходных данных, использованных в оценке.

# Глава 8. МСФО/IAS 18 “Выручка”

Презентация в отчетности:

## ОТЧЕТ О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

Собственный капитал и обязательства

Долгосрочные обязательства:

Долгосрочная часть отложенного дохода XXX

Краткосрочные обязательства:

Краткосрочная часть отложенного дохода XXX

## ОТЧЕТ О СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ

Выручка XXX

# 1. Что такое выручка

**Выручка** — валовое поступление экономических выгод за определенный период в ходе обычной деятельности предприятия, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала.

В выручку включается только доход от той обычной деятельности, ради которой компания создавалась.

Под выручкой подразумеваются только валовые поступления экономических выгод, полученных и подлежащих получению предприятием на его счет.

Суммы, полученные от имени третьей стороны, такие как налог с продаж, налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются получаемыми предприятием экономическими выгодами и не ведут к увеличению капитала. Поэтому они исключаются из выручки.

## 1.1. Признание выручки

Сложности в определении момента признания выручки связаны с несколькими важными факторами:

- переход права собственности на товар не всегда связан с переходом реальных рисков и преимуществ владения товаром;

- одна сделка по одному договору купли-продажи может содержать несколько составных частей, например продажа оборудования с дальнейшим техническим обслуживанием компанией-продавцом.

## 1.2 Виды выручки

Стандарт МСФО\IAS сфокусирован на трех основных видах выручки:

- выручка от продажи товаров;
- выручка от оказания услуг;
- выручка от использования активов.

Выручка от использования активов включает:

- проценты;
- лицензионные платежи (плата за пользование патентами, лицензионными платежами и т.д);
- дивиденды.



Учет прочих видов поступлений, такие как доход от аренды или изменение справедливой стоимости финансовых активов, регулируется в стандартах МСФО/IAS 17 "Аренда" и МСФО/IFRS 9 "Финансовые инструменты".

### 1.3 Критерии признания выручки от продажи товаров

Выручка от продажи товаров должна признаваться, если удовлетворяются ВСЕ перечисленные ниже условия:

- предприятие передало покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары;
- предприятие больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;
- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, можно надежно оценить.

*Ключевым в критериях признания выручки является переход рисков и вознаграждений к покупателю, что не всегда совпадает с переходом юридических прав на товар. В ситуациях, когда товар юридически перешел к покупателю, но риски и преимущества владения товаром остались у продавца, выручку признавать нельзя.*

### 1.4 Критерии признания выручки от оказания услуг

Выручка от предоставления услуг должна признаваться в соответствии со стадией завершенности операции на конец отчетного периода.

Выручку от оказания услуг следует признавать только в том случае, если выполняются ВСЕ следующие условия:

- сумма выручки может быть надежно оценена;
- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- стадия завершенности операции по состоянию на конец отчетного периода может быть надежно оценена;
- затраты, понесенные при выполнении операции, и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надёжно оценены.

Стадия завершенности может быть надежно оценена по актам выполненнх работ, по пропорциональному соотношению фактически понесенных затрат к общим затратам по сделке, линейным методом на пропорционально-временной основе.

Если результат операции, предполагающей предоставление услуг, не может быть надежно оценен, выручка должна признаваться только в размере признанных возмещаемых расходов.

### **Пример 1. Признание выручки при продаже с установкой**

**Задача.** Компания “Бирма” продала два станка компании “Бермуды” каждый за 150 тыс.долл. Затраты на их изготовление составили 120 тыс.долл по каждому станку. Станки были доставлены заказчику 30 апреля. Станок А был установлен 1 мая без особых сложностей. Оказалось, что для установки станка Б требуется особая квалификация специалистов и длительный период времени установки. Как будет отражаться выручка от операции на отчетную дату 30 апреля.

**Решение.** Согласно МСФО/IAS “Выручка”, выручка от продажи товаров должна признаваться только тогда, когда покупателю переданы все существенные риски и преимущества владения товаром, и продавец больше не контролирует товар.

Поскольку установка станка “А” достаточно проста, выручку от его продажи в размере 150 тыс. следует признать на отчетную дату.

В ситуации со станком “Б” покупатель не может начать его использовать без установки, которая требует значительных ресурсов. Поэтому выгоды от владения станком еще не перешли компании “Бермуды”, а значит и выручку от продажи станка в отчетности компании “Бирма” признавать на отчетную дату нельзя.

#### **Выдержки из отчета о совокупном доходе “Бирма” на 30 апреля, тыс.долл**

Выручка	150
Себестоимость	(120)

### **1.5 Критерии признания выручки от использования активов**

Выручка, возникающая от использования другими организациями активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должна признаваться если:

- существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией, поступят на предприятие;
- сумма выручки может быть надежно оценена;

Выручка от использования активов должна признаваться на следующей основе:

- проценты признаются по методу эффективной ставки процента;

роялти признаются по принципу начисления в соответствии содержанием соответствующего договора;

- дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

## 1.6 Получение денег при невыполненных условиях признания выручки

Если деньги от продажи товаров уже поступили, а критерии признания выручки не выполняются, то вместо выручки признается отложенный доход:

Дт Деньги	XXX
Кт Отложенный доход	XXX

Отложенный доход – это по сути счет кредиторской задолженности. Однако, в целях экзамена ДипИФР чаще используется термин “отложенный доход”.

В дальнейшем по мере выполнения критериев признания выручки, отложенный доход признается как выручка на пропорционально-временной основе:

Дт Отложенный доход	XXX
Кт Выручка	XXX

## 1.7 Оценка выручки

Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. Подход к оценке справедливой стоимости рассматривается МСФО/IAS 13 “Оценка справедливой стоимости”.

Если товары проданы на условиях отсрочки платежа, то выручку (и дебиторскую задолженность) необходимо признавать по дисконтированной стоимости будущего платежа. Разница, образующаяся между дисконтированной и номинальной стоимостью ожидаемого платежа должна быть признана как финансовый доход на протяжении периода отсрочки.

## 1.8 Раскрытие информации о выручке в примечаниях

Предприятие должно раскрывать:

- учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности операций, связанных с предоставлением услуг;

- сумму каждой значительной статьи выручки, признанной в течение периода, в том числе выручки, возникающей от:

  - продажи товаров;

  - предоставления услуг;

  - процентов;

  - роялти;

  - дивидендов;

- сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значительную статью выручки.