**Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 14**

Счета отложенных тарифных разниц

Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 14
*«Счета отложенных тарифных разниц»*

Цель

1 Цель настоящего стандарта заключается в установлении требований к представлению в финансовой отчетности *остатков по счету отложенных тарифных разниц*, возникающих при предоставлении организацией клиентам товаров или услуг по ценам или тарифам, являющимся предметом *тарифного регулирования*.

2 Для достижения этой цели стандарт требует:

(a) внесения ограниченных изменений, относящихся к учетной политике, использовавшейся в соответствии с ранее применявшимися общепринятыми принципами бухгалтерского учета (*ранее применявшиеся ОПБУ*) в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые относятся, главным образом, к представлению таких счетов в отчетности; и

(b) раскрытиям информации, которые

(i) идентифицируют и объясняют признанные в финансовой отчетности организации суммы, возникающие вследствие тарифного регулирования; и

(ii) помогают пользователям финансовой отчетности понять размер, сроки возникновения и неопределенность будущих денежных потоков, связанных с признанными остатками по счету отложенных тарифных разниц.

3 Настоящий стандарт разрешает организации, относящейся к сфере его применения, при первом применении ею МСФО продолжить учет остатков по счету отложенных тарифных разниц в соответствии с учетной политикой, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ, при условии внесения в нее ограниченных изменений, указанных в пункте 2 выше.

4 Кроме того, настоящий стандарт предусматривает некоторые исключения из требований других стандартов или освобождения от соблюдения требований других стандартов МСФО. Все указанные требования в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, а также любые исключения из требований других стандартов или освобождения от соблюдения требований других стандартов МСФО, которые относятся к таким остаткам, приводятся в настоящем стандарте, а не в этих других стандартах МСФО.

Сфера применения

**5** **Организация вправе применять требования настоящего стандарта в своей *первой финансовой отчетности по МСФО*, если и только если она:**

**(a)** **осуществляет *деятельность, подлежащую тарифному регулированию*; и**

**(b)** **признавала суммы, которые в ее финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, квалифицируются в качестве остатков по счету отложенных тарифных разниц.**

**6** **Организация должна применять требования настоящего стандарта в своей финансовой отчетности за последующие периоды, если и только если в своей первой финансовой отчетности по МСФО она признала остатки по счету отложенных тарифных разниц, выбрав применение требований настоящего стандарта.**

7 В настоящем стандарте не рассматриваются прочие аспекты ведения бухгалтерского учета организациями, осуществляющими деятельность, подлежащую тарифному регулированию. При применении требований настоящего стандарта суммы, которые в соответствии с требованиями других стандартов МСФО разрешается либо требуется признавать в качестве активов или обязательств, не должны включаться в состав сумм, классифицированных как остатки по счету отложенных тарифных разниц.

**8** **Организация, относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принявшая решение о его применении, должна применять все его требования ко всем остаткам по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают в результате осуществления данной организацией деятельности, подлежащей тарифному регулированию.**

Признание, оценка, обесценение и прекращение признания

Временное освобождение от соблюдения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*

**9** **При разработке своей учетной политики по признанию, оценке, обесценению и прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц организация, осуществляющая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, а также относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принявшая решение о его применении, должна применять пункты 10 и 12 МСФО (IAS) 8.**

10 В пунктах 11–12 МСФО (IAS) 8 приводятся источники требований и указаний, которые руководство обязано или вправе принимать во внимание при разработке учетной политики в отношении какой-либо статьи, в отсутствие соответствующего стандарта МСФО, применимого непосредственно к данной статье. Настоящий стандарт освобождает организацию от применения пункта 11 МСФО (IAS) 8 в отношении ее учетной политики по признанию, оценке, обесценению и прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Как следствие, посредством освобождения от применения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8, организации, признающие в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ остатки по счету отложенных тарифных разниц либо в качестве отдельных статей, либо в качестве части балансовой стоимости других активов или обязательств, вправе продолжать признание этих остатков в соответствии с настоящим стандартом, при условии внесения изменений в представление информации, требуемых пунктами 18–19 настоящего стандарта.

Продолжение применения существующей учетной политики

**11** **При первоначальном применении настоящего стандарта организация должна продолжать применение учетной политики, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, за исключением любых изменений, допускаемых пунктами 13–15. Однако представление таких сумм должно соответствовать требованиям настоящего стандарта к представлению информации, что может потребовать изменений в учетной политике организации относительно представления информации, предусмотренной ранее применявшимися ОПБУ (см. пункты 18–19).**

12 Организация должна последовательно применять учетную политику, установленную в соответствии с пунктом 11, в последующих периодах, за исключением изменений, допускаемых пунктами 13–15.

Изменения в учетной политике

**13** **Организация не должна вносить изменения в свою учетную политику для того, чтобы начать признание остатков по счету отложенных тарифных разниц. Организация может изменить свою учетную политику в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц только в том случае, если в результате данного изменения финансовая отчетность станет более уместной для принятия экономических решений ее пользователями и не менее надежной**[[1]](#footnote-1)**, либо более надежной и не менее уместной для данных потребностей. Организация должна анализировать уместность и надежность, руководствуясь критериями, приведенными в пункте 10 МСФО (IAS) 8.**

14 Настоящий стандарт не освобождает организации от применения пунктов 10 или 14–15 МСФО (IAS) 8 в отношении изменений в учетной политике. Чтобы обосновать изменение учетной политики в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация должна показать, что это изменение обеспечивает более строгое соответствие финансовой отчетности критериям, указанным в пункте 10 МСФО (IAS) 8. Однако это изменение не обязано приводить к полному соответствию данным критериям в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц.

15 Пункты 13–14 действуют в отношении как изменений, внесенных при первоначальном применении настоящего стандарта, так и изменений, внесенных в последующих отчетных периодах.

Взаимодействие с другими стандартами МСФО

**16** **Конкретные исключения, освобождения или дополнительные требования, относящиеся к взаимодействию настоящего стандарта с другими стандартами МСФО, содержатся в настоящем стандарте (см. пункты В7–В28). В отсутствие таких исключений, освобождений или дополнительных требований в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц должны применяться другие стандарты МСФО таким же образом, как они применяются в отношении активов, обязательств, доходов и расходов, которые признаются в соответствии с другими стандартами МСФО.**

17 В некоторых случаях может потребоваться применить другой стандарт в составе МСФО в отношении остатка по счету отложенных тарифных разниц, который был оценен согласно учетной политике организации, установленной в соответствии с пунктами 11–12, чтобы надлежащим образом отразить данный остаток в финансовой отчетности. Например, организация может осуществлять деятельность, подлежащую тарифному регулированию, в зарубежной стране, в отношении которой операции и остатки по счету отложенных тарифных разниц номинированы в валюте, не являющейся функциональной валютой отчитывающейся организации. Остатки по счету отложенных тарифных разниц и движения по этим остаткам пересчитываются с применением МСФО (IAS) 21 *«Влияние изменений обменных курсов валют»*.

Представление

Изменения в порядке представления

18 В настоящем стандарте, в пунктах 20–26 вводятся требования к представлению информации относительно остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые признаются в соответствии с пунктами 11–12. При применении настоящего стандарта остатки по счету отложенных тарифных разниц признаются в отчете о финансовом положении в дополнение к активам и обязательствам, которые подлежат признанию в соответствии с другими стандартами МСФО. Данные требования к представлению информации отделяют влияние, оказываемое признанием остатков по счету отложенных тарифных разниц, от требований других стандартов МСФО к представлению информации в финансовой отчетности.

19 В дополнение к статьям, обязательным к представлению в отчете о финансовом положении и в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»*, организация, применяющая настоящий стандарт, должна представить все остатки по счету отложенных тарифных разниц, а также движения по этим остаткам в соответствии с пунктами 20–26.

Классификация остатков по счету отложенных тарифных разниц

**20** **Организация обязана представлять в виде отдельных статей в отчете о финансовом положении следующее:**

**(a)** **итоговая сумма всех дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; и**

**(b)** **итоговая сумма всех кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц.**

**21** **Если организация представляет оборотные и внеоборотные активы, а также краткосрочные и долгосрочные обязательства в виде отдельных классификаций в своем отчете о финансовом положении, она не должна классифицировать итоговые суммы остатков по счету отложенных тарифных разниц как оборотные или внеоборотные / краткосрочные или долгосрочные. Вместо этого статьи, требуемые согласно пункту 20, должны представляться отдельно от активов и обязательств, представляемых согласно другим стандартам МСФО, посредством использования промежуточных итоговых сумм, представляемых в отчетности перед остатками по счету отложенных тарифных разниц.**

Классификация движений остатков по счету отложенных тарифных разниц

**22** **Организация должна представлять в разделе «Прочий совокупный доход» отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе чистое движение всех остатков по счету отложенных тарифных разниц за отчетный период, которые относятся к статьям, признанным в составе прочего совокупного дохода. Отдельные статьи отчетности должны использоваться для представления чистого движения, относящегося к статьям, которые в соответствии с другими стандартами МСФО:**

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

**(b)** **будут впоследствии реклассифицированы в состав прибыли или убытка в случае соблюдения определенных условий.**

**23** **Организация должна представлять в качестве отдельной статьи в разделе «Прибыль или убыток» отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, либо в отдельном отчете о прибыли или убытке, оставшееся чистое движение всех остатков по счету отложенных тарифных разниц за отчетный период, исключая движения, которые не отражаются в составе прибыли или убытка, такие как суммы, относящиеся к приобретениям. Данная статья отчетности должна представляться отдельно от доходов и расходов, представляемых в соответствии с другими стандартами МСФО, посредством использования промежуточной итоговой суммы, представляемой до чистого движения остатков по счету отложенных тарифных разниц.**

24 Если организация признает отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, то организация должна представлять полученный в итоге отложенный налоговый актив (обязательство) и соответствующее движение данного отложенного налогового актива (обязательства) вместе с соответствующими остатками по счету отложенных тарифных разниц и движениями данных остатков, а не в составе итоговой суммы, представляемой в соответствии с МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль»* в отношении отложенных налоговых активов (обязательств) и расхода (дохода) по налогу на прибыль (см. пункты В9–В12).

25 Если организация представляет прекращенную деятельность или выбывающую группу в соответствии с МСФО (IFRS) 5 *«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»*, то организация должна представлять относящиеся к ним остатки по счету отложенных тарифных разниц и чистое движение данных остатков, соответственно, вместе с остатками по счету отложенных тарифных разниц и движениями данных остатков, а не в составе выбывающих групп или прекращенной деятельности (см. пункты В19–В22).

26 Если организация представляет прибыль на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 *«Прибыль на акцию»*, то организация должна представлять дополнительные показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, которые рассчитываются с использованием сумм прибыли, требуемых согласно МСФО (IAS) 33, но не включают в себя движения остатков по счету отложенных тарифных разниц (см. пункты B13–B14).

Раскрытие информации

Цель

**27** **Организация, которая принимает решение о применении настоящего стандарта, должна раскрыть информацию, которая позволит пользователям оценить следующее:**

**(a)** **характер тарифного регулирования, в рамках которого устанавливается цена (цены), которую(ые) организация может взимать со своих клиентов за поставляемые ею товары или оказываемые услуги, а также связанные с данным тарифным регулированием риски; и**

**(b)** **влияние данного тарифного регулирования на ее финансовое положение, финансовые результаты и денежные потоки.**

28 Если какие-либо из раскрытий, указанных в пунктах 30–36, не считаются уместными для достижения цели, приведенной в пункте 27, они могут не включаться в финансовую отчетность. Если раскрытия, представленные в соответствии с пунктами 30–36, являются недостаточными для достижения цели, приведенной в пункте 27, то организация должна раскрыть дополнительную информацию, которая необходима для достижения данной цели.

29 Чтобы достичь цели раскрытия информации, приведенной в пункте 27, организация должна принять во внимание все нижеперечисленное:

(a) степень детализации, необходимую для выполнения требований к раскрытию информации;

(b) степень важности каждого из различных требований к раскрытию информации;

(c) насколько агрегированной либо дезагрегированной должна быть информация; и

(d) необходима ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация, чтобы оценить раскрытую количественную информацию.

Пояснение видов деятельности, являющихся предметом тарифного регулирования

30 Чтобы помочь пользователю финансовой отчетности оценить характер видов деятельности организации, подлежащих тарифному регулированию, а также связанные с ними риски, организация должна раскрыть следующую информацию по каждому виду деятельности, подлежащему тарифному регулированию:

(a) краткое описание характера и масштаба деятельности, подлежащей тарифному регулированию, а также характера процесса установления тарифов в рамках регулирования;

(b) наименование органа (или органов), регулирующего(щих) тарифы. Если орган, регулирующий тарифы, является связанной стороной (согласно определению в МСФО (IAS) 24 *«Раскрытие информации о связанных сторонах»*), то организация должна раскрыть этот факт вместе с объяснением того, каким образом он с ней связан;

(c) как риски и неопределенность влияют на будущее возмещение каждого класса (т. е. каждого типа затрат или доходов) дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц либо на восстановление каждого класса кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц, к примеру:

(i) риск изменения спроса (например, изменение отношения потребителей к товару или услуге, наличие альтернативных источников поставки или уровень конкуренции);

(ii) риск, связанный с регулированием тарифов (например, подача либо утверждение заявки на установление тарифа или анализ организацией ожидаемых будущих действий регулирующего органа); и

(iii) прочие риски (например, валютный или прочие рыночные риски).

31 Информация, раскрытие которой требуется согласно пункту 30, должна быть представлена в финансовой отчетности либо непосредственно в примечаниях, либо включена посредством перекрестных ссылок из финансовой отчетности на какой-либо иной отчет, такой как пояснения руководства или отчет о рисках, который доступен для пользователей финансовой отчетности на тех же условиях и в те же сроки, что и сама финансовая отчетность. Если данная информация не включена в финансовую отчетность непосредственно либо посредством перекрестных ссылок, то финансовая отчетность является неполной.

Пояснение сумм, признанных в отчетности

32 Организация должна раскрыть основу, на которой осуществляется признание и прекращение признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, и то, как они оцениваются первоначально и впоследствии, включая описание того, как остатки по счету отложенных тарифных разниц анализируются на предмет возмещаемости, и того, как осуществляется распределение убытка от обесценения.

33 По каждому виду деятельности, подлежащей тарифному регулированию, организация должна раскрыть следующую информацию для каждого класса остатков по счету отложенных тарифных разниц:

(a) сверку балансовой стоимости на начало и конец периода в табличном формате, если только иной формат не является более уместным. Организация должна применять суждение при определении необходимого уровня детализации информации (см. пункты 28–29), однако обычно уместными будут следующие компоненты:

(i) суммы, признанные в текущем периоде в отчете о финансовом положении как остатки по счету отложенных тарифных разниц;

(ii) суммы, признанные в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении остатков, которые были возмещены (иногда описываются как амортизированные) или восстановлены в текущем периоде; и

(iii) прочие отдельно идентифицированные суммы, которые оказали влияние на остатки по счету отложенных тарифных разниц, такие как обесценение, статьи, приобретенные или принятые в рамках объединения бизнеса, выбывшие статьи или влияние изменений валютных курсов или ставок дисконтирования;

(b) норму доходности или ставку дисконтирования (включая нулевую ставку или диапазон ставок, если это применимо), используемые для отражения временной стоимости денег, которая применима к каждому классу остатков по счету отложенных тарифных разниц; и

(c) оставшиеся периоды, на протяжении которых организация ожидает возместить (или амортизировать) балансовую стоимость каждого класса дебетовых остатков по счету отложенных тарифных разниц либо восстановить каждый класс кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц.

34 Если тарифное регулирование оказывает влияние на сумму и сроки расходов (доходов) организации по налогу на прибыль, то организация должна раскрыть влияние тарифного регулирования на суммы признанного текущего и отложенного налога. Кроме того, организация должна отдельно раскрыть любой остаток по счету отложенных тарифных разниц, относящийся к налогообложению, а также соответствующее движение данного остатка.

35 Если организация раскрывает информацию в соответствии с МСФО (IFRS) 12 *«Раскрытие информации об участии в других предприятиях»* в отношении доли участия в дочерней организации, зависимой организации либо совместном предприятии, которые осуществляют деятельность, подлежащую тарифному регулированию, и в отношении которой в соответствии с настоящим стандартом признаются остатки по счету отложенных тарифных разниц, организация должна раскрыть включенные в отчетность суммы дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц, а также чистое движение данных остатков в отношении тех долей участия, информация о которых была ею раскрыта (см. пункты В25–B28).

36 Если организация приходит к выводу, что остаток по счету отложенных тарифных разниц более не подлежит возмещению или восстановлению в полной мере, она должна раскрыть этот факт, причины, по которым он не подлежит возмещению или восстановлению, а также сумму, на которую была уменьшена величина данного остатка по счету отложенных тарифных разниц.

Приложение A
Определяемые термины

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

|  |  |
| --- | --- |
| **Первая финансовая отчетность по МСФО (IFRS)** | Первая годовая финансовая отчетность, в которой предприятие применяет Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS) согласно четкому и безоговорочному заявлению о соответствии Международным стандартам финансовой отчетности (IFRS). |
| **Предприятие, впервые применяющее МСФО (IFRS)** | Предприятие, представляющее свою **первую финансовую отчетность по МСФО (IFRS)**. |
| **Ранее применявшиеся ОПБУ (Общепринятые принципы бухгалтерского учета)** | Методы бухгалтерского учета, использованные **предприятием, впервые применяющим МСФО (IFRS)**, непосредственно перед применением МСФО (IFRS). |
| **Деятельность, подлежащая тарифному регулированию** | Виды деятельности организации, подлежащие **тарифному регулированию**. |
| **Тарифное регулирование** | Режим ценообразования в отношении товаров и услуг для клиентов, и при этом данный режим является предметом надзора и/или утверждения **органом, регулирующим тарифы**. |
| **Орган, регулирующий тарифы** | Уполномоченный орган, который в соответствии с нормативным правовым актом наделен правом устанавливать тариф или диапазон тарифов, являющихся обязательными для организации. **Орган, регулирующий тарифы**, может представлять собой третью сторону либо связанную сторону по отношению к организации, включая собственный руководящий орган организации, если согласно законодательному либо нормативному правовому акту данный орган обязан устанавливать тарифы, как в интересах клиентов, так и с целью обеспечения общей финансовой жизнеспособности организации. |
| **Остаток по счету отложенных тарифных разниц** | Сумма, отражающая сальдо по любому счету расходов (или доходов), которая не подлежит признанию в качестве актива или обязательства в соответствии с другими стандартами МСФО, но которая удовлетворяет критериям отсрочки признания, поскольку она уже включена или, как ожидается, будет включена в расчет тарифа (или тарифов), устанавливаемого(ых) **органом, регулирующим тарифы**, который(ые) может (могут) взиматься с клиентов. |

Приложение B
Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

Деятельность, подлежащая тарифному регулированию

B1 Исторически тарифное регулирование применялось в отношении всех видов деятельности организации. Однако в настоящее время вследствие приобретений, диверсификации деятельности и сокращения регулирования, тарифное регулирование может применяться исключительно в отношении некоторых видов деятельности организации, и в результате организация осуществляет деятельность как подлежащую, так и не подлежащую тарифному регулированию. Настоящий стандарт применяется исключительно к деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в отношении которой применяются законодательные или иные нормативные правовые ограничения в результате деятельности органа, регулирующего тарифы, вне зависимости от типа организации или отрасли, в которой она осуществляет свою деятельность.

B2 Организация не должна применять настоящий стандарт в отношении тех видов деятельности, которые являются саморегулируемыми, т. е. видов деятельности, в отношении которых не применяется режим ценообразования, являющийся предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы. Это не препятствует применению организацией настоящего стандарта в случаях, когда:

(a) собственный орган управления организации или связанная сторона устанавливает тарифы как в интересах клиентов, так и для обеспечения общей финансовой жизнеспособности организации в рамках установленного режима ценообразования; и

(b) режим является предметом надзора и/или утверждается органом, уполномоченным на то законодательным или иным нормативным правовым актом.

Продолжение применения существующей учетной политики

B3 Для целей настоящего стандарта остаток по счету отложенных тарифных разниц определяется как остаток любого счета расходов (или доходов), который не признавался бы как актив или обязательство согласно другим стандартам МСФО, но который отвечает критериям для переноса в качестве отложенного дохода или расхода на другой период, поскольку он учитывается либо, как ожидается, будет учтен органом, регулирующим тарифы, при установлении тарифа (тарифов), который(ые) может (могут) взиматься с клиентов. Регулируемый(ые) тариф (тарифы) может (могут) не распространяться на некоторые статьи расходов (доходов), поскольку, например, не предполагается, что эти суммы будут приняты органом, регулирующим тарифы, либо поскольку они не подпадают под тарифное регулирование. Соответственно, такая статья признается в качестве доходов или расходов по мере понесения, если только другой стандарт МСФО не разрешает или не требует ее включения в балансовую стоимость актива или обязательства.

B4 В некоторых случаях другие стандарты МСФО однозначно запрещают организации признавать в отчете о финансовом положении остатки по счету отложенных тарифных разниц, которые могли признаваться отдельно либо в составе других статей, таких как основные средства, в соответствии с учетной политикой согласно ранее применявшимся ОПБУ. Однако в соответствии с пунктом 11 настоящего стандарта организация, принимающая решение о его применении в своей первой финансовой отчетности по МСФО, использует освобождение от применения требований пункта 11 МСФО (IAS) 8 с целью продолжения использования учетной политики согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Такая учетная политика может предусматривать, к примеру, следующую практику:

(a) признание дебетового остатка по счету отложенных тарифных разниц, когда у организации в силу фактических или ожидаемых действий органа, регулирующего тарифы, имеется право увеличить тарифы в будущих периодах с целью возмещения разрешенных затрат (т. е. затрат, для возмещения которых предназначаются регулируемый(ые) тариф (тарифы));

(b) признание в качестве дебетового или кредитового остатка по счету отложенных тарифных разниц суммы, эквивалентной убытку или прибыли от выбытия или списания как объектов основных средств, так и нематериальных активов, которая, как ожидается, будет возмещена или восстановлена с помощью будущих тарифов;

(c) признание кредитового остатка по счету отложенных тарифных разниц, когда в силу фактических или ожидаемых действий органа, регулирующего тарифы, организация обязана уменьшить тарифы в будущих периодах с целью восстановления чрезмерного возмещения разрешенных затрат (т. е. сумм, превышающих возмещаемую стоимость, указанную органом, регулирующим тарифы); и

(d) оценка остатков по счету отложенных тарифных разниц на недисконтированной основе или дисконтированной основе с использованием процентной ставки или ставки дисконтирования, указанной органом, регулирующим тарифы.

B5 Ниже приведены примеры видов затрат, которые могут рассматриваться в качестве разрешенных органом, регулирующим тарифы, при принятии решений относительно установления тарифов, и которые вследствие этого организация вправе признавать в составе остатков по счету отложенных тарифных разниц:

(i) отклонения от бюджета, обусловленные изменением объемов или цен закупок;

(ii) затраты, связанные с утвержденными инициативами по «зеленой» энергетике (сверх сумм, капитализируемых в составе первоначальной стоимости основных средств в соответствии с МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»*);

(iii) накладные расходы, которые не являются прямыми и считаются капитальными затратами для целей тарифного регулирования (но не могут, в соответствии с МСФО (IAS) 16, включаться в первоначальную стоимость объекта основных средств);

(iv) затраты на прекращение проекта;

(v) затраты, понесенные в связи со стихийным бедствием; и

(vi) условный процент (включая разрешенные суммы в отношении финансовых средств, использованных в процессе строительства объекта и обеспечивающих получение организацией отдачи на собственный капитал и заимствования).

B6 Остатки по счету отложенных тарифных разниц обычно представляют собой разницы во времени между признанием статей доходов или расходов для целей регулирования и признанием таких статей для целей финансовой отчетности. Когда организация изменяет учетную политику при первом применении МСФО или при первоначальном применении нового стандарта МСФО или стандарта в новой редакции, могут возникнуть новые разницы во времени или измениться уже существующие, что приведет к возникновению новых или изменению уже признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц. Положения, приведенные в пункте 13, запрещающие организации изменять свою учетную политику с целью начать признание остатков по счету отложенных тарифных разниц, не препятствуют признанию новых остатков или внесению изменений в существующие остатки по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают вследствие прочих изменений учетной политики согласно МСФО. Это обусловлено тем, что признание остатков по счету отложенных тарифных разниц в отношении таких разниц во времени будет соответствовать существующей политике признания, применяемой в соответствии с пунктом 11, и не будет представлять собой введение новой учетной политики. Аналогичным образом, пункт 13 не запрещает признавать остатки по счету отложенных тарифных разниц, обусловленные разницами во времени, которые не существовали непосредственно до даты перехода на МСФО, но соответствуют учетной политике организации, установленной в соответствии с пунктом 11 (например, затраты, понесенные в связи со стихийным бедствием).

Применимость других стандартов МСФО

B7 Организация, относящаяся к сфере применения требований настоящего стандарта и принявшая решение об их применении, должна продолжить использование своей учетной политики согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Однако в пунктах 16-17 указывается, что в некоторых ситуациях в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, возможно, потребуется применять другие стандарты МСФО для соответствующего отражения таких остатков в финансовой отчетности. В пунктах ниже описана взаимосвязь некоторых других стандартов МСФО с требованиями настоящего стандарта. В частности, в пунктах ниже разъясняются конкретные исключения из и освобождения от соблюдения требований других стандартов МСФО, а также дополнительные требования к представлению и раскрытию информации, которые, как ожидается, будут применимы к таким остаткам.

Применение МСФО (IAS) 10 *«События после окончания отчетного периода»*

B8 Организации, возможно, придется использовать расчетные значения и допущения при признании и оценке остатков по счету отложенных тарифных разниц. В отношении событий, которые происходят в период между окончанием отчетного периода и датой одобрения финансовой отчетности к выпуску, организация должна применять МСФО (IAS) 10 для определения необходимости корректировки таких расчетных значений и допущений с учетом таких событий.

Применение МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль»*

B9 МСФО (IAS) 12 требует, чтобы, за некоторыми ограниченными исключениями, организация признавала отложенное налоговое обязательство и (при определенных условиях) отложенный налоговый актив по всем временным разницам. Организация, осуществляющая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, должна применять МСФО (IAS) 12 в отношении всех осуществляемых ею видов деятельности, включая деятельность, подлежащую тарифному регулированию, при определении суммы налога на прибыль, которую следует признать в отчетности.

B10 В некоторых схемах регулирования тарифов, орган, регулирующий тарифы, разрешает или требует от организации увеличить будущие тарифы с целью возмещения части или всех расходов организации по налогу на прибыль. В таких случаях в соответствии с учетной политикой, установленной согласно пунктам 11-12, организация может в итоге признать в отчете о финансовом положении остаток по счету отложенных тарифных разниц, относящийся к налогу на прибыль. Признание такого остатка по счету отложенных тарифных разниц, относящегося к налогу на прибыль, может само по себе создать дополнительную временную разницу, в отношении которой будет признана дополнительная сумма отложенного налога.

B11 Несмотря на требования к представлению и раскрытию информации в МСФО (IAS) 12, в случаях, когда организация признает отложенный налоговый актив или отложенное налоговое обязательство в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация не вправе включать сумму такого отложенного налога в состав итоговых остатков отложенных налоговых активов (обязательств). Вместо этого организация должна представить отложенный налоговый актив (обязательство), который(ое) возникает в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, либо:

(a) вместе со статьями отчетности, представляемыми для дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(b) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующими дебетовыми и кредитовыми остатками по счету отложенных тарифных разниц.

B12 Аналогичным образом, когда организация признает движение отложенного налогового актива (обязательства), возникающего в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, организация не должна включать движение суммы такого отложенного налога в состав статьи «расходы (доходы) по налогу на прибыль», которая представляется в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в соответствии с МСФО (IAS) 12. Вместо этого организация должна представить движение отложенного налогового актива (обязательства), возникающего в результате признания остатков по счету отложенных тарифных разниц, либо:

(a) вместе со статьями отчетности, представляемыми в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(b) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующими статьями отчетности, представляемыми в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в отношении движений остатков по счету тарифных разниц.

Применение МСФО (IAS) 33 *«Прибыль на акцию»*

B13 Пункт 66 МСФО (IAS) 33 требует, чтобы некоторые организации представляли в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе показатели базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитанные по прибыли или убытку от продолжающейся деятельности, а также по прибыли или убытку, приходящимся на держателей обыкновенных акций материнской организации. Кроме того, пункт 68 МСФО (IAS) 33 требует, чтобы организация, отражающая прекращенную деятельность, раскрывала информацию о показателях базовой и разводненной прибыли на акцию по прекращенной деятельности либо в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, либо в примечаниях.

B14 По каждой сумме прибыли на акцию, представленной в соответствии с МСФО (IAS) 33, организация, применяющая настоящий стандарт, должна представить дополнительные суммы базовой и разводненной прибыли на акцию, рассчитываемые аналогичным образом, за исключением того, что такие суммы должны исключать чистое движение остатков по счету отложенных тарифных разниц. В соответствии с требованием в пункте 73 МСФО (IAS) 33, организация должна представить информацию о прибыли на акцию, которая необходима согласно пункту 26 настоящего стандарта, как равную по значимости информации о прибыли на акцию в соответствии с МСФО (IAS) 33 для всех представленных периодов.

Применение МСФО (IAS) 36 *«Обесценение активов»*

B15 Пункты 11–12 требуют, чтобы организация продолжала использовать учетную политику согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении определения, признания, оценки и восстановления обесценения признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, МСФО (IAS) 36 не применяется в отношении отдельных признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц.

B16 Однако МСФО (IAS) 36 может требовать проведения организацией теста на обесценение по единице, генерирующей денежные средства, которая включает в себя остатки по счету отложенных тарифных разниц. Такой тест может потребоваться ввиду того, что единица, генерирующая денежные средства, содержит гудвил, либо ввиду выявления одного или нескольких признаков обесценения, описанных в МСФО (IAS) 36, в отношении такой единицы, генерирующей денежные средства. Для таких ситуаций пункты 74-79 МСФО (IAS) 36 содержат требования в отношении определения возмещаемой и балансовой стоимости единицы, генерирующей денежные средства. Организация должна применять эти требования при определении того, включаются ли признанные остатки по счету отложенных тарифных разниц в состав балансовой стоимости единицы, генерирующей денежные средства, для целей проведения теста на обесценение. Прочие требования МСФО (IAS) 36 должны применяться в отношении убытка от обесценения, признанного в результате проведения такого теста.

Применение МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*

B17 Основной принцип МСФО (IFRS) 3 состоит в том, что покупатель бизнеса признает приобретенные активы и принятые обязательства по их справедливой стоимости на дату приобретения. МСФО (IFRS) 3 предусматривает ограниченные исключения из устанавливаемых им принципов признания и оценки. Пункт В18 настоящего стандарта предусматривает дополнительное исключение.

B18 Пункты 11–12 требуют, чтобы организация продолжала использовать учетную политику согласно ранее применявшимся ОПБУ в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, если организация приобретает бизнес, то в консолидированной финансовой отчетности она должна применить учетную политику, установленную в соответствии с пунктами 11-12 в отношении признания и оценки имеющихся у приобретаемой организации остатков по счету отложенных тарифных разниц на дату приобретения. Имеющиеся у приобретаемой организации остатки по счету отложенных тарифных разниц должны признаваться в консолидированной финансовой отчетности покупателя в соответствии с его учетной политикой, вне зависимости от того, признаются ли такие остатки приобретаемой организацией в ее собственной финансовой отчетности.

Применение МСФО (IFRS) 5 *«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»*

B19 Пункты 11–12 требуют, чтобы организация продолжала использовать ранее применявшуюся учетную политику в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц. Следовательно, требования МСФО (IFRS) 5 к оценке не должны применяться в отношении признанных остатков по счету отложенных тарифных разниц.

B20 Пункт 33 МСФО (IFRS) 5 требует представлять единую сумму для прекращенной деятельности в отчете (отчетах) о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Несмотря на требования этого пункта, организация, принявшая решение о применении настоящего стандарта и представляющая информацию о прекращенной деятельности, не должна включать движение остатков по счету отложенных тарифных разниц, возникших в результате осуществления деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в рамках прекращенной деятельности, в статьи отчетности, требуемые согласно пункту 33 МСФО (IFRS) 5. Вместо этого организация должна представлять движение остатков по счету отложенных тарифных разниц, возникших в результате осуществления деятельности, подлежащей тарифному регулированию, в рамках прекращенной деятельности, либо:

(a) в составе статьи отчетности, представляемой в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц, относящихся к прибыли или убытку; либо

(b) в качестве отдельной статьи отчетности, наряду с соответствующей статьей отчетности, представляемой в отношении движений остатков по счету отложенных тарифных разниц, относящихся к прибыли или убытку.

B21 Аналогичным образом, несмотря на требования пункта 38 МСФО (IFRS) 5, организация, представляющая выбывающую группу, не должна включать итоговую сумму дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц и входящих в состав выбывающей группы, в статьи отчетности, требуемые согласно пункту 38 МСФО (IFRS) 5. Вместо этого организация должна представлять итоговую сумму дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц и входящих в состав выбывающей группы, либо:

(a) в составе статей отчетности, представляемых в отношении дебетовых и кредитовых остатков по счету отложенных тарифных разниц; либо

(b) в качестве отдельных статей отчетности, наряду с прочими дебетовыми и кредитовыми остатками по счету отложенных тарифных разниц.

B22 Если организация выбирает вариант представления остатков по счету отложенных тарифных разниц и движений таких остатков, относящихся к выбывающей группе или прекращенной деятельности, в составе соответствующих статей отложенных тарифных разниц, информацию по ним, возможно, придется раскрыть отдельно как часть анализа статей отложенных тарифных разниц, описанного в пункте 33 настоящего стандарта.

Применение МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»* и МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»*

B23 Согласно пункту 19 МСФО (IFRS) 10 «материнская организация должна подготавливать консолидированную финансовую отчетность с использованием единой учетной политики для аналогичных операций и прочих событий при аналогичных обстоятельствах». Пункт 8 настоящего стандарта требует, чтобы организация, относящаяся к сфере применения настоящего стандарта и принимающая решение о его применении, применяла все требования данного стандарта ко всем остаткам по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают в результате осуществления данной организацией всех видов деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Следовательно, если материнская организация признает остатки по счету отложенных тарифных разниц в своей консолидированной финансовой отчетности в соответствии с настоящим стандартом, она должна применять одну и ту же учетную политику в отношении остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые возникают во всех ее дочерних организациях. Этот принцип применяется вне зависимости от того, признают ли дочерние организации такие остатки в своей собственной финансовой отчетности.

B24 Аналогичным образом, согласно пунктам 35–36 МСФО (IAS) 28 при применении метода долевого участия «финансовая отчетность организации должна составляться на основе использования единой учетной политики в отношении сходных операций и событий, имевших место при аналогичных обстоятельствах». Следовательно, необходимо произвести корректировки с целью приведения учетной политики зависимой организации или совместного предприятия в отношении признания, оценки, обесценения и прекращения признания остатков по счету отложенных тарифных разниц в соответствие с учетной политикой инвестирующей организации при применении ею метода долевого участия.

Применение МСФО (IFRS) 12 *«Раскрытие информации об участии в других предприятиях»*

B25 Пункт 12(e) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, прибыль или убыток, которые были отнесены на неконтролирующие доли участия дочерней организации в течение отчетного периода. Организация, которая признает остатки по счету отложенных тарифных разниц, в соответствии с настоящим стандартом, должна раскрыть информацию о чистых движениях остатков по счету отложенных тарифных разниц, которые включаются в состав сумм, раскрытие которых требуется пунктом 12(е) МСФО (IFRS) 12.

B26 Пункт 12(g) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждой из своих дочерних организаций, в которых имеются неконтролирующие доли участия, существенные для отчитывающейся организации, обобщенную финансовую информацию о дочерней организации в соответствии с пунктом В10 МСФО (IFRS) 12. Аналогичным образом, пункт 21(b)(ii) МСФО (IFRS) 12 требует, чтобы организация раскрывала по каждому из своих совместных предприятий и зависимых организаций, которые являются существенными для отчитывающейся организации, обобщенную финансовую информацию в соответствии с пунктами B12 и B13 МСФО (IFRS) 12. В пункте В16 МСФО (IFRS) 12 представлена обобщенная финансовая информация, которую организация обязана раскрывать в соответствии с пунктом 21(с) МСФО (IFRS) 12 по всем прочим индивидуально несущественным зависимым организациям и совместным предприятиям.

B27 Помимо информации, указанной в пунктах 12, 21, B10, B12–B13 и B16 МСФО (IFRS) 12, организация, которая признает остатки по счету отложенных тарифных разниц в соответствии с настоящим стандартом, должна также раскрыть информацию об итоговом дебетовом остатке по счету отложенных тарифных разниц, итоговом кредитовом остатке по счету отложенных тарифных разниц, а также информацию о чистых движениях таких остатков, с выделением сумм, признаваемых в составе прибыли или убытка, и сумм, признаваемых в составе прочего совокупного дохода, по каждой организации, для которой требуется раскрытие такой информации согласно МСФО (IFRS) 12.

B28 В пункте 19 МСФО (IFRS) 12 указана информация, которую организация должна раскрывать, при признании прибыли или убытка при потере контроля над дочерней организацией, которые рассчитываются в соответствии с пунктом 25 МСФО (IFRS) 10. В дополнение к информации, требуемой согласно пункту 19 МСФО (IFRS) 12, организация, принявшая решение о применении настоящего стандарта, должна раскрыть информацию о части прибыли или убытка, относящейся к прекращению признания остатков по счету отложенных тарифных разниц в бывшей дочерней организации на дату потери контроля.

Приложение C
Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

Дата вступления в силу

C1 Организация должна применять настоящий стандарт, если ее первая годовая финансовая отчетность по МСФО подготавливается за период, начинающийся 1 января 2016 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящий стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО за более ранний период, она должна раскрыть этот факт.

 **Приложение D**

 **Сопутствующие поправки к МСФО (IFRS) 1 *«Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»***

Настоящее приложение содержит поправку к МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности», являющуюся следствием публикации Советом по МСФО стандарта МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц». Новый текст в измененном пункте подчеркнут, а удаленный текст - зачеркнут. Организация должна применять настоящую поправку при применении МСФО (IFRS) 1.

МСФО (IFRS) 1 *«Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»*

|  |
| --- |
| Добавлен пункт 39V. |

39V Посредством МСФО (IFRS) 14 *«Счета отложенных тарифных разниц»*,выпущенного в январе 2014 г., внесены изменения в пункт D8B. Организация должна применять настоящую поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет МСФО (IFRS) 14 в отношении более раннего периода, настоящая поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.

|  |
| --- |
| В приложении D внесены изменения в пункт D8B. Новый текст подчеркнут, удаленный текст - зачеркнут. |

D8B Некоторые предприятия владеют объектами основных средств или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в операциях, подлежащих тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с предыдущими ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В таком случае предприятие, впервые применяющее МСФО, может принять решение об использовании балансовой стоимости объекта согласно предыдущим ОПБУ на дату перехода на МСФО в качестве условной первоначальной стоимости. Если предприятие применяет данное исключение к какому-либо объекту, оно не обязано применять указанное исключение ко всем объектам. На дату перехода на МСФО предприятие должно протестировать на обесценение в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное исключение. В контексте данного пункта операции являются операциями, подлежащими тарифному регулированию, если в отношении них используется политика установления цен, которые могут выставляться клиентам за товары или услуги, и такая политика является предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы (согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 14 *«Счета отложенных тарифных разниц»*). ~~они поставляют товары или услуги клиентам по ценам (то есть тарифам), установленным уполномоченным органом, которые вправе устанавливать тарифы, которые имеют обязательную силу для клиентов и разработаны с целью возмещения определенных затрат, которые понесло предприятие при предоставлении регулируемых товаров или услуг, а также получения номинального дохода. Номинальный доход может быть определен как минимальный уровень дохода или диапазон и не обязательно является фиксированным или гарантированным доходом.~~

**Международный стандарт финансовой отчетности 15**

Выручка по договорам с покупателями

Международный стандарт финансовой отчетности 15
*«Выручка по договорам с покупателями»*

Цель

**1 Целью настоящего стандарта является установление принципов, которые должна применять организация при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности *выручки* и денежных потоков, обусловленных *договором* с *покупателем*.**

Достижение цели

2 Для достижения цели, указанной в пункте 1, основной принцип настоящего стандарта требует признания организацией выручки для отображения передачи обещанных товаров или услуг покупателю в сумме, отражающей возмещение, право на которое организация ожидает получить в обмен на такие товары или услуги.

3 Применяя настоящий стандарт, организация должна анализировать условия договора и все уместные факты и обстоятельства. Организация должна применять настоящий стандарт, включая использование любых упрощений практического характера, последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах.

4 В настоящем стандарте рассматривается учет отдельного договора с покупателем. Однако в качестве упрощения практического характера организация может применять настоящий стандарт к портфелю договоров (или *обязанностей к исполнению*) с аналогичными характеристиками, если организация обоснованно полагает, что с точки зрения финансовой отчетности результаты применения настоящего стандарта к портфелю договоров не будут существенно отличаться от результатов применения настоящего стандарта к отдельным договорам (или обязанностям к исполнению) в рамках такого портфеля. Отражая в учете портфель договоров, организация должна использовать оценки и допущения, отражающие размер и состав такого портфеля.

Сфера применения

5 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении всех договоров с покупателями, за исключением перечисленных ниже:

(a) договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IAS) 17 *«Аренда»*;

(b) договоры страхования, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 4 *«Договоры страхования»*;

(c) финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»*, МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»*, МСФО (IFRS) 11 *«Совместная деятельность»*, МСФО (IAS) 27 *«Отдельная финансовая отчетность»* и МСФО (IAS) 28 *«Инвестиции в зависимые организации и совместные предприятия»*; и

(d) немонетарные обмены между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям. Например, настоящий стандарт не будет применяться в отношении договора между двумя нефтяными компаниями, которые договариваются своевременно обмениваться нефтью с целью удовлетворения спроса со стороны своих покупателей в различных оговоренных регионах.

6 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении договора (отличного от договоров, перечисленных в пункте 5) только в том случае, если контрагент по договору является покупателем. Покупатель – это сторона, которая заключила с организацией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение. Контрагент по договору не будет считаться покупателем, если, например, контрагент заключил с организацией договор на участие в деятельности или процессе, стороны которого делят между собой риски и выгоды, обуславливаемые такими деятельностью или процессом (например, разработка актива в рамках соглашения о сотрудничестве), а не договор на получение результатов обычной деятельности организации.

7 Договор с покупателем может частично попадать в сферу применения настоящего стандарта и частично в сферу применения других стандартов, перечисленных в пункте 5.

(a) Если другие стандарты указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна сначала применить требования к отделению и/или оценке в таких стандартах. Организация должна исключить из *цены операции* величину компонента (или компонентов) договора, который первоначально оценивается в соответствии с другими стандартами, и должна применить пункты 73–86 для отнесения оставшейся (если таковая имеется) величины цены операции на каждую обязанность к исполнению в рамках сферы применения настоящего стандарта и на другие компоненты договора, определенные в пункте 7(b).

(b) Если другие стандарты не указывают, каким образом необходимо отделять и/или первоначально оценивать один или несколько компонентов договора, то организация должна применить настоящий стандарт для отделения и/или первоначальной оценки компонента (или компонентов) договора.

8 В настоящем стандарте рассматривается учет дополнительных затрат на заключение договора с покупателем и затрат, понесенных в связи с выполнением договора с покупателем, если такие затраты не попадают в сферу применения другого стандарта (см. пункты 91–104). Организация должна применять эти пункты исключительно в отношении затрат, понесенных в связи с договором с покупателем (или компонентом такого договора), который попадает в сферу применения настоящего стандарта.

Признание

Идентификация договора

**9** **Организация должна учитывать договор с покупателем, который попадает в сферу применения настоящего стандарта, исключительно при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:**

**(a)** **стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;**

**(b)** **организация может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;**

**(c)** **организация может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;**

**(d)** **договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков организации, как ожидается, изменятся в результате договора); и**

**(e)** **получение организацией возмещения, право на которое она получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, организация должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь организация, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку организация может предложить покупателю уступку в цене (см. пункт 52).**

10 Договор – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики организации. Практика и процедуры заключения договоров с покупателями варьируются в зависимости от юрисдикций, отраслей и организаций. Кроме того, они могут отличаться в рамках одной организации (например, они могут зависеть от класса покупателей или характера обещанных товаров или услуг). Организация должна анализировать такую практику и процедуры при определении того, приводит ли соглашение с покупателем к возникновению обеспеченных правовой защитой прав и обязательств и когда это происходит.

11 Некоторые договоры с покупателями могут не иметь фиксированного срока действия и могут быть расторгнуты или модифицированы любой стороной в любой момент времени. Срок действия других договоров может автоматически продлеваться на периодической основе, указанной в договоре. Организация должна применять настоящий стандарт в отношении срока действия договора (т. е. договорного срока), в течение которого стороны обладают существующими обеспеченными правовой защитой правами и обязательствами.

12 Для целей применения настоящего стандарта договор не существует, если каждая сторона договора обладает обеспеченным правовой защитой правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия, приведенные ниже:

(a) организация еще не передала обещанные товары или услуги покупателю; и

(b) организация еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги.

13 Если договор с покупателем удовлетворяет критериям в пункте 9 в момент заключения договора, организация должна повторно анализировать эти критерии лишь при наличии признаков значительного изменения фактов и обстоятельств. Например, если способность покупателя выплатить возмещение значительно уменьшится, организация должна будет повторно проанализировать, является ли вероятным получение организацией возмещения, право на которое она приобретет в обмен на оставшуюся часть товаров или услуг, которая будет передана покупателю.

14 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9, организация должна проводить анализ договора на продолжающейся основе с целью определения того, выполняются ли критерии в пункте 9 на более позднюю дату.

15 Если договор с покупателем не удовлетворяет критериям в пункте 9 и организация получает возмещение от покупателя, организация должна признать полученное возмещение в качестве выручки только в случае наступления любого из событий ниже:

(a) у организации не осталось обязанностей по передаче товаров или услуг покупателю и все либо практически все возмещение, обещанное покупателем, было получено организацией и не подлежит возврату; либо

(b) договор был расторгнут, а полученное от покупателя возмещение не подлежит возврату.

16 Организация должна признавать полученное от покупателя возмещение в качестве обязательства до тех пор, пока не произойдет одно из событий, указанных в пункте 15, или пока не будут выполнены критерии в пункте 9 (см. пункт 14). В зависимости от фактов и обстоятельств, относящихся к договору, признаваемое обязательство представляет собой обязанность организации либо передать товары или услуги в будущем, либо вернуть полученное возмещение. В любом случае обязательство должно оцениваться по сумме возмещения, полученного от покупателя.

Объединение договоров

17 Организация должна объединить два или более договора, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя) и учитывать такие договоры как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:

(a) договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;

(b) сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо

(c) товары или услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению согласно пунктам 22-30.

Модификация договора

18 Модификация договора – это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. В некоторых отраслях и юрисдикциях модификация договора может описываться как заявка на изменение, внесение изменений или поправка. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие обеспеченные правовой защитой права и обязательства сторон договора. Модификация договора может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики. Если стороны договора не утвердили его модификацию, организация должна продолжать применение настоящего стандарта в отношении существующего договора до тех пор, пока модификация договора не будет утверждена.

19 Модификация договора может иметь место даже в том случае, если стороны договора ведут спор относительно модификации предмета или цены (либо и того, и другого) договора либо стороны утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены. Определяя, являются ли права и обязательства, обуславливаемые или изменяемые в рамках модификации договора, обеспеченными правовой защитой, организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства, включая условия договора и прочие подтверждения. Если стороны договора утвердили изменение предмета договора, но еще не определили соответствующее изменение цены, организация должна оценить изменение цены операции, обусловленное модификацией, в соответствии с пунктами 50–54 об оценке переменного возмещения и пунктами 56–58 об ограничении оценок переменного возмещения.

20 Организация должна учитывать модификацию договора в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

(a) предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми (в соответствии с пунктами 26–30); и

(b) цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает *цену обособленной продажи* дополнительных обещанных товаров или услуг организации и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора. Например, организация может скорректировать цену обособленной продажи дополнительного товара или услуги с учетом скидки, получаемой покупателем в связи с тем, что организации не нужно нести затраты в связи с продажей, которые она понесла бы, продавая аналогичный товар или услугу новому покупателю.

21 Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора в соответствии с пунктом 20, организация должна учитывать обещанные товары или услуги, которые еще не были переданы на дату модификации договора (т. е. оставшиеся обещанные товары или услуги) одним из способов ниже, в зависимости от ситуации:

(a) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это было расторжение существующего договора и возникновение нового договора, если оставшиеся товары или услуги являются отличимыми от товаров или услуг, переданных на дату модификации договора или до нее. Сумма возмещения, относимая на оставшиеся обязанности к исполнению (или оставшиеся отличимые товары или услуги в составе одной обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктом 22(b)), является результатом сложения:

(i) возмещения, обещанного покупателем (включая суммы, уже полученные от покупателя), которое было включено в оценку цены операции и не было признано в качестве выручки; и

(ii) возмещения, обещанного в рамках модификации договора.

(b) Организация должна учитывать модификацию договора, как если бы это была часть существующего договора, если оставшиеся товары или услуги не являются отличимыми и, следовательно, включаются в одну обязанность к исполнению, которая частично выполняется на дату модификации договора. Влияние модификации договора на цену операции и оценку организацией степени выполнения обязанности к исполнению признается в качестве корректировки выручки (либо как увеличение, либо как уменьшение выручки) на дату модификации договора (т. е. корректировка выручки осуществляется с использованием кумулятивного подхода).

(c) Если оставшиеся товары или услуги включают как упомянутые в пункте (a), так и упомянутые в пункте (b), то организация должна учитывать влияние модификации на невыполненные (включая частично невыполненные) обязанности к исполнению в модифицированном договоре в соответствии с целями настоящего пункта.

Идентификация обязанностей к исполнению

**22 В момент заключения договора организация должна оценить товары или услуги, обещанные по договору с покупателем, и идентифицировать в качестве обязанности к исполнению каждое обещание передать покупателю:**

**(a) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо**

**(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме (см. пункт 23).**

23 Ряд отличимых товаров или услуг передается покупателю по одинаковой схеме в случае выполнения обоих критериев ниже:

(a) каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, который организация обещает передать покупателю, удовлетворяет критериям в пункте 35 и считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода; и

(b) в соответствии с пунктами 39–40 для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого(ой) отличимого(ой) товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

Обещания в договорах с покупателями

24 В договоре с покупателем, как правило, в явной форме указаны товары или услуги, которые организация обещает передать покупателю. Однако обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре с покупателем, могут не ограничиваться товарами или услугами, которые явно указаны в таком договоре. Это обусловлено тем, что договор с покупателем также может включать в себя обещания, которые подразумеваются в силу обычной деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений, если на момент заключения договора такие обещания приводят к возникновению у покупателя обоснованных ожиданий относительно передачи организацией товара или услуги покупателю.

25 Обязанности к исполнению не включают в себя деятельность, которую должна осуществить организация для выполнения договора, за исключением ситуаций, когда такая деятельность передает товар или услугу покупателю. Например, поставщик услуг может быть вынужден выполнять различные административные задачи для заключения договора. Выполнение таких задач не передает услугу покупателю по мере выполнения задач. Таким образом, такая деятельность по заключению договора не является обязанностью к исполнению.

Отличимые товары или услуги

26 В зависимости от договора обещанные товары или услуги могут включать в себя, среди прочего:

(a) продажу товаров, произведенных организацией (например, запасов производителя);

(b) перепродажу товаров, приобретенных организацией (например, товары организации розничной торговли);

(c) перепродажу прав на товары или услуги, приобретенные организацией (например, билет, перепродаваемый организацией, выступающей в качестве принципала, как описано в пунктах B34–B38);

(d) выполнение оговоренной в договоре задачи (или задач) для покупателя;

(e) оказание услуги, заключающейся в готовности предоставить товары или услуги (например, непредусмотренные ранее обновления программного обеспечения, которые предоставляются в случае их возникновения) или с предоставлением товаров или услуг для использования покупателем в порядке и в сроки, установленные им;

(f) оказание услуги, заключающейся в организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (например, действия в качестве агента другой стороны, как описано в пунктах B34–B38);

(g) предоставление прав на товары или услуги, подлежащие предоставлению в будущем, которые покупатель может перепродать или предоставить своему покупателю (например, организация, реализующая продукцию организации розничной торговли, обещает передать дополнительные товар или услугу физическому лицу, приобретающему продукцию у организации розничной торговли);

(h) строительство, производство или разработка актива от имени покупателя;

(i) предоставление лицензий (см. пункты B52–B63); и

(j) предоставление опционов на приобретение дополнительных товаров или услуг (когда такие опционы предоставляют покупателю существенное право, как описано в пунктах B39–B43).

27 Товар или услуга, которые были обещаны покупателю, являются отличимыми в случае соблюдения обоих критериев ниже:

(a) покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми); и

(b) обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора).

28 Покупатель может получить выгоду от товара или услуги в соответствии с пунктом 27(a), если товар или услуга могут быть использованы, потреблены, проданы за сумму, превышающую их ликвидационную стоимость, или удерживаться иным способом, который генерирует экономические выгоды. В случае некоторых товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности. В случае других товаров или услуг покупатель может получить выгоду от товара или услуги исключительно вместе с другими легкодоступными ресурсами. Легкодоступные ресурсы – это товары или услуги, которые продаются отдельно (данной или другой организацией), либо ресурсы, которые покупатель уже получил от организации (включая товары или услуги, которые организация уже передала покупателю по договору) либо приобрел в результате других операций или событий. Различные факторы могут служить подтверждением того, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности либо вместе с другими легкодоступными ресурсами. Например, тот факт, что организация регулярно продает товар или услугу отдельно, будет указывать на то, что покупатель может получить выгоду от товара или услуги, взятых в отдельности или вместе с другими легкодоступными ресурсами.

29 Факторы, которые указывают на то, что обещание организации передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым (в соответствии с пунктом 27(b)), включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:

(a) организация не оказывает значительную услугу по интеграции товара или услуги с другими товарами или услугами, обещанными по договору, в пакет товаров или услуг, который представляет собой совокупный результат, для получения которого покупатель заключил договор. Иными словами, организация не использует товар или услугу в качестве потребляемого фактора для создания или обеспечения совокупного результата, указанного покупателем.

(b) товар или услуга не модифицируют значительно или не адаптируют значительно другой товар или услугу, обещанные по договору.

(c) товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними. Например, тот факт, что покупатель может принять решение не покупать товар или услугу, и это не окажет значительного влияния на другие обещанные товары или услуги в договоре, может указывать на то, что товар или услуга не находятся в сильной зависимости от других товаров или услуг, обещанных по договору, или в тесной взаимосвязи с ними.

30 Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, организация должна объединять такие товар или услугу с другими обещанными товарами или услугами до тех пор, пока она не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. В некоторых случаях это приведет к тому, что организация будет учитывать все товары или услуги, обещанные по договору, в качестве одной обязанности к исполнению.

Выполнение обязанностей к исполнению

**31 Организация должна признавать выручку, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги (т. е. актива) покупателю. Актив передается, когда (или по мере того, как) покупатель получает контроль над таким активом.**

32 Для каждой обязанности к исполнению, идентифицированной в соответствии с пунктами 22–30, организация должна определить в момент заключения договора, выполняет ли она обязанность к исполнению в течение периода (в соответствии с пунктами 35–37) либо в определенный момент времени (в соответствии с пунктом 38). Если организация выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

33 В момент их получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае со многими услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими организациями. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно многими способами, такими как:

(a) использование актива для производства товаров или оказания услуг (включая общественные услуги);

(b) использование актива для увеличения стоимости других активов;

(c) использование актива для погашения обязательств или сокращения расходов;

(d) продажа или обмен актива;

(e) предоставление актива в качестве обеспечения по займу; и

(f) удержание актива.

34 Оценивая получение покупателем контроля над активом, организация должна принимать во внимание имеющиеся соглашения на обратную покупку актива (см. пункты B64–B76).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

35 Организация передает контроль над товаром или услугой в течение периода и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению и признает выручку в течение периода, если удовлетворяется любой из следующих критериев:

(a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением организацией указанной обязанности по мере ее выполнения организацией (см. пункты B3–B4);

(b) в процессе выполнения организацией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), который над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива (см. пункт B5); либо

(c) выполнение организацией своей обязанности не приводит к созданию актива, который организация может использовать для альтернативных целей (см. пункт 36), и при этом организация обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ (см. пункт 37).

36 Актив, созданный в результате деятельности организации, не имеет альтернативного способа использования для организации, если условиями договора ограничивается возможность организации свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или усовершенствования либо если она не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у организации возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора. После заключения договора организация не может изменить оценку возможности использования актива для альтернативных целей, кроме случаев, когда стороны договора утвердят модификацию договора, которая значительным образом изменит обязанность к исполнению. Пункты B6–B8 содержат руководство по оценке наличия у организации возможности использовать актив для альтернативных целей.

37 Организация должна проанализировать условия договора, а также законодательные акты, применимые к договору, при решении вопроса о том, обладает ли она обеспеченным правовой защитой правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ в соответствии с пунктом 35(c). Право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ необязательно должно быть представлено фиксированной суммой. Однако в любой момент времени на протяжении срока действия договора организация должна иметь право на сумму, которая как минимум компенсирует организации выполненную к настоящему времени часть работ в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по основаниям иным, нежели неисполнение организацией своих обязанностей по договору. Пункты B9–B13 содержат руководство по оценке существования и обеспеченности правовой защитой права на получение платы, а также того, является ли право организации на получение платы основанием для истребования платы за выполненную к настоящему времени часть работ.

Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени

38 Если обязанность к исполнению не выполняется в течение периода в соответствии с пунктами 35–37, организация выполняет обязанность к исполнению в определенный момент времени. Для определения момента времени, в который покупатель получает контроль над обещанным активом, а организация выполняет обязанность к исполнению, организация должна принимать во внимание требования к контролю в пунктах 31–34. Кроме того, организация должна учитывать индикаторы передачи контроля, которые, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:

(a) У организации имеется существующее право на оплату актива – если покупатель в настоящее время обязан осуществить оплату актива, это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива, являющегося предметом обмена.

(b) У покупателя имеется право собственности на актив – право собственности может указывать на то, какая сторона договора может определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Таким образом, передача права собственности на актив может свидетельствовать о том, что покупатель получил контроль над активом. Если организация сохраняет право собственности исключительно для защиты от неуплаты со стороны покупателя, такие права организации не будут препятствовать получению покупателем контроля над активом.

(c) Организация передала право физического владения активом – физическое владение активом со стороны покупателя может указывать на наличие у покупателя возможности определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других организаций к таким выгодам. Однако физическое владение может иметь место и в отсутствие контроля над активом. Например, в некоторых договорах обратной покупки и в некоторых консигнационных соглашениях покупатель или консигнатор может физически владеть активом, который контролирует организация. И наоборот, в некоторых соглашениях о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой организация может физически владеть активом, который контролирует покупатель. Пункты B64–B76, B77–B78 и B79–B82 содержат руководство по учету договоров обратной покупки, консигнационных соглашений и соглашений о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой, соответственно.

(d) Покупатель подвержен значительным рискам и выгодам, связанным с правом собственности на актив, - передача покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Однако, оценивая риски и выгоды, связанные с правом собственности на обещанный актив, организация должна исключить любые риски, обуславливающие отдельную обязанность к исполнению в дополнение к обязанности к исполнению по передаче актива. Например, организация могла передать контроль над активом покупателю, но еще не исполнить дополнительную обязанность к исполнению по обеспечению текущего обслуживания переданного актива.

(e) Покупатель принял актив – принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Для оценки влияния условия договора о принятии покупателем на определение момента передачи контроля над активом организация должна принимать во внимание руководство в пунктах B83–B86.

Оценка степени выполнения обязанности к исполнению

39 Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода в соответствии с пунктами 35–37, организация должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. Целью оценки степени выполнения является отображение результатов деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами, обещанными покупателю (т. е. выполнения обязанности к исполнению организации).

40 Организация должна применять один метод оценки степени выполнения для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, и, кроме этого, такой метод должен применяться последовательно в отношении аналогичных обязанностей к исполнению и в аналогичных обстоятельствах. На конец каждого отчетного периода организация должна переоценивать степень выполнения обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода.

Методы оценки степени выполнения

41 К надлежащим методам оценки степени выполнения относятся методы результатов и методы ресурсов. Пункты B14–B19 содержат руководство по использованию методов результатов и методов ресурсов для оценки степени выполнения организацией обязанности к исполнению. Определяя надлежащий метод оценки степени выполнения, организация должна принимать во внимание характер товара или услуги, которые организация обещала передать покупателю.

42 При применении метода оценки степени выполнения организация должна исключить из оценки степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация не передала покупателю. И наоборот, организация должна включить в оценку степени выполнения товары или услуги, контроль над которыми организация передала покупателю, выполняя обязанность к исполнению.

43 По мере изменения обстоятельств с течением времени организация должна обновлять оценку степени выполнения для отражения изменений результатов выполнения обязанности к исполнению. Такие изменения оценки степени выполнения должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* как изменения в оценочных значениях.

Обоснованные оценки степени выполнения

44 Организация должна признавать выручку по обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, только если организация может обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению. Организация не будет способна обоснованно оценить степень выполнения обязанности к исполнению, если у нее не будет иметься достаточной надежной информации, которая требовалась бы для применения надлежащего метода оценки степени выполнения.

45 В некоторых обстоятельствах (например, на ранних этапах выполнения договора) организация может быть неспособна обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, но при этом ожидать возмещения затрат, понесенных в связи с выполнением обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах до того момента, когда организация сможет обоснованно оценить результат выполнения обязанности к исполнению, организация должна признавать выручку только в объеме понесенных затрат.

Оценка

**46** **Когда (или по мере того, как) обязанность к исполнению выполняется, организация должна признавать в качестве выручки часть цены операции (исключающей оценки переменного возмещения, являющиеся ограниченными в соответствии с пунктами 56–58), распределяемую на данную обязанность к исполнению.**

Определение цены операции

**47 Организация должна анализировать условия договора и свою обычную деловую практику при определении цены операции. Цена операции – это сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие.**

48 Характер, распределение во времени и сумма возмещения, обещанного покупателем, влияет на оценку цены операции. Определяя цену операции, организация должна принимать во внимание влияние всех перечисленных ниже факторов:

(a) переменное возмещение (см. пункты 50–55 и 59);

(b) ограничение оценок переменного возмещения (см. пункты 56–58);

(c) наличие значительного компонента финансирования в договоре (см. пункты 60–65);

(d) неденежное возмещение (см. пункты 66–69); и

(e) возмещение, подлежащее уплате покупателю (см. пункты 70–72).

49 Для целей определения цены операции организация должна предположить, что товары или услуги будут переданы покупателю, как обещано в соответствии с существующим договором, и договор не будет расторгнут, продлен или модифицирован.

Переменное возмещение

50 Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить сумму возмещения, право на которое организация получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

51 Сумма возмещения может варьироваться ввиду скидок, специальных скидок, возврата средств, кредитов, уступок в цене, стимулов, бонусов за результаты, штрафов или других аналогичных статей. Обещанное возмещение также может варьироваться, если право организации на возмещение зависит от наступления или ненаступления будущего события. Например, сумма возмещения будет переменной, если продукция продавалась с правом на возврат либо если фиксированная сумма была обещана в качестве бонуса за результаты в случае завершения определенного этапа.

52 Переменный характер возмещения, обещанного покупателем, может быть явно указан в договоре. Помимо условий договора, обещанное возмещение является переменным в следующих обстоятельствах:

(a) у покупателя имеются обоснованные ожидания, обусловленные обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями, что организация примет сумму возмещения, которая будет меньше, чем указанная в договоре. Иными словами, предполагается, что организация предложит уступку в цене. В зависимости от юрисдикции, отрасли или покупателя такое предложение может упоминаться как скидка, возвратная скидка, возврат средств или кредит.

(b) прочие факты и обстоятельства указывают на то, что при заключении договора с покупателем организация намерена предложить покупателю уступку в цене.

53 Организация должна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них с точки зрения организации лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит организация:

(a) Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у организации имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.

(b) Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет).

54 Организация должна применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое получит организация. Кроме того, организация должна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной для организации, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения. Информация, которую использует организация для оценки суммы переменного возмещения, как правило, будет аналогична информации, которую использует руководство организации в рамках тендерной процедуры и при определении цен на обещанные товары или услуги.

Обязательства в отношении возврата средств

55 Организация должна признать обязательство в отношении возврата средств, если организация получает возмещение от покупателя и ожидает, что она вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое организация не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену операции). Обязательство в отношении возврата средств (и соответствующее изменение цены операции и, следовательно, *обязательства по договору*) необходимо корректировать в конце каждого отчетного периода с учетом изменения обстоятельств. Для учета обязательства в отношении возврата средств, относящегося к продаже с правом на возврат, организация должна применять руководство в пунктах B20–B27.

Ограничение оценок переменного возмещения

56 Организация должна включить в цену операции некоторую часть или всю сумму переменного возмещения, оцененного в соответствии с пунктом 53, только в той степени, в которой в высшей степени вероятно, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки.

57 При оценке того, является ли в высшей степени вероятным, что при последующем разрешении неопределенности, присущей переменному возмещению, не произойдет значительного уменьшения суммы признанной накопительным итогом выручки, организация должна принимать во внимание как вероятность, так и величину уменьшения выручки. Факторы, которые могут увеличить вероятность или величину уменьшения выручки, среди прочего, включают в себя перечисленные ниже:

(a) сумма возмещения крайне восприимчива к факторам, на которые не может повлиять организация. Такие факторы могут включать в себя волатильность на рынке, суждение или действия третьих сторон, погодные условия и высокий риск морального износа обещанного товара или услуги.

(b) разрешение неопределенности в отношении суммы возмещения не ожидается в течение длительного периода времени.

(c) опыт организации (или иное подтверждение) в контексте аналогичных видов договоров ограничен либо опыт (или иное подтверждение) имеет ограниченную прогностическую ценность.

(d) у организации сложилась практика предложения широкого спектра уступок в цене либо изменения сроков и условий платежа по аналогичным договорам в аналогичных обстоятельствах.

(e) договор предусматривает большое количество и широкий спектр возможных сумм возмещения.

58 Организация должна применять пункт B63 для учета возмещения в форме обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность роялти, основанных на продажах или использовании.

Повторная оценка переменного возмещения

59 В конце каждого отчетного периода организация должна обновлять оценку цены операции (включая обновление анализа того, являются ли оценки переменного вознаграждения ограниченными) для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода. Организация должна учитывать изменения цены операции в соответствии с пунктами 87–90.

Наличие в договоре значительного компонента финансирования

60 Определяя цену операции, организация должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или организации значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. Значительный компонент финансирования может существовать вне зависимости от того, указано ли обещание финансирования в договоре в явной форме или подразумевается условиями оплаты, согласованными сторонами договора.

61 Целью корректировки обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования является признание организацией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель платил за такие товары или услуги денежными средствами, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю (т. е. «денежная» цена продажи). Организация должна принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства при определении того, содержит ли договор компонент финансирования и является ли компонент финансирования значительным для договора, включая оба фактора ниже:

(a) разница (при наличии таковой) между суммой обещанного возмещения и «денежной» ценой продажи обещанных товаров или услуг; и

(b) совокупное влияние:

(i) ожидаемого промежутка времени между передачей организацией обещанных товаров и услуг покупателю и моментом оплаты покупателем таких товаров или услуг; и

(ii) преобладающих процентных ставок на соответствующем рынке.

62 Несмотря на результаты анализа в пункте 61, в договоре с покупателем будет отсутствовать значительный компонент финансирования при наличии любого из факторов ниже:

(a) покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем.

(b) значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной, а сумма или сроки выплаты такого возмещения варьируются в зависимости от наступления или ненаступления будущего события, которое, по сути, неподконтрольно покупателю или организации (например, если возмещение представлено роялти, основанными на продажах).

(c) разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги (как описано в пункте 61) возникает по причинам, отличным от предоставления финансирования покупателю либо организации, и соразмерна причине ее возникновения. Например, условия оплаты могут защищать организацию или покупателя от неспособности другой стороны соответствующим образом выполнить некоторые или все свои обязательства по договору.

63 В качестве упрощения практического характера организация не должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если в момент заключения договора организация ожидает, что период между передачей организацией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составит не более одного года.

64 Для достижения цели, указанной в пункте 61, при корректировке обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования организация должна использовать ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между организацией и ее покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или организацией, включая активы, передаваемые в рамках договора. Организация может иметь возможность определить такую ставку путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора организация не должна корректировать ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

65 Организация должна представлять влияние финансирования (процентная выручка или процентные расходы) в отчете о совокупном доходе отдельно от выручки по договорам с покупателями. Процентная выручка или процентные расходы признаются только в той степени, в которой при учете договора с покупателем признаются *актив по договору* (или дебиторская задолженность) или обязательство по договору.

Неденежное возмещение

66 Чтобы определить цену операции для договоров, по которым покупатель обещает возмещение в форме, отличной от денежных средств, организация должна оценить неденежное возмещение (или обещание неденежного возмещения) по справедливой стоимости.

67 Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость неденежного возмещения, организация должна оценить возмещение косвенно, на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю (или классу покупателей) в обмен на возмещение.

68 Справедливая стоимость неденежного возмещения может изменяться в зависимости от формы возмещения (например, изменение цены акции, которую организация вправе получить от покупателя). Если справедливая стоимость неденежного возмещения, обещанного покупателем, изменяется по причинам, отличным от формы возмещения (например, справедливая стоимость может изменяться в зависимости от результатов деятельности организации), организация должна применять требования в пунктах 56–58.

69 Если покупатель предоставляет товары или услуги (например, материалы, оборудование или персонал) с целью содействия выполнению договора организацией, организация должна оценить, получает ли она контроль над такими предоставленными товарами или услугами. Если это так, организация должна учитывать предоставленные товары или услуги в качестве неденежного возмещения, полученного от покупателя.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю

70 Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые организация выплачивает или ожидает выплатить покупателю (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги организации у покупателя). Возмещение, подлежащее уплате покупателю, также включает в себя кредит или другие статьи (например, купон или ваучер), которые могут быть зачтены против сумм, причитающихся организации (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги у покупателя). Организация должна учитывать возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, за исключением случаев, когда выплата в пользу покупателя осуществляется в обмен на отличимые товар или услугу (как описано в пунктах 26–30), которые покупатель передает организации. Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя переменную сумму, организация должна оценить цену операции (в том числе провести анализ того, не является ли оценка переменного возмещения ограниченной) в соответствии с пунктами 50–58.

71 Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, организация должна учитывать закупку товара или услуги аналогично тому, как она учитывает другие закупки у поставщиков. Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых организацией от покупателя, организация должна учитывать такое превышение как уменьшение цены операции. Если организация не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции.

72 Соответственно, если возмещение, подлежащее уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены операции, организация должна признавать уменьшение выручки, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:

(a) организация признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю; и

(b) организация выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием). Такое обещание может подразумеваться обычной деловой практикой организации.

Распределение цены операции на обязанности к исполнению

**73 Целью распределения цены операции является распределение организацией цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.**

74 Для достижения данной цели организация должна распределить цену операции на каждую обязанность к исполнению, идентифицированную в договоре, на основе относительной цены отдельной продажи в соответствии с пунктами 76–80, за исключением ситуаций, описанных в пунктах 81–83 (для распределения скидок) и пунктах 84–86 (для распределения возмещения, которое включает в себя переменные суммы).

75 Пункты 76–86 не применяются, если в договоре присутствует лишь одна обязанность к исполнению. Однако пункты 84–86 могут применяться, если организация обещает передать ряд отличимых товаров или услуг, идентифицированных в качестве одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), а обещанное возмещение включает в себя переменные суммы.

Распределение на основе цен обособленной продажи

76 Для распределения цены операции на каждую обязанность к исполнению на основе относительной цены обособленной продажи организация должна определить цену обособленной продажи в момент заключения договора для отличимого товара или услуги, лежащих в основе каждой обязанности к исполнению по договору, и распределить цену операции пропорционально таким ценам обособленной продажи.

77 Цена обособленной продажи – это цена, по которой организация продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги, когда организация продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям. Указанная в договоре цена или цена по прейскуранту может быть ценой обособленной продажи таких товара или услуги (но не должна по умолчанию считаться таковой).

78 Если цена обособленной продажи не является наблюдаемой напрямую, организация должна оценить цену обособленной продажи по сумме, которая привела бы к тому, что распределение цены операции отвечало бы цели распределения в пункте 73. Оценивая цену обособленной продажи, организация должна анализировать всю информацию (включая рыночные условия, факторы, специфичные для организации, и информацию о покупателе или классе покупателей), которая является обоснованно доступной для организации. При этом организация должна максимально использовать наблюдаемые исходные данные и применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.

79 Подходящие методы оценки цены обособленной продажи товара или услуги включают в себя, среди прочего, перечисленные ниже:

(a) Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – организация может провести анализ рынка, на котором она продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов организации на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи организации.

(b) Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – организация может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.

(c) Остаточный подход – организация может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако организация может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги (в соответствии с пунктом 78) лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:

(i) организация продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (т. е. цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений); либо

(ii) организация еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (т. е. цена продажи является неопределенной).

80 Для оценки цен обособленной продажи товаров или услуг, обещанных по договору, может понадобиться комбинация методов, если два (две) или несколько таких товаров или услуг имеют в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи. Например, организация может использовать остаточный подход для оценки агрегированной цены обособленной продажи для обещанных товаров или услуг, имеющих в высшей степени переменные или неопределенные цены обособленной продажи, а затем использовать другой метод оценки цен обособленной продажи каждого из остальных товаров или услуг относительно такой расчетной агрегированной цены обособленной продажи, определенной в соответствии с остаточным подходом. Когда организация использует комбинацию методов для оценки цены обособленной продажи каждого(ой) обещанного(ой) товара или услуги по договору, организация должна оценить, будет ли распределение цены операции на основе таких расчетных цен обособленной продажи соответствовать цели распределения цены операции в пункте 73 и требованиям к оценке цен обособленной продажи в пункте 78.

Распределение скидки

81 Покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи таких обещанных товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. За исключением ситуаций, когда организация в соответствии с пунктом 82 располагает наблюдаемым подтверждением того, что вся скидка относится исключительно к одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению по договору, организация должна распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору. Пропорциональное распределение скидки в таких обстоятельствах является следствием распределения организацией цены операции на каждую обязанность к исполнению на основе относительных цен обособленной продажи соответствующих отличимых товаров или услуг.

82 Организация должна распределять всю скидку на одну или несколько, но не все, обязанности к исполнению по договору в случае соблюдения всех критериев ниже:

(a) организация регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;

(b) организация также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете; и

(c) скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, описанному в пункте 82(b), является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.

83 Если вся скидка относится на одну или несколько обязанностей к исполнению в договоре в соответствии с пунктом 82, организация должна распределить скидку до использования остаточного подхода для оценки цены обособленной продажи товара или услуги в соответствии с пунктом 79(c).

Распределение переменного возмещения

84 Переменное возмещение, обещанное по договору, может относиться ко всему договору или к его определенной части, например:

(a) одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению в договоре (например, бонус может зависеть от передачи организацией конкретного обещанного товара или услуги в течение указанного периода времени); либо

(b) одному или нескольким, но не всем отличимым товарам или услугам, обещанным в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который представляет собой одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b) (например, возмещение, обещанное за второй год двухлетнего договора на оказание услуг по уборке, увеличится на основе изменений оговоренного индекса инфляции).

85 Организация должна распределить всю переменную сумму (и последующие изменения такой суммы) на обязанность к исполнению или на отличимые товар или услугу, которые являются частью одной обязанности к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), при условии соблюдения обоих критериев ниже:

(a) условия переменного платежа относятся непосредственно к деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению или передаче отличимого товара или услуги (или к конкретному результату выполнения обязанности к исполнению или передачи отличимых товара или услуги); и

(b) распределение всей переменной суммы возмещения на обязанность к исполнению или отличимые товар или услугу соответствует цели распределения в пункте 73 при рассмотрении всех обязанностей к исполнению и условий оплаты по договору.

86 Требования к распределению цены операции в пунктах 73–83 должны применяться для распределения оставшейся суммы цены операции, не удовлетворяющей критериям в пункте 85.

Изменения цены операции

87 После заключения договора цена операции может измениться ввиду различных причин, включая разрешение неопределенности или прочие изменения обстоятельств, которые изменяют сумму возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на обещанные товары или услуги.

88 Организация должна распределять на обязанности к исполнению в договоре любые последующие изменения цены операции на той же основе, что и в момент заключения договора. Следовательно, организация не должна повторно распределять цену операции для отражения изменений цен обособленной продажи после заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, должны признаваться как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены операции.

89 Организация должна распределять изменение цены операции в полном объеме на одну или несколько, но не все обязанности к исполнению или отличимые товары или услуги, обещанные в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который включается в одну обязанность к исполнению в соответствии с пунктом 22(b), только в случае выполнения приведенных в пункте 85 критериев, относящихся к распределению переменного возмещения.

90 Организация должна учитывать изменение цены операции, возникающее в результате модификации договора, в соответствии с пунктами 18–21. Однако в случае изменения цены операции, которое происходит после модификации договора, организация должна применять пункты 87–89 для распределения изменения цены операции, используя один из методов ниже в зависимости от обстоятельств:

(a) Организация должна распределять изменение цены операции на обязанности к исполнению, идентифицированные в договоре до его модификации, если, а также в объеме, в котором, изменение цены операции относится к сумме переменного возмещения, обещанного до модификации договора, а сама модификация учитывается в соответствии с пунктом 21(a).

(b) В остальных случаях, в которых модификация договора не учитывалась как отдельный договор в соответствии с пунктом 20, организация должна распределять изменение цены операции на обязанности к исполнению в модифицированном договоре (т. е. обязанности к исполнению, которые были не выполнены или были частично не выполнены непосредственно после модификации).

Затраты по договору

Дополнительные затраты на заключение договора

**91 Организация должна признавать в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если организация ожидает возмещения таких затрат.**

92 Дополнительные затраты на заключение договора – это затраты, понесенные организацией в связи с заключением договора с покупателем, которые бы она не понесла, если бы договор не был заключен (например, комиссия за продажу).

93 Затраты на заключение договора, которые были бы понесены вне зависимости от заключения договора, должны признаваться в качестве расходов по мере возникновения, за исключением случаев, когда такие затраты однозначно будут возмещены покупателем, вне зависимости от того будет ли заключен договор.

94 В качестве упрощения практического характера организация может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который организация в противном случае признала бы, составлял бы не более одного года.

Затраты на выполнение договора

**95** **Если затраты, понесенные при выполнении договора с покупателем, не попадают в сферу применения другого стандарта (например, МСФО (IAS) 2 *«Запасы»*, МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»* или МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*), организация должна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям ниже:**

**(a) затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который организация может определенным образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);**

**(b) затраты создают или улучшают качество ресурсов организации, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и**

**(c)** **ожидается, что затраты будут возмещены.**

96 В случае затрат на выполнение договора с покупателем, которые попадают в сферу применения другого стандарта в составе МСФО, организация должна учитывать такие затраты в соответствии с такими другими стандартами в составе МСФО.

97 Затраты, которые относятся непосредственно к договору (или к определенному предполагаемому договору), включают в себя следующие затраты:

(a) прямые затраты на оплату труда (например, жалованье или заработная плата работников, которые оказывают обещанные услуги непосредственно покупателю);

(b) прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления обещанных услуг покупателю);

(c) распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);

(d) затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем; и

(e) другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения организацией договора (например, выплаты субподрядчикам).

98 Организация должна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

(a) общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором, в которых организация должна оценивать такие затраты в соответствии с пунктом 97);

(b) затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;

(c) затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и

(d) затраты, в отношении которых организация не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Амортизация и обесценение

99 Актив, признанный в соответствии с пунктом 91 или 95, должен амортизироваться на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Актив может относиться к товарам или услугам, которые будут переданы в соответствии с конкретным предполагаемым договором (как описано в пункте 95(a)).

100 Организация должна скорректировать амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых организацией сроков передачи покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Такое изменение должно учитываться как изменение оценочного значения в соответствии с МСФО (IAS) 8.

101 Организация должна признавать убыток от обесценения в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива, признанного в соответствии с пунктами 91 или 95, превышает:

(a) оставшуюся сумму возмещения, которую организация ожидает получить в обмен на товары или услуги, к которым относится актив; за вычетом

(b) затрат, непосредственно связанных с предоставлением таких товаров или услуг, которые не были признаны в качестве расходов (см. пункт 97).

102 Для целей применения пункта 101 для определения суммы возмещения, которую организация предполагает получить, организация должна использовать принципы определения цены операции (за исключением требований в пунктах 56–58 относительно ограничения оценок переменного возмещения) и корректировать такую сумму с учетом влияния кредитного риска покупателя.

103 Прежде чем организация признает убыток от обесценения по активу, признанному в соответствии с пунктами 91 или 95, организация должна признать убыток от обесценения по активам, связанным с договором, которые признаются в соответствии с другим стандартом в составе МСФО (например, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). После применения теста на обесценение в пункте 101 организация должна включить полученную балансовую стоимость актива, признанного в соответствии с пунктом 91 или 95, в балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой он относится, для целей применения МСФО (IAS) 36 *«Обесценение активов»* к такой единице, генерирующей денежные средства.

104 Организация должна признавать в составе прибыли или убытка восстановление всего или части убытка от обесценения, ранее признанного в соответствии с пунктом 101, когда условия, вызвавшие обесценение, более не имеют место либо произошло их улучшение. Увеличившаяся балансовая стоимость актива не должна превышать сумму, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы ранее убыток от обесценения признан не был.

Представление

**105 Если сторона договора исполнила какие-либо обязанности по договору, организация должна представлять договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением организацией обязательств по договору и платежами покупателя. Организация должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.**

106 Если покупатель выплачивает возмещение либо у организации имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным (т. е. дебиторская задолженность), прежде, чем организация передаст товар или услугу покупателю, организация должна представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). Обязательство по договору – это обязанность организации передать покупателю товары или услуги, за которые организация получила возмещение (либо возмещение за которые подлежит уплате) от покупателя.

107 Если организация передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, организация должна представлять договор как актив по договору, за исключением сумм, представляемых в качестве дебиторской задолженности. Актив по договору является правом организации на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные организацией покупателю. Организация должна оценивать актив по договору на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Обесценение актива по договору должно оцениваться, представляться и раскрываться на той же основе, что и обесценение финансового актива, который попадает в сферу применения МСФО (IFRS) 9 (см. также пункт 113(b)).

108 Дебиторская задолженность – это право организации на возмещение, которое является безусловным. Право на возмещение является безусловным, если наступление момента, когда такое возмещение становится подлежащим выплате, обусловлено лишь течением времени. Например, организация признает дебиторскую задолженность, если у нее имеется существующее право на получение платежа, даже если такая сумма может подлежать возврату в будущем. Организация должна учитывать дебиторскую задолженность в соответствии с МСФО (IFRS) 9. После первоначального признания дебиторской задолженности по договору любая разница между оценкой дебиторской задолженности в соответствии с МСФО (IFRS) 9 и соответствующей ей суммой признанной выручки должна представляться в качестве расходов (например, в качестве убытка от обесценения).

109 Настоящий стандарт использует термины «актив по договору» и «обязательство по договору», но не запрещает организации использовать альтернативные названия для этих статей в отчете о финансовом положении. Если организация использует альтернативное название для актива по договору, организация должна предоставить достаточно информации для того, чтобы пользователь финансовой отчетности мог разграничить дебиторскую задолженность и активы по договору.

Раскрытие информации

**110** **Целью требований к раскрытию информации является раскрытие организацией достаточной информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, обусловленных договорами с покупателями. Для достижения данной цели организация должна раскрывать качественную и количественную информацию обо всем нижеперечисленном:**

**(a)** **договоры с покупателями (см. пункты 113–122);**

**(b) значительные суждения и изменения в суждениях, которые использовались при применении настоящего стандарта в отношении таких договоров (см. пункты 123–126); и**

**(c) активы, признанные в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателями в соответствии с пунктами 91 или 95 (см. пункты 127–128).**

111 Организация должна определить степень детализации, необходимую для достижения цели раскрытия информации, и важность каждого из различных требований. Организация должна агрегировать или дезагрегировать раскрываемую информацию таким образом, чтобы полезная информация не была скрыта либо в результате включения в раскрываемую информацию большого количества незначительных деталей, либо вследствие агрегирования статей с существенно отличающимися характеристиками.

112 Организация не должна раскрывать информацию в соответствии с настоящим стандартом, если она предоставила эту информацию в соответствии с другим стандартом в составе МСФО.

Договоры с покупателями

113 Организация должна раскрывать все указанные ниже суммы за отчетный период, за исключением случаев, когда такие суммы представлены отдельно в отчете о совокупном доходе в соответствии с другими стандартами в составе МСФО:

(a) выручка, признанная по договорам с покупателями, которую организация должна раскрывать отдельно от других источников выручки; и

(b) убытки от обесценения, признанные (в соответствии с МСФО (IFRS) 9) по дебиторской задолженности или активам по договорам, относящимся к договорам организации с покупателями, которые организация должна раскрывать отдельно от убытков от обесценения по другим договорам.

Детализация информации о выручке

114 Организация должна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков. Организация должна применять руководство в пунктах B87–B89 при выборе категорий, которые будут использоваться для детализации информации о выручке.

115 Кроме того, организация должна раскрывать достаточно информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять отношение между раскрытием информации о детализированной выручке (в соответствии с пунктом 114) и информацией о выручке, которая раскрывается по каждому отчетному сегменту, если организация применяет МСФО (IFRS) 8 *«Операционные сегменты»*.

Остатки по договору

116 Организация должна раскрывать информацию обо всем нижеперечисленном:

(a) остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов по договорам и обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями, если они отдельно не представлены или не раскрыты иным образом;

(b) выручка, признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода; и

(c) выручка, признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например, изменения цены операции).

117 Организация должна объяснять, каким образом сроки выполнения обязанностей к исполнению (см. пункт 119(a)) относятся к обычным срокам оплаты (см. пункт 119(b)), а также влияние таких факторов на остатки актива по договорам и обязательства по договорам. В рамках предоставляемого объяснения можно использовать качественную информацию.

118 Организация должна объяснять значительные изменения остатков актива по договорам и обязательства по договорам в течение отчетного периода. Объяснение должно включать в себя качественную и количественную информацию. Примерами изменений остатков активов по договорам и обязательств по договорам являются:

(a) изменения в результате объединения бизнеса;

(b) кумулятивные корректировки выручки, влияющие на соответствующие актив по договору или обязательство по договору, включая корректировки, обусловленные изменением оценки степени выполнения обязанностей к исполнению по договору, изменением оценки цены операции (включая изменения в результатах анализа того, является ли оценка переменного возмещения ограниченной) или модификацией договора;

(c) обесценение актива по договору;

(d) изменение периода времени, истечение которого необходимо для того, чтобы право на возмещение стало безусловным (т. е. чтобы актив по договору с покупателем был реклассифицирован в состав дебиторской задолженности); и

(e) изменение периода времени, в течение которого должна быть выполнена обязанность к исполнению (т. е. периода времени для признания выручки, возникающей по обязательству по договору).

Обязанности к исполнению

119 Организация должна раскрывать информацию о своих обязанностях к исполнению в договорах с покупателями, включая описание всего нижеперечисленного:

(a) момент, когда организация обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания услуги), включая то, когда обязанности к исполнению выполняются в соглашении о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;

(b) значительные условия оплаты (например, когда обычно наступает момент, когда возмещение становится подлежащим оплате, присутствует ли в договоре значительный компонент финансирования, является ли сумма возмещения переменной, ограничивается ли обычно оценка переменного возмещения в соответствии с пунктами 56–58);

(c) характер товаров или услуг, которые организация пообещала передать, с указанием обязанностей к исполнению по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной (т. е. если организация выступает в качестве агента);

(d) обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства; и

(e) виды гарантий и соответствующих обязательств.

Цена операции, распределяемая на оставшиеся обязанности к исполнению

120 Организация должна раскрывать следующую информацию об оставшихся обязанностях к исполнению:

(a) совокупная величина цены операции, распределенная на обязанности к исполнению, являющиеся невыполненными (или частично невыполненными) на конец отчетного периода; и

(b) объяснение того, когда организация ожидает признать в качестве выручки сумму, раскрытую в соответствии с пунктом 120(a), которое организация должна раскрывать одним из следующих способов:

(i) на количественной основе, используя временные интервалы, в наибольшей степени соответствующие периоду выполнения оставшихся обязанностей к исполнению; либо

(ii) используя качественную информацию.

121 В качестве упрощения практического характера организация не должна раскрывать информацию в пункте 120 для обязанностей к исполнению при условии соблюдения любого из условий ниже:

(a) обязанность к исполнению является частью договора, первоначальный ожидаемый срок действия которого составляет не более одного года; либо

(b) организация признает выручку от выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом B16.

122 Организация должна пояснить, используя качественную информацию, применяет ли она упрощение практического характера в пункте 121, а также тот факт, что какое-то возмещение по договорам с покупателями не включено в цену операции и, следовательно, не включено в состав информации, раскрываемой в соответствии с пунктом 120. Например, оценка цены операции не будет включать в себя расчетные суммы переменного возмещения, которые являются ограниченными (см. пункты 56–58).

Значительные суждения при применении настоящего стандарта

123 Организация должна раскрывать информацию о суждениях и изменениях в суждениях, использовавшихся при применении настоящего стандарта, которые значительно влияют на определение суммы и распределение во времени выручки по договорам с покупателями. В частности, организация должна объяснить суждения и изменения в суждениях, которые использовались при определении обеих позиций ниже:

(a) распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению (см. пункты 124–125); и

(b) цена операции и суммы, распределенные на обязанности к исполнению (см. пункт 126).

Определение распределения во времени выполнения обязанностей к исполнению

124 Для обязанностей к исполнению, которые организация выполняет в течение периода, необходимо раскрывать:

(a) методы, используемые для признания выручки (например, описание используемых методов результатов и методов ресурсов, а также того, каким образом применяются эти методы); и

(b) объяснение того, почему используемые методы обеспечивают правдивое отображение передачи товаров или услуг.

125 Для обязанностей к исполнению, выполняемых организацией в определенный момент времени, необходимо раскрывать значительные суждения, использованные при оценке того, в какой момент времени покупатель получает контроль над обещанными товарами или услугами.

Определение цены операции и сумм, распределяемых на обязанности к исполнению

126 Организация должна раскрывать информацию о методах, исходных данных и допущениях, используемых во всех случаях ниже:

(a) определение цены операции, подразумевающее, помимо прочего, оценку переменного возмещения, корректировку возмещения с учетом влияния временной стоимости денег и оценку неденежного возмещения;

(b) анализ того, являются ли оценки переменного возмещения ограниченными;

(c) распределение цены операции, включая оценку цен обособленной продажи обещанных товаров или услуг и распределение скидок и переменного возмещения, на соответствующую часть договора (если применимо); и

(d) оценка обязательств в отношении возврата товаров, возврата средств и прочих аналогичных обязательств.

Активы, признаваемые в связи с затратами на заключение или выполнение договора с покупателем

127 Организация должна представить описание:

(a) суждений, использовавшихся при определении суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95); и

(b) метода, используемого ею для определения амортизации за каждый отчетный период.

128 Организация должна раскрывать перечисленную ниже информацию:

(a) остатки на конец периода по активам, признанным в связи с затратами, понесенными при заключении или выполнении договора с покупателем (в соответствии с пунктами 91 или 95), в разрезе основных категорий актива (например, затраты на заключение договоров с покупателями, затраты, понесенные до заключения договора, и подготовительные затраты по договору); и

(b) сумма амортизации и убытки от обесценения, признанные в отчетном периоде.

Упрощения практического характера

129 Если организация решает воспользоваться упрощением практического характера в пункте 63 (о наличии значительного компонента финансирования) или в пункте 94 (о дополнительных затратах на заключение договора), организация должна раскрыть этот факт.

Приложение A
Определения терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта.

|  |  |
| --- | --- |
| **Договор** | Соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. |
| **актив по договору** | Право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала **покупателю**, когда такое право зависит от чего-либо, отличного от истечения определенного периода времени (например, выполнения организацией определенных обязательств в будущем). |
| **обязательство по договору**  | Обязанность организации передать товары или услуги **покупателю**, за которые организация получила возмещение (либо сумма возмещения за которые уже подлежит оплате) от покупателя. |
| **Покупатель** | Сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение. |
| **Доход** | Увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала. |
| **обязанность к исполнению** | Обещание в **договоре** с **покупателем** передать покупателю:(a) товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо(b) ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме. |
| **Выручка** | **Доход**, возникающий в ходе обычной деятельности организации. |
| **Цена обособленной продажи (товара или услуги)** | Цена, по которой организация продала бы **покупателю** обещанный товар или услугу в отдельности. |
| **цена операции (для договора с покупателем)** | Сумма возмещения, право на которое ожидает получить организация в обмен на передачу обещанных товаров или услуг **покупателю**, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон. |

Приложение B
Руководство по применению

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта. Оно описывает применение пунктов 1–129 и имеет такую же силу, как и другие части настоящего стандарта.

B1 Данное руководство по применению разбито на следующие категории:

(a) обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода (пункты B2–B13);

(b) методы оценки степени выполнения обязанностей к исполнению (пункты B14–B19);

(c) продажа с правом на возврат (пункты B20–B27);

(d) гарантии (пункты B28–B33);

(e) роль принципала или агента (пункты B34–B38);

(f) опционы покупателя в отношении дополнительных товаров или услуг (пункты B39–B43);

(g) неиспользованные права покупателей (пункты B44–B47);

(h) невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты) (пункты B48–B51);

(i) лицензирование (пункты B52–B63);

(j) договоры обратной покупки (пункты B64–B76);

(k) консигнационные соглашения (пункты B77–B78);

(l) соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой (пункты B79–B82);

(m) принятие покупателем (пункты B83–B86); и

(n) раскрытие информации о детализированной выручке (пункты B87–B89).

Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

B2 В соответствии с пунктом 35 обязанность к исполнению выполняется в течение периода в случае выполнения одного из критериев ниже:

(a) покупатель одновременно получает и потребляет выгоды от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией (см. пункты B3–B4);

(b) результаты деятельности организации приводят к созданию или улучшению качества актива (например, незавершенное производство), который покупатель контролирует по мере его создания или улучшения его качества (см. пункт B5); либо

(c) результаты деятельности организации не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования для организации (см. пункты B6–B8), и у организации имеется обеспеченное правовой защитой право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты (см. пункты B9–B13).

Одновременное получение и потребление выгод от результатов деятельности организации (пункт 35(a))

B3 В случае некоторых видов обязанностей к исполнению оценка того, получает ли покупатель выгоды от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией и потребляет ли он одновременно такие выгоды по мере их получения, будет простой. К примерам можно отнести повседневные или периодические услуги (например, услуги по уборке), при которых получение и одновременное потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации может быть легко идентифицировано.

B4 В случае других видов обязанностей к исполнению организация может быть не в состоянии легко идентифицировать одновременное получение и потребление покупателем выгод от результатов деятельности организации по мере ее осуществления организацией. В таких ситуациях обязанность к исполнению выполняется в течение периода, если организация приходит к выводу, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до текущей даты, если бы такая другая организация должна была выполнить оставшуюся обязанность к исполнению перед покупателем. Делая вывод о том, что другой организации не пришлось бы, по сути, заново выполнять работу, которую организация проделала до текущей даты, организация должна использовать оба допущения ниже:

(a) не принимать во внимание потенциальные договорные ограничения или практические ограничения, которые в противном случае препятствовали бы передаче организацией оставшейся обязанности к исполнению другой организации; и

(b) исходить из предположения, что другая организация, выполняя оставшуюся часть обязанности к исполнению, не получит выгоду от любого актива, который в настоящее время контролируется организацией и остался бы под контролем организации, если бы обязанность к исполнению перешла к другой организации.

Покупатель контролирует актив по мере его создания или улучшения его качества (пункт 35(b))

B5 Определяя, контролирует ли покупатель актив по мере его создания или улучшения его качества в соответствии с пунктом 35(b), организация должна применять требования к оценке получения контроля в пунктах 31–34 и 38. Актив, который создается или качество которого улучшается (например, актив, представляющий собой незавершенное производство), может быть материальным либо нематериальным.

Результаты деятельности организации не приводят к созданию актива с возможностью альтернативного использования (пункт 35(c))

B6 Оценивая наличие у актива возможности альтернативного использования для организации в соответствии с пунктом 36, организация должна принимать во внимание влияние договорных и практических ограничений способности организации свободно выбрать другой способ использования актива, например, продать его другому покупателю. Возможность расторжения договора с покупателем не должна учитываться при оценке способности организации свободно выбрать другой способ использования актива.

B7 Договорное ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива должно быть значительным, чтобы актив не имел альтернативной возможности использования для организации. Договорное ограничение является значительным, если покупатель может осуществить свои права в отношении обещанного актива, если организация попытается выбрать другой способ использования актива. И наоборот, договорное ограничение не является значительным, если, например, актив, по сути, является легкозаменяемым на другие активы, которые организация могла бы передать другому покупателю без нарушения договора и понесения значительных затрат, которые в противном случае не были бы понесены в связи с таким договором.

B8 Практическое ограничение способности организации выбрать другой способ использования актива имеет место в том случае, когда организация понесла бы значительные экономические убытки в связи с выбором альтернативного способа использования актива. Значительный экономический убыток мог бы возникнуть, если бы организация либо понесла значительные затраты в связи с доработкой актива, либо могла бы продать актив лишь со значительным убытком. Например, организация может иметь практические ограничения в части изменения способа использования активов, которые либо имеют технические характеристики, которые являются уникальными для покупателя, либо расположены в отдаленных районах.

Право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты (пункт 35(c))

B9 В соответствии с пунктом 37, организация имеет право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, если организация получит право на сумму, которая как минимум компенсирует организации результаты деятельности, завершенной до текущей даты, в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору. Сумма, которая компенсирует организации результаты деятельности, завершенной до текущей даты, является суммой, которая приблизительно равна цене продажи товаров или услуг, переданных до текущей даты (например, возмещение затрат, понесенных организацией при выполнении обязанностей к исполнению, плюс обоснованная норма прибыли), а не компенсацией только потенциальной упущенной организацией прибыли в случае расторжения договора. Компенсация в отношении обоснованной нормы прибыли необязательно должна быть равна норме прибыли, которая ожидалась бы, если бы договор был выполнен в соответствии с содержащимися в нем обещаниями, однако, организация должна иметь право на компенсацию в отношении одной из следующих величин:

(a) пропорциональная часть ожидаемой нормы прибыли по договору, которая обоснованно отражает результаты деятельности организации по договору, завершенной до его расторжения покупателем (или другой стороной); либо

(b) обоснованный доход на стоимость капитала организации для аналогичных договоров (или обычная норма операционной прибыли организации для аналогичных договоров), если норма прибыли, специфичная для договора, выше, чем доход, который организация обычно получает по аналогичным договорам.

B10 Право организации на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, необязательно должно быть существующим безусловным правом на оплату. Во многих случаях организация будет иметь безусловное право на оплату только после завершения оговоренного этапа или после полного выполнения обязанности к исполнению. Оценивая наличие права на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, организация должна анализировать, имела ли бы она обеспеченное правовой защитой право требовать оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, или удержать у себя уже полученную оплату, если договор был бы расторгнут до его полного исполнения по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.

B11 Некоторые договоры могут предусматривать право покупателя на расторжение договора только в определенные моменты времени на протяжении срока его действия или такое право у покупателя может отсутствовать. Если покупатель предпринимает какие-либо действия для расторжения договора, не имея права на расторжение договора в этот момент (включая неисполнение покупателем своих обязанностей), договор (или другие юридические документы) может предоставлять организации право продолжать передачу покупателю товаров или услуг, обещанных по договору, и требовать от покупателя выплаты возмещения, обещанного в обмен на такие товары или услуги. В таких обстоятельствах организация имеет право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, поскольку организация имеет право продолжать выполнение обязательств в соответствии с договором, а также право требовать от покупателя выполнения принятых им обязательств (которые включают в себя выплату обещанного возмещения).

B12 Оценивая наличие и обеспеченность правовой защитой права на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, организация должна принимать во внимание договорные условия, а также законодательство или правовой прецедент, которые могут дополнять или отменять такие договорные условия. Такой анализ будет включать следующее:

(a) предоставляет ли законодательство, административная практика или правовой прецедент организации право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, даже если такое право не указано в договоре с покупателем;

(b) указывает ли соответствующий правовой прецедент на то, что аналогичные права на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, в аналогичных договорах не имеют обязательной юридической силы; либо

(c) привела ли обычная деловая практика организации, заключающаяся в неиспользовании права на оплату, к тому, что право считается не обеспеченным правовой защитой в данной правовой среде. Однако, несмотря на то, что организация может решить отказаться от права на оплату в аналогичных договорах, организация по-прежнему будет иметь право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, если в договоре с покупателем ее право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты, остается обеспеченным правовой защитой.

B13 График платежей, представленный в договоре, необязательно указывает, имеется ли у организации обеспеченное правовой защитой право на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты. Несмотря на то, что график платежей в договоре определяет распределение во времени и сумму возмещения, подлежащего уплате покупателем, график платежей необязательно будет являться подтверждением права организации на оплату результатов деятельности, завершенной до текущей даты. Это обусловлено, например, тем, что в договоре может быть указано, что возмещение, полученное от покупателя, подлежит возврату по причинам, отличным от неисполнения организацией своих обязанностей по договору.

Методы оценки степени выполнения обязанности к исполнению

B14 Методы, которые могут использоваться для оценки степени выполнения организацией обязанностей к исполнению в соответствии с пунктами 35–37, включают в себя:

(a) методы результатов (см. пункты B15–B17); и

(b) методы ресурсов (см. пункты B18–B19).

Методы результатов

B15 Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. Методы результатов включают в себя такие методы, как обзоры результатов деятельности, завершенной до текущей даты, оценку полученных результатов, завершенных этапов, истекшего времени и произведенных или поставленных единиц. Когда организация оценивает, применять ли ей метод результатов для оценки степени выполнения, организация должна анализировать, будут ли выбранные результаты правдиво отражать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению. Метод результатов не будет правдиво отражать деятельность организации, если выбранный результат не будет содержать оценку некоторых товаров или услуг, контроль над которыми перешел к покупателю. Например, методы результатов, использующие произведенные или поставленные единицы, не будут правдиво отображать деятельность организации по выполнению обязанности к исполнению, если на конец отчетного периода результатом деятельности организации является незавершенное производство или готовая продукция, подконтрольные покупателю, которые не были включены в оценку результата.

B16 В качестве упрощения практического характера, если у организации имеется право на возмещение от покупателя на сумму, которая непосредственно соответствует стоимости для покупателя результатов деятельности организации, завершенной до текущей даты (например, договор предоставления услуг, в котором организация выставляет счет на фиксированную сумму за каждый час предоставляемой услуги), организация может признать выручку в сумме, на которую организация имеет право выставить счет.

B17 Недостатки методов результатов заключаются в том, что результаты, используемые для оценки степени выполнения, могут не быть непосредственно наблюдаемыми, и организация может быть не в состоянии получить информацию, необходимую для их применения, без чрезмерных затрат. Таким образом, может потребоваться применение метода ресурсов.

Методы ресурсов

B18 Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых организацией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. Если предпринимаемые организацией усилия или потребляемые ресурсы распределяются равномерно на протяжении периода выполнения обязанности к исполнению, организация может признавать выручку по линейному методу.

B19 Недостатком методов ресурсов является возможное отсутствие непосредственной связи между потребляемыми организацией ресурсами и передачей контроля над товарами или услугами покупателю. Таким образом, при применении метода ресурсов организация должна исключить влияние потребляемых ресурсов, которые в соответствии с целью оценки степени выполнения в пункте 39 не отражают результаты деятельности организации по передаче контроля над товарами или услугами покупателю. Например, в случае использования метода, основанного на фактических затратах, может потребоваться корректировка оценки степени выполнения в следующих случаях:

(a) Когда понесенные затраты не внесли вклад в достижение организацией текущей степени выполнения обязанности к исполнению. Например, организация не будет признавать выручку на основе понесенных затрат, связанных со значительной неэффективностью деятельности организации, которые не были отражены в цене договора (например, стоимость непредвиденных затрат, связанных с непроизводительным перерасходом материалов, трудовых или иных ресурсов, использованных для выполнения обязанности к исполнению).

(b) Когда понесенные затраты непропорциональны достигнутой организацией степени выполнения обязанности к исполнению. В таких обстоятельствах наилучшим отображением результатов деятельности организации может быть корректировка метода ресурсов с целью признания выручки только в объеме таких понесенных затрат. Например, правдивым отражением деятельности организации по выполнению обязанности к исполнению может быть признание выручки в сумме, равной фактическим затратам на товар , используемый для выполнения обязанности к исполнению, если в момент заключения договора организация ожидает выполнения всех условий ниже:

(i) товар не является отличимым;

(ii) ожидается, что покупатель получит контроль над товаром значительно раньше получения услуг, связанных с товаром;

(iii) фактические затраты в отношении переданного товара являются значительными по сравнению с совокупными ожидаемыми затратами на выполнение обязанности к исполнению в полном объеме; и

(iv) организация закупает товар у третьей стороны и не принимает значительного участия в разработке и производстве товара (но организация выступает в качестве принципала в соответствии с пунктами B34–B38).

Продажа с правом на возврат

B20 В некоторых договорах организация передает контроль над продукцией покупателю, а также предоставляет покупателю право на возврат продукции по различным причинам (например, неудовлетворенность продукцией) и получение любой комбинации из нижеперечисленного:

(a) полный или частичный возврат уплаченного возмещения;

(b) вычет, который может быть использован в отношении сумм, которые причитаются или будут причитаться организации;

(c) другой товар взамен возвращенного.

B21 Для учета передачи продукции с правом на возврат (а также для учета некоторых услуг, которые предоставляются с условием возврата средств), организация должна признавать все перечисленное ниже:

(a) выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое ожидает получить организация (таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);

(b) обязательство в отношении возврата средств; и

(c) актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

B22 Обещание организации находиться в состоянии готовности принять возвращаемый товар в течение установленного периода возврата не должно учитываться в качестве обязанности к исполнению в дополнение к обязательству по возврату средств.

B23 Организация должна применять требования в пунктах 47–72 (включая требования относительно ограничения оценок переменного возмещения в пунктах 56–58) для определения величины возмещения, право на которое организация ожидает получить (т. е. исключая возмещение за товары, которые, как ожидается, будут возвращены). При передаче товаров клиентам организация не должна признавать в качестве выручки полученные (или подлежащие получению) суммы, право на которые она не ожидает получить. Вместо этого такие суммы должны признаваться в качестве обязательства по возврату средств. Впоследствии, в конце каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку сумм, право на которые она ожидает получить в обмен на переданные товары, и соответствующим образом корректировать цену операции и, соответственно, сумму признанной выручки.

B24 Организация должна корректировать оценку обязательства по возврату средств на конец каждого отчетного периода с учетом изменения ожиданий относительно сумм, подлежащих возврату. Организация должна признавать соответствующие корректировки в качестве выручки (или уменьшения выручки).

B25 Актив, признаваемый в отношении права организации на возврат товаров покупателем при исполнении обязательства по возврату средств, должен первоначально оцениваться на основе прежней балансовой стоимости товара (например, запасов) за вычетом любых ожидаемых затрат, связанных с получением такого товара (включая потенциальное уменьшение стоимости возвращаемого товара для организации). На конец каждого отчетного периода организация должна корректировать оценку актива в результате изменения ожиданий относительно товаров, которые будут возвращены. Организация должна представлять такой актив отдельно от обязательства по возврату средств.

B26 Обмен покупателем одного товара на другой товар такого же вида, качества, в таком же состоянии и с такой же ценой (например, товара одного цвета или размера на такой же товар, но другого цвета или размера) не считаются возвратами для целей применения настоящего стандарта.

B27 Договоры, согласно которым покупатель может обменять дефектный товар на исправный, должны анализироваться в соответствии с руководством об учете гарантий в пунктах B28–B33.

Гарантии

B28 Зачастую организация предоставляет (в соответствии с договором, законодательным актом или обычной деловой практикой) гарантию в связи с продажей продукции (будь то товар или услуга). Характер гарантии может значительно отличаться в зависимости от отрасли или договора. Некоторые гарантии выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что соответствующий продукт будет функционировать в соответствии с оговоренными сторонами условиями, поскольку он соответствует согласованным параметрам. Другие - в дополнение к этому также предоставляют покупателю определенную услугу.

B29 Если у покупателя имеется право приобрести гарантию отдельно (например, по той причине, что цена на гарантию устанавливается отдельно либо если гарантия оговаривается отдельно), гарантия является отличимой услугой, поскольку организация обещает предоставить услугу покупателю в дополнение к продукции, которая обладает функциональными характеристиками, описанными в договоре. В таких ситуациях организация должна учитывать обещанную гарантию в качестве обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22–30 и распределять часть цены операции на такую обязанность к исполнению в соответствии с пунктами 73–86.

B30 Если у покупателя нет права приобрести гарантию отдельно, организация должна учитывать гарантию в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Резервы, условные обязательства и условные активы»*, за исключением случаев, когда обещанная гарантия или часть обещанной гарантии в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, предоставляет покупателю определенную услугу.

B31 При анализе того, предоставляет ли гарантия услугу покупателю в дополнение к тому, что она является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам, организация должна принимать во внимание такие факторы, как:

(a) требуется ли предоставление гарантии законодательством — если законодательство требует от организации предоставления гарантии, наличие такого законодательного требования указывает на то, что обещанная гарантия не является обязанностью к исполнению, поскольку такие требования обычно используются для защиты покупателей от риска приобретения дефектной продукции.

(b) Продолжительность гарантийного периода — чем продолжительнее гарантийный период, тем выше вероятность того, что обещанная гарантия является обязанностью к исполнению, поскольку выше вероятность того, что она предоставляет услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам.

(c) Характер задач, которые организация обещает выполнить — если организации необходимо выполнить определенные задачи для обеспечения соответствия продукции согласованным параметрам (например, оказать услугу по перевозке дефектной продукции в случае ее возврата), то, вероятнее всего, такие задачи не обуславливают возникновение обязанности к исполнению.

B32 Если гарантия или часть гарантии предоставляет покупателю услугу в дополнение к тому, что является средством обеспечения того, что продукция отвечает согласованным параметрам, обещанная услуга является обязанностью к исполнению. Таким образом, организация должна распределить цену операции, как на продукт, так и на услугу. Если организация обещает как гарантию-соответствие, так и гарантию-услугу, но не может обоснованно учитывать их отдельно, организация должна учитывать обе гарантии вместе как одну обязанность к исполнению.

B33 Законодательный акт, обязывающий организацию выплатить компенсацию в случае причинения ее продукцией вреда или ущерба, не обуславливает возникновения обязанности к исполнению. Например, производитель может продавать продукцию в юрисдикции, в которой согласно закону производитель несет ответственность за любой ущерб (например, личному имуществу), который может быть нанесен в результате использования потребителем продукции согласно ее назначению. Аналогичным образом обещание организации компенсировать покупателю выплаты по обязательствам и ущерб, вызванные претензиями третьих сторон в связи с нарушением продукцией организации патентов, авторских прав, прав на торговые марки, а также в связи с другими нарушениями, не обуславливает возникновение обязанности к исполнению. Организация должна учитывать такие обязательства в соответствии с МСФО (IAS) 37.

Роль принципала или агента

B34 В случаях, когда другая сторона участвует в предоставлении товаров или услуг покупателю, организация должна определить, является ли ее обещание по своему характеру обязанностью к исполнению в отношении предоставления определенных товаров или услуг самой организацией (т. е. организация является принципалом) либо в отношении организации предоставления таких товаров или услуг другой стороной (т. е. организация выступает в качестве агента).

B35 Организация является принципалом, если она контролирует обещанные товар или услугу до их передачи покупателю. Однако организация необязательно выступает в качестве принципала, если она получает право собственности на продукцию лишь непосредственно перед его передачей покупателю. Организация, являющаяся принципалом по договору, может выполнить обязанность к исполнению самостоятельно либо привлечь другую сторону (например, субподрядчика) для выполнения всей обязанности к исполнению или некоторой ее части от имени организации. При выполнении обязанности к исполнению организация, являющаяся принципалом, признает выручку в валовой сумме возмещения, право на которое она ожидает получить в обмен на передаваемые ею товары или услуги.

B36 Организация является агентом, если принятая ею обязанность к исполнению заключается в организации предоставления товаров или услуг другой стороной. При выполнении обязанности к исполнению организация, являющаяся агентом, признает выручку в сумме вознаграждения или комиссии, право на которые она ожидает получить в обмен на организацию предоставления товаров или услуг другой стороной. Вознаграждение или комиссия организации может представлять собой чистую сумму возмещения, которую организация удерживает после выплаты другой стороне возмещения, полученного в обмен на товары или услуги, которые должны быть предоставлены такой стороной.

B37 Признаки того, что организация является агентом (и, следовательно, не контролирует товар или услугу до того, как они предоставляются покупателю), включают в себя следующие:

(a) другая сторона несет основную ответственность за исполнение договора;

(b) организация не подвержена риску обесценения запасов до или после того, как товары были заказаны покупателем, во время их перевозки или после их возврата;

(c) организация не имеет прав самостоятельно устанавливать цены на товары или услуги другой стороны и, следовательно, выгода, которую организация может получить от таких товаров или услуг, ограничена;

(d) возмещение организации имеет форму комиссии; и

(e) организация не подвержена кредитному риску в отношении суммы, причитающейся от покупателя в обмен на товары или услуги другой стороны.

B38 Организация не должна признавать выручку в отношении обязанности к исполнению, если другая сторона принимает на себя обязанность к исполнению и приобретает права организации, предусмотренные договором, и в результате этого организация более не является обязанной выполнить обязанность к исполнению в отношении передачи обещанных товара или услуги покупателю (т. е. организация более не действует в качестве принципала). Вместо этого организация должна оценить необходимость признания выручки в отношении выполнения обязанности к исполнению по заключению договора для другой стороны (т. е. выступает ли организация в качестве агента).

Опционы в отношении дополнительных товаров или услуг, предоставленные покупателю

B39 Предоставляемые покупателям опционы на приобретение дополнительных товаров или услуг бесплатно или со скидкой имеют множество форм, в том числе, это могут быть средства стимулирования продаж, бонусные баллы (или единицы), начисляемые покупателю, право на продление договора или прочие скидки на будущие товары или услуги.

B40 Если договор предусматривает предоставление организацией покупателю опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, то данный опцион обуславливает возникновение обязанности к исполнению по договору только в том случае, если он предоставляет покупателю существенное право, которое покупатель не получил бы, не заключив договор (например, право на скидку, предоставляемую в дополнение к набору скидок, обычно предоставляемых в отношении таких товаров или услуг для данной категории покупателей в данном регионе или на данном рынке). Если опцион предоставляет существенное право покупателю, то покупатель фактически авансом оплачивает организации товары или услуги, которые будут переданы в будущем, соответственно, организация признает выручку только тогда, когда такие товары или услуги передаются либо когда истекает срок действия опциона.

B41 Если у покупателя имеется опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг по цене, отражающей цену обособленной продажи таких товаров или услуг, такой опцион не предоставляет покупателю существенного права даже в том случае, если опцион может быть исполнен только в результате заключения предыдущего договора. В таких случаях организация сделала маркетинговое предложение, которое она должна учитывать в соответствии с настоящим стандартом только тогда, когда покупатель исполнит опцион на приобретение дополнительных товаров или услуг.

B42 Согласно пункту 74 организация должна распределить цену операции между обязанностями к исполнению на основе их относительной цены обособленной продажи. Если цена обособленной продажи опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, предоставленного покупателю, не является непосредственно наблюдаемой, организация должна оценить ее. Такая оценка должна отражать скидку, которую покупатель получил бы при исполнении опциона, и корректироваться с учетом:

(a) любых скидок, которые покупатель мог получить, не исполняя опцион; и

(b) вероятности исполнения опциона.

B43 Если у покупателя имеется существенное право на приобретение товаров или услуг в будущем, и такие товары или услуги аналогичны товарам или услугам, предусмотренным в исходном договоре, и предоставляются в соответствии с условиями этого договора, то организация вправе (в качестве практической альтернативы оценке цены обособленной продажи опциона) распределить цену операции на дополнительные товары или услуги, предусмотренные опционом, основываясь на объеме товаров или услуг, которые, как ожидается, будут предоставлены, и соответствующем ожидаемом возмещении. Как правило, такие виды опционов предоставляются для продления договора.

Нереализованные права покупателей

B44 В соответствии с пунктом 106, после получения предоплаты от покупателя организация должна признать в отношении принятой ею обязанности к исполнению, заключающейся в передаче или в готовности предоставить товары или услуги в будущем, обязательство по договору в размере полученной предоплаты. Организация должна прекратить признание обязательства по договору (и признать выручку), когда она передает такие товары или услуги и, следовательно, выполняет обязанность к исполнению.

B45 Не подлежащая возврату предоплата, полученная от покупателя, предоставляет покупателю право на получение товара или услуги в будущем (и налагает на организацию обязанность быть готовой передать товар или услугу). Однако покупатели могут не реализовать все имеющиеся у них договорные права. Такие нереализованные права обычно называются «невостребованными правами».

B46 Если организация ожидает получить право на величину невостребованной части, включенную в состав обязательства по договору, то организация должна признавать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки пропорционально тому, каким образом права реализуются покупателем. Если организация не ожидает получить право на величину невостребованной части, организация должна признать ожидаемую величину невостребованной части в качестве выручки тогда, когда реализация покупателем оставшихся у него прав становится маловероятной. Для определения того, ожидает ли организация получения права на величину невостребованной части, организация должна рассмотреть требования в пунктах 56–58 относительно ограничения оценок переменного возмещения.

B47 Организация должна признать обязательство (а не выручку) в отношении любого полученного возмещения, относящегося к нереализованным правам покупателя, которое организация должна передать другой стороне, например, государственной организации, в соответствии с применимыми законодательными актами о невостребованном имуществе.

Невозмещаемый первоначальный платеж (и некоторые связанные затраты)

B48 Согласно некоторым договорам в момент заключения договора или близкий к нему момент покупатели уплачивают организации невозмещаемый первоначальный платеж. Примеры таких платежей включают вступительные взносы, предусмотренные в договорах о членстве в спортивно-оздоровительном клубе, плату за активацию в договорах, заключаемых с организациями телекоммуникационной отрасли, установочную плату в некоторых договорах на обслуживание и первоначальную комиссию в некоторых договорах поставки.

B49 Для идентификации обязанностей к исполнению в таких договорах организация должна оценить, относится ли такое вознаграждение к передаче обещанных товара или услуги. Во многих случаях, несмотря на то, что невозмещаемый первоначальный платеж относится к деятельности, которую организация для выполнения договора должна осуществить в момент заключения договора или близкий к нему момент, такая деятельность не приводит к передаче обещанного товара или услуги покупателю (см. пункт 25). Вместо этого, первоначальный платеж является авансовым платежом за товары или услуги, подлежащие передаче в будущем, и, следовательно, должен признаваться в качестве выручки тогда, когда будут переданы соответствующие товары или услуги. Период признания выручки будет более продолжительным, чем первоначальный договорной период, если организация предоставляет покупателю опцион на продление договора и такой опцион предоставляет покупателю существенное право, как описано в пункте В40.

B50 Если невозмещаемый первоначальный платеж относится к товару или услуге, организация должна оценить необходимость учета такого товара или услуги в качестве отдельной обязанности к исполнению в соответствии с пунктами 22–30.

B51 Организация может требовать уплаты невозмещаемого платежа частично для целей возмещения затрат, понесенных при заключении договора (или прочих административных затрат, как описано в пункте 25). Если такая деятельность по заключению договора не приводит к выполнению обязанности к исполнению, организация не должна учитывать такую деятельность (и соответствующие затраты) при оценке степени выполнения обязанности к исполнению в соответствии с пунктом B19. Это связано с тем, что затраты, связанные с деятельностью по заключению договора, не отражают передачу товаров или услуг покупателю. Организация должна проанализировать, возник ли в результате понесенных затрат на заключение договора актив, подлежащий признанию в соответствии с пунктом 95.

Лицензирование

B52 Лицензия устанавливает права покупателя на интеллектуальную собственность организации. Лицензии на интеллектуальную собственность могут включать в себя, среди прочего:

(a) лицензии на программное обеспечение и технологии;

(b) лицензии на кинофильмы, музыку и другие средства аудиовизуальной информации и развлечений;

(c) франшизы; и

(d) патенты, торговые марки и авторские права.

B53 В дополнение к обещанию предоставить покупателю лицензию, организация также может обещать передать покупателю другие товары или услуги. Такие обещания могут быть явно указаны в договоре или подразумеваться обычной деловой практикой организации, опубликованной политикой или конкретными заявлениями (см. пункт 24). Как и в случае других видов договоров, когда договор с покупателем включает в себя обещание в отношении предоставления лицензии в дополнение к другим обещанным товарам или услугам, организация применяет пункты 22–30 для идентификации каждой обязанности к исполнению в договоре.

B54 Если обязательство предоставить лицензию не является отличимым от других обещанных товаров или услуг в договоре в соответствии с пунктами 26–30, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию и такие другие обещанные товары или услуги вместе в качестве единой обязанности к исполнению. Примеры лицензий, не отличимых от других товаров или услуг, обещанных в договоре, включают в себя:

(a) лицензию, являющуюся компонентом товара, имеющего физическую форму, и составляющую неотъемлемую часть его функциональных возможностей; и

(b) лицензию, выгоду от которой покупатель может получить исключительно в связи с соответствующей услугой (например, онлайн услуга, оказываемая организацией, которая посредством выдачи лицензии предоставляет покупателю доступ к контенту).

B55 Если лицензия не является отличимой, организация должна применять пункты 31–38 для определения того, является ли обязанность к исполнению (которая включает в себя обещанную лицензию) обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода, либо обязанностью, выполняемой в определенный момент времени.

B56 Если обещание предоставить лицензию является отличимым от других обещанных товаров или услуг, предусмотренных в договоре и, следовательно, обещание предоставить лицензию является отдельной обязанностью к исполнению, организация должна определить, переходит ли лицензия к покупателю в определенный момент времени или в течение периода. При определении этого, организация должна анализировать, является ли обещание организации предоставить покупателю лицензию по своему характеру обещанием предоставить покупателю:

(a) право доступа к интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует на протяжении срока лицензии; либо

(b) право на использование интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором она существует в момент предоставления лицензии.

Определение характера обещания организации предоставить лицензию

B57 Для определения того, обеспечивает ли обещание организации предоставить лицензию передачу покупателю права доступа к интеллектуальной собственности организации или права использования интеллектуальной собственности организации, организация должна проанализировать, имеется ли у покупателя возможность определения способа использования лицензии и получения практически всех оставшихся выгод от лицензии в тот момент времени, в который она предоставляется ему. Покупатель не имеет возможности определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от лицензии в тот момент времени, в который она предоставляется, если интеллектуальная собственность, на которую у покупателя имеются права, изменяется на протяжении срока действия лицензии. Интеллектуальная собственность будет изменяться (и тем самым влиять на осуществляемую организацией оценку того, когда покупатель контролирует лицензию), когда организация продолжает участвовать в своей интеллектуальной собственности и осуществлять деятельность, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель. В таких случаях лицензия предоставляет покупателю право доступа к интеллектуальной собственности организации (см. пункт B58). И наоборот, покупатель может определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от нее в момент времени, в который предоставляется лицензия, если интеллектуальная собственность, правами на которую располагает покупатель, не изменяется (см. пункт B61). В таких случаях любая деятельность, осуществляемая организацией, изменяет только ее собственный актив (т. е. лежащую в основе лицензии интеллектуальную собственность), что может повлиять на способность организации предоставлять будущие лицензии; однако такая деятельность не повлияет на определение того, что лицензия предоставляет покупателю либо что контролирует покупатель.

B58 Обещание организации при предоставлении лицензии является по своему характеру обещанием предоставить право доступа к интеллектуальной собственности организации при условии соблюдения всех критериев ниже:

(a) договор требует или покупатель обоснованно ожидает от организации осуществления деятельности, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, правами на которую располагает покупатель (см. пункт B59);

(b) права, предоставляемые лицензией, напрямую подвергают покупателя любому положительному или отрицательному влиянию деятельности организации, идентифицированной в пункте B58(a); и

(c) такая деятельность не приводит к передаче товара или услуги покупателю по мере ее осуществления (см. пункт 25).

B59 Факторы, которые могут указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять деятельность, которая значительным образом влияет на интеллектуальную собственность, включают в себя обычную деловую практику организации, опубликованную политику или конкретные заявления. Несмотря на то, что наличие общего экономического интереса (например, роялти, основанных на продажах) у организации и покупателя в контексте интеллектуальной собственности, правами на которую располагает покупатель, не играет решающей роли, оно также может указывать на то, что покупатель может обоснованно ожидать, что организация будет осуществлять такую деятельность.

B60 Если критерии в пункте B58 выполняются, организация должна учитывать обещание предоставить лицензию в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, поскольку покупатель будет одновременно получать и потреблять выгоду от результатов деятельности организации по предоставлению доступа к интеллектуальной собственности по мере ее осуществления (см. пункт 35(a)). Организация должна применять пункты 39–45 для выбора надлежащего метода оценки степени выполнения обязанности к исполнению по предоставлению доступа.

B61 Если критерии в пункте B58 не выполняются, обещание организации является по своему характеру обещанием предоставить право использования интеллектуальной собственности организации в том виде, в котором такая интеллектуальная собственность существует (в контексте формы и функциональных характеристик) в момент предоставления лицензии покупателю. Это означает, что покупатель может определять способ использования лицензии и получать практически все оставшиеся выгоды от лицензии в тот момент времени, в который осуществляется передача лицензии. Организация должна учитывать обещание предоставить право на использование ее интеллектуальной собственности в качестве обязанности к исполнению, выполняемой в определенный момент времени. Организация должна применять пункт 38 при определении момента времени, в который лицензия передается покупателю. Однако выручка в отношении лицензии, предоставляющей право на использование интеллектуальной собственности организации, не может быть признана до начала периода, в течение которого покупатель имеет возможность использовать лицензию и получать выгоду от нее. Например, если период лицензии на программное обеспечение начинается до того, как организация предоставляет (или иным образом делает доступным) покупателю программный код, позволяющий покупателю незамедлительно использовать программное обеспечение, организация не будет признавать выручку до того, как такой программный код будет предоставлен (или организация иным образом сделает его доступным покупателю).

B62 Организация должна пренебречь нижеперечисленными факторами при определении того, предоставляет ли лицензия право доступа к интеллектуальной собственности организации либо же право на использование интеллектуальной собственности организации:

(a) Ограничения времени, географического региона или способа использования – такие ограничения определяют характеристики обещанной лицензии, но не то, выполняется ли обязанность к исполнению организацией в определенный момент времени или в течение периода.

(b) Гарантии, предоставляемые организацией в отношении того, что она располагает действующим патентом на интеллектуальную собственность и что она будет защищать патент от незаконного использования – обещание обеспечить защиту патента организации не является обязанностью к исполнению, поскольку действия по обеспечению защиты патента защищают стоимость активов организации, представленных ее интеллектуальной собственностью, и выступают в качестве средства обеспечения для покупателя того, что переданная лицензия удовлетворяет параметрам лицензии, обещанной в договоре.

Роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности

B63 Несмотря на требования, предусмотренные пунктами 56–59, организация должна признавать выручку в отношении роялти, основанных на продажах или использовании объекта интеллектуальной собственности, обещанных в обмен на лицензию на интеллектуальную собственность, только тогда, когда (или по мере того, как) происходит более позднее из событий ниже:

(a) последующая продажа или использование; и

(b) выполнение (или частичное выполнение) обязанности к исполнению, на которую были отнесены какая-либо часть либо все роялти, основанные на продажах, или роялти, основанные на использовании объекта интеллектуальной собственности.

Договоры обратной покупки

B64 Договор обратной покупки – это договор, по которому организация продает актив и при этом в рамках того же или другого договора дает обещание выкупить актив или получает опцион на его обратную покупку. Выкупаемый актив может быть активом, который был продан покупателю в первоначальной сделке, активом, который практически аналогичен такому активу, или другим активом, компонентом которого является актив, который был продан покупателю в первоначальной сделке.

B65 Как правило, договоры обратной покупки имеют одну из трех ниже приведенных форм:

(a) обязательство организации выкупить актив обратно (форвард);

(b) право организации выкупить актив обратно (колл-опцион); и

(c) обязательство организации выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион).

Форвард или колл-опцион

B66 Если у организации имеется обязательство или право в отношении обратной покупки актива (форвард или колл-опцион), покупатель не получает контроль над активом, поскольку покупатель ограничен в своей способности определять способ использования актива и получать практически все оставшиеся выгоды от него, даже если покупатель владеет активом физически. Следовательно, организация должна учитывать договор в качестве:

(a) аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17 *«Аренда»*, если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, меньшую, чем цена его первоначальной продажи; либо

(b) соглашения о финансировании в соответствии с пунктом B68, если организация вправе или обязана выкупить актив обратно за сумму, которая равна первоначальной цене продажи актива или превышает ее.

B67 При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи, организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.

B68 Если договор обратной покупки является соглашением о финансировании, организация должна продолжить признание актива, также признать финансовое обязательство в отношении возмещения, полученного от покупателя. Организация должна признать разницу между суммой полученного от покупателя возмещения и суммой возмещения, подлежащего уплате покупателю, в качестве процентов и, если применимо, в качестве затрат на обработку или хранение (например, страхование).

B69 Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Пут-опцион

B70 Если у организации имеется обязательство выкупить актив обратно по требованию покупателя (пут-опцион) по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна оценить в момент заключения договора наличие у покупателя значительного экономического стимула для реализации такого права. Реализация данного права покупателем приводит к тому, что фактически покупатель платит организации возмещение за право использования оговоренного актива в течение определенного периода времени. Таким образом, если у покупателя имеется значительный экономический стимул для реализации такого права, организация должна учитывать соглашение в качестве аренды в соответствии с МСФО (IAS) 17.

B71 Для целей определения того, имеется ли у покупателя значительный экономический стимул для реализации своего права, организация должна проанализировать различные факторы, включая отношение цены обратной покупки к ожидаемой рыночной стоимости актива на дату обратной покупки и период времени до истечения срока действия права. Например, если ожидается, что цена обратной покупки значительно превысит рыночную стоимость актива, это может указывать на наличие у покупателя значительного экономического стимула для исполнения пут-опциона.

B72 Если у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива по цене, меньшей, чем цена его первоначальной продажи, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа продукта с правом на возврат, как описано в пунктах B20–B27.

B73 Если цена обратной покупки актива равна цене его первоначальной продажи или превышает ее, а также превышает ожидаемую рыночную стоимость актива, договор, по сути, является соглашением о финансировании и, следовательно, должен учитываться согласно пункту B68.

B74 Если цена обратной покупки актива равна цене первоначальной продажи или превышает ее, а также меньше или равна ожидаемой рыночной стоимости актива, и у покупателя отсутствует значительный экономический стимул для реализации своего права обратной продажи актива, организация должна учитывать соглашение, как если бы это была продажа актива с правом на возврат, как описано в пунктах B20–B27.

B75 При сравнении цены обратной покупки с ценой продажи организация должна принимать во внимание временную стоимость денег.

B76 Если срок действия опциона истекает и он остается неисполненным, организация должна прекратить признание обязательства и признать выручку.

Консигнационные соглашения

B77 Когда организация поставляет продукцию другой стороне (например, дилеру или дистрибьютору) для продажи конечным покупателям, организация должна оценить, получила ли такая другая сторона контроль над продукцией в этот момент времени. Продукция, которая была поставлена другой стороне, может удерживаться по консигнационному соглашению, если такая другая сторона не получила контроль над продукцией. Соответственно, организация не должна признавать выручку при поставке продукции другой стороне, если поставленная продукция удерживается на условиях консигнации.

B78 К признакам того, что соглашение является консигнационным соглашением, относятся, среди прочего, следующие:

(a) продукция контролируется организацией до наступления определенного события, например, продажи продукции покупателю дилера или до истечения определенного периода времени;

(b) организация имеет возможность требовать возврата продукции или передачи продукции третьей стороне (например, другому дилеру); и

(c) у дилера отсутствует безусловное обязательство в отношении оплаты продукции (но при этом он может быть обязан внести депозит).

Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой

B79 Соглашение о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой – это договор, в соответствии с которым организация выставляет покупателю счет за продукцию, но физически удерживает продукцию до тех пор, пока она не будет передана покупателю в определенный момент времени в будущем. Например, покупатель может обратиться к организации с запросом о заключении такого договора ввиду отсутствия у него свободных помещений для хранения продукции либо в связи с задержками в выполнении запланированных им производственных графиков.

B80 Организация должна определить момент выполнения обязанности к исполнению в отношении передачи продукции посредством оценки того, когда покупатель получает контроль над такой продукцией (см. пункт 38). Для некоторых договоров контроль в зависимости от предусматриваемых ими условий (включая условия доставки и отгрузки) передается либо в момент, когда продукция доставляется покупателю, либо в момент, когда производится ее отгрузка. Однако для некоторых других договоров покупатель может получить контроль над продукцией даже несмотря на то, что продукция все еще физически удерживается организацией. В этом случае покупатель имеет возможность определять способ использования продукции и получать практически все оставшиеся выгоды от нее, даже если он решил не реализовывать свое право на физическое владение ею. Следовательно, организация не контролирует продукцию. Вместо этого организация оказывает покупателю услугу по хранению принадлежащего покупателю актива.

B81 В дополнение к применению требований в пункте 38, для того, чтобы сделать вывод о получении покупателем контроля над продукцией по соглашению о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой необходимо выполнение всех критериев ниже:

(a) причина заключения соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой должна быть существенной (например, покупатель обратился с запросом использовать такой вид соглашения);

(b) продукция должна быть отдельно идентифицирована как принадлежащая покупателю;

(c) продукция должна быть в настоящий момент готова к физической передаче покупателю; и

(d) у организации не должно быть возможности использовать продукцию или передать ее другому покупателю.

B82 Если организация признает выручку в отношении продажи продукции на условиях выставления счета и отложенной поставки, организация должна проанализировать наличие у себя оставшихся обязанностей к исполнению (например, оказания услуги по ответственному хранению) в соответствии с пунктами 22–30, на которые организация должна распределить часть цены операции в соответствии с пунктами 73–86.

Принятие покупателем

B83 В соответствии с пунктом 38(e) принятие актива покупателем может указывать на то, что покупатель получил контроль над активом. Положения договоров о принятии покупателем позволяют покупателю расторгнуть договор или требовать от организации проведения работ по устранению недостатков, если товар или услуга не соответствуют согласованным параметрам. Организация должна принимать во внимание такие положения при оценке того, в какой момент покупатель получает контроль над товаром или услугой.

B84 Если организация может объективно определить, что контроль над товаром или услугой был передан покупателю в соответствии с согласованными параметрами, предусмотренными договором, то принятие покупателем является формальностью и не влияет на вывод организации относительно того, когда покупатель получил контроль над товаром или услугой. Например, если условия принятия покупателем основаны на соответствии указанным параметрам размера и веса, организация будет в состоянии определить выполнение этих критериев до получения подтверждения принятия покупателем. Опыт организации, связанный с договорами на аналогичные товары или услуги, может свидетельствовать о том, что предоставляемые покупателю товар или услуга соответствует согласованным параметрам, предусмотренным договором. Даже если выручка признается до принятия покупателем, организация должна проанализировать наличие оставшихся обязанностей к исполнению (например, обязательства по установке оборудования) и оценить, нужно ли учитывать их отдельно.

B85 Однако если организация не может объективно определить соответствие переданных покупателю товара или услуги согласованным параметрам, предусмотренным договором, организация не сможет сделать вывод о том, что покупатель получил контроль до тех пор, пока организация не получит информацию о принятии покупателем. Это обусловлено тем, что в таких обстоятельствах организация не сможет установить, имеет ли покупатель возможность определять способ использования товара или услуги и получать практически все оставшиеся выгоды от них.

B86 Если организация доставляет покупателю продукцию для целей проведения пробных тестов или оценки и обязанность покупателя выплатить организации какое-либо возмещение не возникает до окончания испытательного периода, контроль над продукцией передается покупателю только после того, как покупатель примет продукцию либо истечет испытательный период.

Раскрытие информации о детализированной выручке

B87 Согласно пункту 114 организация должна детализировать информацию о выручке по договорам с покупателями по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков. Следовательно, степень детализации выручки для целей выполнения данного требования к раскрытию информации зависит от фактов и обстоятельств, относящихся к договорам организации с покупателями. Некоторым организациям, возможно, придется использовать несколько категорий для достижения цели детализации выручки в пункте 114. Другие организации смогут достичь данной цели, используя только одну категорию для детализации выручки.

B88 При выборе категории (или категорий), которая будет использоваться для детализации выручки, организация должна определять, каким образом была представлена информация о выручке организации для других целей, включая все перечисленное ниже:

(a) раскрытие информации за рамками финансовой отчетности (например, в отчетах о прибылях, годовых отчетах или презентациях для инвесторов);

(b) информация, регулярно анализируемая руководством, принимающим операционные решения, с целью оценки финансовых результатов операционных сегментов; и

(c) прочая информация, аналогичная видам информации, идентифицированным в пункте B88(a) и (b), которая используется организацией или пользователями финансовой отчетности организации для оценки финансовых результатов организации или принятия решений о распределении ресурсов.

B89 Примеры категорий, которые могут быть целесообразны для детализации, среди прочего, включают все перечисленное ниже:

(a) вид товара или услуги (например, основные продуктовые линейки);

(b) географический регион (например, страна или регион);

(c) рынок или класс покупателей (например, потребители из государственного и негосударственного секторов);

(d) вид договора (например, договоры с фиксированной ценой и договоры с оплатой стоимости затраченного рабочего времени и материалов);

(e) срок действия договора (например, краткосрочные и долгосрочные договоры);

(f) распределение во времени передачи товаров или услуг (например, выручка от товаров и услуг, передаваемых покупателям в определенный момент времени, и выручка от товаров или услуг, передаваемых в течение периода); и

(g) каналы сбыта (например, товары, реализуемые непосредственно потребителям, и товары, реализуемые через посредников).

Приложение C
Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего стандарта и имеет такую же силу, как и другие составляющие настоящего стандарта.

Дата вступления в силу

C1 Организация должна применять настоящий стандарт в отношении годовых отчетных периодов, начинающихся 1 января 2017 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящий стандарт досрочно, она должна раскрыть этот факт.

Переход к новому порядку учета

C2 Для целей переходных положений в пунктах C3–C8:

(a) датой первоначального применения является начало отчетного периода, в котором организация впервые применяет настоящий стандарт; и

(b) выполненным договором является договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»*, МСФО (IAS) 18 *«Выручка»* и соответствующими разъяснениями.

C3 Организация должна применять настоящий стандарт с использованием одного из двух методов ниже:

(a) ретроспективно в отношении каждого предыдущего отчетного периода, представленного в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*, с учетом упрощений в пункте C5; либо

(b) ретроспективно с признанием суммарного влияния первоначального применения настоящего стандарта на дату первоначального применения в соответствии с пунктами C7–C8.

C4 Несмотря на требования пункта 28 МСФО (IAS) 8, при первом применении настоящего стандарта организация должна представить количественную информацию, требуемую пунктом 28(f) МСФО (IAS) 8, только для годового периода, непосредственно предшествующего первому годовому периоду, в котором применяется настоящий стандарт («непосредственно предшествующий период»), и только в том случае, если организация применяет настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(a). Организация также вправе, но не обязана представить такую информацию за текущий период или более ранние сравнительные периоды.

C5 Организация может использовать одно или несколько из перечисленных ниже упрощений практического характера, применяя настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(a):

(a) в случае выполненных договоров организация не должна пересчитывать договоры, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода;

(b) в случае выполненных договоров с переменным возмещением организация вправе использовать цену операции на дату, на которую договор был выполнен вместо оценки величин переменного возмещения в сравнительных отчетных периодах; и

(c) для всех отчетных периодов, представленных до даты первоначального применения, организация не должна раскрывать сумму цены операции, распределенную на оставшиеся обязанности к исполнению, а также объяснение того, когда организация ожидает признать такие суммы в качестве выручки (см. пункт 120).

C6 В случае использования организацией какого-либо упрощения практического характера в пункте C5 организация должна применять такое упрощение последовательно в отношении всех договоров в рамках всех представленных отчетных периодов. Кроме того, организация должна раскрывать всю информацию ниже:

(a) использованные упрощения; и

(b) в той степени, в которой это обоснованно возможно, качественную оценку расчетного влияния применения каждого такого упрощения.

C7 Если организация использует возможность применять настоящий стандарт ретроспективно в соответствии с пунктом C3(b), организация должна признавать суммарное влияние первоначального применения настоящего стандарта в качестве корректировки остатка нераспределенной прибыли (или другого компонента собственного капитала, соответственно) на начало годового отчетного периода, который включает дату первоначального применения. Согласно такому методу перехода к новому порядку учета организация должна применять настоящий стандарт ретроспективно только в отношении договоров, которые не являются выполненными договорами на дату первоначального применения (например, 1 января 2017 г. для организации, отчетный год которой заканчивается 31 декабря).

C8 Если настоящий стандарт применяется ретроспективно в соответствии с пунктом C3(b), то для отчетных периодов, которые включают дату первоначального применения, организация должна дополнительно раскрыть информацию, указанную в подпунктах ниже:

(a) сумма, на которую изменяется каждая статья финансовой отчетности в текущем отчетном периоде в результате применения настоящего стандарта, по сравнению с МСФО (IAS) 11, МСФО (IAS) 18 и соответствующими разъяснениями, действовавшими до данного изменения; и

(b) объяснение причин значительных изменений, идентифицированных в C8(a).

Ссылки на МСФО (IFRS) 9

C9 Если организация применяет настоящий стандарт, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»*, то соответствующие ссылки на МСФО (IFRS) 9 следует читать как ссылки на МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*.

Прекращение действия других стандартов

C10 Настоящий стандарт заменяет собой следующие стандарты:

(a) МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»*;

(b) МСФО (IAS) 18 *«Выручка»*;

(c) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13 *«Программы лояльности клиентов»*;

(d) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 15 *«Соглашения на строительство объектов недвижимости»*;

(e) Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18 *«Передача активов от клиентов»*; и

(f) Разъяснение ПКР (SIC) 31 *«Выручка – бартерные операции, включающие рекламные услуги»*.

Приложение D
Поправки к другим стандартам

В настоящем приложении описаны поправки к другим стандартам, внесенные Советом по МСФО после завершения работы над МСФО (IFRS) 15. Удаленный текст в измененных пунктах зачеркнут, новый текст - подчеркнут.

|  |
| --- |
| Настоящая таблица отражает изменение соответствующих ссылок в других стандартах. |

| **Существующая ссылка на** | **содержащаяся в** | **в** | **изменяется на ссылку на** |
| --- | --- | --- | --- |
| МСФО (IAS) 18 *«Выручка»* или МСФО (IAS) 18 | МСФО (IFRS) 4 | пунктах 4(a) и (c), B18(h) | МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»* или МСФО (IFRS) 15 |
| МСФО (IAS) 16 | пункте 68A |
| МСФО (IAS) 39 | пункте AG2 |
| МСФО (IAS) 40 | пункте 3(b) |
| МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»* или МСФО (IAS) 11 | Разъяснение ПКР (SIC) 32 | пункте 6 |

МСФО (IFRS) 1 *«Первое применение международных стандартов финансовой отчетности»*

|  |
| --- |
| Пункт 39X добавлен. Новый текст подчеркнут.  |

Дата вступления в силу

 …

39X МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., удалил пункт D24 и соответствующий заголовок к нему и добавил пункты D34–D35 и соответствующий заголовок к ним. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Приложении D пункт D24 и соответствующий заголовок к нему удалены, пункты D34–D35 и соответствующий заголовок к ним добавлены. Новый текст подчеркнут. |

Выручка

D34 Организация, впервые применяющая МСФО, может применить переходные положения в пункте C5 МСФО (IFRS) 15. В данных пунктах фразу «дата первоначального применения» следует интерпретировать как начало первого отчетного периода по МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, решает применить такие переходные положения, она также должна применить пункт C6 МСФО (IFRS) 15.

D35 Организация, впервые применяющая МСФО, не должна пересчитывать информацию, относящуюся к договорам, которые были выполнены в периоды, предшествовавшие самому раннему из представленных периодов. Выполненный договор – это договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ.

МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*

|  |
| --- |
| В пункт 56 внесены изменения, пункт 64K добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Условные обязательства

56 После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, покупатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, по наибольшей из следующих сумм:

(a) сумма, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(b) сумма, первоначально признанная за вычетом, где необходимо, совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* принципами МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*.

Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IAS) 39.

 …

Дата вступления в силу

 …

64K МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 56. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IFRS) 4 *«Договоры страхования»*

|  |
| --- |
| Пункт 41G добавлен. Новый текст подчеркнут. |

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

 …

41G МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 4(a) и (c), B7, B18(h), B21. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Приложении B внесены изменения в пункты B7 и B21. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Выплаты в натуральной форме

 …

B7 Применение настоящего МСФО (IFRS) к договорам, описанным в пункте B6, скорее всего, было бы не более обременительным, чем применение Международных стандартов финансовой отчетности (IFRS), которые бы были применимы, если бы такие договоры были вне сферы применения настоящего МСФО (IFRS):

(a) …

(b) если бы применялся ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* МСФО (IFRS) 15, то поставщик услуг признавал бы выручку ~~с учетом стадии завершенности~~, когда (или по мере того, как) он передает услуги покупателю (~~и~~ с учетом других определенных критериев). Этот подход также допустим в соответствии с настоящим МСФО (IFRS), который разрешает поставщику услуг (i) продолжать использовать существующую учетную политику для этих договоров, за исключением случаев, когда они включают практику, запрещенную пунктом 14, и (ii) изменять в лучшую сторону учетную политику, если это разрешено пунктами 22–30;

(c) …

Примеры договоров страхования

 …

B21 Если ~~контракты~~ договоры, описанные в пункте B19, не создают финансовых активов или обязательств, то применяется ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15. В соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15 выручка ~~по операции, предполагающей оказание услуг,~~ признается ~~на основе стадии завершенности операции, если результат операции может быть надежно оценен~~, когда (или по мере того, как) организация выполняет обязанность к исполнению путем передачи обещанного товара или услуги покупателю в объеме, который отражает возмещение, право на которое ожидает получить организация.

МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»* (ноябрь 2009 г.)

|  |
| --- |
| В пункты 3.1.1, 5.1.1 и 5.4.5 внесены изменения, пункты 5.1.2, 5.4.1A и 8.1.5 добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

3.1 Первоначальное признание финансовых активов

**3.1.1** **~~Предприятие~~ Организация признает финансовый актив в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда ~~предприятие~~ организация становится стороной договорных условий инструмента (см. пункты AG34 и AG35 МСФО (IAS) 39). Когда ~~предприятие~~ организация впервые признает финансовый актив, он~~о~~а должн~~о~~а классифицировать его в соответствии с пунктами 4.1–4.5 и оценивать его в соответствии с пункт~~ом~~ами 5.1.1–5.1.2.**

**…**

5.1 Первоначальная оценка

**5.1.1** **За исключением торговой дебиторской задолженности, попадающей в сферу применения пункта 5.1.2, п~~П~~ри первоначальном признании ~~предприятие~~ организация оценивает финансовый актив по справедливой стоимости плюс, в случае финансового актива, не учитываемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, *затраты по сделке*, которые напрямую связаны с приобретением финансового актива.**

 …

5.1.2 Несмотря на требование в пункте 5.1.1, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*), по цене операции (согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 15).

5.4 Прибыл~~ь~~и и убытки

 …

5.4.1A *Дивиденды* признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(a) устанавливается право организации на получение дивидендов;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(c) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

…

Инвестиции в долевые инструменты

 …

5.4.5 Если ~~предприятие~~ организация принимает решение, указанное в пункте 5.4.4, он~~о~~а должн~~о~~а признать в составе прибыли или убытка дивиденды, полученные от такой инвестиции, ~~при установлении права предприятия на получение дивидендов в соответствии с МСФО (IAS) 18~~ в соответствии с пунктом 5.4.1A.

 …

8.1 Дата вступления в силу

 …

8.1.5 МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 3.1.1, 5.1.1, 5.4.5 и B5.12 и удалил пункт C16 и соответствующий заголовок к нему. Добавлены пункты 5.1.2 и 5.4.1A и определение в Приложении A. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Приложении A добавлено определение. Новый текст подчеркнут. |
| **дивиденды** | Распределение прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенного класса. |

|  |
| --- |
| В Приложении B внесены изменения в пункт B5.12. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Прибыли и убытки

B5.12 Пункт 5.4.4 разрешает ~~предприятию~~ организации принять не подлежащее отмене решение представлять в составе прочего совокупного дохода изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли. Такое решение принимается по каждому инструменту в отдельности (то есть по каждой ~~акции~~доле). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переводиться в состав прибыли или убытка. Однако, ~~предприятие~~ организация может перевести ~~накопленную~~ совокупную прибыль или убыток ~~в капитал~~ из одной статьи капитала в другую. Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* пунктом 5.4.5, если только не очевидно, что дивиденд представляет собой возмещение части себестоимости инвестиции.

|  |
| --- |
| В Приложении C пункт C16 и соответствующий заголовок к нему удалены. |

МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»* (октябрь 2010 г.)

|  |
| --- |
| В пункты 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1 и 5.7.6 внесены изменения, пункты 5.1.3, 5.7.1A и 7.1.4 добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

3.1 Первоначальное признание

**3.1.1** **~~Предприятие~~ Организация признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда ~~предприятие~~ организация становится стороной договорных условий инструмента (см. пункты B3.1.1 и B3.1.2). Когда ~~предприятие~~ организация впервые признает финансовый актив, он~~о~~а должн~~о~~а классифицировать его в соответствии с пунктами 4.1.1–4.1.5 и оценивать его в соответствии с пунктами 5.1.1 ~~и 5.1.2~~–5.1.3. Когда ~~предприятие~~ организация впервые признает финансовое обязательство, он~~о~~а должн~~о~~а классифицировать его в соответствии с пунктами 4.2.1 и 4.2.2 и оценивать его в соответствии с пунктом 5.1.1.**

**…**

4.2 Классификация финансовых обязательств

**4.2.1** **~~Предприятие~~ Организация классифицирует все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости с использованием метода *эффективной ставки процента*, за исключением:**

**(a)** **…**

**(c)** ***договоров финансовой гарантии*, согласно определению, изложенному в Приложении A. После первоначального признания эмитент такого договора (если не применяется пункт 4.2.1(a) или (b)), впоследствии оценивает такой договор по наибольшей величине из:**

**(i)** **суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37 *«Резервы, условные обязательства и условные активы»*, и**

**(ii)** **первоначально признанной суммы (см. пункт 5.1.1) за вычетом, в случае необходимости, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* принципами МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*.**

**(d)** **обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства (если не применяется пункт 4.2.1(а)) впоследствии оценивает его по наибольшей величине из:**

**(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37, и**

**(ii)** **первоначально признанной суммы (см. пункт 5.1.1) за вычетом, в случае необходимости, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15.**

**(e)** **…**

5.1 Первоначальная оценка

**5.1.1** **За исключением торговой дебиторской задолженности, попадающей в сферу применения пункта 5.1.3, п~~П~~ри первоначальном признании ~~предприятие~~ организация оценивает финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости плюс или минус, в случае финансового актива или финансового обязательства, не учитываемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, *затраты по сделке*, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или финансового обязательства.**

 …

5.1.3 Несмотря на требование в пункте 5.1.1, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15), по цене операции (согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 15).

5.2 Последующая оценка финансовых активов

**5.2.1** **После первоначального признания ~~предприятие~~ организация оценивает финансовый актив в соответствии с пунктами 4.1.1–4.1.5 по справедливой стоимости или амортизированной стоимости (см. пункты 9 и AG5–AG8C МСФО (IAS) 39).**

 …

5.7 Прибыл~~ь~~и и убытки

 …

5.7.1A *Дивиденды* признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(a) устанавливается право организации на получение дивидендов;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(c) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

 …

Инвестиции в долевые инструменты

 …

5.7.6 Если ~~предприятие~~ организация принимает решение, указанное в пункте 5.7.5, он~~о~~а должн~~о~~а признать в составе прибыли или убытка дивиденды, полученные от такой инвестиции, ~~при установлении права предприятия на получение дивидендов в соответствии с МСФО (IAS) 18~~ в соответствии с пунктом 5.7.1A.

 …

7.1 Дата вступления в силу

 …

7.1.4 МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 3.1.1, 4.2.1, 5.1.1, 5.2.1, 5.7.6, B3.2.13, B5.7.1, C5 и C42 и удалил пункт C16 и соответствующий заголовок к нему. Добавлены пункты 5.1.3 и 5.7.1A и определение в Приложении A. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Приложении A добавлено определение. Новый текст подчеркнут. |
| **дивиденды** | Распределение прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенного класса. |

|  |
| --- |
| В Приложении B внесены изменения в пункты B3.2.13 и B5.7.1. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Продолжающееся участие в переданных активах

B3.2.13 Ниже приводятся примеры того, как ~~предприятие~~ организация оценивает переданный актив и связанное с ним обязательство в соответствии с пунктом 3.2.16.

Все активы

1. Если предоставленная ~~предприятием~~ организацией гарантия выплаты убытка, возникшего в результате невыполнения обязательств по переданному активу, не позволяет прекратить признание переданного актива в той степени, в какой продолжается участие ~~предприятия~~ организации в этом активе, то переданный актив оценивается на дату передачи по наименьшей величине из (i) балансовой стоимости актива и (ii) максимальной суммы возмещения, полученного при передаче, которую ~~предприятие~~ организация может быть обязан~~о~~а вернуть («сумма гарантии»). Связанное обязательство первоначально оценивается как равное сумме гарантии плюс справедливая стоимость гарантии (которая обычно равна сумме возмещения, полученного за гарантию). Впоследствии первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе прибыли или убытка ~~на пропорциональной временной основе~~, когда (или по мере того, как) выполняется соответствующая обязанность (~~см. МСФО (IAS) 18~~ в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

 …

Прибыли и убытки (раздел 5.7)

B5.7.1 Пункт 5.7.5 разрешает ~~предприятию~~ организации принять не подлежащее отмене решение представлять в составе прочего совокупного дохода изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли. Такое решение принимается по каждому инструменту в отдельности (то есть по каждой акции). Суммы, представленные в составе прочего совокупного дохода, не должны впоследствии переводиться в состав прибыли или убытка. Однако, ~~предприятие~~ организация может перевести ~~накопленную~~ совокупную прибыль или убыток ~~в капитал~~ из одной статьи капитала в другую. Дивиденды по таким инвестициям признаются в составе прибыли или убытка в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* пунктом 5.7.6, если только не очевидно, что дивиденд представляет собой возмещение части себестоимости инвестиции.

|  |
| --- |
| В Приложении С внесены изменения в пункты C5 и C42. Пункт С16 и соответствующий заголовок к нему удалены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*

C5 В пункты 16, 42, 53, 56 и 58(b) внесены изменения, и они излагаются в следующей редакции, пункт 64A удален, а пункт 64D добавлен:

…

|  |  |
| --- | --- |
| 56 | После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, покупатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, по наибольшей из следующих сумм:(a) сумма, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и(b) сумма, первоначально признанная за вычетом, где необходимо, совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* принципами МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*. Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 9. |

…

МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*

 …

C42 В Приложении A в пункты AG3–AG4 внесены изменения, и они излагаются в следующей редакции:

…

|  |  |
| --- | --- |
| AG4 | Договоры финансовой гарантии могут иметь разные юридические формы, такие как …(a) … эмитент оценивает его по наибольшему из следующих значений:(i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и(ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 4.2.1 МСФО (IFRS) 9). (b) … |

МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»* (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39)[[2]](#footnote-2)

|  |
| --- |
| В пункт 5.2.1 внесены изменения. Новый текст подчеркнут. |

5.2 Последующая оценка финансовых активов

**5.2.1** **После первоначального признания ~~предприятие~~ организация оценивает финансовый актив в соответствии с пунктами 4.1.1–4.1.5 по справедливой стоимости или амортизированной стоимости (см. пункты 9 и AG5–AG8C МСФО (IAS) 39).**

|  |
| --- |
| В Приложении A добавлено определение. Новый текст подчеркнут. |
| **дивиденды** | Распределение прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенных классов. |

|  |
| --- |
| В Приложении С внесены изменения в пункты C5 и C38. Пункт С21 и соответствующий заголовок к нему удалены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст – подчеркнут.  |

МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*

C5 В пункты 16, 42, 53, 56 и 58(b) внесены изменения, и они излагаются в следующей редакции, пункты 64A и 64D удалены, а пункт 64H добавлен:

…

|  |  |
| --- | --- |
| 56 | После первоначального признания и до тех пор, пока обязательство не урегулировано, не аннулировано или не истекло, покупатель должен оценивать условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, по наибольшей из следующих сумм:(a) сумма, которая была бы признана в соответствии с МСФО (IAS) 37; и(b) сумма, первоначально признанная за вычетом, где необходимо, совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* принципами МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*. Это требование не распространяется на договоры, учет которых осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 9. |

 …

МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*

 …

C38 В Приложении A в пункты AG3–AG4 внесены изменения, и они излагаются в следующей редакции:

…

|  |  |
| --- | --- |
| AG4 | Договоры финансовой гарантии могут иметь разные юридические формы, такие как …(a) … эмитент оценивает его по наибольшему из следующих значений:(i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и(ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 4.2.1(с) МСФО (IFRS) 9). (b) … |

МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»*

|  |
| --- |
| В пункт 34 внесены изменения, пункт 139N добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Взаимозачет

 …

34 ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* ~~дает определение выручки и~~ МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»* требует, чтобы ~~она оценивалась~~ организация оценивала выручку по договорам с покупателями по ~~справедливой стоимости полученного или причитающегося возмещения с учетом суммы~~ сумме возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг. Например, сумма признаваемой выручки отражает любы~~х~~е торговы~~х~~е и оптовы~~х~~е скид~~ок~~ки, предоставленны~~х~~е ~~предприятием~~ организацией. В ходе своей обычной деятельности ~~предприятие~~ организация совершает и другие операции, которые не приносят выручку, но которые являются сопутствующими по отношению к основной деятельности, приносящей выручку. Представление результатов таких операций производится на основе свернутого представления доходов и соответствующих расходов, возникающих по одной и той же операции, в случаях, когда такое представление отражает содержание операции или другого события. Например:

(a) прибыли и убытки от выбытия долгосрочных (внеоборотных) активов, включая инвестиции и операционные активы, отражаются в учете путем вычитания балансовой стоимости актива и соответствующих расходов по его продаже из ~~вырученной от выбытия суммы~~ суммы возмещения при выбытии; и

(b) …

Переход к новому порядку учета и дата вступления в силу

 …

139N МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 34. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 2 *«Запасы»*

|  |
| --- |
| В пункты 2, 8, 29 и 37 внесены изменения, пункт 40E добавлен. Пункт 19 удален. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения

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

**(a)** **~~незавершенное производство, возникающее по договорам на строительство, включая непосредственно связанные с ними договора на предоставление услуг (см. МСФО (IAS) 11~~ *~~«Договоры на строительство»~~*~~);~~** [удален]

**(b)** **…**

Определения

 …

8 К запасам относятся и товары, купленные и предназначенные для перепродажи, включая, например, товары, купленные ~~предприятием~~ организацией розничной торговли и предназначенные для перепродажи, или землю и другое имущество, предназначенные для перепродажи. К запасам также относятся готовая продукция или незавершенное производство ~~предприятия~~ организации, включая сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства. ~~Если речь идет о поставщике услуг, запасы включают в себя затраты на оказание услуг, как описано в пункте 19, в отношении которых предприятие еще не признало соответствующую выручку (см. МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~*~~).~~ Затраты, понесенные в связи с выполнением договора с покупателем, которые не приводят к возникновению запасов (или активов, попадающих в сферу применения другого стандарта), учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*.

 …

Чистая цена продажи

 …

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

 …

Раскрытие информации

 …

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

 …

Дата вступления в силу

 …

40E МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 2, 8, 29 и 37. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 12 *«Налоги на прибыль»*

|  |
| --- |
| В пункт 59 внесены изменения, пункт 98E добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Статьи, признанные в составе прибыли или убытка

 …

59 Большинство отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов возникают, когда доход или расход включается в бухгалтерскую прибыль в одном периоде, а в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) в другом периоде. Возникающий отложенный налог признается в составе прибыли или убытка. Примерами являются такие ситуации, когда:

(a) Доход в форме процентов, роялти или дивидендов получен за предыдущие периоды и включен в бухгалтерскую прибыль ~~пропорционально времени~~ в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»* либо МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»* (в зависимости от ситуации), но при этом включен в налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток) на основе кассового метода;

(b) …

Дата вступления в силу

 …

98E МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 59. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»*

|  |
| --- |
| В пункты 69 и 72 внесены изменения, пункт 81J добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Прекращение признания

 …

69 Выбытие объекта основных средств может происходить различными способами (например, путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения). ~~При определении даты~~ Датой выбытия объекта ~~предприятие использует критерии, установленные МСФО (IAS) 18 для признания выручки от продажи товаров~~ основных средств является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким объектом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.

 …

72 ~~Возмещение~~ Сумма возмещения, ~~причитающееся к получению по выбытии~~ подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которые возникают при прекращении признания объекта основных средств, ~~первоначально признается по справедливой стоимости. В случае отсрочки оплаты, относящейся к объекту основных средств, полученное возмещение первоначально признается по эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности~~ определяется в соответствии с требованиями к определению цены операции в пунктах 47–72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены операции в МСФО (IFRS) 15.

 …

Дата вступления в силу

 …

81J МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 68A, 69 и 72. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 32 *«Финансовые инструменты: представление информации»*

|  |
| --- |
| Пункт 97Q добавлен. Новый текст подчеркнут. |

Дата вступления в силу и ~~применение стандартов~~ переход к новому порядку учета

 …

97Q МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт AG21. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Руководстве по применению внесены изменения в пункт AG21. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Договоры на покупку или продажу нефинансовых статей (пункты 8–10)

 …

AG21 За исключением ситуаций, предусмотренных МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, ~~Д~~договор, который предусматривает получение или передачу физических активов, не создает финансовый актив у одной стороны и финансовое обязательство у другой, если только соответствующий платеж по нему не отложен на период после момента передачи физического актива. Такая ситуация возникает при покупке или продаже товаров с отсрочкой платежа.

МСФО (IAS) 34 *«Промежуточная финансовая отчетность»*

|  |
| --- |
| В пункты 15B и 16A внесены изменения, пункт 55 добавлен. Новый текст подчеркнут. |

Значительные события и операции

 …

15B Ниже представлен список событий и операций, информацию о которых необходимо раскрыть, если они являются значительными; список не является исчерпывающим:

(a) …

(b) признание убытка от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных активов, активов, обусловленных договорами с покупателями, или иных активов и реверсивная запись такого убытка от обесценения;

(c) …

Раскрытие прочей информации

**16A** **В дополнение к раскрытию информации о значительных событиях и операциях в соответствии с пунктами 15-15C ~~предприятие~~ организация должн~~о~~а включать в примечания к промежуточной финансовой отчетности следующую информацию в случае, если она не раскрыта в каком-либо другом компоненте промежуточной финансовой отчетности. Информация обычно отражается нарастающим итогом с начала финансового года до текущей даты.**

**(a)** **…**

**(l)** **детализированная информация о выручке по договорам с покупателями, требуемая пунктами 114–115 МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*.**

 …

Дата вступления в силу

 …

55 МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 15B и 16A. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 36 *«Обесценение активов»*

|  |
| --- |
| В пункт 2 внесены изменения, пункт 140L добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения

**2** **Настоящий стандарт применяется для учета обесценения всех активов, за исключением:**

**(a)** **…**

**(b)** **~~активов, возникающих из договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11~~ *~~«Договоры на строительство»~~*~~)~~ активов по договорам и активов, обусловленных затратами на заключение или выполнение договора, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*;**

**(c)** **…**

Переходные положения и дата вступления в силу

 …

140L МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 2. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 37 *«Резервы, условные обязательства и условные активы»*[[3]](#footnote-3)

|  |
| --- |
| В пункт 5 внесены изменения, пункт 100 добавлен. Пункт 6 удален. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения

 …

5 В случаях, когда иной Международный стандарт финансовой отчетности рассматривает отдельный тип резерва, условного обязательства или условного актива, ~~предприятие~~ организация должн~~о~~а применять такой стандарт взамен настоящего стандарта. Например, некоторые типы резервов рассматриваются в стандартах, касающихся:

(a) ~~договоров на строительство (см. МСФО (IAS) 11~~ *~~«Договоры на строительство»~~*~~);~~ [удален]

(b) …

(e) договоров страхования (см. МСФО (IFRS) 4 *«Договоры страхования»*). Однако настоящий стандарт распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы страховой компании, отличные от тех, которые возникают в связи с ее договорными обязательствами и правами по договорам страхования, входящим в сферу применения МСФО (IFRS) 4; ~~и~~

(f) условного возмещения покупателя в рамках объединения бизнеса (см. МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*)~~.~~; и

(g) выручки по договорам с покупателями (см. МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*). Однако поскольку в МСФО (IFRS) 15 отсутствуют конкретные требования к договорам с покупателями, которые являются или стали обременительными, к таким случаям применяется настоящий стандарт.

 …

Дата вступления в силу

 …

100 МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункт 5 и удалил пункт 6. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*

|  |
| --- |
| В пункты 3, 114 и 116 внесены изменения, пункт 130K добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения

 …

3 Если какой-либо другой стандарт регламентирует порядок учета конкретного вида нематериальных активов, ~~предприятие~~ организация применяет такой стандарт вместо настоящего стандарта. Например, настоящий стандарт не применяется к:

(a) нематериальным активам ~~предприятия~~ организации, предназначенным для продажи в ходе обычной деятельности (см. МСФО (IAS) 2 *«Запасы»* ~~и МСФО (IAS) 11~~ *~~«Договоры на строительство»~~*);

(b) …

(i) активам, обусловленным договорами с покупателями, которые признаются в соответствии с МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*.

 …

Прекращение использования и выбытие

 …

114 Выбытие нематериального актива может ~~иметь место в различных случаях~~ происходить различными способами (например, ~~в результате~~ путем продажи, заключения договора финансовой аренды или путем дарения) ~~При определении даты~~ Датой выбытия ~~такого актива предприятие применяет критерии, установленные в МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* ~~для признания выручки от продажи товаров~~ нематериального актива является дата, на которую его получатель приобретает контроль над таким активом в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*. МСФО (IAS) 17 применяется в тех случаях, когда выбытие имеет место в результате продажи с обратной арендой.

 …

116 ~~Возмещение~~ Сумма возмещения, ~~подлежащее получению при выбытии~~ подлежащая включению в состав прибыли или убытка, которые возникают при прекращении признания нематериального актива, ~~первоначально признается по справедливой стоимости. При отсрочке оплаты этого нематериального актива полученное возмещение первоначально признается в эквиваленте цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной стоимостью возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентный доход в соответствии с МСФО (IAS) 18, отражая эффективную доходность данной дебиторской задолженности~~ определяется в соответствии с требованиями к определению цены операции в пунктах 47–72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены операции в МСФО (IFRS) 15.

 …

~~Условие переходного периода~~ Переходные положения и дата вступления в силу

 …

130K МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 3, 114 и 116. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*

|  |
| --- |
| В пункты 2, 9, 43, 47 и 55 внесены изменения, пункты 2A, 44A, 55A и 103T добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения

**2** **Настоящий стандарт должен применяться всеми организациями ко всем типам финансовых инструментов, за исключением:**

**(a)** **…**

**(k)** **прав и обязательств, являющихся финансовыми инструментами и попадающих в сферу применения МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, за исключением тех, которые МСФО (IFRS) 15 требует учитывать в соответствии с МСФО (IFRS) 9.**

**2A** **Требования к обесценению, устанавливаемые данным стандартом, должны применяться в отношении прав, которые МСФО (IFRS) 15 требует учитывать для целей признания убытков от обесценения в соответствии с данным стандартом.**

 …

Определения

 …

**9** **…**

Определения, связанные с признанием и оценкой

**…**

**Метод *эффективной ставки процента* - метод расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства (или группы финансовых активов или финансовых обязательств) и распределения процентного дохода или процентного расхода на соответствующий период. Эффективная процентная ставка - ставка, применяемая при точном дисконтировании расчетных будущих денежных платежей или поступлений на протяжении ожидаемого времени существования финансового инструмента или, где это уместно, более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства. При расчете эффективной ставки процента ~~предприятие~~ организация должн~~о~~а рассчитать потоки денежных средств с учетом всех договорных условий финансового инструмента (например, права на досрочное погашение, ~~опциона на покупку~~ колл-опциона и аналогичных опционов), но не должно принимать во внимание будущие кредитные потери. Расчет включает все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной ставки процента (см. ~~МСФО (IAS) 18~~ *~~«Выручка»~~* пункты AG8A–AG8B), затрат по сделке и всех прочих премий или скидок. Существует предположение, что потоки денежных средств и ожидаемый срок существования группы аналогичных финансовых инструментов могут быть достоверно рассчитаны. Однако в тех редких случаях, когда невозможно достоверно рассчитать потоки денежных средств или ожидаемый срок существования финансового инструмента (или группы финансовых инструментов), ~~предприятие~~ организация должн~~о~~а использовать данные по движению денежных средств, предусмотренные договором, на протяжении всего договорного срока финансового инструмента (или группы финансовых инструментов).**

***Прекращение признания* - исключение ранее признанного финансового актива или финансового обязательства из отчета о финансовом положении ~~предприятия~~ организации.**

***Дивиденды* - распределение прибылей между держателями долевых инструментов пропорционально принадлежащим им долям в капитале определенных классов**.

***Справедливая стоимость –* цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки. (См. МСФО (IFRS) 13).**

**…**

Первоначальная оценка финансовых активов и финансовых обязательств

**43 За исключением торговой дебиторской задолженности, попадающей в сферу применения пункта 44А, п~~П~~ри первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства, ~~предприятие~~ организация оценивает такой финансовый актив или финансовое обязательство по справедливой стоимости плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, не учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском такого финансового актива или финансового обязательства.**

 …

44A Несмотря на требование в пункте 43, при первоначальном признании организация должна оценивать торговую дебиторскую задолженность, которая не имеет значительного компонента финансирования (определяемого в соответствии с МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*), по цене операции (согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 15).

 …

Последующая оценка финансовых обязательств

**47** **После первоначального признания ~~предприятие~~ организация должн~~о~~а оценивать все финансовые обязательства по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, за исключением:**

**(a)** **…**

**(c)** **договоров~~ы~~ финансовой гарантии в соответствии с определением, содержащимся в пункте 9. После первоначального признания эмитент такого инструмента должен (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a) или (b)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:**

**(i) суммы, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 37; и**

**(ii)** **первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, если это уместно, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15.**

**(d) обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства должен (за исключением случаев, когда применяется пункт 47(a)) оценивать его по наибольшему из следующих значений:**

**(i) суммы~~а~~, определенн~~ая~~ой в соответствии с МСФО (IAS) 37; и**

**(ii)** **первоначально признанной суммы (см. пункт 43) за вычетом, если это уместно, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15.**

**Финансовые обязательства, определенные в качестве хеджируемых статей, подлежат оценке в соответствии с требованиями учета хеджирования, изложенными в пунктах 89–102.**

 …

~~Доходы~~Прибыли и убытки

**55** **~~Доход~~Прибыль или убыток, возникающий от изменения справедливой стоимости финансового актива или финансового обязательства, которое не является частью отношений хеджирования (см. пункты 89-102), должен признаваться следующим образом.**

**(a)** **…**

**(b)** **~~доход~~прибыль или убыток от финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, должен быть признан в составе прочего совокупного дохода за исключением убытков от обесценения (см. пункты 67-70) и прибылей и убытков от изменения курсов иностранных валют (см. пункт AG83 приложения А) до тех пор, пока не прекращено признание финансового актива. В этот момент накопленная прибыль~~ый доход~~ или убыток, ранее признанный в составе прочего совокупного дохода, должен быть исключен из состава капитала и признан в составе прибыли или убытка в качестве корректировки при реклассификации (см. МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (в редакции 2007 г.)). Однако проценты, рассчитанные с использованием метода эффективной ставки процента (см. пункт 9), признаются в составе прибыли или убытка ~~(см. МСФО (IAS) 18)~~. Дивиденды по имеющимся в наличии для продажи долевым инструментам признаются в составе прибыли или убытка~~, когда установлено право предприятия на получение платежа (см. МСФО (IAS) 18)~~ в соответствии с пунктом 55А.**

55A *Дивиденды* признаются в составе прибыли или убытка только тогда, когда:

(a) устанавливается право организации на получение дивидендов;

(b) поступление в организацию экономических выгод, связанных с дивидендами, является вероятным; и

(c) сумма дивидендов может быть надежно оценена.

 …

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

 …

103T МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 2, 9, 43, 47, 55, AG2, AG4 и AG48 и добавил пункты 2A, 44A, 55A и AG8A–AG8C. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

|  |
| --- |
| В Приложении A внесены изменения в пункты AG4 и AG48, пункты AG8A–AG8C добавлены. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Сфера применения (пункты 2–7)

 …

AG4 Договоры финансовой гарантии могут иметь разные юридические формы, такие как гарантия, некоторые виды аккредитивов, договор на случай невыполнения обязательств по кредитам или договор страхования. Их порядок учета не зависит от юридической формы. Ниже представлены примеры приемлемого порядка учета (см. пункт 2(e)):

(a) … эмитент оценивает его по наибольшему из следующих значений:

(i) сумма, определенная в соответствии с МСФО (IAS) 37; и

(ii) первоначально признанной суммы за вычетом, если это уместно, ~~накопленной~~ совокупной ~~амортизации~~ суммы доходов, признанной в соответствии с ~~МСФО (IAS) 18~~ принципами МСФО (IFRS) 15 (см. пункт 47(c)).

(b) …

(c) Если договор финансовой гарантии был заключен в связи с продажей товаров, эмитент применяет ~~МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15 при определении того, когда ему следует признавать выручку от гарантии и от продажи товаров.

 …

Эффективная ставка процента

 …

AG8A При применении метода эффективной процентной ставки, организация определяет комиссии, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента. Описание комиссий за финансовые услуги может не указывать на характер и содержание оказываемых услуг. Комиссии, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента, учитываются в качестве корректировки эффективной процентной ставки, за исключением случаев, когда финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли или убытка. В таком случае комиссии признаются в качестве выручки при первоначальном признании инструмента.

AG8B Комиссии, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента, включают:

(a) затраты на подготовительную работу, полученные организацией в связи с созданием или приобретением финансового актива. Такие затраты могут включать в себя компенсацию за такие виды деятельности, как оценка финансового состояния заемщика, оценка и оформление гарантий, залога и прочих соглашений об обеспечении, согласование условий по инструменту, подготовка и обработка документов, а также оформление операции. Такие затраты являются неотъемлемой частью создания финансового инструмента.

(b) комиссионные, полученные организацией за принятое договорное обязательство предоставить заем в будущем, в случае, если обязательство по предоставлению займа не попадает в сферу применения настоящего стандарта и является вероятным, что организация заключит конкретный кредитный договор. Такие комиссионные считаются компенсацией за поддерживаемую организацией постоянную готовность приобрести финансовый инструмент. Если срок действия договорного обязательства по предоставлению займа истекает, и организация не предоставляет заем, комиссионные признаются в качестве выручки в момент окончания срока действия обязательства.

(c) затраты на подготовительную работу, полученные организацией при выпуске финансового обязательства, оцениваемого по амортизированной стоимости. Такие затраты являются неотъемлемой частью создания финансового обязательства. Организация отделяет комиссии и затраты, являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки для финансового обязательства, от затрат на подготовительную работу и затрат по сделке, относящихся к праву на предоставление услуг, таких, как услуги по управлению инвестициями.

AG8C Комиссии, не являющиеся неотъемлемой частью эффективной процентной ставки финансового инструмента и учитываемые в соответствии с МСФО (IFRS) 15, включают в себя:

(a) комиссионные за обслуживание займа;

(b) комиссионные за принятое договорное обязательство предоставить заем в будущем, в случае, если обязательство по предоставлению займов не попадает в сферу применения настоящего стандарта и заключение конкретного кредитного договора является маловероятным; и

(c) комиссионные за синдицирование займа, полученные организацией, которая организует получение займа и не оставляет за собой никакой части кредитного пакета (либо оставляет часть с такой же эффективной процентной ставкой для сопоставимого риска, как и другие участники).

 …

Продолжающееся участие в переданных активах

AG48 Ниже приводятся примеры того, как ~~предприятие~~организация оценивает переданный актив и связанное с ним обязательство в соответствии с пунктом 30.

Все активы

1. Если предоставленная ~~предприятием~~организацией гарантия выплаты убытка от невыполнения обязательств по переданному активу не позволяет прекратить признание переданного актива в той степени, в какой продолжается участие ~~предприятия~~организации в этом активе, то переданный актив на дату передачи оценивается по наименьшей величине из (i) балансовой стоимости актива и (ii) максимальной суммы возмещения, полученного при передаче, которую ~~предприятие~~организация может быть обязан~~о~~а вернуть («сумма гарантии»). Связанное обязательство первоначально оценивается суммой, равной сумме гарантии плюс справедливая стоимость гарантии (которая обычно равна сумме возмещения, полученного за гарантию). Впоследствии первоначальная справедливая стоимость гарантии признается в составе прибыли или убытка ~~на пропорциональной временной основе~~, когда (или по мере того, как) выполняется соответствующая обязанность (~~см. МСФО (IAS) 18~~ в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15), а балансовая стоимость актива уменьшается на сумму убытков от обесценения.

 …

МСФО (IAS) 40 *«Инвестиционн~~ое~~ая ~~имущество~~недвижимость»*

|  |
| --- |
| В пункты 9, 67 и 70 внесены изменения, пункт 85E добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Классификация недвижимости как инвестиционно~~го~~й ~~имущества~~ недвижимости либо недвижимости, занимаемой владельцем

 …

9 Далее приведены примеры статей, не являющихся инвестиционн~~ым~~ой ~~имуществом~~ недвижимостью, поэтому находящихся вне сферы применения настоящего стандарта:

(a) …

(b) ~~недвижимость, строящаяся или реконструируемая по поручению третьих лиц (см. МСФО (IAS) 11~~ *~~«Договоры на строительство»~~*~~);~~ [удален]

(c) …

Выбытия

 …

67 Выбытие объекта инвестиционно~~го~~й ~~имущества~~ недвижимости происходит при его продаже или передаче в финансовую аренду. ~~Для определения даты~~ Датой выбытия объекта инвестиционно~~го~~й ~~имущества~~ недвижимости ~~предприятие руководствуется критериями признания выручки от продажи товаров, изложенными в МСФО (IAS) 18, и принимает во внимание соответствующие рекомендации в приложении к МСФО (IAS) 18~~ является дата, на которую его получатель приобретает контроль над объектом инвестиционной недвижимости в соответствии с требованиями к определению момента выполнения обязанности к исполнению в МСФО (IFRS) 15. МСФО (IAS) 17 применяется в отношении выбытия путем передачи в финансовую аренду и продажи с обратной арендой.

 …

70 ~~Возмещение~~ Сумма возмещения, подлежащ~~ее~~ая ~~получению при выбытии~~ включению в состав прибыли или убытка, которые возникают при прекращении признания объекта инвестиционно~~го~~й ~~имущества~~ недвижимости, ~~первоначально признается по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки оплаты за объект инвестиционного имущества полученное возмещение первоначально отражается по эквиваленту цены при условии немедленного платежа денежными средствами. Разница между номинальной суммой возмещения и эквивалентом цены при условии немедленного платежа денежными средствами признается как процентная выручка в соответствии с МСФО (IAS) 18 с использованием метода эффективной ставки процента.~~ определяется в соответствии с требованиями к определению цены операции в пунктах 47–72 МСФО (IFRS) 15. Последующие изменения расчетной суммы возмещения, включенной в состав прибыли или убытка, должны учитываться в соответствии с требованиями к учету изменений цены операции в МСФО (IFRS) 15.

…

 Дата вступления в силу

 …

85E МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в пункты 3(b), 9, 67 и 70. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 12 *«Концессионные соглашения на предоставление услуг»*

|  |
| --- |
| Под заголовком «Ссылки» ссылки на МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»* и МСФО (IAS) 18 *«Выручка»* удалены, ссылка на МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»* добавлена. В пункты 13–15, 18–20 и 27 внесены изменения, пункт 28D добавлен. Удаленный текст зачеркнут, новый текст - подчеркнут. |

Признание и оценка вознаграждения по соглашению

 …

13 Оператор должен признать и оценить выручку в соответствии с ~~МСФО (IAS) 11 и 18~~ МСФО (IFRS) 15, полученную в отношении услуг, которые он предоставляет. ~~Если оператор предоставляет несколько видов услуг (то есть услуги по строительству или усовершенствованию и управлению) в рамках одного контракта или соглашения, то вознаграждение, полученное или подлежащее получению, должно быть распределено с учетом соответствующей справедливой стоимости поставленных услуг, если суммы идентифицируются по отдельности.~~ Характер вознаграждения определяет порядок его последующего учета. Порядок последующего учета полученного вознаграждения как финансового актива и как нематериального актива описывается ниже в пунктах 23 - 26.

Услуги по строительству или усовершенствованию

14 Оператор должен вести учет ~~доходов и расходов, касающихся~~ услуг по строительству или усовершенствованию~~,~~ в соответствии с ~~МСФО (IAS) 11~~ МСФО (IFRS) 15.

Вознаграждение, предоставляемое поставщиком концессии оператору

15 Если оператор предоставляет услуги по строительству или усовершенствованию, вознаграждение, полученное или подлежащее получению оператором, должно признаваться в соответствии с МСФО (IFRS) 15 ~~по его справедливой стоимости~~. Вознаграждение может быть представлено правами на:

(a) …

 …

18 Если услуги оператора по строительству оплачиваются частично финансовым активом и частично нематериальным активом, необходимо вести учет отдельно для каждого компонента вознаграждения оператора. Вознаграждение, полученное или подлежащее получению по обоим компонентам, должно первоначально признаваться в соответствии с МСФО (IFRS) 15 ~~по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения~~.

19 Характер вознаграждения, предоставляемого поставщиком концессии оператору, должен определяться с учетом условий контракта и соответствующим договорным правом, если таковое существует. Характер вознаграждения определяет его последующий учет, как описано в пунктах 23-26. Однако в соответствии с МСФО (IFRS) 15 вознаграждения обоих видов классифицируются в течение периода строительства или усовершенствования в качестве актива по договору.

Услуги по управлению

20 Оператор должен вести учет ~~доходов и расходов, касающихся~~ услуг по управлению~~,~~ в соответствии с ~~МФСО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15.

 …

Объекты, предоставляемые оператору поставщиком концессии

27 В соответствии с пунктом 11 объекты инфраструктуры, к которым оператору поставщиком концессии предоставляется доступ в целях соглашения на предоставление услуг, не признаются в составе основных средств оператора. Поставщик концессии также может предоставить оператору другие объекты, которые оператор может хранить или распоряжаться ими по своему желанию. Если такие активы являются частью вознаграждения, подлежащего оплате поставщиком концессии за услуги, они не являются государственными грантами, как определено в МСФО (IAS) 20. ~~Они признаются как активы оператора, отраженные по справедливой стоимости при первоначальном признании. Оператор должен признать обязательство в отношении невыполненных обязанностей, которые он принял в обмен на активы.~~ Вместо этого они учитываются как часть цены операции согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 15.

 …

Дата вступления в силу

 …

28D МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в раздел «Ссылки» и пункты 13–15, 18–20 и 27. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение ПКР (SIC) 27 *«Определение сущности операций ~~Анализ сущности сделок~~, имеющих юридическую форму аренды»*

|  |
| --- |
| Под заголовком «Ссылки» ссылки на МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»* и МСФО (IAS) 18 *«Выручка»* удалены, ссылка на МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»* добавлена. В пункт 8 и раздел под заголовком «Дата вступления в силу» внесены изменения. Новый текст подчеркнут.  |

Консенсус

 …

8 При определении того, в какой момент вознаграждение, которое ~~Предприятие~~организация может получить, должно быть признано в качестве дохода, к фактам и обстоятельствам каждого соглашения должны применяться ~~критерии~~ требования, указанные в ~~пункте 20 МСФО (IAS) 18~~ МСФО (IFRS) 15. При этом должны быть рассмотрены такие факторы, как продолжающееся участие в форме обязательств выполнить те или иные значимые действия в будущем для того, чтобы заработать вознаграждение; наличие остаточных рисков; условия по гарантиям, а также риск возврата вознаграждения. Следующие показатели, взятые по отдельности, демонстрируют то, что признание полной суммы оплаты в качестве дохода, если эта оплата была получена на начало соглашения, неприемлемо:

(a) …

Дата вступления в силу

…

МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в раздел «Ссылки» и пункт 8. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

Разъяснение ПКР (SIC) 32 *«Нематериальные активы — затраты на веб-сайт»*

|  |
| --- |
| Под заголовком «Ссылки» ссылка на МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»* удалена, ссылка на МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»* добавлена. В раздел под заголовком «Дата вступления в силу» внесены изменения. Новый текст подчеркнут.  |

Дата вступления в силу

…

МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в Международных стандартах финансовой отчетности (IFRS). Более того, он внес поправки в пункт 5 настоящего стандарта. ~~Предприятие~~ Организация должн~~о~~а применять эти поправки в отношении ~~отчетных~~ годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если ~~предприятие~~ организация применяет МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, указанные поправки должны распространяться на такой более ранний период.

МСФО (IFRS) 15 *«Выручка по договорам с покупателями»*, выпущенный в мае 2014 г., внес изменения в раздел «Ссылки» и пункт 6. Организация должна применять данные изменения, когда она применяет МСФО (IFRS) 15.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 13
«*Программы лояльности клиентов»***

**Ссылки**

• МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,*

• МСФО (IAS) 18 *«Выручка»,*

• МСФО (IAS) 37 *«Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»*

МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*»

**Исходная информация**

1 Программы лояльности клиентов используются предприятиями для обеспечения клиентов средствами поощрения для покупки их товаров или услуг. Если клиент покупает товары или услуги, предприятие предоставляет призовые баллы (часто описываемые как «баллы»). Клиент может обменять призовые баллы, например, на товары или услуги, предоставляемые бесплатно или по дисконтированной стоимости.

2 Программы функционируют различными способами. От клиентов может потребоваться накопление определенного минимального количества или значения призовых баллов прежде, чем они смогут обменять их. Призовые баллы могут быть связаны с отдельными покупками или группами покупок, или с постоянным клиентом на протяжении определенного периода. Предприятие может реализовывать программу лояльности клиента самостоятельно или участвовать в программе, реализуемой третьим лицом. Предлагаемые призы могут включать товары или услуги, поставляемые предприятием самостоятельно, и/или права на требование товаров или услуг от третьего лица.

**Сфера применения**

3 Настоящее разъяснение применяется к призовым баллам по программам лояльности клиентов, которые:

(a) предприятие предоставляет своим клиентам как часть коммерческой операции, то есть продажи товаров, предоставления услуг или использования клиентом активов предприятия; и

(b) клиенты могут в будущем обменять на бесплатные или дисконтированные товары или услуги при условии соответствия дальнейшим предусмотренным условиям.

В разъяснении рассматривается учет, применяемый предприятием, которое предоставляет призовые баллы своим клиентам.

**Вопросы**

4 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:

(a) Следует ли признавать и оценивать обязательство предприятия по предоставлению бесплатных или дисконтированных товаров или услуг («призы») в будущем путем:

(i) выделения части суммы возмещения, полученного или подлежащего получению в результате коммерческой операции, на призовые баллы и отсрочки признания выручки (применение пункта 13 МСФО (IAS) 18); или

(ii) обеспечения расчетных будущих затрат на предоставление призов (применение пункта 19 МСФО (IAS) 18); и

(b) если часть суммы возмещения выделяется на призовые баллы:

(i) какая часть должна выделяться на призовые баллы;

(ii) когда должна признаваться выручка; и

(iii) если призы предоставляются третьим лицом, как должна оцениваться выручка.

**Консенсус**

5 Предприятие должно применять пункт 13 МСФО (IAS) 18 и учитывать призовые баллы как отдельно идентифицируемый элемент коммерческой операции(й), при которой они предоставляются (‘первоначальная продажа’). Справедливая стоимость возмещения, полученного или подлежащего получению в отношении первоначальной продажи, должна распределяться между призовыми баллами и другими элементами продажи.

6 Возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов, должно оцениваться с учетом их справедливой стоимости.

7 Если предприятие предоставляет призы самостоятельно, оно должно признавать вознаграждение, выделенное на предоставление призовых баллов, как выручку после обмена призовых баллов и выполнения им своих обязательств по предоставлению призов. Сумма признаваемой выручки будет основана на количестве призовых баллов, которые были обменены на призы, относительно общего количества, которое предполагалось погасить.

8 Если призы предоставляются третьим лицом, предприятие должно решить, взимает ли оно возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов, за свой собственный счет (то есть как принципал в операции) или от имени третьего лица (то есть как агент для третьего лица).

(a) Если предприятие взимает возмещение от имени третьего лица, оно должно:

(i) оценивать свою выручку как чистую сумму, удерживаемую на своем собственном счету, то есть разницу между возмещением, выделяемым на предоставление призовых баллов, и суммой, подлежащей выплате третьему лицу за предоставление призов; и

(ii) признавать данную чистую сумму как выручку, когда у третьего лица возникает обязательство по предоставлению призов и право на получение возмещения за выполнение данного обязательства. Эти события могут иметь место после предоставления призовых баллов. В качестве альтернативы, если клиент имеет право на выбор требовать призы от предприятия или от третьего лица, эти события могут иметь место только, если клиент решает потребовать призы от третьего лица.

(b) Если предприятие взимает возмещение за свой собственный счет, оно должно оценивать свою выручку как сумму валового возмещения, выделяемую на предоставление призовых баллов, и признавать выручку в том случае, когда оно выполняет свои обязательства в отношении выплаты призов.

9 Если предполагается, что неизбежные затраты на выполнение обязательств по предоставлению призов превысят возмещение, полученное и подлежащее получению за них (то есть возмещение, выделяемое на предоставление призовых баллов во время первоначальной продажи, которое еще не было признано как выручка, плюс любое дальнейшее возмещение, подлежащее получению при обмене клиентом призовых баллов на призы), предприятие имеет обременительные контракты. Обязательство признается на сумму превышения в соответствии с МСФО (IAS) 37. Необходимость признать такое обязательство может возникнуть, если ожидаемые затраты на предоставление призов увеличиваются, например если предприятие пересматривает свои ожидания в отношении количества призовых баллов, которые будут выплачены.

**Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета**

10 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2008 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

10A В пункт AG2 были внесены поправки публикацией «Улучшения в МСФО (IFRSs)», выпущенной в мае 2010 г. Предприятие должно применять данную поправку для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

* МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункты 6 и AG1–AG3. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

11 Изменения в учетной политике должны учитываться в соответствии с МСФО (IAS) 8.

**Приложение**

**Руководство по применению**

*Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.*

Оценка справедливой стоимости призовых баллов

* Пункт 6 раздела «Консенсус» требует проведения оценки возмещения, выделяемого на предоставление призовых баллов, с учетом их справедливой стоимости. Если нет котируемой рыночной цены на идентичный призовой балл, справедливая стоимость должна оцениваться с использованием другого метода оценки.
* Предприятие может оценить справедливую стоимость призовых баллов с учетом справедливой стоимости призов, на которые они могут быть обменены. Справедливая стоимость данных призов будет уменьшена на сумму:
* справедливой стоимости призов, которые будут предложены клиентам, которые не заработали призовых баллов при первоначальной продаже;
* той части призовых баллов, которая, как ожидается, не будет обменена клиентами на призы; и
* неисполненного риска.

Если клиенты могут выбирать из диапазона различных призов, то справедливая стоимость призовых баллов отражает значения справедливой стоимости диапазона доступных призов, взвешенных пропорционально частоте, с которой каждый приз, как ожидается, будет выбран.

* В некоторых обстоятельствах могут использоваться другие методы оценки. Например, если призы предоставляются третьим лицом, а предприятие платит третьему лицу за каждый призовой балл, который оно предоставляет, предприятие может оценивать справедливую стоимость призовых баллов с учетом суммы, которую он платит третьему лицу, плюс разумная маржа прибыли. Необходимо использовать суждение для выбора и применения методов оценки, которая удовлетворяет требованиям пункта 6 раздела «Консенсус» и является самой приемлемой в данных обстоятельствах.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14**

**«*МСФО (IAS) 19
- Предельная величина актива пенсионного плана с установленными выплатами, минимальные требования к финансированию и их взаимосвязь»***

**Ссылки**

• МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»,*

• МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,*

• МСФО (IAS) 19 «*Вознаграждения работникам»* (с учетом поправок, внесенных в 2011 году)*,*

• МСФО (IAS) 37 *«Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»*

Исходная информация

1 В пункте 64 МСФО (IAS) 19 оценка чистого актива пенсионного плана с установленными выплатами ограничивается наименьшей из следующих величин: сумма профицита пенсионного плана с установленными выплатами и значение предельной величины активов. Пункт 8 МСФО (IAS) 19 определяет предельную величину актива как «приведенную стоимость любых экономических выгод, доступных в форме возврата средств из плана или сокращения будущих взносов в план». Возникли вопросы о том, когда возврат средств или сокращение будущих взносов должны расцениваться как доступные, в частности в тех случаях, когда существует минимальное требование к финансированию.

2 Минимальные требования к финансированию существуют во многих странах с целью гарантирования выполнения обязательства по предоставлению вознаграждения по окончании трудовой деятельности перед членами плана по выплате вознаграждений работникам. Такие требования обычно предусматривают минимальную сумму или уровень взносов, которые должны быть внесены в план за определенный период. Следовательно, минимальное требование к финансированию может ограничить способность предприятия сокращать будущие вклады.

3 Кроме того, ограничение оценки актива плана с установленными выплатами может привести к тому, что минимальное требование к финансированию будет обременительным. Обычно требование к внесению взносов в план не затрагивает оценку актива или обязательства плана с установленными выплатами. Причина этого заключается в том, что вклады, будучи внесенными, становятся активами плана и, таким образом, дополнительное чистое обязательство является нулевым. Однако, минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства, если необходимые вклады недоступны для предприятия после их оплаты.

3A В ноябре 2009 года Правлением Комитета по международным стандартам финансовой отчетности были внесены изменения в Разъяснение КРМФО (IFRIC) 14 для исключения непреднамеренного последствия, возникающего в результате досрочного погашения будущих взносов в условиях, когда имеет место минимальное требование к финансированию.

Сфера применения

4 Настоящее разъяснение применяется в отношении всех установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности и других долгосрочных установленных вознаграждений работникам.

5 В целях настоящего разъяснения минимальными требованиями к финансированию являются любые требования к финансированию плана установленных вознаграждений по окончании трудовой деятельности или других долгосрочных установленных вознаграждений.

**Вопросы**

6 Настоящее разъяснение отвечает на следующие проблемные вопросы:

(a) в каких случаях возникает возврат средств или сокращение будущих взносов в соответствии с определением предельной величины активов, предложенным в пункте 8 МСФО (IAS) 19.

(b) как минимальное требование к финансированию может повлиять на наличие сокращений будущих взносов.

(c) в каких случаях минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства.

**Консенсус**

**Возникновение возврата средств или сокращения будущих взносов**

7 Предприятие должно определять возникновение возврата средств или сокращение будущих взносов в соответствии с условиями плана и любыми требованиями, установленными законодательством юрисдикции плана.

8 Экономическая выгода, в форме возврата средств или сокращения будущих взносов, возникает в том случае, если предприятие может реализовать ее в какой-либо момент в течение периода действия плана или при выполнении обязательств по плану. В частности такая экономическая выгода может возникнуть, даже если она не может быть реализована незамедлительно на конец отчетного периода.

9 Возникающая экономическая выгода не зависит от того, как предприятие намеревается использовать излишки активов. Предприятие определяет максимальную экономическую выгоду от возврата средств, сокращения будущих взносов или их комбинации. Предприятие не признает экономические выгоды от комбинации возврата средств и сокращения будущих взносов на основании взаимоисключающих допущений.

10 В соответствии с МСФО (IAS) 1 предприятие должно раскрыть информацию об основных источниках неопределенности расчетных оценок на конец отчетного периода, которые заключают в себе значительный риск возникновения необходимости вносить существенные корректировки в балансовую стоимость чистого актива или обязательства, признанную в отчете о финансовом положении. Это может включать раскрытие любых ограничений на текущую реализуемость излишка активов или раскрытие основания для определения суммы доступной экономической выгоды.

**Экономическая выгода, доступная в форме возврата средств**

*Право на возврат средств*

11 Возврат средств возникает у предприятия в том случае, если предприятие имеет безусловное право на получение такого возврата:

(a) в течение периода действия плана, без допущения о том, что обязательства плана должны быть выполнены с целью получения возврата (например, в некоторых юрисдикциях предприятие может иметь право на возврат в течение периода действия плана, независимо от того, выполнены ли обязательства плана); или

(b) при условии постепенного выполнения обязательств плана в течение продолжительного периода времени до тех пор, пока все участники плана не уйдут с предприятия; или

(c) при условии выполнения обязательств плана в полном объеме в единственном случае (то есть как завершение плана).

Безусловное право на возврат средств может существовать независимо от уровня финансирования плана на конец отчетного периода.

12 Если право предприятия на возврат излишка активов зависит от возникновения или невозникновения одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под его полным контролем, то предприятие не имеет безусловного права и не должно признавать актив.

*Оценка экономической выгоды*

13 Предприятие должно оценивать экономическую выгоду, доступную в форме возврата суммы излишка на конец отчетного периода (которая представляет собой справедливую стоимость активов плана за вычетом приведенной стоимости обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами), который предприятие имеет право получить в виде возврата средств за вычетом любых соответствующих затрат. Например, если на сумму возврата начисляется какой-либо налог, кроме подоходного налога, предприятие должно оценить сумму возврата за вычетом данного налога.

14 При оценке суммы доступного возврата средств, когда план ликвидируется (пункт 11 (c)), предприятие должно включать затраты в план по погашению обязательств плана и возврату средств. Например, предприятие должно вычесть стоимость профессиональных услуг, если они оплачены за счет плана, а не предприятием, и затраты на выплату страховых премий, которые могут потребоваться для обеспечения обязательства при ликвидации.

15 Если сумма возврата определяется как полная сумма или часть излишка, а не фиксированная сумма, предприятие не должно вносить корректировку во временную стоимость денег, даже если возврат реализуется только на будущую дату.

*Экономическая выгода, доступная в форме сокращения взносов*

16 При отсутствии минимального требования к финансированию в отношении взносов, касающихся будущих услуг, экономической выгодой, доступной в форме сокращения будущих взносов является цена будущих услуг, предоставляемых предприятию за каждый период в течение наименьшей из величин: ожидаемого срока действия плана и ожидаемого срока действия предприятия. Стоимость будущих услуг, предоставляемых предприятию, исключает суммы расходов, которые понесут работники.

17 Предприятие должно определить стоимость будущих услуг с использованием допущений, соответствующих допущениям, используемым для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, и ситуации, которая существует на конец отчетного периода как определено в МСФО (IAS) 19. Следовательно, предприятие не принимает допущение об изменении вознаграждений, предоставляемых по плану в будущем, если в план не будут внесены поправки, и принимает допущение о том, что в будущем будет устойчивая рабочая сила, кроме случаев, когда предприятие сокращает количество работников, включенных в план. В последнем случае допущение о будущей рабочей силе должно включать информацию о сокращении.

**Влияние минимального требования к финансированию на экономическую выгоду в форме сокращения будущих взносов**

18 Предприятие должно проанализировать любое минимальное требование к финансированию на указанную дату в отношении взносов, которые обязаны покрывать (a) любой существующий недостаток средств по прошлым услугам на основе минимального финансирования и (b) будущие услуги.

19 Взносы с целью покрытия любого существующего недостатка средств на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг не влияют на будущие взносы за будущие услуги. Они могут привести к возникновению обязательства в соответствии с пунктами 23-26.

20 Если существует минимальное требование к финансированию для взносов, касающихся будущих услуг, то экономической выгодой, доступной в форме сокращения будущих взносов, является сумма:

(a) любая сумма, которая сокращает будущие взносы по минимальному требованию к финансированию за будущие услуги, поскольку предприятие сделало предварительную оплату (т.е. оплатило сумму заранее, а именно до того, как должно было это сделать); и

(b) расчетная стоимость будущих услуг в каждом периоде в соответствии с пунктами 16 и 17, за вычетом расчетной стоимости взносов по минимальному требованию к финансированию, которые бы требовались за будущие услуги в тех периодах, если бы не было предварительной оплаты, указанной в пункте (а).

21 Предприятие должно оценить будущие минимальные взносы, требуемые к финансированию будущих услуг, принимая во внимание влияние любого существующего профицита, установленного с использованием основы для минимального финансирования, но исключая предварительную оплату, указанную в пункте 20 (а). Предприятие должно использовать допущения на основе минимального требования к финансированию и, по некоторым факторам, не предусмотренным этой основой, - допущения, соответствующие тем, что используются для определения обязательства по пенсионному плану с установленными выплатами, а также ситуации, которые существуют на конец отчетного периода, как определено МСФО (IAS) 19. Оценка должна включать любые изменения, ожидаемые в результате оплаты предприятием минимальных взносов, когда те подлежат оплате. Однако, оценка не должна включать влияние ожидаемых изменений в условиях основы для минимального финансирования, которые по существу не предписаны или не согласованы на договорной основе в конце отчетного периода.

22 Когда предприятие определяет сумму, описанную в пункте 20(b), если будущие минимальные взносы, требуемые к финансированию будущих услуг, превышают стоимость будущих услуг по МСФО (IAS) 19 в любом указанном периоде, то такое превышение уменьшает сумму экономической выгоды, доступной в форме сокращения будущих взносов, в конце отчетного периода. Однако, сумма, описанная в пункте 20(b) никогда не может быть меньше нуля.

**Случаи, когда минимальное требование к финансированию может привести к возникновению обязательства**

23 Если у предприятия в соответствии с минимальным требованием к финансированию возникает обязательство по оплате взносов для покрытия существующего недостатка на основе минимального требования к финансированию в отношении уже полученных услуг, предприятие должно определить, будут ли взносы, подлежащие оплате, доступны в форме возврата средств или сокращения будущих взносов после их оплаты в план.

24 В той мере, в какой подлежащие оплате взносы не будут доступны после их оплаты в план, предприятие должно признать обязательство при возникновении обязанности. Обязательство должно уменьшить чистый актив пенсионного плана с установленными выплатами или увеличить чистое обязательство пенсионного плана с установленными выплатами, чтобы не ожидалась никакая прибыль или убыток в результате применения пункта 64 МСФО (IAS) 19, когда оплачиваются взносы.

25 [удален]

26 [удален]

**Дата вступления в силу**

27 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2008 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается.

27A МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) внес поправки в терминологию, используемую в МСФО. Кроме того он внес поправки в пункт 26. Предприятие должно применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Если предприятие применит МСФО (IAS) 1 (в редакции 2007 г.) в отношении более раннего периода, то поправки должны применяться для данного более раннего периода.

27B В публикацию «*Досрочное погашение минимальных требований к финансированию*» был добавлен пункт 3А и внесены изменения в пункты 16-18 и 20-22. Предприятие должно применить данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применяет поправки для более раннего периода, оно должно раскрыть данный факт.

27С МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в 2011 году) внес поправки в пункты 1, 6, 17 и 24 и удалил пункты 25 и 26. Предприятие должно применять данные поправки вместе с МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, внесенных в июне 2011 года).

**Переход к новому порядку учета**

28 Предприятие должно применять настоящее разъяснение с начала первого периода, представленного в первой финансовой отчетности, к которой применяется настоящее разъяснение. Предприятие должно признать любую первоначальную корректировку, возникающую при применении настоящего разъяснения, в составе нераспределенной прибыли в начале данного периода.

29 Предприятие должно применять поправки в пунктах 3А, 16-18 и 20-22, начиная с самого раннего сравнительного периода, представленного в первой финансовой отчетности, в которой предприятие использует это Разъяснение. Если предприятие ранее использовало это Разъяснение до того, как применяло поправки, оно должно признать корректировку, возникающую в результате применения поправок в составе нераспределённой прибыли в начале самого раннего представленного сравнительного периода.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC)** **15**

**«Соглашения на строительство объектов недвижимости»**

**Ссылки**

• МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности*» (в редакции 2007 г.),

• МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,*

• МСФО (IAS) 11 *«Договоры на строительство»,*

• МСФО (IAS) 18 *«Выручка»,*

• МСФО (IAS) 37 *«Оценочные резервы, условные обязательства и условные активы»,*

• КРМФО (IFRIC) 12 «*Концессионные соглашения на предоставление услуг»,*

• КРМФО (IFRIC) 13 *«Программы лояльности клиентов»*

**Исходная информация**

1 В индустрии недвижимого имущества, предприятия, принимающие обязательства по строительству объектов недвижимого имущества, напрямую или через субподрядчиков, могут вступить в соглашения с одним или несколькими покупателями до завершения строительства. Такие соглашения принимают разнообразные формы.

2 Например, предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов жилой недвижимости, могут начать продавать отдельные единицы (квартиры или здания) на стадии «незавершенного строительства», то есть в то время как строительство все еще находится в процессе или даже до его начала. Каждый покупатель вступает в соглашение с предприятием на приобретение указанной единицы, когда она будет готова к заселению. Как правило, покупатель дает задаток предприятию, который возвращается, только если предприятие не может предоставить завершенную единицу в соответствии с условиями соглашения. Остаток стоимости покупки обычно оплачивается предприятию только при завершении строительства по соглашению, когда покупатель получает права на владение единицей.

3 Предприятия, принимающие обязательство по строительству объектов коммерческого или индустриального недвижимого имущества, могут вступить в соглашение с единственным покупателем. От покупателя могут потребоваться поэтапные платежи в период между началом действия соглашения и его завершением. Строительство может осуществляться на земле, которой покупатель владеет или которую арендует до начала строительства.

**Сфера применения**

4 Настоящее разъяснение применяется к учету дохода и связанных расходов, полученных и понесенных предприятиями, принимающими обязательство по строительству объектов недвижимого имущества напрямую или через субподрядчиков.

5 Соглашения, которые входят в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения на строительство объектов недвижимого имущества. В дополнение к строительству объектов недвижимого имущества такие соглашения могут включать поставку других товаров или услуг.

**Вопросы**

6 В настоящем разъяснении рассматриваются два вопроса:

(a) Входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18?

(b) В каких случаях должен признаваться доход от строительства объектов недвижимого имущества?

**Консенсус**

7 В следующем обсуждении делается допущение, что предприятие ранее проанализировало соглашение на строительство объектов недвижимого имущества и все связанные соглашения и решило не сохранять в дальнейшем ни своего участия в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, ни эффективного контроля над построенным объектом недвижимого имущества в той степени, которая не допускала бы признание некоторых или всех вознаграждений в составе выручки. Если признание части вознаграждения в составе выручки не допускается, следующее рассмотрение применяется только в отношении той части соглашения, для которой будет признаваться выручка.

8 В рамках одного соглашения, предприятие может заключить контракт на поставку товаров или услуг в дополнение к строительству объектов недвижимого имущества (например, продажа земли или предоставление услуг по управлению недвижимостью). В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18, возможно, потребуется разделить такое соглашение на отдельно идентифицируемые компоненты, включая компонент строительства объектов недвижимого имущества. Справедливая стоимость общего вознаграждения, полученного или подлежащего получению, должна быть распределена на каждый компонент. Если идентифицируются отдельные компоненты, предприятие применяет пункты 10-12 настоящего разъяснения к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, чтобы определить, входит ли данный компонент в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18. Далее критерии выделения сегментов, предусмотренные МСФО (IAS) 11, применяются к любому компоненту соглашения, который определяется как договор на строительство.

9 Следующее рассмотрение направлено на соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, но оно также применяется к компоненту строительства объектов недвижимого имущества, идентифицированному в рамках соглашения, которое включает другие компоненты.

**Определение того, входит ли соглашение в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18**

10 Определение того, входит ли соглашение на строительство объектов недвижимого имущества в сферу применения МСФО (IAS) 11 или МСФО (IAS) 18, зависит от условий соглашения и окружающих его фактов и обстоятельств. Такое определение требует применения суждения в отношении каждого соглашения.

11 МСФО (IAS) 11 применяется в том случае, когда соглашение отвечает определению договора на строительство, изложенному в пункте 3 МСФО (IAS) 11: “договор, заключаемый с целью строительства объекта или группы объектов …». Соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, отвечает определению договора на строительство, при котором покупатель может оговорить основные структурные элементы дизайна объекта недвижимого имущества до начала строительства и/или оговорить основные структурные изменения в процессе осуществления строительства (независимо от того, реализует ли он эту возможность). Когда применяется МСФО (IAS) 11, договор на строительство также включает любые контракты или компоненты предоставления услуг, которые непосредственно связаны со строительством объектов недвижимого имущества в соответствии с пунктом 5(a) МСФО (IAS) 11 и пунктом 4 МСФО (IAS) 18.

12 Напротив, соглашение на строительство объектов недвижимого имущества, при котором покупатели имеют только ограниченную возможность повлиять на дизайн объекта недвижимого имущества, например, может выбрать дизайн из вариантов, предлагаемых предприятием, или оговорить только незначительные изменения к базовому дизайну, является соглашением на продажу товаров в рамках сферы применения МСФО (IAS) 18.

**Учет дохода от строительства объектов недвижимого имущества**

*Соглашение является договором на строительство*

13 Если соглашение входит в сферу применения МСФО (IAS) 11 и его результат, может быть надежно оценен, предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности контрактной деятельности в соответствии с МСФО (IAS)11.

14 Соглашение может не удовлетворять определению договора на строительство и, следовательно, входить в сферу применения МСФО (IAS) 18. В этом случае предприятие должно определить, заключено ли соглашение на предоставление услуг или на продажу товаров.

*Соглашение является соглашением на предоставление услуг*

15 Если предприятие не имеет обязательства приобретать и поставлять строительные материалы, соглашение может быть только соглашением на предоставление услуг в соответствии с МСФО (IAS) 18. В этом случае, если критерии, предусмотренные в пункте 20 МСФО (IAS) 18 соблюдаются, МСФО (IAS) 18 требует, чтобы доход был признан, исходя из стадии завершенности операции с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются к признанию дохода и связанных расходов по такой операции (пункт 21 МСФО (IAS) 18).

*Соглашение является соглашением на продажу товаров*

16 Если предприятие обязано предоставлять услуги вместе со строительными материалами, чтобы выполнить свои договорные обязательства по поставке объектов недвижимого имущества покупателю, соглашение является соглашением на продажу товаров, и применяются критерии признания дохода, предусмотренные в пункте 14 МСФО (IAS) 18.

17 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта незавершенного строительства в его текущего состояния по мере осуществления строительства. В этом случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18, постоянно соблюдаются по мере осуществления строительства, то предприятие должно признать доход, исходя из стадии завершенности с использованием метода процента выполнения. Требования МСФО (IAS) 11 обычно применяются в отношении признания дохода и связанных расходов по такой операции.

18 Предприятие может передать покупателю контроль и значительные риски и преимущества, связанные с правом собственности в отношении объекта недвижимого имущества единовременно и в полном объеме (например, по завершению, во время или после предоставления). В этом случае, предприятие должно признать доход только в том случае, если все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 соблюдены.

19 Если предприятие обязано выполнять дальнейшую работу в отношении объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно признать обязательство и расход в соответствии с пунктом 19 МСФО (IAS) 18. Обязательство должно быть оценено в соответствии с МСФО (IAS) 37. Если предприятие обязано предоставить дальнейшие товары или услуги, которые идентифицируются отдельно от объекта недвижимого имущества, уже предоставленного покупателю, оно должно идентифицировать оставшиеся товары или услуги как отдельный компонент продажи в соответствии с пунктом 8 настоящего разъяснения.

**Раскрытие информации**

20 В том случае, когда предприятие признает доход с использованием метода процента выполнения по соглашениям, которые постоянно удовлетворяют всем критериям, изложенным в пункте 14 МСФО (IAS) 18, по мере осуществления строительства (см. пункт 17 настоящего разъяснения), оно должно раскрыть:

(a) способ определения того, какие соглашения постоянно соблюдают все критерии, изложенные в пункте 14 МСФО (IAS) 18 по мере осуществления строительства;

(b) сумму дохода, полученного по таким соглашениям за период; и

(c) методы, использованные для определения стадии завершенности соглашений, находящихся в процессе исполнения.

21 Для соглашений, описанных в пункте 20, которые находятся в процессе исполнения, предприятие должно также раскрыть:

(a) совокупную сумму понесенных затрат и признанных доходов (за вычетом признанных убытков) до настоящего времени; и

(b) сумму полученных авансов.

**Поправки в приложение к МСФО (IAS) 18**

22-23 [Поправки, внесенные в Приложение к МСФО (IAS) 18]

**Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета**

24 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 января 2009 г., то оно обязано раскрыть этот факт.

25 Изменения в учетной политике должны учитываться ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC)** **16**

***«Хеджирование чистой инвестиции в иностранную операцию»***

**Ссылки**

• МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»,*

• МСФО (IAS) 21 «*Влияние изменений обменных курсов валют»,*

• МСФО (IAS) 39 «*Финансовые инструменты: признание и оценка»*

Исходная информация

1 Многие предприятия имеют инвестиции в зарубежную деятельность (как определено в пункте 8 МСФО (IAS) 21). Такая зарубежная деятельность может быть представлена дочерними предприятиями, ассоциированными компаниями, совместными предприятиями или филиалами. МСФО (IAS) 21 требует, чтобы предприятие определяло функциональную валюту зарубежной деятельности как валюту соответствующей первичной экономической среды. При переводе результатов и финансового положения зарубежной деятельности в валюту представления, предприятие должно признавать курсовые разницы в прочем совокупном доходе до выбытия субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность.

2 Учет хеджирования валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, применятся только когда, чистые активы такой зарубежной деятельности включаются в финансовую отчетность[[4]](#footnote-4). Статья, хеджируемая в отношении валютного риска, возникающего при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может быть суммой чистых активов, равной или меньше балансовой стоимости чистых активов зарубежной деятельности.

3 МСФО (IAS) 39 требует обозначения статьи, пригодной для хеджирования, и инструментов хеджирования в отношениях хеджирования. Если есть обозначенные отношения хеджирования, в случае хеджирования чистой инвестиции, прибыли или убытки от инструмента хеджирования, который определен как эффективный при хеджировании чистых инвестиций, признаются в прочем совокупном доходе и включаются вместе с курсовыми разницами, возникающими при переводе результатов и финансового положения зарубежной деятельности.

4 Предприятие, имеющее много субъектов, осуществляющих зарубежную деятельность, может подвергаться многим валютным рискам. Настоящее разъяснение предоставляет руководство по идентификации валютных рисков, квалифицируемых как хеджируемый риск при учете хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность.

5 МСФО (IAS) 39 допускает обозначение предприятием производного или непроизводного финансового инструмента (или комбинации производных и непроизводных финансовых инструментов) в качестве инструментов хеджирования для валютного риска. Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении того, в каких случаях в пределах группы инструменты хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность могут удерживаться как квалифицируемые для учета хеджирования.

6 МСФО (IAS) 21 и МСФО (IAS) 39 требуют переклассификации совокупных сумм, признанных в прочем совокупном доходе как в отношении курсовых разниц, возникающих при переводе результатов и финансового положения зарубежной деятельности, так и прибылей или убытков от инструмента хеджирования, который определен как эффективный при хеджировании чистых инвестиций, из состава капитала в прибыли или убытки как корректировку переклассификации, когда материнское предприятие прекращает зарубежную деятельность. Настоящее разъяснение предоставляет руководство в отношении того, как предприятие должно определять суммы, требующие переклассификации из состава капитала в прибыли или убытки, как в отношении инструмента хеджирования, так и хеджируемой статьи.

Сфера применения

7 Настоящее разъяснение применяется к предприятию, которое хеджирует валютный риск, возникающий при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, и желает соответствовать учету хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39. Для удобства настоящее разъяснение ссылается на такое предприятие как материнское предприятие и на финансовую отчетность, в которую чистые активы зарубежной деятельности включаются как консолидированная финансовая отчетность. Все ссылки на материнское предприятие в одинаковой степени применяются к предприятию, имеющему чистые инвестиции в зарубежной деятельности, представленной совместным предприятием, ассоциированной компанией или филиалом.

8 Настоящее разъяснение применяется только к хеджированию чистых инвестиций в зарубежную деятельность; оно не должно применяться по аналогии с другими типами учета хеджирования.

**Вопросы**

9 Инвестиции в зарубежную деятельность могут осуществляться непосредственно материнским предприятием или опосредованно его дочерним предприятием или дочерними предприятиями. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(a) *характер хеджируемого риска и сумма хеджируемой статьи, для которой могут быть обозначены отношения хеджирования:*

(i) может ли материнское предприятие обозначить в качестве хеджируемого риска только курсовые разницы, возникающие при различии между функциональными валютами материнского предприятия и его субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, или оно может также обозначать в качестве хеджируемого риска курсовые разницы, возникающие при различии между валютой представления консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия и функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность;

(ii) если материнское предприятие косвенно владеет субъектом, осуществляющим зарубежную деятельность, может ли хеджируемый риск включать только курсовые разницы, возникающие при различии в функциональных валютах между субъектом, осуществляющим зарубежную деятельность, и его непосредственным материнским предприятием, или хеджируемый риск может также включать любые курсовые разницы между функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и любого промежуточного или фактического материнского предприятия (то есть влияет ли тот факт, что чистые инвестиции в зарубежную деятельность осуществляются через промежуточное материнское предприятие, на экономический риск для фактического материнского предприятия).

(b) *в том случае, когда в группе может удерживаться инструмент хеджирования:*

(i) может ли квалифицируемое отношение хеджирования быть установлено, только если предприятие, хеджирующее свои чистые инвестиции, является одной из сторон в инструменте хеджирования, или может ли любое предприятие в группе, независимо от его функциональной валюты, удерживать инструмент хеджирования;

(ii) влияет ли характер инструмента хеджирования (производный или непроизводный) или метод консолидации на оценку эффективности хеджирования.

(c) *какие суммы должны быть переклассифицированы из состава капитала в прибыли или убытки как корректировки переклассификации при выбытии субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность:*

(i) когда хеджируемая зарубежная деятельность прекращается, какие суммы из резерва материнского предприятия по пересчету иностранной валюты, относящиеся к инструменту хеджирования и данной зарубежной деятельности, должны быть переведены из состава капитала в прибыли или убытки в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия;

(ii) влияет ли метод консолидации на определение сумм, требующих перевода из состава капитала в прибыли или убытки.

**Консенсус**

**Характер хеджируемого риска и сумма хеджируемой статьи, для которой может быть обозначено отношение хеджирования**

10 Учет хеджирования может применяться только к курсовым разницам, возникающим между функциональной валютой субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и функциональной валютой материнского предприятия.

11 При хеджировании валютных рисков, возникающих при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, хеджируемая статья может представлять собой сумму чистых активов, равную или меньше балансовой стоимости чистых активов зарубежной деятельности в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Балансовая стоимость чистых активов зарубежной деятельности, которая может определяться как хеджируемая статья в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия, зависит от того, применило ли предприятие более низкого уровня, являющееся материнским для субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, учет хеджирования для всех или части чистых активов данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, и поддерживался ли данный учет в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.

12 Хеджируемый риск может обозначаться как подверженность валютному риску, возникающему в связи с разницей между функциональной валютой зарубежной деятельности и функциональной валютой любого материнского предприятия (непосредственного, промежуточного или фактического материнского предприятия) данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность. Тот факт, что чистые инвестиции осуществляются через промежуточное материнское предприятие, не влияет на характер экономического риска, возникающего в результате подверженности фактического материнского предприятия валютному риску.

13 Подверженность валютному риску, возникающему при чистых инвестициях в зарубежную деятельность, может соответствовать учету хеджирования только в случае признания в консолидированной финансовой отчетности. Следовательно, если одни и те же чистые активы зарубежной деятельности будут хеджироваться несколькими материнскими предприятиями в пределах группы (например, как непосредственным, так и опосредованным материнским предприятием) в отношении одного и того же риска, только одно отношение хеджирования будет соответствовать требованиям учета хеджирования в консолидированной финансовой отчетности фактического материнского предприятия. Отношение хеджирования, обозначенное одним материнским предприятием в своей консолидированной финансовой отчетности, не должно поддерживаться другим материнским предприятием более высокого уровня. Однако, если оно не поддерживается материнским предприятием более высокого уровня, учет хеджирования, применяемый материнским предприятием более низкого уровня, должен быть реверсирован до признания учета хеджирования материнского предприятия более высокого уровня.

**Случаи, когда инструмент хеджирования может удерживаться**

14 Производный или непроизводный инструмент (или комбинация производных и непроизводных инструментов) могут обозначаться как инструмент хеджирования чистых инвестиций в зарубежную деятельность. Инструмент(ы) хеджирования могут удерживаться любым предприятием или предприятиями в пределах группы, при условии выполнения требований по обозначению, документированию и эффективности, предусмотренных в пункте 88 МСФО (IAS) 39, которые относятся к хеджированию чистых инвестиций. В частности, стратегия хеджирования группы должна быть четко задокументирована в силу возможности различных обозначений на различных уровнях группы.

15 В целях оценки эффективности изменение стоимости инструмента хеджирования относительно валютного риска вычисляется с учетом функциональной валюты материнского предприятия, против которой хеджируемый риск оценивается, в соответствии с документацией учета хеджирования. В зависимости от того, где удерживается инструмент хеджирования, при отсутствии учета хеджирования, общее изменение стоимости может быть признано в прибылях или убытках, в прочем совокупном доходе или в обеих статьях. Однако, на оценку эффективности не влияет то, признано ли изменение в стоимости инструмента хеджирования в прибылях или убытках или в прочем совокупном доходе. В рамках применения учета хеджирования общая эффективная часть изменения включается в прочий совокупный доход. На оценку эффективности не влияет то, является ли инструмент хеджирования производным или непроизводным инструментом, или метод консолидации.

**Прекращение хеджируемой зарубежной деятельности**

16 Когда хеджируемая зарубежная деятельность прекращается, сумма, переведенная в прибыли или убытки как корректировка переклассификации из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в отношении инструмента хеджирования – это сумма, которая должна быть идентифицирована в соответствии с пунктом 102 МСФО (IAS) 39. Данная сумма – это сумма накопленной прибыли или убытка от инструмента хеджирования, который был определен как эффективный.

17 Сумма, переведенная в прибыли или убытки из резерва по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в отношении чистых инвестиций в данную зарубежную деятельность в соответствии с пунктом 48 МСФО (IAS) 21 – это сумма, включенная в резерв по пересчету иностранной валюты данного материнского предприятия в отношении данной зарубежной деятельности. В консолидированной финансовой отчетности фактического материнского предприятия на агрегированную чистую сумму, признанную в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении всей зарубежной деятельности, не влияет метод консолидации. Однако, тот факт, что фактическое материнское предприятие использует прямой или пошаговый метод консолидации[[5]](#footnote-5), может повлиять на сумму, включенную в его резерв по пересчету иностранной валюты в отношении отдельного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность. Использование пошагового метода консолидации может привести к переводу в прибыли или убытки суммы, отличающейся от суммы, использованной для определения эффективности хеджирования. Это различие можно устранить, определив сумму, касающуюся данного субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, которая могла бы возникнуть при использовании прямого метода консолидации. МСФО (IAS) 21 не требует внесения данной корректировки. Однако, следует последовательно выполнять выбранную учетную политику в отношении всех чистых инвестиций.

**Дата вступления в силу**

18 Предприятие должно применять настоящее разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 октября 2008 г. или после этой даты. Предприятие должно применять поправку в пункте 14, внесенной публикацией *«Улучшения в МСФО (IFRSs)»*, выпущенной в октябре 2009 г. для годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение обоих допускается. Если предприятие применяет данное разъяснение в период, начавшийся до 1 октября 2008 года, или поправку в пункте 14 до 1 июля 2009 г, оно должно раскрыть данный факт.

**Переход к новому порядку учета**

19 МСФО (IAS) 8 предусматривает требования по применению предприятием изменения в учетной политике в результате первоначального применения разъяснения. Предприятие не обязано выполнять данные требования при первом применении разъяснения. Если предприятие обозначило инструмент хеджирования в качестве хеджирования чистых инвестиций, но данное хеджирование не удовлетворяет условиям учета хеджирования настоящего разъяснения, предприятие должно применить МСФО (IAS) 39, чтобы прекратить данный учет хеджирования с расчетом на будущее.

**Приложение**

**Руководство по применению**

*Настоящее приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения.*

AG1 Настоящее приложение иллюстрирует применение разъяснения с использованием корпоративной структуры, описанной ниже. Во всех случаях описанные отношения хеджирования будут тестироваться на предмет эффективности в соответствии с МСФО (IAS) 39, хотя такое тестирование не обсуждается в данном приложении. Материнское предприятие, являющееся фактическим материнским предприятием, представляет свою консолидированную финансовую отчетность в своей функциональной валюте евро (EUR). Все дочерние предприятия находятся в полной собственности. Чистая инвестиция материнского предприятия в дочернее предприятие B в размере 500 миллионов фунтов стерлингов (функциональная валюта - фунты стерлингов (GBP)) включает 159 миллионов фунтов стерлингов, что эквивалентно чистой инвестиции дочернего предприятия B в размере 300 миллионов долларов США в дочернее предприятие C (функциональная валюта - доллары США (USD)). Другими словами, чистые активы дочернего предприятия B, кроме его инвестиции в дочернее предприятие C, составляют 341 миллион фунтов стерлингов.

**Характер хеджируемого риска, для которого может быть обозначено отношение хеджирования (пункты 10-13)**

AG2 Материнское предприятие может хеджировать свои чистые инвестиции в каждое из дочерних предприятий A, B и C в отношении валютного риска, возникающего в силу разницы между их соответствующими функциональными валютами (японская иена (JPY), фунты стерлингов и доллары США) и евро. Кроме того, материнское предприятие может хеджировать валютный риск в силу разницы USD/GBP между функциональными валютами дочернего предприятия B и дочернего предприятия C. В своей консолидированной финансовой отчетности дочернее предприятие B может хеджировать свои чистые инвестиции в дочернее предприятие C в отношении валютного риска между их функциональными валютами – долларами США и фунтами стерлингов. В следующих примерах обозначенный риск - валютный риск при операциях на условиях «спот», поскольку инструменты хеджирования являются непроизводными. Если инструментами хеджирования были форвардные контракты, материнское предприятие может обозначить валютный риск по форвардным контрактам.

Материнское предприятие

Функциональная валюта EUR

¥400 000 миллионов

£500 миллионов

Дочернее предприятие A

Функциональная валюта JPY

Дочернее предприятие C

Функциональная валюта US$

Дочернее предприятие B

Функциональная валюта GBP

US$300 миллионов

(£159 миллионов в эквиваленте)

**Сумма хеджируемой статьи, для которой может быть обозначено отношение хеджирования (пункты 10-13)**

AG3 Материнское предприятие желает хеджировать валютный риск в отношении своих чистых инвестиций в дочернее предприятие C. Предположим, что у дочернего предприятия A есть внешние займы в размере 300 миллионов долларов США. Чистые активы дочернего предприятия А на начало отчетного периода составляют ¥ 400 000 миллионов, включая поступления от внешних займов в размере US$300 миллионов.

AG4 Хеджируемой статьей может быть сумма чистых активов, равная или меньше балансовой стоимости чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие C (US$300 миллионов) в его консолидированной финансовой отчетности. В своей консолидированной финансовой отчетности материнское предприятие может обозначить сумму в US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования EUR/USD валютного риска при операциях на условиях «спот», связанного с его чистыми инвестициями на сумму US$300 миллионов чистых активов дочернего предприятия C. В этом случае, курсовая разница EUR/USD на сумму US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии A и курсовая разница EUR/USD на сумму US$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие C включаются в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия после применения учета хеджирования.

AG5 При отсутствии учета хеджирования общая курсовая разница USD/EUR на сумму US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии A будет признана в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия следующим образом:

• изменение ставки обмена валют USD/JPY при операциях на условиях «спот», переведенное в евро, в прибылях или убытках, и

• изменение ставки обмена валют JPY/EUR при операциях на условиях «спот» в прочем совокупном доходе.

Вместо обозначения, описанного в пункте AG4, в своей консолидированной финансовой отчетности материнское предприятие может обозначить US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования валютного риска GBP/USD при операциях на условиях «спот» между дочерним предприятием C и дочерним предприятием B. В этом случае, общая курсовая разница USD/EUR на сумму US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии A вместо этого будет признана в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия следующим образом:

• изменение ставки обмена валют GBP/USD при операциях на условиях «спот» в резерве по пересчету иностранной валюты в отношении дочернего предприятия C,

• изменение ставки обмена валют GBP/JPY при операциях на условиях «спот», переведенное в евро, в прибылях или убытках, и

• изменение ставки обмена валют JPY/EUR при операциях на условиях «спот» в прочем совокупном доходе.

AG6 Материнское предприятие не может обозначить US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии в качестве хеджирования как валютного риска EUR/USD при операциях на условиях «спот» и валютного риска GBP/USD при операциях на условиях «спот» в своей консолидированной финансовой отчетности. Отдельный инструмент хеджирования может хеджировать один и тот же обозначенный риск только один раз. Дочернее предприятие B не может применить учет хеджирования в своей консолидированной финансовой отчетности, потому что инструмент хеджирования удерживается за пределами группы, включающей дочернее предприятие B и дочернее предприятие C.

**Где в группе может удерживаться инструмент хеджирования (пункты 14 и 15)?**

AG7 Как было отмечено в пункте AG5, общее изменение стоимости в отношении валютного риска US$300 миллионов внешних займов в дочернем предприятии A будет отражено как в прибылях или убытках (риск спот USD/JPY), так и в прочем совокупном доходе (риск спот EUR/JPY) в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия при отсутствии учета хеджирования. Обе суммы включаются с целью оценки эффективности хеджирования, обозначенного в пункте AG4, потому что изменение в стоимости как инструмента хеджирования, так и хеджируемой статьи, вычисляется на основании евро, функциональной валюты материнского предприятия, против доллара США, функциональной валюты дочернего предприятия C, в соответствии с документацией по хеджированию. Метод консолидации (то есть прямой метод или пошаговый метод) не влияет на оценку эффективности хеджирования.

**Суммы, переведенные в прибыли или убытки, при прекращении зарубежной деятельности (пункты 16 и 17)**

AG8 При прекращении деятельности дочернего предприятия С следующие суммы переводятся в прибыли или убытки в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия из его резерва по пересчету иностранной валюты (РПИВ):

(a) в отношении US$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие А, сумма, идентифицируемая в соответствии с МСФО (IAS) 39, то есть общее изменение стоимости в отношении валютного риска, который был признан в прочем совокупном доходе как эффективная часть хеджирования; и

(b) в отношении US$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие C, сумма, определяемая в зависимости от метода консолидации предприятия. Если материнское предприятие использует прямой метод, то его РПИВ в отношении дочернего предприятия C будет определяться непосредственно по ставке обмена валют EUR/USD. Если материнское предприятие использует пошаговый метод, то его РПИВ в отношении дочернего предприятия C будет определяться РПИВ, признанным дочерним предприятием B, который отражает применение ставки обмена валют GBP/USD, и который переводится в функциональную валюту материнского предприятия с использованием ставки обмена валют EUR/GBP. Использование материнским предприятием пошагового метода консолидации в предшествующие периоды не требует от него или не препятствует ему определять сумму РПИВ, которая будет переклассифицирована при выбытии дочернего предприятия C, как сумму, которую оно признало бы при постоянном использовании прямого метода, в зависимости от его учетной политики.

**Хеджирование нескольких субъектов, осуществляющих зарубежную деятельность (пункты 11, 13 и 15)**

AG9 Следующие примеры показывают, что в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия, риск, который может хеджироваться, всегда представлен риском, возникающим в связи с разницей между его функциональной валютой (евро) и функциональными валютами дочерних предприятий B и C. Независимо от того, как обозначается хеджирование, максимальными суммами, которые могут являться эффективным хеджированием и будут включены в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия в случаях, когда хеджируются оба субъекта, осуществляющих зарубежную деятельность, являются US$300 миллионов для риска EUR/USD и £341 миллионов для риска EUR/GBP. Другие изменения стоимости в результате изменения ставок обмена валют включаются в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия. Конечно, существует возможность для материнского предприятия обозначить US$300 миллионов только для изменений в ставке обмена валют USD/GBP при операциях на условиях «спот» или £500 миллионов только для изменений в ставке обмена валют GBP/EUR при операциях на условиях «спот».

**Материнское предприятие удерживает инструменты хеджирования USD и GBP**

AG10 Материнское предприятие может пожелать хеджировать валютный риск в отношении своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B, а также в отношении дочернего предприятия C. Предположим, что материнское предприятие удерживает подходящие инструменты хеджирования, выраженные в долларах США и фунтах стерлингов, которые оно может обозначить в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B и дочернее предприятие C. Обозначения, которые материнское предприятие может сделать в своей консолидированной финансовой отчетности, включают среди прочего следующее:

(a) инструмент хеджирования на сумму US$300 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования US$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие C с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/USD) между материнским предприятием и дочерним предприятием C, и инструмент хеджирования на сумму до £341 миллиона, обозначаемый в качестве хеджирования £341 миллиона чистых инвестиций в дочернее предприятие B с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/GBP) между материнским предприятием и дочерним предприятием B.

(b) инструмент хеджирования на сумму US$300 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования US$300 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие C с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (GBP/USD) между дочерним предприятием B и дочерним предприятием C, и инструмент хеджирования на сумму до £500 миллионов, обозначаемый в качестве хеджирования £500 миллионов чистых инвестиций в дочернее предприятие B с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (EUR/GBP) между материнским предприятием и дочерним предприятием B.

AG11 Риск EUR/USD, возникающий в отношении чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие C отличается от риска EUR/GBP, возникающего в отношении чистых инвестиций материнского предприятия в дочернее предприятие B. Однако, в случае, описанном в пункте AG10 (a), обозначив инструмент хеджирования USD, который оно удерживает, материнское предприятие уже полностью хеджировало риск EUR/USD, возникающий в отношении его чистых инвестиций в дочернее предприятие C. Если материнское предприятие также обозначает инструмент хеджирования GBP, которое оно удерживает, в качестве хеджирования £500 миллионов своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B, сумма в £159 миллионов данных чистых инвестиций, представляющая эквивалент GBP его чистых инвестиций в USD в дочернее предприятие C, будет хеджироваться дважды в отношении риска GBP/EUR в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.

AG12 В случае, описанном в пункте AG10 (b), если материнское предприятие обозначает хеджируемый риск как валютный риск при операциях на условиях «спот» (GBP/USD) между дочерним предприятием B и дочерним предприятием C, только часть GBP/USD в изменении стоимости его инструмента хеджирования на сумму US$300 миллионов включается в резерв по пересчету иностранной валюты материнского предприятия в отношении дочернего предприятия C. Остальная часть изменения (эквивалентная изменению GBP/EUR на £159 миллионов) включается в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия в соответствии с пунктом AG5. Поскольку обозначение риска USD/GBP между дочерними предприятиями B и C не включает риск GBP/EUR, материнское предприятие также может обозначить хеджирование на сумму до £500 миллионов своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B с риском, являющимся валютным риском при операциях на условиях «спот» (GBP/EUR) между материнским предприятием и дочерним предприятием B.

**Дочернее предприятие B удерживает инструмент хеджирования USD**

AG13 Предположим, что дочернее предприятие B имеет US$300 миллионов внешнего долга, доходы от которого были переданы материнскому предприятию в качестве межфирменной ссуды, деноминированной в фунтах стерлингов. Поскольку и его активы и его обязательства увеличились на £159 миллионов, чистые активы дочернего предприятия B не изменились. Дочернее предприятие B может обозначить внешний долг в качестве хеджирования риска GBP/USD своих чистых инвестиций в дочернее предприятие C в своей консолидированной финансовой отчетности. Материнское предприятие может поддержать обозначение дочерним предприятием В данного инструмента хеджирования в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие C на сумму US$300 миллионов для риска GBP/USD (см. пункт 13), а материнское предприятие может обозначить инструмент хеджирования GBP, который оно удерживает в качестве хеджирования всех своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B на сумму £500 миллионов. Первое хеджирование, обозначаемое дочерним предприятием B, будет оцениваться на основании функциональной валюты дочернего предприятия B (фунты стерлингов), а второе хеджирование, обозначаемое материнским предприятием, будет оцениваться на основании функциональной валюты материнского предприятия (евро). В этом случае, только риск GBP/USD, возникающий в связи с чистыми инвестициями материнского предприятия в дочернее предприятие C, был хеджирован в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия посредством инструмента хеджирования USD, но не весь риск EUR/USD. Следовательно, весь риск EUR/GBP, возникающий в связи с чистыми инвестициями материнского предприятия в дочернее предприятие В, на сумму £500 миллионов может хеджироваться в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия.

AG14 Однако, следует также рассматривать учет ссуды материнского предприятия в размере £159 миллионов, подлежащей оплате дочернему предприятию B. Если подлежащая оплате ссуда материнского предприятия не рассматривается как часть его чистых инвестиций в дочернее предприятие B, потому что она не удовлетворяет условиям пункта 15 МСФО (IAS) 21, курсовая разница GBP/EUR, возникающая при ее переводе, будет включена в консолидированный отчет о прибылях и убытках материнского предприятия. Если ссуда в размере £159 миллионов, подлежащая оплате дочернему предприятию B, считается частью чистых инвестиций материнского предприятия, данные чистые инвестиции составляют только £341 миллион, а сумма, которую материнское предприятие может обозначить как хеджируемую статью для риска GBP/EUR, будет уменьшена с £500 миллионов до £341 миллиона соответственно.

AG15 Если материнское предприятие реверсирует отношение хеджирования, обозначенное дочерним предприятием B, то материнское предприятие может обозначить US$300 миллионов внешних займов, удерживаемых дочерним предприятием B в качестве хеджирования своих чистых инвестиций в дочернее предприятие С на сумму US$300 миллионов для риска EUR/USD и обозначить инструмент хеджирования GBP, который оно само удерживает, в качестве хеджирования только на сумму до £341 миллиона чистых инвестиций в дочернее предприятие B. В этом случае эффективность обоих хеджирований будет рассчитываться на основании функциональной валюты материнского предприятия (евро). Следовательно, как изменение USD/GBP стоимости внешних займов, удерживаемых дочерним предприятием B, так и изменение GBP/EUR стоимости ссуды материнского предприятия, подлежащей оплате дочернему предприятию B (итого эквивалентной USD/ЕВРО), будут включены в резерв по пересчету иностранной валюты в консолидированной финансовой отчетности материнского предприятия. Поскольку материнское предприятие уже полностью хеджировало риск EUR/USD, возникающий в связи с его чистыми инвестициями в дочернее предприятие C, оно может хеджировать только сумму до £341 миллионов для риска EUR/GBP своих чистых инвестиций в дочернее предприятие B

**Разъяснение КРМФО (IFRIC)** **17**

***«Распределение неденежных активов в пользу собственников»***

**Ссылки**

• МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»* (в редакции 2008 г.),

• МСФО (IFRS) 5 *«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»,*

• МСФО (IFRS) 7 *«Финансовые инструменты: раскрытие информации»,*

• МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»,*

• МСФО (IFRS) 13 *«Оценка справедливой стоимости»*

• МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»* (в редакции 2007 г.),

• МСФО (IAS) 10 *«События после окончания отчетного периода»,*

**Исходная информация**

1 Иногда предприятие распределяет активы, не являющиеся денежными (неденежные активы) в качестве дивидендов в пользу своих собственников[[6]](#footnote-6), действующих в этом качестве. В таких ситуациях предприятие также может предоставить своим собственникам выбор на получение либо неденежных активов, либо их денежной альтернативы. КРМФО потребовало руководства в отношении того, как предприятие должно вести учет такого распределения.

2 Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) не предоставляют руководство в отношении того, как предприятие должно оценивать распределение активов в пользу своих собственников (обычно именуемые как дивиденды). МСФО (IAS) 1 требует, чтобы предприятие предоставляло информацию о дивидендах, признанных в качестве распределения активов в пользу собственников либо в отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях к финансовой отчетности.

**Сфера применения**

3 Настоящее разъяснение применяется к следующим типам невозвратных распределений предприятием активов в пользу своих собственников, действующих в этом качестве:

(a) распределение неденежных активов (например, объектов основных средств, бизнеса, как определено в МСФО (IFRS) 3, долей участия в другом предприятии или групп распределения, как определено в МСФО (IFRS) 5); и

(b) распределение, при котором собственникам предоставляется выбор на получение либо неденежных активов, либо их денежной альтернативы.

4 Настоящее разъяснение применяется только к распределению, при котором все собственники одного и того же класса долевых инструментов рассматриваются одинаково.

5 Настоящее разъяснение не применяется к распределению неденежных активов, которые в конечном счете контролируются одной и той же стороной или сторонами до и после распределения. Это исключение применяется к отдельной, индивидуальной и консолидированной финансовой отчетности предприятия, которое осуществляет распределение.

6 В соответствии с пунктом 5 настоящее разъяснение не применяется в том случае, когда неденежные активы в конечном счете контролируются до распределения теми же сторонами, что и после распределения. В пункте B2 МСФО (IFRS) 3 указано, что «Группа физических лиц рассматривается как контролирующая предприятие в том случае, если в результате контрактной договоренности они совместно обладают полномочиями на управление его финансовой и операционной политикой с целью получения выгоды от его деятельности». Следовательно, для того, чтобы распределение не соответствовало условиям сферы применения настоящего разъяснения на том основании, что активы до распределения контролируются теми же сторонами, что и после распределения, группа индивидуальных акционеров, получающих распределяемые активы, должна иметь такие предельные совместные полномочия в отношении предприятия, осуществляющего распределение, в результате контрактной договоренности.

7 В соответствии с пунктом 5 настоящее разъяснение не применяется в случае, если предприятие распределяет некоторые доли участия в дочернем предприятии, но сохраняет за собой контроль над дочерним предприятием. Предприятие, осуществляющее распределение, при котором оно признает долю меньшинства в своем дочернем предприятии, ведет учет распределения в соответствии с МСФО (IFRS) 10.

8 Настоящее разъяснение рассматривает только порядок учета, который ведется предприятием, осуществляющим распределение неденежных активов. Оно не рассматривает порядок учета, который ведется акционерами, получающими такие распределяемые активы.

**Вопросы**

9 Когда предприятие объявляет о распределении и имеет обязательство по распределению соответствующих активов в пользу своих собственников, оно должно признать обязательство в отношении дивиденда, подлежащего выплате. Следовательно, настоящее разъяснение рассматривает следующие вопросы:

(a) В каких случаях предприятие должно признавать дивиденд, подлежащий выплате?

(b) Как предприятие должно оценивать дивиденд, подлежащий выплате?

(c) Когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд, как оно должно учитывать различие между балансовой стоимостью распределенных активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда?

**Консенсус**

**В каких случаях следует признавать подлежащий выплате дивиденд**

10 Обязательство по выплате дивиденда должно признаваться, когда дивиденд должным образом утвержден и больше не находится на усмотрении предприятия, то есть на дату:

(a) когда объявление о выплате дивиденда, например, руководством или советом директоров, утверждено соответствующими уполномоченными лицами, например, акционерами, если юрисдикция требует такого утверждения, или

(b) когда дивиденд объявлен, например, руководством или советом директоров, если юрисдикция не требует дальнейшего утверждения.

**Оценка подлежащего выплате дивиденда**

11 Предприятие должно оценить обязательство по распределению неденежных активов в качестве дивиденда в пользу своих собственников по справедливой стоимости распределяемых активов.

12 Если предприятие предоставляет своим собственникам выбор на получение либо неденежного актива, либо его денежной альтернативы, предприятие должно оценить подлежащий выплате дивиденд, рассмотрев и справедливую стоимость каждой альтернативы, и соответствующую вероятность выбора собственниками, каждой из альтернатив.

13 В конце каждого отчетного периода и на дату погашения, предприятие должно рассмотреть и откорректировать балансовую стоимость подлежащего выплате дивиденда, при этом любые изменения в балансовой стоимости подлежащего выплате дивиденда признаются в составе собственного капитала как корректировки на сумму распределения.

**Порядок учета любых различий между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью подлежащего выплате дивиденда в случае, когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд**

14 В случае, когда предприятие погашает подлежащий выплате дивиденд, оно должно признать в составе прибыли или убытка различие, если таковое имеется, между балансовой стоимостью распределяемых активов и балансовой стоимостью дивиденда, подлежащего выплате.

**Представление и раскрытие**

15 Предприятие должно представить различие, описанное в пункте 14, как отдельную статью в составе прибыли или убытка.

16 Предприятие должно раскрыть следующую информацию, если применимо:

(a) балансовую стоимость дивиденда, подлежащего выплате на начало и конец периода; и

(b) увеличение или уменьшение в балансовой стоимости, признанной в периоде в соответствии с пунктом 13, в результат изменения справедливой стоимости распределяемых активов.

17 Если, после окончания отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, предприятие объявляет выплату дивиденда на распределение неденежных активов, оно должно раскрыть:

(a) характер распределяемых активов;

(b) балансовую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода; и

(c) справедливую стоимость распределяемых активов на конец отчетного периода, если она отличается от их балансовой стоимости, и информацию о методе(ах), использованном(ых) для оценки данной справедливой стоимости в соответствии с пунктами 93(b), (d), (g) и (i) и 99 МСФО ( IFRS) 13.

**Дата вступления в силу**

18 Предприятие должно применять настоящее разъяснение перспективно в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 г. или после этой даты. Ретроспективное применение не допускается. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит настоящее разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2009 г., то оно обязано раскрыть этот факт, а также применить МСФО (IFRS) 3 (в редакции 2008 г.), МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок, внесенных в мае 2008 г.) и МСФО (IFRS) 5 (с учетом поправок, внесенных настоящим разъяснением).

* МСФО (IFRS) 10, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункт 7. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 10.
1. МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункт 17. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 18**

**«Передача активов от клиентов»**

Ссылки:

* *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности[[7]](#footnote-7)*
* МСФО (IFRS) 1 «*Первое применение международных стандартов финансовой отчетности*» (в редакции 2008 г.)
* МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*
* МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»*
* МСФО (IAS) 18 *«Выручка»*
* МСФО (IAS) 20 *«Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»*
* КРМФО (IFRIC) 12 *«Концессионные соглашения на предоставление услуг»*

Исходная информация

1. В сфере коммунальных услуг предприятие может получать от своих клиентов объекты основных средств, которые должны использоваться для подключения этих клиентов к сети и обеспечения их постоянным доступом к поставкам товаров, таких как электроэнергия, газ или вода. В иных случаях предприятие может получать от клиентов денежные средства для приобретения или сооружения таких объектов основных средств. Обычно от клиентов требуется дополнительная оплата за потребление товаров или услуг, основанная на объемах их использования.

2. Передача активов от клиентов может также иметь место и в отраслях, не связанных с коммунальным обслуживанием. Например, предприятие, приобретающее услуги внешнего поставщика информационных технологий, может передать свои имеющиеся объекты основных средств этому внешнему поставщику.

3. В некоторых случаях сторона, передающая соответствующий актив, может не быть тем предприятием, которое в конечном итоге получит доступ к поставляемым товарам или услугам и станет потребителем этих товаров или услуг. Однако, для удобства в настоящем разъяснении предприятие, передающее актив, считается клиентом.

Сфера применения

4. Настоящее разъяснение применяется к учету передачи объектов основных средств предприятиями, которые получают такие объекты от своих клиентов.

5. Соглашения, попадающие в сферу применения настоящего разъяснения – это соглашения, по которым предприятие получает от клиента объект основных средств, который предприятие должно затем использовать либо для подключения клиента к сети, либо для предоставления этому клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

6. Настоящее разъяснение также применяется к соглашениям, по которым предприятие получает от клиента денежные средства, и полученная сумма денежных средств затем должна использоваться исключительно для сооружения или приобретения объекта основных средств, а предприятие должно затем использовать этот объект основных средств либо для подключения клиента к сети, либо для предоставления клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо для того и другого.

7. Настоящее разъяснение не применяется к соглашениям, по которым передача актива представляет собой либо государственную субсидию, в соответствии с МСФО (IAS) 20, либо инфраструктурный элемент, используемый в концессионном соглашении на предоставление услуг, которое входит в сферу применения разъяснения КРМФО (IFRIC) 12.

Вопросы

8. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(a) Есть ли соответствие определению актива?

(b) Если соответствие определению актива есть, каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

(c) Если объект основных средств при первоначальном признании оценивается по справедливой стоимости, каким образом следует учитывать получающуюся в результате кредитовую часть?

(d) Как предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

Консенсус

Есть ли соответствие определению актива?

9. Когда предприятие получает от покупателя объект основных средств, оно обязано оценить, отвечает ли переданный объект определению актива, предложенному в *«Концепции»*. В пункте 49(a) *«Концепции»[[8]](#footnote-8)* говорится, что «актив - это ресурс, контролируемый предприятием в результате прошлого события и от которого предприятие ожидает поступления будущих экономических выгод». Во многих обстоятельствах предприятие получает право собственности на переданный объект основных средств. Однако, при определении того, существует ли актив, право собственности не играет ключевой роли. Следовательно, если клиент продолжает контролировать переданный объект, соответствия определению актива нет, несмотря на передачу прав собственности.

10. Предприятие, контролирующее актив, обычно может распоряжаться этим активом по своему усмотрению. Например, предприятие может обменять этот актив на другие активы, использовать его для производства товаров или услуг, взимать плату с других лиц за право пользования этим активом, использовать его для урегулирования обязательств, продолжать владеть им или распределить его между владельцев. Предприятие, получающее от клиента объект основных средств, при оценке контроля над переданным объектом должно принимать во внимание все соответствующие факты и обстоятельства. Например, несмотря на то, что предприятие должно использовать переданный объект основных средств для предоставления клиенту услуг одного или нескольких видов, у него может появиться возможность самостоятельно определять порядок использования и обслуживания, а также срок замены переданного объекта основных средств. В таком случае предприятие обычно приходит к выводу, что оно контролирует переданный объект основных средств.

Каким образом следует производить оценку переданного объекта основных средств при первоначальном признании?

11. Если предприятие приходит к выводу, что объект соответствует определению актива, оно должно признать переданный актив как объект основных средств в соответствии с параграфом 7 МСФО (IAS) 16 и оценить его стоимость при первоначальном признании по его справедливой стоимости в соответствии с пунктом 24 настоящего стандарта.

Каким образом следует отражать в учете кредитовую часть операции?

12. В нижеприведенном обсуждении делается допущение о том, что предприятие, получающее объект основных средств, пришло к выводу, что переданный объект должен быть признан и оценен в соответствии с пунктами 9-11.

13. В пункте 12 МСФО (IAS) 18 говорится, что «Если товары продаются или услуги предоставляются в обмен на неаналогичные товары или услуги, такой обмен рассматривается как операция, создающая выручку.» По условиям соглашений, входящих в сферу применения настоящего разъяснения, передача объекта основных средств будет представлять собой обмен на неаналогичные товары или услуги. Следовательно, предприятие должно признать выручку в соответствии с МСФО (IAS) 18.

Идентификация отдельно идентифицируемых услуг

14. Предприятие может согласиться в обмен на переданный объект основных средств предоставить услуги одного или нескольких видов, таких как подключение клиента к сети, предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам, либо и то, и другое. В соответствии с пунктом 13 МСФО (IAS) 18 предприятие должно идентифицировать отдельно идентифицируемые услуги, включенные в соглашение.

15. Признаки, которые указывают на то, что подключение клиента к сети представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, включают:

(a) подключение к услуге выполняется для клиента и представляет собой отдельную стоимость для данного клиента;

(b) справедливая стоимость этого подключения к услуге может быть надежно оценена.

16. Признаком того, что предоставление клиенту постоянного доступа к поставляемым товарам или услугам представляет собой отдельно идентифицируемую услугу, является то, что в будущем клиент, осуществивший передачу актива, получает постоянный доступ, товары или услуги, или и то, и другое, по ценам ниже, чем если бы он не передавал объект основных средств.

17. Напротив, признаком, указывающим на то, что обязанность предоставить клиенту постоянный доступ к поставляемым товарам или услугам возникает вследствие условий операционной лицензии предприятия или иного нормативного акта, а не из соглашения о передаче объекта основных средств, является ситуация, при которой клиенты, осуществившие передачу актива, платят ту же цену за предоставление постоянного доступа, поставку товаров или услуг, или и то, и другое, что и клиенты, которые не осуществляли передачу актива.

Признание выручки

18. Если идентифицируется лишь один вид услуг, предприятие должно признать выручку на момент оказания услуг в соответствии с пунктом 20 МСФО (IAS) 18.

19. Если идентифицируется два или несколько видов отдельно идентифицируемых услуг, пункт 13 МСФО (IAS) 18 требует, чтобы на каждый вид услуг была распределена справедливая стоимость совокупного возмещения, полученного или подлежащего получению в соответствии с договором, а затем к каждому виду услуг применяются критерии признания, изложенные в МСФО (IAS) 18.

20. Если в качестве части соглашения идентифицируется долгосрочная услуга, срок признания выручки по этой услуге обычно определяется, исходя из условий соглашения с клиентом. Если в соглашении не указан период, выручка должна признаваться на протяжении периода, не превышающего срок полезной службы переданного актива, использованного для оказания долгосрочной услуги.

Как предприятие должно отражать в учете передачу денежных средств от своего клиента?

21. Когда предприятие получает денежные средства от клиента, в соответствии с пунктом 6 оно обязано оценить, входит ли данное соглашение в сферу применения настоящего разъяснения. Если да, предприятие должно оценить, отвечает ли определению актива в соответствии с пунктами 9 и 10 возведенный или приобретенный объект основных средств. При наличии соответствия определению актива предприятие должно признать этот объект основных средств по себестоимости в соответствии с МСФО (IAS) 16, а также в соответствии с пунктами 13-20 должно признать выручку в размере полученных от клиента денежных средств.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

22. Предприятие должно применять настоящее разъяснение перспективно в отношении переданных от клиентов активов, которые были получены 1 июля 2009 г. или после этой даты. Досрочное применение допускается, при условии, что соответствующие результаты оценки стоимости и другая информация, необходимая для применения настоящего разъяснения к прошлым операциям по передаче активов, были получены на момент осуществления соответствующей передачи активов. Предприятие должно раскрыть дату, начиная с которой оно применяет настоящее разъяснение.

Разъяснение КРМФО (IFRIC) 19

*«Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»*

**Ссылки**

• *Концепция подготовки и представления финансовой отчетности[[9]](#footnote-9)*

• МСФО (IFRS) 2 *«Платеж, основанный на акциях»*

• МСФО (IFRS) 3 *«Объединения бизнеса»*

• МСФО (IFRS) 9 *«Финансовые инструменты»* (выпущенный в октябре 2010 г.)

• МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»*

• МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»*

• МСФО (IAS) 32 *«Финансовые инструменты: представление информации»*

МСФО (IFRS) 13 «*Оценка справедливой стоимости*»

Исходная информация

1 Дебитор и кредитор могут пересмотреть условия финансового обязательства, в результате чего обязательство полностью или частично погашается за счет выпуска дебитором в адрес кредитора собственных долевых инструментов. Такие операции иногда упоминаются как «свопы долговых обязательств на долевые инструменты». КРМФО получил запросы на подготовку руководства по учету таких операций.

Сфера применения

2 Настоящее Разъяснение рассматривает порядок учета, используемый предприятием в случае пересмотра условий финансового обязательства, в результате чего предприятию выпускает долевые инструменты в адрес кредитора предприятия, чтобы полностью или частично погасить финансовое обязательство. Разъяснение не распространяется на порядок учета, используемый кредитором.

3 Предприятие не должно применять настоящее Разъяснение к операциям, в которых:

(a) кредитор также является прямым или непрямым акционером предприятия и действует в таком качестве прямого или непрямого существующего акционера.

(b) одна и та же сторона или стороны осуществляют контроль над кредитором и предприятием как до, так и после операции, а сущность операции подразумевает распределение капитала предприятием или вложение капитала в предприятие.

(c) погашение финансового обязательства посредством выпуска акций в соответствии с первоначальными условиями финансового обязательства.

Вопросы

4 Настоящее Разъяснение рассматривает следующие вопросы:

(a) Соответствуют ли долевые инструменты, выпущенные предприятием с целью полного или частичного погашения «выплаченного возмещения» по финансовому обязательству, пункту 3.3.3 МСФО (IFRS) 9?

(b) Каким образом предприятие делает первоначальную оценку долевых инструментов, выпущенных с целью погашения такого финансового обязательства?

(c) Каким образом предприятие должно отразить в учете разницу между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства и первоначальной оценкой выпущенных долевых инструментов?

Консенсус

5 Выпуск предприятием долевых инструментов для кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства представляет собой вознаграждение, выплачиваемое в соответствии с пунктом 3.3.3 МСФО (IFRS) 9. Предприятие должно исключить финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из своего отчета о финансовом положении в том только случае, если оно погашено в соответствии с пунктом 3.3.1 МСФО (IFRS) 9.

6 В случае если долевые инструменты, выпущенные в адрес кредитора с целью полного или частичного погашения финансового обязательства, отражены при первоначальном признании, предприятие оценивает их по справедливой стоимости выпущенных долевых инструментов за исключением тех случаев, когда такая справедливая стоимость не может быть оценена надежно.

7 Если справедливая стоимость выпущенных долевых инструментов не может быть надежно оценена, долевые инструменты должны оцениваться по справедливой стоимости погашенного финансового обязательства. При оценке справедливой стоимости погашенного финансового обязательства, которое предусматривает погашение по требованию (например, депозит до востребования), пункт 47 МСФО (IFRS) 13 не применяется.

8 В случае если погашается только часть финансового обязательства, предприятие должно оценить, связана ли какая-либо часть выплаченного возмещения с изменением условий обязательства, которое остается непогашенным. Если часть выплаченного возмещения действительно связана с изменением условий оставшейся части обязательства, то предприятие должно распределить выплаченное возмещение между погашенной частью обязательства и частью обязательства, которая остается непогашенной. Осуществляя такое распределение, предприятие должно рассмотреть все значимые факты и обстоятельства, связанные с операцией.

9 Разница между балансовой стоимостью погашенного финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным вознаграждением, должна признаваться в составе прибыли или убытка в соответствии с пунктом 3.3.3 МСФО (IFRS) 9. Выпущенные долевые инструменты должны первоначально признаваться и оцениваться на дату погашения финансового обязательства (или части данного обязательства).

10 В случае если погашается только часть финансового обязательства, выплаченное вознаграждение должно быть распределено в соответствии с пунктом 8. Вознаграждение, относимое на оставшуюся часть обязательства, должно учитываться при оценке того, претерпели ли условия такой оставшейся части обязательства существенные изменения. Если оставшаяся часть обязательства претерпела существенные изменения, предприятие должно отразить такое изменение в учете как погашение первоначального обязательства и признание нового обязательства в соответствии с пунктом 3.3.2 МСФО (IFRS) 9.

11 Предприятие должно раскрыть прибыль или убыток, признанный в соответствии с пунктами 9 и 10, в отдельной статье в составе прибыли или убытке или в примечаниях.

Дата вступления в силу и переход к новому порядку учета

12 Предприятие должно применять настоящее Разъяснение в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 г. или после этой даты. Досрочное применение разрешается. Если предприятие применит настоящее Разъяснение в отношении периода, начинающегося до 1 июля 2010 г., то это должно раскрыть этот факт.

13 Предприятие должно применять изменение в учетной политике в соответствии с МСФО (IAS) 8 с начала наиболее раннего из представленных сравнительных периодов.

14 *[Этот пункт относится к поправкам, вступающим в силу после 1 января 2013 г., и по этой причине не включен в настоящую редакцию.]*

* МСФО (IFRS) 13, выпущенный в мае 2011 года, внес поправки в пункт 7. Предприятие должно применять данные поправки при применении МСФО (IFRS) 13.

**Разъяснение КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»**

**Ссылки**

• МСФО (IAS) 1 *«Представление финансовой отчетности»;*

• МСФО (IAS) 2 *«Запасы»;*

• МСФО (IAS) 16 *«Основные средства»;*

• МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы».*

**Исходная информация**

1. При разработке месторождений полезных ископаемых открытым способом, организациям может потребоваться удалить пустые породы («вскрышные породы»), чтобы получить доступ к запасам полезных ископаемых. Данная деятельность по удалению пустых пород известна как «вскрышные работы».

2. На этапе освоения месторождения (до начала добычи) затраты на вскрышные работы, как правило, капитализируются в составе амортизируемой первоначальной стоимости относящихся к месторождению строительных, подготовительных и горно-капитальных работ. После начала эксплуатации месторождения данные капитализированные затраты амортизируются на систематической основе, обычно используя способ списания стоимости пропорционально объему продукции.

3. Горнодобывающая организация может продолжать деятельность по удалению вскрышных пород и нести затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации месторождения.

4. Порода, удаленная при проведении вскрышных работ на этапе добычи, не обязательно представляет собой только шлаковые породы; зачастую это сочетание руды и пустых пород. Соотношение руды к пустой породе может варьироваться от настолько низкого, что добыча руды экономически нецелесообразна, до настолько высокого, что добыча будет прибыльной. Удаление пород с низким соотношением руды к пустым породам может дать некоторое количество пригодного материала, который может быть использован для производства запасов. При удалении этих пород также может быть получен доступ к более глубоким пластам пород, в которых соотношение руды к пустым породам выше. Таким образом, организация может извлечь двойную выгоду из проведения вскрышных работ: добыча пригодной к использованию руды, которая может быть использована для производства запасов, и улучшенный доступ к дополнительным объемам полезных ископаемых, которые могут быть добыты в будущих периодах.

5. Настоящее разъяснение рассматривает, когда и каким образом следует отдельно учитывать две указанные выгоды, получаемые от проведения вскрышных работ, а также как следует проводить первоначальную и последующую оценку данных выгод.

**Сфера применения**

6. Настоящее разъяснение применяется в отношении затрат на удаление пустых пород, которые возникают при открытых разработках на этапе эксплуатации месторождения («затраты на вскрышные работы на этапе добычи»).

**Вопросы**

7. В настоящем разъяснении рассматриваются следующие вопросы:

(a) признание затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода в качестве актива;

(b) первоначальная оценка актива, связанного со вскрышными работами;

(c) последующая оценка актива, связанного со вскрышными работами.

**Консенсус**

**Признание затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода в качестве актива**

8. Если выгода от проведения вскрышных работ реализуется в форме произведенных запасов, организация должна учитывать затраты на осуществление данных работ в соответствии с принципами МСФО (IAS) 2 «Запасы». Если выгода представляет собой улучшенный доступ к рудному телу, организация признает данные затраты в качестве внеоборотного актива при условии соблюдения критериев пункта 9 ниже. В рамках настоящего разъяснения данный внеоборотный актив обозначается как «актив, связанный со вскрышными работами».

9. Организация должна признать актив, связанный со вскрышными работами, тогда и только тогда, когда соблюдаются все следующие критерии:

(a) представляется вероятным, что будущая экономическая выгода, связанная с проведением вскрышных работ (улучшенный доступ к рудному телу), поступит в организацию;

(b) организация может идентифицировать тот компонент рудного тела, к которому был улучшен доступ;

(c) затраты, связанные с проведением вскрышных работ, которые относятся к данному компоненту, могут быть надежно оценены.

10. Актив, связанный со вскрышными работами, должен учитываться либо как увеличение существующего актива, либо как его улучшение. Иными словами, актив, связанный со вскрышными работами, учитывается как часть существующего актива.

11. Актив, связанный со вскрышными работами, классифицируется в качестве материального или нематериального актива в соответствии с классификацией существующего актива. Иными словами, характер существующего актива определяет то, классифицирует ли организация актив, связанный со вскрышными работами, в качестве материального либо нематериального актива.

**Первоначальная оценка актива, связанного со вскрышными работами**

12. Организация должна первоначально оценивать актив, связанный со вскрышными работами, по фактическим затратам, представляющим совокупность прямых затрат, понесенных на проведение вскрышных работ, улучшающих доступ к идентифицированному компоненту рудного тела, и распределенных на эти работы непосредственно относящихся к ним косвенных расходов. Одновременно со вскрышными работами в период эксплуатации могут проводиться некоторые сопутствующие работы, которые при этом не являются необходимыми для продолжения вскрышных работ в запланированном в эксплуатационный период порядке. Затраты, связанные с такими сопутствующими работами, не должны включаться в состав первоначальной стоимости актива, связанного со вскрышными работами.

13. В случаях, когда затраты по активу, связанному со вскрышными работами, и затраты по добытым запасам не могут быть отдельно идентифицированы, организация должна распределять затраты на проведение вскрышных работ в период эксплуатации между добытыми запасами и активом, связанным со вскрышными работами, по методу, который основывается на уместном показателе выработки. Данный показатель выработки должен рассчитываться в отношении идентифицированного компонента рудного тела и должен использоваться в качестве основы для определения степени, в которой имела место деятельность по созданию будущей выгоды. Ниже представлены примеры таких показателей:

(a) стоимость добытых запасов в сравнении с их ожидаемой стоимостью;

(b) объем извлеченной пустой породы в сравнении с ожидавшимся объемом пустой породы в расчёте на объём добытой руды;

(c) содержание полезных ископаемых в добытой руде в сравнении с их ожидавшимся содержанием в подлежавшей добыче руде в расчёте на количество добытой руды.

**Последующая оценка актива, связанного со вскрышными работами**

14. После первоначального признания актив, связанный со вскрышными работами, должен учитываться либо по первоначальной стоимости, либо по переоцененной стоимости, за вычетом амортизации и убытков от обесценения, таким же образом, как и существующий актив, частью которого он является.

15. Актив, связанный со вскрышными работами, должен амортизироваться на систематической основе в течение ожидаемого срока полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, доступ к которому улучшается в результате проведения вскрышных работ. Должен применяться способ списания стоимости пропорционально объему продукции, если только другой метод не является более целесообразным.

16. Ожидаемый срок полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, который используется для начисления амортизации актива, связанного со вскрышными работами, отличается от ожидаемого срока полезного использования, который используется для начисления амортизации самого месторождения и связанных с ним активов, срок эксплуатации которых определяется сроком эксплуатации месторождения. Исключением из этого принципа являются обстоятельства, в которых проведение вскрышных работ улучшает доступ ко всему оставшемуся рудному телу. Последнее может иметь место, например, ближе к окончанию срока полезного использования месторождения, когда идентифицированный компонент представляет собой последнюю часть рудного тела, которая будет добыта.

**Приложение A**

**Дата вступления в силу и переходные положения**

 *Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего разъяснения и имеет такую же силу, как и другие составляющие настоящего разъяснения.*

A1. Организация должна применять настоящее разъяснение для годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 г. или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применяет настоящее разъяснение для более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.

A2. Организация должна применять настоящее разъяснение в отношении затрат на вскрышные работы эксплуатационного периода, которые были понесены по состоянию на дату начала самого раннего из периодов, представленных в отчетности, или после этой даты.

A3. По состоянию на дату начала самого раннего из представленных в отчетности периодов сумма активов, признанных ранее в результате проведения вскрышных работ на этапе эксплуатации («актив, связанный с проведёнными ранее вскрышными работами»), должна быть переклассифицирована в состав существующего актива, к которому относилось проведение вскрышных работ, при условии наличия на эту дату идентифицируемого компонента рудного тела, с которым может быть соотнесен актив, связанный с проведенными ранее вскрышными работами, и амортизироваться в течение оставшегося ожидаемого срока полезного использования идентифицированного компонента рудного тела, к которому относится конкретный актив, связанный с проведенными ранее вскрышными работами.

A4. Если идентифицируемый компонент рудного тела, к которому относится актив, связанный с ранее проведенными вскрышными работами, отсутствует, такой актив должен быть признан в составе вступительного сальдо нераспределенной прибыли на начало самого раннего из представленных периодов.

1. В сентябре 2010 г. Совет по МСФО заменил *«Концепцию подготовки и представления финансовой отчетности»* на *«Концептуальные основы финансовой отчетности»*. Понятие «правдивое представление» заключает в себе основные характеристики, которые в прежней Концепции назывались «надежностью». Требование пункта 13 настоящего стандарта основывается на требованиях МСФО (IAS) 8, в котором продолжает использоваться термин «надежный». [↑](#footnote-ref-1)
2. Сопутствующие поправки, вносимые МСФО (IFRS) 15 в МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39), необходимо рассматривать в связи с сопутствующими поправками, вносимыми МСФО (IFRS) 15 в МСФО (IFRS) 9 (2010 г.). Это обусловлено тем, что МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39) содержит лишь те пункты МСФО (IFRS) 9 (2010 г.), которые он изменил, либо которые были необходимы для удобства чтения. Таким образом, пункт о дате вступления в силу не был добавлен в МСФО (IFRS) 9 (Учет хеджирования и поправки к МСФО (IFRS) 9, МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IAS) 39), поскольку он включен в пункт о дате вступления в силу, который добавляется в МСФО (IFRS) 9 (2010 г.). [↑](#footnote-ref-2)
3. В документе *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2010–2012 гг.»*, выпущенном в декабре 2013 г., подчеркивания и вычеркивания использовались для обозначения поправок, внесенных в пункт 5 МСФО (IAS) 37. В настоящей публикации эти изменения были приняты, а новые изменения отображены при помощи подчеркиваний и вычеркиваний. [↑](#footnote-ref-3)
4. Это имеет место в случае консолидированной финансовой отчетности, финансовой отчетности, в которой инвестиции, например, в ассоциированные или совместные предприятия, учитываются с использованием метода долевого участия, а также финансовой отчетности, включающей филиал или совместную операцию, в соответствии с МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность». [↑](#footnote-ref-4)
5. Прямой метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, переводится прямо в функциональную валюту фактического материнского предприятия. Пошаговый метод – это метод консолидации, при котором финансовая отчетность субъекта, осуществляющего зарубежную деятельность, сначала переводится в функциональную валюту промежуточного материнского предприятия (промежуточных материнских предприятий), а затем переводится в функциональную валюту фактического материнского предприятия (или в валюту представления, если они отличаются). [↑](#footnote-ref-5)
6. Пункт 7 МСФО (IAS) 1 определяет собственников как держателей инструментов, классифицируемых как долевые. [↑](#footnote-ref-6)
7. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «*Концепцию*» на «*Концептуальную основу составления финансовой отчетности*». [↑](#footnote-ref-7)
8. В «*Концептуальной основе*» пункт 4.4 (а). [↑](#footnote-ref-8)
9. В сентябре 2010 года Правление КМСФО заменило «*Концепцию*» на «*Концептуальную основу составления финансовой отчетности*». [↑](#footnote-ref-9)