

Т О М III

АО «Ўзбек геология қидирув»
УЧЁТНАЯ ПОЛИТИКА
по Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО)
на 2026 г.

СОДЕРЖАНИЕ

1. Учет вознаграждения с персоналом согласно МСФО (IAS) 19
2. Учет валютных операций согласно МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов»
3. Учет принципов дисконтирования
4. Учет государственных субсидий согласно МСФО (IAS) 20 «Государственные субсидии»
5. Учет инвестиций в ассоциированные компании согласно МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»
6. Учет объединения бизнеса согласно МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»
7. Учет обесценения активов согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов»
8. Учет резервов, условных обязательств и условных активов согласно МСФО (IAS) 37
9. Учет внеоборотных активов, предназначенных для продажи и прекращенная деятельность согласно МСФО (IFRS) 5

Подготовил
Гл. бухгалтер
Жуманов Ш.К.



Учет вознаграждения с персоналом согласно МСФО (IAS) 19

Содержание

Нормативная база	4
1. Нормативные ссылки.....	4
2. Определения.....	4
3. Критерии признания.....	9
4. Классификация расчетов с персоналом.....	10
4.1. Общая классификация расчетов с персоналом.....	10
4.2. Классификация краткосрочных вознаграждений работникам	11
4.3. Классификация долгосрочных вознаграждений работникам.....	12
5. Долгосрочные вознаграждения работникам.....	14
5.1. Вознаграждение по окончании трудовой деятельности	14
5.2. Выходные пособия.....	20
6. Прочие операции, связанные с расчетами с персоналом	22
6.1. Займы, выданные работникам	22
7. Раскрытие и представление информации в финансовой отчетности.....	26

Нормативная база

МСФО (IAS) № 19 «Вознаграждения работникам».

1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета расчетов с персоналом, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные документы по учету расчетов с персоналом

Сфера законодательства		Источник		
1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов	1.1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов (Концептуальные основы)	КО
2	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	2.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	МСФО (IAS) 1
		2.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	МСФО (IFRS) 9
		2.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после окончания отчетного периода»	МСФО (IAS) 10
		2.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	МСФО (IAS) 19
		2.5	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют»	МСФО (IAS) 21
		2.6	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Связанные стороны»	МСФО (IAS) 24
		2.7	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»	МСФО (IAS) 37
3	Прочие источники	3.1	Трудовой кодекс Республики Узбекистан ¹	ТК РУз
		3.2	Налоговый кодекс Республики Узбекистан ²	НК РУз

2. Определения

Активы программы с установленными выплатами включают:

- активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам; и
- квалифицируемые страховые полисы. [МСФО (IAS) 19.8]

Актuariй (актуарная организация) – физическое или юридическое лицо, оказывающее актуарные услуги, представляющие собой деятельность по анализу и количественной и финансовой оценке рисков и (или) обусловленных наличием рисков финансовых обязательств, а также разработке и оценке эффективности методов управления финансовыми рисками. [МСФО (IAS) 19.76]

¹ Положения ТК РУз в данном разделе ДПУ приведены в редакции от 09.01.2019.

² Положения НК РУз в данном разделе ДПУ приведены в редакции от 01.01.2020.

Актуарные допущения – наилучшая расчетная оценка Компанией параметров, которые будут определять итоговые затраты на обеспечение вознаграждений по окончании трудовой деятельности. [МСФО (IAS) 19.8]

Компания имеет коллективный договор зарегистрированный Федерацией Профсоюзов Республики Узбекистан от __. __.2022. Коллективный договор Компании действует с 2022 года по 2024 года.

В коллективном договоре о положении вознаграждении сотрудников по выходу на пенсию, юбилеев и годового отпуска, выделены следующие виды вознаграждения:

- работникам, трудовые договоры с которыми расторгнуты в связи с выходом на пенсию по возрасту в Компании и входящих в его состав подразделениях, за каждый год непрерывной работы будет начисляться 20% от их заработной платы (п. 5.12, Приложение 7);
- по случаю 50, 60 и 70-летия работников, работающих в Компании и его составных подразделениях, на основании приказа общества премируется в размере месячного должностного оклада (оклада);
- по случаю «Дня памяти и почести» работающим ветеранам и приравненным к ним работникам будет оказана материальная помощь в размере 1-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан;
- при получении работником производственного травматизма или временной потери трудоспособности в связи с профессиональным заболеванием ему производится выплата в размере 100% среднемесячного заработка (п. 8.21);
- возмещение убытков, причиненных работникам в связи с травмами, профессиональными заболеваниями или иным повреждением здоровья в связи с исполнением ими трудовых обязанностей, обеспечивает своевременную выплату ежемесячных выплат, причитающихся лицам, имеющим право на получение пособий и компенсаций (п. 8.20, статья 15 Закона Республики Узбекистан «О государственном пенсионном обеспечении граждан»);
- в связи с первым бракосочетанием работника оказывается материальная помощь в размере пятикратного размера минимальной заработной платы, установленной в республике (п. 9.6);
- при смерти работника по причинам, не связанным с исполнением трудовых обязанностей, его семье за счет средств Общества оказывается материальная помощь в размере 10-кратного размера минимальной заработной платы, установленной в Республике Узбекистан (п. 9.7);
- право на льготную пенсию с уменьшением общеустановленного возраста на 5 лет (статья 12 Закона Республики Узбекистан «О государственном пенсионном обеспечении граждан»);
- в связи с сокращением штата персонала и увольнением сотрудников.

Исходя из вышеуказанных пунктов коллективного договора, можно будет заключить следующие виды обязательства по вознаграждениям, подпадающих под критерии признания резерва:

- Вознаграждения в связи с выходом на пенсию (включая право на льготную пенсию);
- Вознаграждения в связи с юбилейными датами;
- Вознаграждения в связи с погребением работников и родственников работника;
- Вознаграждения работающим ветеранам;
- Вознаграждения в связи с бракосочетанием работника;
- Вознаграждения в связи с производственным травматизмом или временной потери трудоспособности;
- Вознаграждения в связи с увольнением сотрудника и сокращением штата.

Актuarные допущения включают:

- демографические допущения относительно будущих характеристик действующих и бывших работников (и их иждивенцев), имеющих право на вознаграждения. Демографические допущения рассматривают такие аспекты, как:
 - смертность;
 - показатели текучести кадров, инвалидности и досрочного выхода на пенсию;
 - доля участников программы с иждивенцами, имеющими права на вознаграждения;
 - доля участников программы, которые выберут каждую форму оплаты, предусмотренную условиями программы;
 - уровень выплат по программам медицинского обеспечения;
- финансовые допущения, касающиеся таких аспектов, как:
 - ставка дисконтирования;
 - размер вознаграждений, за исключением затрат на выплату вознаграждений, которые должны будут понести работники, и размер будущей заработной платы;
 - рост минимальной заработной платы;
 - темп прироста пособий и выплат пенсионерам;
 - в отношении пособий на медицинское обслуживание – будущая стоимость медицинского обеспечения, включая затраты на обработку требований (то есть затраты, которые будут понесены на обработку и урегулирование требований, включая гонорары за юридические услуги и услуги лиц, осуществляющих рассмотрение требований);
 - налоги, уплачиваемые программой в отношении взносов, относящихся к услугам, оказанным до отчетной даты, или в отношении вознаграждений, предоставляемых в связи с данными услугами.

Актuarные прибыли и убытки – изменения приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, возникающие в результате:

- корректировок на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными допущениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло);
- пересмотра финансовых допущений (изменений в актуарных допущениях).

Амортизированная стоимость финансового актива – сумма, в которой оценивается финансовый актив при первоначальном признании, за вычетом выплат в счет основной суммы долга, увеличенная или уменьшенная на сумму накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и скорректированная с учетом резерва под ожидаемые кредитные убытки. [МСФО (IFRS) 9.A]

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий и краткосрочных вознаграждений работникам), выплачиваемые по окончании их трудовой деятельности. [МСФО (IAS) 19.8]

Вознаграждения работникам – все формы возмещения, которые Компания предоставляет работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового договора. [МСФО (IAS) 19.8]

Выходные пособия – вознаграждения работникам, предоставляемые в обмен на расторжение трудового договора в результате одного из двух событий:

- решения Компании расторгнуть трудовой договор с работником до достижения им пенсионного возраста;
- решения работника принять предложение о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового договора. [МСФО (IAS) 19.8]

Коллективный договор – договор, регулирующий трудовые и социально-экономические отношения в Компании и заключаемый работниками и работодателем в лице их представителей. [ТК РУз, ст.35-37]

Краткосрочные вознаграждения работникам – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги. [МСФО (IAS) 19.8]

Кредитный убыток – разница между всеми предусмотренными договором денежными потоками, причитающимися Компании в соответствии с договором, и всеми денежными потоками, которые Компания ожидает получить (то есть все суммы недополучения денежных средств), дисконтированная по первоначальной эффективной процентной ставке. [МСФО (IFRS) 9.A]

Метод эффективной процентной ставки – метод, применяемый для расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства, а также для распределения и признания процентной выручки или процентных расходов в составе прибыли или убытка на протяжении соответствующего периода. [МСФО (IFRS) 9.A]

Налоговый агент – лицо, на которое в соответствии с НК РУз возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему. [НК РУз ст. 23]

Начисленные обязательства – обязательства оплатить товары или услуги, которые были приняты или поставлены, но не оплачены, счета по которым не выставлены или которые официально не согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы, относящиеся к начисленным отпускным). [МСФО (IAS) 37.11 (b)]

Обязательство – это существующая обязанность Компании, возникающая из прошлых событий, урегулирование которой, как ожидается, приведет к выбытию из Компании ресурсов, содержащих экономические выгоды. [МСФО (IAS) 37.10, КО 4.26]

Обязательство программы с установленными выплатами – приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам, за вычетом справедливой стоимости активов программы (при наличии таковых). [МСФО (IAS) 19.8]

Ожидаемые кредитные убытки – средневзвешенное значение кредитных убытков, определенное с использованием соответствующих рисков наступления дефолта в качестве весовых коэффициентов. [МСФО (IFRS) 9.A]

Подотчетное лицо – работник Компании, который получает денежные средства под отчет на осуществление административно-хозяйственных и командировочных расходов в интересах Компании.

Приведенная стоимость обязательства по установленным выплатам – приведенная стоимость (без вычета активов программы) ожидаемых будущих выплат, необходимых для осуществления расчета по обязательству, возникающему в связи с услугами работников, оказанными в текущем и прошлых периодах. [МСФО (IAS) 19.8]

Программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми Компания выплачивает вознаграждения одному или нескольким работникам по окончании их трудовой деятельности. [МСФО (IAS) 19.8]

Программы (планы) с установленными взносами – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках которых Компания осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или обусловленных практикой обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах. [МСФО (IAS) 19.8]

Программы (планы) с установленными выплатами – программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в Компании, отличные от программ с установленными взносами. [МСФО (IAS) 19.8]

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам – все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности и выходных пособий. [МСФО (IAS) 19.8]

Работник – физическое лицо, находящееся в трудовых отношениях с Компанией (на основе полной занятости, частичной занятости, на постоянной, разовой или временной основе), права и обязанности которого определены в трудовом договоре.

Физические лица, с которыми Компания осуществляет операции в рамках гражданско-правового договора (подрядчики), не признаются работниками для целей данной учетной политики.

Расчеты с подотчетными лицами – расчеты Компании с работниками:

- по суммам, выданным им под отчет для последующих расходов на определенные цели;
- по обязательствам Компании оплатить перерасход работника;
- по обязательствам работника по возврату остатка неиспользованного аванса, полученного на осуществление административно-хозяйственных и командировочных расходов.

Резерв – обязательство с неопределенным сроком исполнения или обязательство неопределенной величины. [МСФО (IAS) 37.10]

Реструктуризация – программа, планируемая и контролируемая руководством, которая существенно изменяет:

- масштабы деятельности, осуществляемой организацией; либо
- способы ведения этой деятельности. [МСФО (IAS) 37.10]

Стоимость услуг (для целей данной учетной политики) включает:

- стоимость услуг текущего периода – увеличение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в результате оказания работником услуг в текущем периоде;
- стоимость услуг прошлых периодов – изменение приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в результате изменения программы (введения новой, отмены или изменения существующей программы с установленными выплатами) или сокращения программы (значительного уменьшения организацией количества работников, включенных в программу);
- прибыль или убыток, возникающие при погашении обязательств. [МСФО (IAS) 19.8]

Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой Компания осуществляет свою деятельность. Функциональной валютой Компании является узбекский сум. [МСФО (IAS) 21.8]

3. Критерии признания

Вознаграждением работникам признается возмещение, которое Компания предоставляет работникам в обмен на оказанные работниками услуги или расторжение трудового договора. [МСФО (IAS) 19.8]

Вознаграждения работникам включают все вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут предоставляться в виде выплат (или предоставления товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как, например, страховые компании. [МСФО (IAS) 19.6]

В рамках операций с работниками у Компании могут возникать следующие объекты учета:

- обязательство – в случае если работник оказал услугу в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем (кредиторская задолженность по вознаграждениям работникам, начисленное обязательство, обязательство по программам с установленными выплатами);
- расход – в случае если Компания использует экономическую выгоду, возникающую в результате услуги, оказанной работником в обмен на вознаграждение. [МСФО (IAS) 19.1, КО 4.2]

4. Классификация расчетов с персоналом

4.1. Общая классификация расчетов с персоналом

В зависимости от роли, исполняемой работником и Компанией при совершении операции, расчеты с персоналом можно разделить на:

- операции, по которым работники оказывают услуги Компании в обмен на вознаграждение, подлежащее выплате в будущем;
- операции, по которым Компания предоставляет своим работникам займы (в том числе беспроцентные);
- операции, по которым работники Компании расходуют денежные средства, выданные им под отчет на осуществление административно-хозяйственных и командировочных расходов в интересах Компании;
- операции, в рамках которых Компания осуществляет уплату налогов, связанных с выплатой работникам вознаграждений (социального налога и налога на доходы физических лиц).

В зависимости от вида выплат (или начислений), операции, связанные с расчетами с персоналом, подразделяются на четыре категории:

- расчеты с персоналом по выплате краткосрочных вознаграждений работникам, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги (виды краткосрочных вознаграждений работникам представлены в разделе 4.2 «Классификация краткосрочных вознаграждений работникам» данных ДПУ);
- расчеты с персоналом по выплате долгосрочных вознаграждений работникам, выплата которых ожидается после истечения 12 месяцев после окончания отчетного периода (виды краткосрочных вознаграждений работникам представлены в разделе 4.3 «Классификация долгосрочных вознаграждений работникам» данных ДПУ);
- расчеты с персоналом по прочим операциям, в том числе:
 - выдача работникам Компании займов (в том числе беспроцентных);
 - расчеты с персоналом по выплате выходных пособий;
 - расчеты по налогам и сборам, в том числе;
 - расчеты по социальному налогу;
 - расчеты по налогу на доходы физических лиц. [МСФО (IAS) 19.5]

4.2. Классификация краткосрочных вознаграждений работникам

Краткосрочные вознаграждения работникам включают следующие виды выплат:

- заработная плата;
- ежегодный и дополнительный оплачиваемый отпуск;
- премии, в том числе по результатам производственной (хозяйственной) деятельности, при достижении наивысших производственных результатов за месяц, квартал, год, поощрения за активную работу;
- социальные льготы и гарантии;
- резервы по неиспользованному отпуску;
- прочие виды выплат, предусмотренные трудовыми договорами, КД, текущим законодательством РУз и другими внутренними нормативными документами Компании. [МСФО (IAS) 19.5]

К социальным льготам и гарантиям могут относиться следующие виды вознаграждений работникам:

- вознаграждения работникам, направленные на повышение мотивации работников к долгосрочной деятельности в Компании, формирование дополнительных стимулов для привлечения на работу и удержания квалифицированного персонала, снижения текучести кадров, в том числе:
 - обеспечение и содействие работникам в обустройстве на новом месте жительства;
 - доставка работников на работу и с работы, при условии невозможности доставки общественным транспортом;
 - надбавки за стаж работы;
 - надбавки за разъездной характер работы;
 - обеспечение служебным жильем (общежитием);
 - оплата и возмещение расходов на обучение, повышение квалификации, в период стажировки;
 - доплаты за вредные, тяжелые условия труда, работу в высокогорных, пустынных, безводных районах, за класс квалификации водителям, машинистам;
 - доплаты за подготовку кадров, руководство практикой;
 - оплата проезда практикантам;
 - прочие стимулирующие выплаты.
- вознаграждения работникам, направленные на поддержание и восстановление здоровья и работоспособности персонала:
 - пособие по временной нетрудоспособности;
 - пособие по беременности и родам;
 - добровольное медицинское страхование;
 - единовременные пособия при получении работником трудового увечья, обеспечение лечебно-профилактическим питанием, специальной одеждой, обувью, средствами специальной защиты;
 - профилактические и медицинские осмотры работников;

- обеспечение бесплатной госпитализации, обследования и лечения отдельным категориям работников;
 - бесплатное питание работников, находящихся на стационаре;
 - оплата услуг по зубопротезированию и оплата протезно-ортопедических изделий;
 - прочие выплаты по поддержанию работоспособности персонала.
- вознаграждения работникам, связанные с оказанием различных видов финансовой поддержки:
- ежемесячная выплата по уходу за ребенком до достижения им двух лет;
 - оплата проезда при обучении в высших учебных заведениях по заочной форме;
 - предоставление творческих и учебных отпусков;
 - сохранение средней заработной платы работникам, участвующим в спортивных мероприятиях и конкурсах самодеятельности;
 - выделение средств на приобретение сельскохозяйственной продукции для работников;
 - льготы для молодых специалистов, выплачиваемые в виде денежных средств (например, подъемные – одноразовые выплаты при устройстве на работу и тому подобное);
 - материальная помощь малообеспеченным семьям работников;
 - компенсация оплаты коммунальных услуг работникам;
 - материальная помощь на похороны работника Компании;
 - прочие виды оказания финансовой поддержки.
- вознаграждения работникам, направленные на формирование и развитие корпоративной культуры:
- новогодние подарки для детей;
 - оплата проезда к месту отпуска и обратно;
 - предоставление рассрочки для оплаты стоимости путевок или выделение путевок на льготных условиях для работников и их семей;
 - прочие виды вознаграждений работникам, направленные на развитие корпоративной культуры.

4.3. Классификация долгосрочных вознаграждений работникам

Расчеты с персоналом по выплате долгосрочных вознаграждений работникам, выплата которых ожидается после истечения 12 месяцев после окончания отчетного периода, включают выплаты:

- вознаграждений по окончании трудовой деятельности;
- прочих долгосрочных вознаграждений работникам;
- выходных пособий.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности указаны в разделе *Определения*

По данным видам вознаграждения Компания признает обязательства по планам с установленными выплатами в соответствии с разделом 9.1 «Вознаграждение по окончании трудовой деятельности» данных ДПУ.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам включают:

- оплачиваемое время отсутствия долгосрочного характера, например, отпуск за выслугу лет;
- выплаты к юбилею или иные вознаграждения за выслугу лет; и
- выплаты при длительной потере трудоспособности, а именно:
 - выплата пенсии по инвалидности,
 - оплата инвалидам лечения, протезирования, дополнительного питания, медикаментов и изделий медицинского назначения, санаторно-курортного лечения, включая проезд к месту лечения и обратно;
 - единовременное пособие по возмещению вреда, причиненного работнику трудовым увечьем или иным, связанным с исполнением трудовых обязанностей, повреждением здоровья.
- прочие выплаты, предусмотренные КД, текущим законодательством и внутренними нормативными документами Компании.

5. Долгосрочные вознаграждения работникам

5.1. Вознаграждение по окончании трудовой деятельности

5.1.1. Первоначальное признание

В зависимости от экономического содержания программы вознаграждений по окончании трудовой деятельности подразделяются на:

- программы с установленными взносами;
- программы с установленными выплатами.
- в соответствии с КД Компания осуществляет выплаты пенсионерам по окончании трудовой деятельности, которые признаются в качестве программы с установленными выплатами. [МСФО (IAS) 19.27]

Для финансирования программы с установленными выплатами Компания может сформировать активы по программе с установленными выплатами. Активы по программе с установленными выплатами включают:

- активы фонда, которые принадлежат организации (фонду), юридически не зависимому от Компании и существующему исключительно для осуществления выплат или финансирования вознаграждений работникам, и могут быть использованы только для осуществления выплаты или финансирования вознаграждений работникам;
- квалифицируемые страховые полисы, выданные страховщиком для финансирования вознаграждений по программе с установленными выплатами.
- на текущий момент программа с установленными выплатами является нефинансируемой (то есть отсутствуют взносы в фонд, которые могли бы инвестироваться и, следовательно, отсутствует доход от инвестирования средств), соответственно, актив по планам с установленными выплатами в финансовой отчетности Компании не формируется. [МСФО (IAS) 19.8]

По программам с установленными выплатами:

- обязательство Компании заключается в обеспечении вознаграждений согласованного размера действующим и бывшим работникам; и
- актуарный риск (риск того, что затраты на вознаграждения будут больше ожидаемых), по существу, возлагается на Компанию. Если фактические актуарные результаты хуже ожидаемых, обязательство Компании может увеличиться. [МСФО (IAS) 19.30]

Компания оценивает обязательство, связанное с выплатой вознаграждений по окончании трудовой деятельности, с привлечением независимого актуария на каждую отчетную дату. [МСФО (IAS) 19.59]

Необходимость и порядок проведения актуарной оценки обязательства в отношении долгосрочных вознаграждений работникам на каждую отчетную дату определяется Компанией.

Величина обязательства Компании в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности рассчитывается путем оценки сумм будущих выплат, право на которые работники заработали в текущем и в прошлом периодах. [МСФО (IAS) 19.67-68]

Величина обязательства по осуществлению установленных выплат рассчитывается по методу «прогнозируемой условной единицы накопления будущих выплат», который предполагает прогнозирование величины будущих заработных плат и вознаграждений, на которые работник будет иметь право на предполагаемую дату его окончания трудовой деятельности. Данный метод рассматривает каждый период работы работника как основание для возникновения права на дополнительную условную единицу вознаграждения и оценивает каждую условную единицу вознаграждения отдельно с целью определения обязательства на конец периода. Определенные таким образом суммы дисконтируются до их приведенной величины.

В качестве ставки дисконтирования используется ставка процента по высококачественным корпоративным облигациям. При отсутствии такого рода облигаций используется рыночная доходность государственных облигаций РУз. Валюта и срок действия указанной облигации соответствует валюте и сроку обязательства по программе вознаграждений по окончании трудовой деятельности. [МСФО (IAS) 19.83]

Допущения по другим аспектам, которые должны быть учтены в актуарном расчете, таким, как текучесть кадров, прогноз инфляции, уровень смертности, размер будущей заработной платы, определяются актуариями на основе данных кадрового учета Компании и данных прочих внешних источников информации.

В отчетности компании создание резерва по актуарным обязательствам отражается:

Таблица 1. Проводки по первоначальному признанию резерва по актуарным обязательствам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Себестоимость / Административные расходы	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям сотрудникам		X

Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям сотрудникам		X
---	--	---

5.1.2. Последующий учет

Компания (или независимый актуарий, привлеченный Компанией) определяет величину обязательства программы с установленными выплатами с достаточной регулярностью, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от сумм, которые были бы определены на конец отчетного периода. [МСФО (IAS) 19.58]

Актуарные прибыли и убытки возникают в результате изменений приведенной стоимости обязательства по установленным выплатам, являющихся следствием:

- последующих корректировок на основе опыта – то есть разниц, возникших между актуарными допущениями, сделанными ранее в отношении предполагаемых событий и результатов, и фактическими событиями и результатами; и
- изменений в самих актуарных допущениях. [МСФО (IAS) 19.8, 128]

Все актуарные прибыли и убытки, возникающие в отношении программы с установленными выплатами, при последующей переоценке обязательства отражаются следующим образом [МСФО (IAS) 19.55, 128]:

Таблица 2. Проводки по признанию актуарной прибыли и убытки

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Переоценка чистого обязательства пенсионного плана с установленными выплатами	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

Компания определяет величину процентов по обязательству программы с установленными выплатами путем умножения обязательства программы с установленными выплатами на ставку дисконтирования. [МСФО (IAS) 19.123]

Для определения величины процентов Компания должна использовать обязательство по программе с установленными выплатами и ставку дисконтирования, определенные на дату начала годового отчетного периода. Однако если Компания проводит переоценку чистого обязательства по программе с установленными выплатами, она должна определять чистую величину процентов применительно к оставшейся части годового отчетного периода после внесения изменений в программу, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе. [МСФО (IAS) 19.123A]

Признание расходов по процентам по обязательству с установленными выплатами отражается следующим образом:

Таблица 3. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Финансовые расходы	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

Долгосрочная часть обязательств, определенная с использованием метода актуарной оценки, подлежит реклассификации из состава краткосрочных обязательств на каждую отчетную дату. Реклассификация отражается между счетами «Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам» и «Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам».

5.1.3. Прекращение признания

Компания прекращает признание обязательства по программе с установленными выплатами в результате:

- выплаты вознаграждений работникам;
- урегулирования (погашения) части или всех вознаграждений работникам.

При наступлении момента выплата вознаграждений по окончании трудовой деятельности работникам Компании за счет признанных ранее обязательств в учете компании отражается начисление кредиторской задолженности перед работниками Компании по выплате вознаграждений по окончании трудовой деятельности за счет признанных ранее обязательств следующим образом:

Таблица 4. Отражение прекращения признания обязательств

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам	X	
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам	X	
Расчеты с персоналом по оплате труда		X

Под урегулированием (погашением) понимается операция, которая прекращает все дальнейшие правовые или конструктивные обязательства Компании в отношении части или всех будущих вознаграждений работникам, предусмотренных планом с установленными выплатами, и которая не является выплатой вознаграждений работникам или от их имени,

предусмотренной условиями плана и включенной в актуарные допущения. [МСФО (IAS) 19.8,19.111].

Примерами операций, результатом которых может стать урегулирование (погашение) обязательства по установленным выплатам, являются:

- единовременная передача значительных обязательств, имеющих у Компании по соответствующему плану, страховой компании посредством покупки страхового полиса; и
- прекращение действия плана, в результате чего он перестает существовать. [МСФО (IAS) 19.111]

Единовременная денежная выплата, в соответствии с условиями программы, участникам программы в обмен на прекращение их прав на получение определенных вознаграждений по окончании трудовой деятельности не является погашением обязательств по программе. [МСФО (IAS) 19.111]

Прибыль или убыток, возникающие при урегулировании (погашении) обязательства, рассчитывается как разница между:

- приведенной стоимостью погашаемого обязательства по установленным выплатам, определенной на дату урегулирования (погашения); и
- суммой, в которой было урегулировано (погашено) обязательство, включая любые прямые платежи, осуществленные Компанией в счет урегулирования (погашения) указанного обязательства. [МСФО (IAS) 19.109]

Прежде чем определять прибыль или убыток от урегулирования (погашения) обязательства, Компания переоценивает стоимость обязательства по установленным выплатам исходя из текущих актуарных допущений, включая текущие рыночные процентные ставки и другие текущие рыночные цены, отражающие:

- вознаграждения, предлагаемые по программе, до внесения в нее изменений, до ее сокращения или полного погашения обязательств по программе; и
- вознаграждения, предлагаемые по программе, после внесения в нее изменений, ее сокращения или полного погашения обязательств по программе. [МСФО (IAS) 19.99]

Компания признает прибыль или убыток от урегулирования (погашения) обязательства по плану с установленными выплатами в тот момент, когда происходит данное урегулирование (погашение). [МСФО (IAS) 19.110]

Погашение обязательства с установленными выплатами отражается следующим образом:

Таблица 5. Отражение погашения обязательств с установленными выплатами

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам	X	
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам	X	
Прочие операционные доходы		X

5.2. Выходные пособия

5.2.1. Первоначальное признание

Компания признает обязательство и расходы по выплате выходного пособия на самую раннюю из следующих дат:

- когда Компания уже не может аннулировать предложение о выплате вознаграждений;
- когда Компания признает расходы на реструктуризацию в соответствии с МСФО (IAS) 37, в ходе которой предполагается выплата выходных пособий. [МСФО (IAS) 19.165]

В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате решения работника принять предложение о предоставлении вознаграждения в обмен на расторжение трудового договора, Компания теряет право аннулировать предложение о выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

- дата принятия решения работником;
- дата вступления в силу ограничения аннулирования предложения (в соответствии с локальным нормативным актом Компании или требованием законодательства РУз). Если ограничение существовало на момент предложения, этой датой является дата предложения. [МСФО (IAS) 19.166]

В отношении выходных пособий, подлежащих выплате в результате принятия Компанией решения о расторжении трудового договора с работником, Компания теряет свое право аннулировать предложение после уведомления соответствующих работников о плане по расторжению трудового договора, при условии выполнения всех следующих критериев:

- действия, требуемые для завершения плана, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения;
- план идентифицирует количество работников, трудовой договор с которыми будет расторгнут, их должности или функции и их местонахождение (но план не должен указывать на каждого отдельного работника) и ожидаемую дату завершения;
- план подробно описывает выходные пособия, которые получают работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получают после расторжения трудового договора. [МСФО (IAS) 19.167]

Компания оценивает выходные пособия при первоначальном признании в соответствии с характером вознаграждения при условии, что если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности в соответствии с принципами, описанными в разделе 9.1.1 «Первоначальное признание» данных ДПУ. В противном случае:

- если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам в соответствии с принципами, изложенными в разделе «Первоначальное признание» данных ДПУ»;
- если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, Компания применяет требования,

предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам в соответствии с порядком учета, определенным в разделе «Первоначальное признание» данных ДПУ». [МСФО (IAS) 19.169]

5.2.2. Последующий учет

Компания признает и оценивает последующие изменения в соответствии с характером вознаграждения при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности в соответствии с принципами, описанными в разделе «Последующий учет» данных ДПУ. В противном случае:

- если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам в соответствии с принципами, изложенными в разделе «Последующий учет» данных ДПУ;
- если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам в соответствии с порядком учета, определенным в разделе «Последующий учет». [МСФО (IAS) 19.169]

5.2.3. Прекращение признания

Компания прекращает признавать обязательства по выплате выходных пособий в соответствии с характером вознаграждения при условии, что если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности в соответствии с принципами, описанными в разделе «Прекращение признания» данных ДПУ. В противном случае:

- если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам в соответствии с принципами, изложенными в разделе «Прекращение признания» данных ДПУ;
- если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения 12 месяцев после окончания годового отчетного периода, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам в соответствии с порядком учета, определенным в разделе «Прекращение признания» данных ДПУ. [МСФО (IAS) 19.169]

6. Прочие операции, связанные с расчетами с персоналом

6.1. Займы, выданные работникам

6.1.1. Первоначальное признание

Компания может предоставлять своим работникам займы (в том числе беспроцентные), например, для приобретения жилья по государственной программе.

Займы, предоставленные работникам, классифицируются как финансовые активы, оцениваемые в последующем по амортизированной стоимости в соответствии с «Учет финансовых вложений». При первоначальном признании, беспроцентные займы, предоставленные работникам, оцениваются в учете по справедливой стоимости, которой для займов, выданных на рыночных условиях, является цена сделки.

В случае беспроцентных займов, предоставленных работникам, либо займов, предоставленных работникам по ставке ниже рыночной, справедливая стоимость займов отличается от цены сделки. При получении таких займов работник получает доход в сумме разницы между справедливой стоимостью займа и суммой, предоставленной работнику.

Предполагается, что по займам, выданным работникам, льготные условия займа не ставятся в зависимость от продолжения трудовых отношений с Компанией.

При первоначальном признании справедливая стоимость займа, выданного работникам по нулевой (либо нерыночной) ставке, определяется как приведенная (дисконтированная) стоимость расчетных платежей по займу с использованием рыночной ставки процента. [МСФО (IFRS) 9.5.1.1, B5.1.1]

Для определения рыночной ставки используется информация о средневзвешенных процентных ставках по займам с аналогичными сроками, предоставленным Компанией физическим лицам.

В случае отсутствия аналогичных займов, выданных Компанией физическим лицам, для определения рыночной ставки используется информация о средневзвешенных процентных ставках по займам с аналогичными условиями (аналогичными в отношении валюты, срока и других факторов), предоставленным кредитными организациями физическим лицам.

Разница между справедливой стоимостью займа и предоставленной суммой признается вознаграждением работнику и отражается в качестве текущих затрат Компании на персонал. Счет учета данных затрат аналогичен счету учета затрат на оплату труда работника.

Выдача займов работникам Компании осуществляется на основе договора, подписываемого Компанией, работником и поручителем, который также должен быть работником Компании.

Займы, выданные работникам, отражаются в учете Компании в момент выдачи денежных средств работнику.

Первоначально краткосрочные займы, выданные работникам, учитываются следующим образом:

Таблица 5. Отражение краткосрочных займов, выданных работникам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Задолженность персонала по предоставленным займам	X	
Денежные средства и эквиваленты		X

Краткосрочные займы, выданные ниже рыночной стоимости, Компания отражает сумму разницы между справедливой стоимостью займа и предоставленной суммой (дисконта) следующим образом:

Таблица 6. Отражение дисконта

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Задолженность персонала по предоставленным займам		X

Первоначально долгосрочные займы, выданные работникам, учитываются следующим образом:

Таблица 5. Отражение долгосрочных займов выданных работникам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочная задолженность персонала	X	
Денежные средства и эквиваленты		X

Долгосрочные займы, выданные ниже рыночной стоимости, Компания отражает сумму разницы между справедливой стоимостью займа и предоставленной суммой (дисконта) следующим образом:

Таблица 6. Отражение дисконта

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Долгосрочная задолженность персонала		X

6.1.2. Последующий учет

Последующая оценка займов, выданных работникам Компании, осуществляется по амортизированной стоимости, то есть в сумме первоначального признания, за вычетом выплат в счет основной суммы долга.

6.1.2.1. Начисление процентов по займам, выданным работникам

Начисление процентов по займам, выданным работникам, осуществляется по эффективной ставке.

Начисление процентов по эффективной процентной ставке (амортизация дисконта) в учете Компании отражается:

Таблица 7. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Задолженность персонала по предоставленным займам	X	
Финансовые доходы (Амортизация дисконта)		X

Таблица 8. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочная задолженность персонала	X	
Финансовые доходы (Амортизация дисконта)		X

6.1.2.2. Переоценка займов, выданных работникам, выраженных в иностранной валюте

Займы, выданные работникам Компании, выраженные в иностранной валюте, на конец каждого отчетного периода пересчитываются в функциональную валюту Компании по курсу, установленному Центральным Банком РУз на отчетную дату.

6.1.2.3. Начисление ожидаемых кредитных убытков по займам, выданным работникам

Начисление ожидаемых кредитных убытков по займам, выданным работникам, в учете Компании отражается следующим образом:

Таблица 9. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Финансовые расходы (Амортизация дисконта)	X	
Обесценение задолженности персонала по прочим операциям - краткосрочная часть		X

6.1.2.4. Перевод из краткосрочной задолженности в долгосрочную задолженность

На каждую отчетную дату Компания анализирует сумму займа, выданного работнику, в разрезе сроков погашения в соответствии с графиком платежей. Компания осуществляет перевод суммы займа, которая подлежит погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода, из состава долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность. [МСФО (IAS) 1.60-61]

Перевод суммы займа из долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность в учете Компании отражается:

Таблица 9. Реклассификация из краткосрочной задолженности в долгосрочную

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочная задолженность персонала	X	
Задолженность персонала по предоставленным займам		X

Таблица 10. Реклассификация обесценения из краткосрочной задолженности в долгосрочную

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Обесценение долгосрочная задолженности персонала	X	
Обесценение задолженности персонала по прочим операциям - краткосрочная часть		X

6.1.3. Прекращение признания

Прекращение признания займов, выданных работникам, осуществляется либо в результате оплаты задолженности работником, либо посредством удержания суммы платежа по займу из заработной платы работника.

В случае увольнения работника обязательство по возврату займа возлагается на поручителя (который также является работником Компании, подробнее см. раздел «Первоначальное признание» данных ДПУ).

Поручитель обязуется выплатить Компании непогашенную часть займа, при этом допускается удержание суммы займа из заработной платы поручителя. По своему усмотрению, работник, получивший беспроцентный заем, или его поручитель могут внести непогашенную часть суммы в кассу или на расчетный счет Компании.

В случае если осуществляется выбытие займа, по которому признаны ожидаемые кредитные убытки, перед прекращением его признания отражается зачет стоимости займа против начисленного убытка по Дт субсчетов учета накопленных ожидаемых кредитных убытков в соответствии с Таблицей 3 и Кт счетов учета займов выданных. Последующее выбытие займа осуществляется за вычетом накопленных кредитных убытков.

В случае если и заемщик (работник), и поручитель по договору займа более не являются работниками Компании, в учете Компании отражается реклассификация займов, выданных работникам, в состав займов, выданных прочим сторонним контрагентам, по Дт субсчетов счетов 58.30 «Краткосрочные займы выданные», и Кт субсчетов счета 47.00 «Расчеты по предоставленным займам». Порядок учета данных займов описан в ДПУ «05. Учет финансовых вложений».

Если заем, выданный работнику, признается безнадежным к взысканию сумма займа подлежит списанию как расходы текущего периода по Дт 96 «Финансовые расходы».

7. Раскрытие и представление информации в финансовой отчетности

В отчете о финансовом положении обязательства в отношении вознаграждений работникам отражаются:

- в разделе «Долгосрочные обязательства» отчета о финансовом положении, если период погашения обязательства превышает 12 месяцев после окончания отчетного периода;
- в разделе «Краткосрочные обязательства» отчета о финансовом положении, если период погашения обязательства подлежит погашению в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода. [МСФО (IAS) 1.61]

Компания отражает обязательства по программам с установленными выплатами в составе долгосрочных и краткосрочных обязательств в зависимости от предполагаемого срока погашения обязательств в соответствии с критериями, описанными в пункте выше. [МСФО (IAS) 19.133]

Компания признает стоимость услуг и проценты по обязательству по программе с установленными выплатами в составе прибыли или убытка. [МСФО (IAS) 19.134]

В отчете о прибылях и убытках чистая величина процентов в отношении обязательства программы с установленными выплатами отражается в составе расходов по оплате труда.

Актuarные прибыли и убытки по обязательству по программе с установленными выплатами, направленной на выплату вознаграждения по окончании трудовой деятельности, отражаются в отчете о совокупном доходе. [МСФО (IAS) 19.120]

Актuarные прибыли и убытки по обязательству по программе с установленными выплатами, направленной на выплату прочих долгосрочных вознаграждений работникам, отражаются в отчете о прибылях и убытках. [МСФО (IAS) 19.156]

Компания в финансовой отчетности раскрывает информацию по вознаграждениям ключевого управленческого персонала и общей сумме расходов на выплату вознаграждений работникам. [МСФО (IAS) 1.104]

Вознаграждения, выплачиваемые ключевому управленческому персоналу, раскрываются как в общей сумме, так и по каждой из следующих категорий:

- премии и бонусы;
- заработная плата, другие выплаты и социальный налог;
- долгосрочные вознаграждения по планам с установленными выплатами;
- выходные пособия;
- прочие вознаграждения долгосрочного характера. [МСФО (IAS) 24.17]

В отношении программ с установленными выплатами Компания раскрывает информацию, которая:

- объясняет характеристики ее программ с установленными выплатами и связанные с ними риски;
- идентифицирует и объясняет суммы, представленные в ее финансовой отчетности, которые возникают в связи с ее программами с установленными выплатами; и
- описывает, как ее программы с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков Компании. [МСФО (IAS) 19.135]

Компания представляет сверку остатка на начало периода с остатком на конец периода по обязательству по программам с установленными выплатами. [МСФО (IAS) 19.140]

В сверке Компания указывает:

- стоимость услуг текущего периода;
- процентный расход;
- величину переоценки обязательства по программам с установленными выплатами (актуарные прибыли и убытки, возникшие в результате изменений демографических и финансовых допущений);
- стоимость услуг прошлых периодов и прибыли и убытки, возникающие в результате погашения обязательств по программе;
- влияние изменений валютных курсов;
- платежи, выплаченные в связи с погашением обязательств. [МСФО (IAS) 19.141]

В отношении сумм, сроков и неопределенностей будущих денежных потоков Компания раскрывает:

- анализ чувствительности по каждому существенному актуарному допущению по состоянию на конец отчетного периода с раскрытием информации о том, как на обязательство по установленным выплатам повлияли бы обоснованно возможные на эту дату изменения соответствующего актуарного допущения;
- методы и допущения, использованные при подготовке анализа чувствительности по существенным актуарным допущениям, а также ограничения данных методов;
- изменения (по сравнению с предыдущим периодом) методов и допущений, использованных при подготовке анализа чувствительности, и причины таких изменений. [МСФО (IAS) 19.145]

**Учет валютных операций МСФО (IAS) 21 «Влияние
изменений валютных курсов»**

Содержание

1. Нормативные ссылки	3
2. Общая информация.....	3
3. Определение	3
4. Первоначальное признание	4
5. Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов.....	4
6. Признание курсовых разниц	4
7. Учет задолженности, выраженной в валюте	5
8. Представление и раскрытие	6

1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета операций в иностранной валюте и отражения операций в функциональной валюте в финансовой отчетности Компании, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные документы по учету операций в иностранной валюте и валюте представления финансовой отчетности

Сфера законодательства		Источник		
1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов	1.1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов (Концептуальные основы)	КО
2	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	2.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	МСФО (IAS) 1
		2.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменения валютных курсов»	МСФО (IAS) 21

2. Общая информация

Валютные операции регулируются национальным законодательством, которое включает следующие нормативные акты:

- Постановление правления Центрального Банка Республики Узбекистан №3281 «Об утверждении правил осуществления валютных операции в Республике Узбекистан» (с изменениями);
- Закон Республики Узбекистан №573 «О валютном регулировании» (с изменениями и дополнениями);
- и иными нормативными документами.

3. Определение

Иностранная валюта – это любая валюта отличная от функциональной валюты Компании.

Обменный курс валют – соотношение при обмене одной валюты на другую.

Курсовая разница – это разница, возникающая в результате отражения в отчетах того же количества единиц иностранной валюты в валюте отчетности по другим валютным курсам.

Валюта отчетности – это валюта, в которой представляется финансовая отчетность.

Функциональная валюта – это основная валюта экономической среды, в которой Компания осуществляет свою деятельность.

В качестве функциональной валюты Компания применяет Узбекские суммы.

Операция в иностранной валюте – это операция, выраженная в иностранной валюте или предполагающая расчет в иностранной валюте, в том числе операции, которые предприятие проводит при:

- приобретении или продаже товаров или услуг, цены на которые установлены в иностранной валюте;
- займе или предоставлении средств, если подлежащие выплате или получению суммы установлены в иностранной валюте;

— ином поступлении или выбытии активов, или принятии обязательств, номинированных в иностранной валюте.

Монетарные статьи – существенной характеристикой монетарной статьи является право получить (или обязательство предоставить) фиксированное или определяемое количество валютных единиц.

Немонетарные статьи – существенной характеристикой немонетарной статьи является отсутствие права получить (или обязательства предоставить) фиксированное или измеримое количество валютных единиц.

4. Первоначальное признание

При первоначальном признании операция в иностранной валюте учитывается в функциональной валюте с применением к сумме в иностранной валюте текущего обменного курса иностранной валюты на функциональную, согласно данным Центрального Банка Республики Узбекистан (далее – «ЦБУ»), по состоянию на дату операции.

Датой операции является дата, на которую впервые выполнены критерии признания операции в соответствии с настоящей учетной политикой или МСФО.

В случае совершения или получения предварительной оплаты датой операции для целей определения обменного курса, который должен использоваться при первоначальном признании соответствующего актива, расхода или дохода (или его части), является дата, на которую Компания первоначально признает немонетарный актив или немонетарное обязательство.

5. Отражение в отчетности на дату окончания последующих отчетных периодов

На конец каждого отчетного периода:

- монетарные статьи в иностранной валюте переводятся по курсу закрытия;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по исторической стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу валют на дату операции;
- немонетарные статьи, которые оцениваются по справедливой стоимости в иностранной валюте, переводятся по обменному курсу на дату оценки справедливой стоимости.

6. Признание курсовых разниц

Курсовые разницы, возникающие при расчетах по монетарным статьям или при переводе монетарных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они были переведены при первоначальном признании в течение периода или в предыдущей финансовой отчетности, признаются в прибыли или убытках за период, в котором они возникли.

Если монетарные статьи возникают в результате операций в иностранной валюте и обменный курс изменяется между датой проведения операции и датой проведения расчетов, возникает курсовая разница. Если расчет по операции происходит в том же учетном периоде, в каком проведена операция, вся курсовая разница признается в этом периоде. Однако если расчет по операции происходит в следующем учетном периоде, курсовая разница, признаваемая в каждом из периодов до даты расчета, определяется изменением обменных курсов валют в каждом из периодов.

Если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прочего совокупного дохода, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прочего совокупного дохода. Напротив, если прибыль или убыток от немонетарной статьи признается в составе прибыли или убытка, каждый валютный компонент такой прибыли или убытка также признается в составе прибыли или убытка.

7. Учет задолженности, выраженной в валюте

Как дебиторская, так и кредиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте и подлежащая к получению/погашению денежными средствами, для отражения в финансовой отчетности Компании подлежит пересчету в сумах. Пересчет стоимости в сумах производится по курсу ЦБУ на конец отчетного периода.

Авансы выданные и авансы полученные учитываются по рыночному курсу на дату совершения операции (перечисления денежных средств либо поступления денежных средств соответственно).

При погашении задолженности, а также при пересчете в сумах непоплаченного остатка задолженности по курсу на конец периода, сумма в сумах обычно меняется и в результате возникает курсовая разница.

Курсовые разницы, возникшие в течение отчетного периода при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам на отчетную дату, отличающимся от курсов, по которым они были отражены при первоначальном признании или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат отражению на счетах учета прочих доходов и расходов в том периоде, в котором они возникли.

Непогашенная на конец отчетного периода дебиторская и кредиторская задолженность, выраженная в иностранной валюте, подлежащая к погашению/получению денежными средствами, должна представляться в финансовой отчетности по курсу ЦБУ, сложившемуся на конец данного отчетного периода.

В случае частичной предоплаты, полученной от дебитора, а также, частичной предоплаты, уплаченной кредитору, действует следующий порядок учета курсовых разниц:

Частичная предоплата, уплаченная кредитору:

- Стоимость активов, стоимость оказанных услуг, выполненных работ, начисленных расходов в части, оплаченной авансом, признается в учете в сумме, исчисленной в сумах по рыночному курсу, действовавшему на дату выдачи аванса
- Стоимость активов, стоимость оказанных услуг, выполненных работ, начисленных расходов в части, не оплаченной авансом, признается в учете в сумме, исчисленной в сумах по рыночному курсу, действовавшему на дату принятия актива, услуг, работ к учету, начисления расхода.

Например, если в счет оплаты активов и услуг (основных средств, нематериальных активов, запасов, приобретаемых услуг, работ, процентов по займам и др.) перечислен аванс либо выдан задаток, составляющий менее 100% стоимости активов и услуг, то учет осуществляется следующим образом:

- в части перечисленного аванса или выданного задатка – в оценке в сумах по рыночному курсу, действовавшему на дату перечисления аванса или выдачи задатка;

- в части, не приходящейся на перечисленный аванс или выданный задаток – в оценке в суммах по рыночному курсу на дату принятия актива, услуг, работ к учету, начисления расхода.

Непогашенная Компанией сумма кредиторской задолженности является денежной статьей и, следовательно, первоначально учитывается по курсу ЦБУ, действующему на дату перехода права собственности на актив, подписания акта приемки-передачи оказанных услуг, выполненных работ либо на дату начисления расхода (например, проценты по займу), и затем пересчитывается по рыночному курсу на конец отчетного периода, а также на дату окончательного расчета. Возникающие при пересчете курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов/расходов.

Частичная предоплата, полученная от дебитора:

- Доход в части, оплаченной авансом, отражается по методу начисления на дату признания дохода в сумме, исчисленной в суммах по рыночному курсу, действовавшему на дату поступления аванса;
- Доход в части, не оплаченной авансом, отражается в учете в сумме, исчисленной в суммах по рыночному курсу, действовавшему на дату признания дохода по методу начисления (на дату перехода права собственности на актив, подписания акта приемки-передачи оказанных услуг, выполненных работ, начисления процентов по договору и т.д.).

Неоплаченная дебитором сумма дебиторской задолженности является денежной статьей и, следовательно, первоначально учитывается по рыночному курсу, действующему на дату признания дохода (на дату перехода права собственности на актив, подписания акта приемки-передачи оказанных услуг, выполненных работ, начисления процентов по договору и т.д.), и затем пересчитывается по курсу ЦБУ на конец отчетного периода, а также на дату окончательного расчета. Возникающие при пересчете курсовые разницы отражаются в составе прочих доходов/расходов.

8. Представление и раскрытие

Компания должна раскрывать:

- сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.

Учет принципов дисконтирования

Содержание

1. Общие принципы дисконтирования	3
2. Дисконтирование с помощью эффективной или рыночной ставки процента	4
3. Определение текущей стоимости актива или обязательства.....	5
4. Определение эффективной ставки процента.....	6

1. Общие принципы дисконтирования

Дисконтирование – это приведение всех потоков денежных средств (потоков платежей) к единому моменту времени. Дисконтирование является базой для расчетов стоимости потоков денежных средств с учетом фактора времени

Денежные средства имеют стоимость, которая определяется временным фактором, то есть финансовые ресурсы, имеющиеся в распоряжении сегодня, стоят больше, чем те же ресурсы, но получаемые через некоторый (значительный) промежуток времени.

Временное предпочтение в распоряжении денежными средствами определяется следующим. Текущее распоряжение ресурсами позволяет предпринимать действия, которые с течением времени приведут к росту большего дохода. Исходя из этого, стоимость денежных средств характеризуется возможностью получить дополнительный доход. Чем больше возможная величина дохода, тем выше стоимость денежных средств.

Таким образом, стоимость денежных средств определяется упущенной возможностью получить доход в случае наилучшего варианта их размещения. Примером этого может служить размещение денежных средств, в качестве вклада в банке под процент вместо их хранения на обычных расчетных счетах, по которым не осуществляется начисление процентов.

Приведение будущей стоимости потоков денежных средств к настоящему времени принято называть дисконтированием. Экономический смысл процесса дисконтирования потоков денежных средств состоит в нахождении текущей стоимости, эквивалентной будущей стоимости денежных средств.

Ставка дисконтирования – это минимальный размер доходности инвестиций, при котором инвестор предпочтет участие в проекте альтернативному вложению денежных средств при сопоставимом риске. Ставка дисконтирования используется для нахождения текущей стоимости будущих потоков денежных средств.

Оценка ставки дисконтирования включает оценку временной стоимости денежных средств и риски, специфически присущие данному активу.

Для расчетов возможно использовать:

- средневзвешенную стоимость заемного капитала, то есть средневзвешенную ставку по займам, полученным компанией;
- предполагаемую ставку кредитования;
- рыночную ставку кредитования.

Для выбора варианта расчета ставки дисконтирования могут быть использованы различные подходы, в частности метод, согласно которому ставка дисконтирования определяется несколькими составляющими: безрисковой ставкой (иногда в качестве таковой используется уровень доходности по государственным ценным бумагам) и поправкой на риск, связанный с инвестиционным проектом.

Другой вариант выбора ставки дисконтирования связан с использованием для этой цели показателя средневзвешенной стоимости капитала. Учитывая, что средневзвешенная стоимость капитала характеризует среднюю стоимость финансовых ресурсов для компании, данный критерий отражает тот уровень, ниже которого не должен опускаться уровень доходности проекта. Иными словами, средневзвешенная стоимость капитала выступает в качестве барьерного коэффициента, или предельной ставки.

При дисконтировании можно также использовать непосредственно предполагаемую ставку кредитования компании.

2. Дисконтирование с помощью эффективной или рыночной ставки процента

Чаще всего оценка стоимости при помощи метода дисконтирования используется для следующих статей баланса:

- Финансовые инвестиции (например, облигации);
- Арендованные основные средства (в части аренды);
- Займы, полученные компанией путем эмиссии долговых ценных бумаг;
- Долгосрочные займы в случае, если условиями договора предусмотрена выплата процентов одновременно с возвратом основной суммы;
- Дебиторская задолженность;
- Кредиторская задолженность.

Общим во всех вышеуказанных случаях является то, что номинальная стоимость данных активов и обязательств при погашении (которую можно определить заранее) отлична от их фактической стоимости на момент их отражения в бухгалтерском учете. Возникающая разница должна включаться в стоимость данных активов и обязательств и соответственно в доход (расход) не при погашении, а постепенно в течение всего периода до погашения. Данная процедура полностью соответствует принципу начисления, описанному в учетной политике УП Концептуальные основы, параграфе 5.2 «Учет по принципу начисления».

Наиболее корректное включение разницы достигается не при помощи равномерного включения, а методом дисконтирования с использованием эффективной процентной ставки. При использовании данного метода учитывается временная стоимость денежных средств, т.е. факт того, что денежные средства, полученные немедленно, стоят больше, чем денежные средства, полученные через определенный промежуток времени в будущем.

Эффективная ставка процента – это ставка, которая применяется при точном дисконтировании ожидаемой суммы будущих денежных платежей до наступления срока платежа или очередной даты пересмотра ставки процента до текущей чистой балансовой стоимости финансового актива. В расчет включаются все вознаграждения и прочие суммы, выплаченные или полученные сторонами по договору.

Таким образом, необходимо, чтобы стоимость таких активов и обязательств по состоянию на каждую отчетную дату была равна текущей приведенной стоимости будущих потоков денежных средств, связанных с ними.

Формула дисконтирования представлена ниже:

$$PV_n = \sum_{n=1}^m FV_n \frac{1}{(1+i)^n},$$

где:

PV_n – текущая стоимость актива или обязательства в периоде n ,

FV_n – будущая стоимость актива или обязательства (или потоков денежных средств от использования актива или обязательства) в периоде n ,

i – ставка дисконтирования,

m – количество периодов.

Для целей бухгалтерского учета существует два способа применения приемов дисконтирования:

- когда требуется определить текущую стоимость актива или обязательства (например, при определении стоимости имущества для принятия его к учету, полученного по договору аренды, при оценке ценности актива в использовании при определении убытка от обесценения активов и т.д.). Для этих целей необходимо определить, какую ставку дисконтирования использовать. В Компании в качестве ставки дисконтирования используют рыночную ставку кредитования;
- в случае, когда известны и текущая и будущая стоимость (стоимость погашения) актива или обязательства, и требуется определить эффективную ставку процента (например, векселя, облигации, займы).

3. Определение текущей стоимости актива или обязательства

Условный пример – Определение текущей стоимости

1. Компания 1 января 20XX года заключила договор аренды на поставку оборудования. По договору Компания выплачивает 4 (четыре) платежа: по 100 (сто) тысяч денежных единиц ежегодно в конце года. Процентная ставка в договоре выделена не была. Средняя рыночная ставка кредитования составляет 10%.

Компания, при постановке на учет указанного оборудования, должна определить текущую стоимость оборудования (или текущую стоимость будущих лизинговых платежей за пользование оборудованием):

Период, n=год	Сумма лизинговых платежей, x=денежная единица	Ставка процента, i=%	Фактор дисконтирования, $d=1/(1+i)^n$	Текущая стоимость лизинговых платежей, xd=денежная единица
1	100 000	10%	0.90909	90,909
2	100 000	10%	0.82645	82,645
3	100 000	10%	0.75131	75,131
4	100 000	10%	0.68301	68,301
Итого текущая стоимость оборудования				316,986

Таким образом, при постановке на учет оборудования, компания должна отразить право пользования активом по стоимости дисконтированных лизинговых платежей, а именно в сумме 316 987 денежных единиц.

4. Определение эффективной ставки процента

Условный пример – Определение эффективной ставки

Допустим, что 1 января 20XX года компания за 70 000 д.е. приобретает вексель с номинальной стоимостью 100 000 д.е. денежных единиц и сроком обращения 2 (два) года (т.е. 24 месяца). Таким образом, дисконт по данному векселю составит 30 000 д.е..

Эффективная ставка процента в данном случае будет равна процентной ставке, используемой для дисконтирования всех потоков денежных средств по векселю к текущей приведенной стоимости равной 70 000 д.е. (см. формулу (1) на стр. 2), т.е.:

$$70\,000 = \frac{100\,000}{(1+i)^{24}} \quad \Rightarrow \quad i = \sqrt[24]{\frac{100\,000}{70\,000}} - 1 = 1,497\%$$

В данном случае такая эффективная ставка составит 1,497% в месяц.

Учет государственных субсидий согласно МСФО (IAS) 20

«Государственные субсидии»

Содержание	
1. Нормативные базы	3
2. Определения.....	3
3. Цель и сфера применения	4
4. Основные принципы признания государственных субсидий.....	4
4.1. Общий подход.....	4
4.2. Немонетарные субсидии.....	5
4.3. Субсидии, относящиеся к активам	5
4.4. Субсидии, относящиеся к доходам	5
4.5. Прекращение признания субсидий	5
5. Раскрытие информации в финансовой отчетности	7

1. Нормативные базы

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета государственных субсидий, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные документы по учету государственных субсидий

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	МСФО (IAS) 8
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»	МСФО (IAS) 20
2	Разъяснение ПКР (SIC)	2.1	Разъяснение ПКР (SIC) 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью»	ПКР (SIC) 10

2. Определения

Государство – правительство, правительственные ведомства и аналогичные органы, независимо от того, являются ли они местными, национальными или международными.

Государственная помощь – действия правительства, направленные на предоставление какой-то экономической выгоды определенной компании или ряду компаний, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь не включает косвенные выгоды, предоставляемые опосредствованно через действия, влияющие на общие условия коммерческой деятельности, например, в результате создания инфраструктуры в районах освоения или наложения ограничений на коммерческую деятельность конкурентов.

Государственные субсидии – помощь, оказываемая государством в форме передачи Компании ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью Компании. К государственным субсидиям не относятся те формы государственной помощи, стоимость которых не поддается обоснованной оценке, а также такие операции с правительством, которые нельзя отличить от обычных коммерческих операций Компании.

Субсидии, имеющие отношение к активам – государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что Компания должна купить, построить или приобрести долгосрочные активы. Дополнительными условиями субсидии могут быть ограничение вида указанных активов, их местонахождения или сроков приобретения (или владения).

Субсидии, имеющие отношение к доходам – государственные субсидии, не относящиеся к активам.

3. Цель и сфера применения

Настоящая учетная Методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 20 «Государственные субсидии» (далее – МСФО (IAS) 20) с целью определения порядка учета государственных субсидий для Компании при подготовке финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

4. Основные принципы признания государственных субсидий

4.1.Общий подход

Так как государство является акционером Компании, при анализе операций с государством Компания учитывает характер возникающих взаимоотношений для определения того, является ли государственная помощь субсидией.

Государственная помощь отвечает определению государственных субсидий, даже если условия, которые необходимо выполнить, представляют собой только требование работать в определенных регионах или отраслях.

Государственная помощь не считается государственной субсидией, если по всем разумным основаниям эта помощь не имеет стоимости, поддающейся оценке, либо если она представляет собой операцию с тем или иным правительственным органом, которую нельзя отличить от обычных хозяйственных операций Компании.

Компания выделяет следующие признаки классификации форм государственной помощи в качестве государственных субсидий:

- поддержка вероятнее всего является государственной субсидией:
 - если другие компании могут получать аналогичную помощь от государства;
 - если поддержка государства не связана непосредственно с тем, что государство владеет Компанией;
 - если поддержка государства сопряжена с необходимостью выполнения Компанией определенных условий;
- поддержка вероятнее всего не является государственной субсидией, если поддержка государства направлена на выполнение общих целей Компании и не сопряжена с необходимостью выполнения Компанией определенных условий.

Государственные субсидии признаются в том случае, когда существует обоснованная уверенность в том, что:

- Компания выполнит все необходимые условия, связанные с получением государственных субсидий; и
- субсидия будет получена.

Государственные субсидии признаются в составе прибыли или убытка на систематической основе по мере того, как Компания признает в качестве расходов затраты, для компенсации которых и предназначены данные субсидии.

Государственная субсидия в целях оказания Компании немедленной финансовой помощи, имеющая своей целью компенсировать уже понесенные расходы или убытки, или под которую не предусмотрены соответствующие будущие затраты, признается в составе прибыли или убытка в том отчетном периоде, в котором ее получение становится несомненным. Поэтому если государство предоставляет Компании ежегодные субсидии, которые не связаны с будущими затратами, то субсидия в отношении каждого периода признается тогда, когда ее получение становится несомненным.

4.2. Немонетарные субсидии

Государственные субсидии, полученные в виде немонетарного актива, например, земли или других ресурсов, оцениваются Компанией по справедливой стоимости.

4.3. Субсидии, относящиеся к активам

В большинстве случаев, периоды, на протяжении которых Компания признает связанные с государственной субсидией затраты или расходы, легко определяются и, таким образом, в момент признания конкретных расходов субсидии признаются как доходы в тех же периодах, что и соответствующие расходы. Подобным образом субсидии, относящиеся к амортизируемым активам, обычно признаются в качестве доходов на протяжении тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация на данные активы.

Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут также потребовать выполнения определенных обязательств, и тогда будут относиться на доходы в тех же периодах, в которых возникают затраты, связанные с выполнением данных обязательств. Например, субсидия в виде земельного участка может быть предоставлена с тем условием, что на этом участке будет возведено здание, и в таком случае может быть правомерным признание ее в качестве дохода в течение срока службы такого здания.

Государственные субсидии, относящиеся к активам, в том числе немонетарные субсидии по справедливой стоимости, представляются в отчете о финансовом положении в качестве отложенного дохода, который признается в составе прибыли или убытка (амортизируется) на систематической основе в течение срока полезного использования актива.

Доходы от субсидии, относящейся к активам, Компания представляет в составе прибылей и убытков как прочие доходы.

4.4. Субсидии, относящиеся к доходам

Субсидии, относящиеся к доходу, представляются Компанией в составе прибылей и убытков как прочие доходы.

4.5. Прекращение признания субсидий

Если полученная сумма помощи была признана в качестве государственной субсидии, но впоследствии выяснилось, что в силу непредвиденных обстоятельств всю эту сумму или ее часть требуется вернуть, то возврат субсидии учитывается как изменение в расчетной оценке.

При возврате субсидии, относящейся к доходам, ее сумма в первую очередь относится на уменьшение любой оставшейся неамортизированной величины отложенного дохода, отраженного в отношении данной субсидии. В размере превышения возвращаемой суммы над

величиной такого отложенного дохода или при отсутствии такого отложенного дохода возвращаемая сумма немедленно признается как расход.

Возврат субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо отложенного дохода на сумму, подлежащую возврату. Совокупная сумма дополнительных амортизационных отчислений, которые при отсутствии субсидии были бы отнесены на расходы к настоящему времени, немедленно признается как расход.

5. Раскрытие информации в финансовой отчетности

В финансовой отчетности Компания раскрывает следующую информацию:

- учетная политика, принятая для учета государственных субсидий, в том числе методы, принятые для их представления в финансовой отчетности;
- характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание на другие формы государственной помощи, от которых Компания получила прямую выгоду;
- невыполненные условия и прочие возможные обстоятельства, связанные с государственной помощью, которая была признана.

**Учет инвестиций в ассоциированные компании согласно МСФО (IAS) 28
«Инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия»**

СОДЕРЖАНИЕ

1. Нормативные ссылки	3
2. Сфера применения	3
3. Оценка наличия значительного влияния.....	3
4. Учет инвестиций в ассоциированные организации	6
4.1. Применение метода долевого участия.....	6
4.2. Первоначальное признание инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия.....	7
4.2.1. Условное возмещение	8
4.2.2. Гудвилл.....	9
4.3. Последующий учет инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия 9	
4.4. Убытки от обесценения	11
4.5. Сделки с объектами инвестиций, учитываемыми с использованием метода долевого участия 12	
4.5.1. Вложение дочерней компании в существующий или вновь созданный объект инвестиций	13
4.6. Изменение доли владения	15
4.6.1. Приобретение дополнительных долей с продолжением применения метода долевого участия 15	
4.6.2. Уменьшение доли участия с продолжением применения метода долевого участия... 16	
4.7. Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи.....	16
4.7.1. Отражение в учёте прибыли от получения контроля над существующей ассоциированной организацией	17
4.7.2. Элиминированные компанией прибыли по совершённым ранее «нисходящим» сделкам 17	
5. Порядок представления	18
6. Раскрытие информации в отчетности.....	18
7. Исключения.....	19

1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих принципы учета инвестиций в ассоциированные предприятия, используемые Компанией для целей подготовки финансовой отчетности, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные документы по учету инвестиций в ассоциированные предприятия

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»	МСФО (IAS) 28
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	МСФО (IAS) 32
		1.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 «Раскрытие информации об участии в других предприятиях»	МСФО (IAS) 12

2. Сфера применения

Настоящая методология бухгалтерского учета была разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (МСФО) 28 «Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия» (далее именуемого МСФО 28) с целью обеспечения порядка учета, достоверно отражающего операции с ассоциированными компаниями при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО. [МСФО 28.1]

Настоящая Методология должна применяться Компанией, являющимся инвестором, имеющий совместный контроль или значительное влияние на объект инвестиций. [МСФО 28.2] Настоящая учетная методика должна применяться Компанией, которая является инвестором, имеющий значительное влияние по отношению к объекту инвестиций.

В данной учетной методике согласно МСФО (IAS) 28 рассматриваются вопросы классификации и порядок учета объектов инвестиций в качестве ассоциированных организаций, учитываемых с использованием метода долевого участия.

3. Оценка наличия значительного влияния

Ассоциированным считается предприятие/организация, на деятельность которого компании оказывает значительное влияние. [МСФО (IAS) 28.3]

Под значительным влиянием понимается правомочность компании участвовать в принятии решений, касающихся финансовой и операционной политики организации, не представляя собой контроль над этой политикой. Возможно, что имеет место значительное влияние на объект инвестиций, который контролируется какой-либо другой стороной. На одну организацию могут оказывать значительное влияние несколько сторон. [МСФО (IAS) 28.3, 5]

Если компания прямо или косвенно (например, через дочерние компании) принадлежит 20 или более процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что компания имеет значительное влияние, за исключением случаев, когда существуют убедительные доказательства обратного. И наоборот, если компании прямо или косвенно принадлежит менее 20 процентов прав голоса в отношении объекта инвестиций, то считается, что компания не имеет значительного влияния, за исключением случаев, когда существуют убедительные

доказательства обратного. Наличие крупного или контрольного пакета акций, принадлежащего другому инвестору, не обязательно исключает наличие у компании значительного влияния. [МСФО (IAS) 28.6]

Во многих случаях компания обладает определёнными правами в отношении объекта инвестиций, которые необходимо проанализировать при решении вопроса о наличии значительного влияния. Эти права могут определяться законодательством, положениями устава организации или акционерным соглашением.

При оценке наличия значительного влияния компании необходимо рассматривать права, которые позволяют участвовать в процессе выработки существенных решений, которые, как ожидается, необходимо будет принимать в ходе обычной деятельности организации, права, которые защищают интересы компании, а также качественные права.

К правам, которые позволяют компании принимать участие в выработке решений, определяющих финансовую и операционную политику объекта инвестиций, относятся:

- назначение и смещение членов управляющего органа объекта инвестиций, в том числе, определение размера их вознаграждения; или
- принятие решений в ходе обычной деятельности объекта инвестиций, которые определяют его операционную стратегию и направление использования капитала, включая утверждение бюджетов.

К правам защитного характера относятся случаи, в которых требуется одобрение компании:

- внесение изменений или дополнений в устав объекта инвестиций;
- установление цен на операции со связанными сторонами;
- ликвидация объекта инвестиций или возбуждение процедуры банкротства; или
- выпуск или обратная покупка акций объекта инвестиций.

К качественным правам относятся следующие факторы:

- представительство в составе совета директоров объекта инвестиций или аналогичного органа управления;
- участие в процессе выработки политики, осуществляемом в объекте инвестиций;
- наличие существенных операций между инвестором и его объектом инвестиций;
- взаимный обмен управленческим персоналом; или
- предоставление важной технической информации, имеющей существенное значение для деятельности компании. [МСФО (IAS) 28.6]

К дополнительным факторам, которые могут свидетельствовать о наличии значительного влияния, относятся:

- существование права вето в отношении значимых для объекта инвестиций решений;
- влияние на процесс формирования политики распределения дивидендов или реинвестирования;
- наличие поручительств по задолженностям, предоставление (пролонгация) кредита, владение долговыми или другими ценными бумагами объекта инвестиций; или

— объём принадлежащих компании прав голоса относительно размера и рассредоточения долей между другими держателями голосующих инструментов.

Какой-либо из перечисленных выше прав и факторов, взятых в отдельности, не обязательно будут свидетельствовать о наличии значительного влияния. Более того, при наличии указанных прав и факторов может опровергаться допущение о том, что компания, обладающие менее 20 процентов прав голоса в объекте инвестиций, не имеют значительного влияния, поэтому компании следует применять суждение с учётом всех фактов и обстоятельств. Например, факт оказания организации управленческих услуг сам по себе не приводит к тому, что эта организация становится ассоциированной. Подобным образом, совершение существенных сделок с организацией не обязательно приводит к возникновению возможности оказывать на него значительное влияние. Однако наличие значимого представительства в органе управления организации, как правило, служит признаком значительности оказываемого влияния.

Компании необходимо уделять внимание возможности оказывать значительное влияние на другие организации, при этом не имеет значения, осуществляется ли фактически такое влияние или нет. Например, в уставе объекта инвестиций закреплено право компании в роли инвестора оказывать значительное влияние на установление цен на операции со связанными сторонами объекта инвестиций. Несмотря на то, что компания фактически не пользуется своим правом, необходимо оценивать данную возможность при анализе значительного влияния на объект инвестиций. [МСФО (IAS) 28.7–8]

В некоторых случаях экономические интересы компании не равны доле их участия в капитале объекта инвестиций (имеющимся правам голоса). Например, компания может владеть 20-процентной долей в объекте инвестиций, учитываемом с использованием метода долевого участия, которая соответствует 30 процентам прав голоса.

При оценке наличия значительного влияния компании следует принимать во внимание эффект потенциальных прав голоса, если соответствующие им инструменты возможно исполнить или конвертировать на дату проведения оценки, причём как те, которыми обладает сама компания, так и те, которыми обладают третьи стороны. К потенциальным правам голоса относятся warrants, опционы «колл», долговые или долевыми инструментами, конвертируемые в обыкновенные акции, и другие аналогичные инструменты, которые, в случае их исполнения или конвертации, предоставляют их держателю право голоса. Потенциальные права голоса принимаются во внимание при оценке наличия значительного влияния исходя из того, могут ли быть исполнены в настоящее время соответствующие им инструменты, а не из того, являются ли они действительными (реальными). Соответственно, при оценке наличия значительного влияния принимаются во внимание, например опционы «колл», которые имеют статус «вне денег», но являются в настоящий момент времени исполнимыми. [МСФО (IAS) 28.7–8]

Компания утрачивает значительное влияние над деятельностью объекта инвестиций при утрате права участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики этого объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может сопровождаться или не сопровождаться изменением абсолютных или относительных долей участия. Например, это может произойти в том случае, если ассоциированная организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Это также может произойти в результате заключения договора между компании и объектом инвестиций. [МСФО (IAS) 28.9]

4. Учет инвестиций в ассоциированные организации

4.1. Применение метода долевого участия

Финансовая отчетность, составленная с использованием метода долевого участия, не является отдельной финансовой отчетностью, равно как ею не является и финансовая отчетность компании, не имеющей ни дочерних, ни ассоциированных организаций. [МСФО (IAS) 28.3]

При применении метода долевого участия компания, а также объект инвестиций должны применять единообразные учетные политики и использовать ту же самую отчетную дату, если это не является практически невозможным.

Компания со значительным влиянием над объектом инвестиций должны учитывать свои инвестиции в ассоциированную организацию, используя метод долевого участия, за исключением случаев, когда организация применяет упрощение:

- Компании является организацией, специализирующейся на венчурных инвестициях, или аналогичной инвестиционной организацией¹;
- Компания классифицирует инвестицию (или её часть) как удерживаемую для продажи. Порядок учета инвестиций, удерживаемых для продажи описан в пункте 4.6.3 «*Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи*»;
- Отражение соответствующей инвестиции в любой отдельной финансовой отчетности, подготовленной компанией. В случае неприменения метода долевого участия компания должна решить учитывать инвестиции по первоначальной стоимости, либо в соответствии с требованиями МСФО (IFRS 9); [МСФО (IAS) 27.10]
- Компания, обладающая значительным влиянием над объектом инвестиций, являются дочерней компанией другой организации: если верны все перечисленные ниже положения:
 - Компания является дочерней организацией, находящейся под полным или частичным контролем других инвесторов, и при этом ее прочие собственники, в том числе и те, которые в других случаях не имели бы права голоса, были проинформированы о том, что компания не применяет метод долевого участия и не возражают против этого;
 - Долговые или долевыми инструментами компании не торгуются на открытом рынке (на внутренней или зарубежной фондовой бирже или на внебиржевом рынке, включая местные и региональные рынки);

¹ Основным видом деятельности компании в роли инвестора является инвестирование средств в целях получения текущего дохода, выгод от прироста стоимости капитала либо и того и другого (но не ограничиваются только ими).

- Компания не представляли и не находятся в процессе представления своей финансовой отчетности регулирующим органам в целях получения разрешения на выпуск в обращение на открытом рынке (эмиссию) инструментов любого класса;
- Конечная или промежуточная материнская компания компании составляет финансовую отчетность, находящуюся в публичном доступе, в соответствии с требованиями МСФО, и в которой дочерние организации консолидируются или оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСФО (IFRS) 10. [МСФО (IAS) 28.17-20]

Для целей применения метода долевого участия допускается использовать:

- либо самую последнюю опубликованную финансовую отчетность объекта инвестиций, к которой относится как его проаудированная финансовая отчетность, так и непроаудированная промежуточная финансовая отчетность;
- либо самую последнюю внутреннюю управленческую отчетность данного объекта инвестиций.

При применении метода долевого участия финансовая информация по всем объектам инвестиций подготавливается на основе требований МСФО. При подготовке финансовой отчетности инвестора применяется единая учетная политика, за некоторыми исключениями, касающимися инвестиционных организаций и договоров страхования. Соответственно, если объект инвестиций, учитываемый с использованием метода долевого участия, применяет для подготовки своей финансовой отчетности учетную политику, отличную от учетной политики инвестора, необходимо сделать корректировки с тем, чтобы обеспечить её соответствие учетной политике инвестора. [МСФО (IAS) 28.35-36]

4.2. Первоначальное признание инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия

Инвестиция в соответствующий объект отражается в учёте с использованием метода долевого участия с даты приобретения компанией значительного влияния на объект инвестиций. [МСФО (IAS) 28.32]

При применении метода долевого участия инвестиция первоначально признаётся по первоначальной стоимости. [МСФО (IAS) 28.3]

Таблица 1. Проводки по первоначальному признанию инвестиции в ассоциированные организации

Строка отчетности	Дт	Кт
Инвестиции в ассоциированные компании	X	
Денежные средства и их эквиваленты.		X

В стоимость инвестиции в объект, учитываемой с использованием метода долевого участия, включаются следующие затраты:

- цена приобретения;

- суммы вознаграждений за профессиональные юридические услуги;
- налог на передачу собственности;
- условное возмещение, описанное в пункте 4.2.1 «Условное возмещение»;
- гудвил, описанный в пункте 4.2.2 «Гудвилл»;
- прочие затраты, непосредственно связанные с приобретением данной инвестиции.

Затраты, непосредственно связанные с вероятным будущим приобретением инвестиции, которая будет учитываться с использованием метода долевого участия, следует отражать в отчёте о финансовом положении как предварительную оплату (статья активов). Эти затраты подлежат включению в первоначальную балансовую стоимость инвестиции на дату её приобретения, или признанию в составе прибыли или убытка, если уже не ожидается, что сделка по её приобретению будет завершена.

Инвестиции в объекты инвестиций, учитываемые по методу долевого участия, не являются квалифицируемыми активами в целях капитализации затрат по заимствованиям. Соответственно, проценты по займу, привлечённому в целях приобретения инвестиции в учитываемый по методу долевого участия объект инвестиций, не могут быть капитализованы. [МСФО (IAS) 23.7, BC22]

В состав затрат, непосредственно связанных с приобретением инвестиции в организации, учитываемые по методу долевого участия, обычно не включаются затраты, понесённые после завершения сделки по её приобретению. К затратам, возникшим после приобретения, которые следует отнести на расходы, относятся, например, затраты, понесенные при взаимодействии между компанией и объектом инвестиций при последующих операциях между ними, а также затраты, связанные с определением справедливой стоимости доли компании в чистых активах объекта инвестиций.

4.2.1. Условное возмещение

Условное возмещение - обязательство покупателя передать дополнительные активы или доли участия в капитале прежним собственникам приобретаемой организации в рамках обмена на контроль над приобретаемой организацией при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий.

Такое возмещение является обязательством или долей участия в капитале покупателя, но также может быть и активом покупателя, если у него есть право требовать возврата продавцом ранее уплаченной суммы (переданных активов или долей участия в капитале) при выполнении определенных условий.

Условное возмещение следует признать по справедливой стоимости на дату приобретения как часть первоначальной стоимости соответствующей инвестиции и впоследствии учитывать следующим образом:

- Условное возмещение, *классифицированное как собственный капитал*. Компании не следует переоценивать его, а расчёты по нему отразить в составе собственного капитала.
- Условное возмещение, *классифицированное как актив или обязательство*. Компания должна переоценивать его до справедливой стоимости на каждую отчётную дату до тех пор, пока не будет разрешена соответствующая неопределённость, а изменения его

справедливой стоимости признавать в составе прибыли или убытка. [МСФО (IFRS) 3.58, МСФО (IAS) 28.26]

4.2.2. Гудвилл

На дату приобретения объекта инвестиций, учитываемого с использованием метода долевого участия, все идентифицируемые активы и обязательства данного объекта оцениваются по справедливой стоимости. Любая положительная разница между первоначальной стоимостью инвестиции и долей компании в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов, приобретённых в результате данной сделки, представляет собой гудвилл. [МСФО (IAS) 28.32]

Стоимость гудвилла включается в балансовую стоимость инвестиции в объект, учитываемый с использованием метода долевого участия, а не показывается отдельно. Гудвилл не амортизируется, и поэтому при определении доли компании в прибыли или убытке данного объекта инвестиций сумма амортизации не учитывается. Гудвилл, относящийся к данной инвестиции, не подлежит ежегодному тестированию на обесценение [МСФО (IAS) 28.32, 42]

Любая сумма, на которую доля компании в справедливой стоимости идентифицируемых чистых активов превышает первоначальную стоимость инвестиции, включается в состав доли компании в прибыли или убытке объекта инвестиций в том периоде, в котором была приобретена соответствующая инвестиция.

Доля в прибыли или убытке объекта инвестиций, отражаемая компанией в своей финансовой отчётности, включает долю в амортизационных отчислениях, с учётом корректировок до справедливой стоимости, произведённых в отношении амортизируемых активов объекта инвестиций на дату приобретения. Такие корректировки до справедливой стоимости производятся только в отношении пропорциональной доли компании в приобретённых чистых активах. [МСФО (IAS) 28.32]

4.3. Последующий учет инвестиций, учитываемых с применением метода долевого участия

В соответствии с методом долевого участия, балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную организацию увеличивается или уменьшается за счет признания доли компании в прибыли или убытке объекта инвестиций после даты приобретения. [МСФО (IAS) 28.11]

Компания должна скорректировать величину инвестиции на свою долю в указанных изменениях собственного капитала и отразить:

- долю компании в прибыли или убытке объекта инвестиций;
- пропорциональную долю компании в изменениях, возникающих в прочем совокупном доходе объекта инвестиций; и
- дивиденды, полученные от объекта инвестиций.

Таблица 2. Проводки по увеличению инвестиций в ассоциированные организации вследствие увеличения их чистых активов в период после приобретения доли

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Инвестиции в ассоциированные компании	X	
Доля в прибыли ассоциированных организаций и совместных предприятий		X

Таблица 3. Проводки по уменьшению инвестиций в ассоциированные организации вследствие уменьшения их чистых активов в период после приобретения доли

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Доля в убытке ассоциированных организаций и совместных предприятий	X	
Инвестиции в ассоциированные компании		X

Таблица 4. Проводки по признанию дивидендов, полученных от объекта инвестиций

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Денежные средства и их эквиваленты.	X	
Инвестиции в ассоциированные компании		X

Средства, полученные от объекта инвестиций в результате распределения прибыли, уменьшают балансовую стоимость инвестиций.

Изменения, возникающие в связи с переоценкой основных средств и в связи с разницей от пересчета отчетности в другой валюте объекта инвестиций признаются в соответствии с долей владения компании в составе прочего совокупного дохода согласно МСФО (IAS) 1.

Доля компании в убытках объекта инвестиций, учитываемого с использованием метода долевого участия, признаётся только до тех пор, пока балансовая стоимость доли участия компании в капитале этого объекта не снизится до нуля. [МСФО (IAS) 28.38]

После того, как балансовая стоимость доли участия компании достигнет нулевой отметки, обязательство признаётся только в пределах имеющейся у компании обязанности финансировать операции объекта инвестиций или в пределах произведённых компанией платежей от имени данного объекта инвестиций. [МСФО (IAS) 28.39]

Для данных целей доля участия в объекте инвестиций определяется как балансовая стоимость инвестиции, отражённая согласно методу долевого участия, и величина других долгосрочных вложений, которые, по сути, составляют часть чистой инвестиции в соответствующую ассоциированную организацию - например, займа, урегулирование которого ни планируется, ни ожидается в обозримом будущем.

К такого рода другим долгосрочным вложениям не относятся торговая дебиторская задолженность, торговая кредиторская задолженность или любая долгосрочная дебиторская

задолженность, имеющая адекватное обеспечение - например, обеспеченные займы. [МСФО (IAS) 28.38]

Когда убытки, признаваемые согласно методу долевого участия, превышают по величине инвестицию компании в обыкновенные акции объекта инвестиций, учитываемого с использованием метода долевого участия, сумма превышения зачитывается против других компонентов капитала, составляющих долю участия компании в этом объекте. [МСФО (IAS) 28.38]

Когда величина общего совокупного дохода в объекте инвестиций является отрицательной и включает в себя убыточный и прибыльный компоненты, то соответствующий прибыльный компонент должен признаваться в полной сумме, а убыточный компонент - признаваться только до тех пор, пока балансовая стоимость доли участия компании в капитале соответствующего объекта инвестиций не снизится до нуля.

Такой подход связан с тем, что предусмотренное стандартом ограничение касается именно убытков. [МСФО (IAS) 28.38]

Условный пример

Компания владеет 40% акций ассоциированной организации А. При применении метода долевого участия для отражения данной инвестиции в финансовой отчётности компании Р собственный капитал ассоциированной организации А имеет отрицательное saldo в размере 200 000 д.е. - т.е. это величина собственного капитала ассоциированной организации А после корректировок, необходимых в рамках применения метода долевого участия, таких как корректировки до справедливой стоимости при первоначальном признании. Поэтому доля участника Компании в капитале ассоциированной организации А составляет -80 000 д.е. (-200 000 x 40%).

Однако Компания не имеет никаких обязательств по финансированию убытков ассоциированной организации А и никаких гарантий по обязательствам ассоциированной организации А не предоставлял. Поэтому, как только Компания уменьшит величину, отражающую его долю участия в ассоциированной организации А, до нуля, никаких дальнейших убытков ассоциированной организации А он признавать не будет.

Если в последующие периоды ассоциированная организация А будет получать прибыль, то Компания начнёт признавать у себя эту прибыль только после того, как будут элиминированы все непризнанные убытки.

4.4. Убытки от обесценения

Инвестиция в объект, учитываемый с использованием метода долевого участия, может обесцениваться, даже если этот объект инвестиций уже отразил в учёте все случаи обесценения своих активов. Поэтому инвестиции в объекты инвестиций, учитываемые с использованием метода долевого участия, подлежат тестированию на обесценение. [МСФО (IAS) 28.40]

Требования, касающиеся тестирования на обесценение, применяются к чистой инвестиции в объект инвестиций, учитываемый с использованием метода долевого участия и другим долгосрочным вложениям, учитываемым в соответствии с МСФО (IFRS) 9. Компания должна

оценить такие долгосрочные вложения согласно МСФО (IFRS) 9, прежде чем применять требования МСФО (IAS) 28 в части тестирования на обесценение. [МСФО (IAS) 28.14А, 40]

Таблица 5. Проводки по отражению обесценения инвестиций вследствие выявления признаков обесценения на дату приобретения доли или позднее

Строка отчетности	Дт	Кт
Убыток от обесценения по финансовым активам	X	
Инвестиции в ассоциированные компании		X

Информация по признанию убытков от обесценения детально описаны в учетной методике согласно МСФО (IAS) 36.

4.5. Сделки с объектами инвестиций, учитываемыми с использованием метода долевого участия

В рамках «восходящих» сделок объект инвестиций продает активы компании, в то время как в рамках «нисходящих» сделок продажа активов осуществляются компанией объектам инвестиций, учитываемым согласно методу долевого участия.

Применительно к сделкам между компанией и объектами инвестиций следует использовать данную таблицу:

Параметр	«Восходящие» сделки	«Нисходящие» сделки
Нереализованные прибыли по сделкам с объектами инвестиций, учитываемым согласно методу долевого участия.	Исключаются в пределах доли участия компании.	Исключаются в пределах доли участия компании.
Доля в убытках, возникших из-за снижения чистой возможной цены продажи или обесценения актива.	Исключаются в пределах доли участия компании.	Не исключается ни в какой части.
Прибыль в результате «нисходящей» сделки равна доле компании в объекте инвестиций (в случае, когда товары продолжают признаваться в отчете о финансовом положении объекта инвестиций).	-	Доля компании уменьшится до нуля, оставшаяся часть прибыли, относящаяся к доле компании, не элиминируется.
Прибыль в результате «нисходящей» сделки равна доле к компании в объекте инвестиций (в случае, когда объект инвестиций продал или использовал товары в производстве).	-	Товары были отражены как расходы ранее, следовательно, никаких элиминирующих проводок не требуется.
Дивиденды, выплаченные объектом инвестиций, превышающие балансовую стоимость инвестиции.	-	Доля Компании уменьшится до нуля, оставшаяся часть прибыли, относящаяся к доле компании, не элиминируется.
Сальдо по счетам дебиторской или кредиторской задолженности, а также сальдо депозитов и займов.	Не элиминируются.	Не элиминируются.

Нереализованные прибыли по сделкам с объектами инвестиций, учитываемыми с использованием метода долевого участия, исключаются в пределах доли участия компании в соответствующем объекте инвестиций вне зависимости от того, у кого возникла эта нереализованная прибыль - у компании или объекта инвестиций, т.е. как по «восходящим», так и по «нисходящим» сделкам. [МСФО (IAS) 28.26, 28]

Компания не должна исключать убыток, возникший из-за снижения чистой возможной цены продажи или обесценению актива, подлежащего продаже или вложению, но должны признавать долю в убытках активов, подлежащих приобретению. [МСФО (IAS) 28.29]

Применительно к «восходящей» сделке продажи активов элиминирование представляется как уменьшение величины инвестиции компании в соответствующий объект инвестиций.

Для ситуаций, когда прибыль от «нисходящей» сделки, совершённой компанией с объектом инвестиций, будет такой, что доля компании в этой прибыли будет превышать по величине долю участия в указанном объекте инвестиций или когда сумма дивидендов, выплаченных объектом инвестиций, превышает балансовую стоимость соответствующей инвестиции, компания выбрала подход, согласно которому после того, как доля участия компании в объекте инвестиций, учитываемом с использованием метода долевого участия, уменьшится до нуля, любая оставшаяся часть прибыли, относящаяся к доле компании, далее не элиминируется, поскольку соответствующая сумма, которую нужно будет отразить в отчёте о финансовом положении по кредиту, не отвечает определению обязательства. Данный подход применяется к «нисходящим» сделкам² для ситуаций, когда объект инвестиций продолжает учитывать соответствующие товары в своем отчете о финансовом положении.

Поэтому возникает ситуация, когда доля компании в указанной прибыли не будет элиминирована в полной сумме в финансовой отчётности компании. Если в последующих периодах объект инвестиций будет генерировать прибыль, то компания сможет признавать свою долю в этой прибыли только после её корректировки на оставшуюся часть «избыточной» прибыли, которая не была элиминирована ранее. [МСФО (IAS) 28.38]

Если объект инвестиций продал приобретённые товары или они были использованы в производстве и, соответственно, были отражены как расходы, то никаких элиминирующих проводок не потребуется.

4.5.1. Вложение дочерней компании в существующий или вновь созданный объект инвестиций

В некоторых случаях материнская компания может продать контролируемую долю в дочерней компании или передать её в качестве взноса в капитал своему существующему объекту инвестиций, учитываемому с использованием метода долевого участия. Если у материнской компании останется значительное влияние в бывшей дочерней компании, осуществления элиминирующих проводок в отношении сохранившейся доли участия во внесённых активах и обязательствах не требуется. [МСФО (IFRS) 10.25, МСФО (IAS) 28.28, 30]

² Суждение компании

Если какая-либо инвестиция была классифицирована как инвестиция в ассоциированную организацию, то будет считаться, что компания продолжает обладать значительным влиянием до тех пор, пока не наступит какое-либо конкретное, поддающееся идентификации событие или не будет осуществлена операция, следствием которых будет изменение обстоятельств.

Если компания прекращает применение метода долевого участия для отражения существующей ассоциированной организации, но не получают контроля над этим объектом инвестиций, то возникшую прибыль или убыток признаётся в составе прибыли или убытка за период как разницу между:

— суммой:

- справедливой стоимости любых поступлений от выбытия долей участия;
- справедливой стоимости любой оставшейся инвестиции; и
- суммы, реклассифицированной из состава прочего совокупного дохода; и

— балансовой стоимостью инвестиции по состоянию на дату утраты значительного влияния.
[МСФО (IAS) 28.22]

Суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода в отношении данной ассоциированной организации, учитываются в том же порядке, который требовалось бы применить, если бы соответствующие активы или обязательства были отчуждены непосредственно объектом инвестиций. Некоторые суммы реклассифицируются в состав прибыли или убытка, а некоторые не подлежат такой реклассификации.

Доля компании в следующих суммах реклассифицируется в состав прибыли или убытка за период:

- курсовые разницы, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IAS) 21;
- изменения справедливой стоимости долговых инструментов, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 9; и
- эффективная часть прибылей и убытков по инструментам хеджирования при хеджировании денежных потоков, которая ранее признавалась в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

Доля компании в следующих суммах не подлежат реклассификации в состав прибыли или убытка за период:

- резерв по переоценке; и
- изменения справедливой стоимости долевого участия, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с МСФО (IFRS) 9.

4.6. Изменение доли владения

4.6.1. Приобретение дополнительных долей с продолжением применения метода долевого участия

Компания должна применять «подход на основе распределения», аналогичный тому, который применяется в случае приобретения доли участия в новом объекте инвестиций, который будет учитываться по методу долевого участия, в рамках которого гудвилл рассчитывается в отношении дополнительно приобретённой доли участия как остаточная величина после вычета дополнительной доли в идентифицируемых чистых активах объекта инвестиций, оценённой по справедливой стоимости. Такой подход приводит к тому, что идентифицируемые чистые активы оцениваются с использованием разных баз оценки. (смешанная оценка).

Условный пример

Компании принадлежит 25% акций ассоциированной организации А (транш 1). 1 октября 2019 года компания приобретает дополнительные 10% акций организации А за 250 000 д.е. (транш 2); при этом организация А по-прежнему является ассоциированной по отношению к компании. Балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную организацию А непосредственно перед приобретением транша 2 составляет 583 000 д.е., которая включает гудвилл в размере 50 000 д.е.. Справедливая стоимость идентифицируемых чистых активов по состоянию на 1 октября 2019 года определяется в размере 2 300 000 д.е.

Детализация расчётов в отношении инвестиции в ассоциированную организацию А по состоянию на 1 октября 2019 года:

	<i>Гудвилл</i>	<i>Идентифицируемые чистые активы</i>	<i>Общая величина инвестиции в организацию А</i>
<i>Транш 1 (25%)</i>	<i>50 000</i>	<i>533 000</i>	<i>583 000</i>
<i>Транш 2 (10%)</i>	<i>20 000*</i>	<i>230 000**</i>	<i>250 000</i>
<i>Всего</i>	<i>70 000</i>	<i>763 000</i>	<i>833 000</i>

**(250 000 – (2 300 000 сум * 10%))*

***2 300 000 * 10%*

4.6.2. Уменьшение доли участия с продолжением применения метода долевого участия

Если имеющаяся у компании доля владения уменьшается, но они по-прежнему отражают её с использованием метода долевого участия, то любую ранее признанную в составе прочего совокупного дохода сумму прибыли или убытка в отношении данной инвестиции они должны реклассифицировать в состав прибыли или убытка за период пропорционально снижению своей доли владения. Данная реклассификация применяется только если указанная сумма прибыли или убытка подлежала бы реклассификации в состав прибыли или убытка за период при выбытии соответствующего актива или обязательства - например, резерв накопленных курсовых разниц. Иначе соответствующая часть резервов - например, резерва по переоценке или резерва переоценки до справедливой стоимости долевых инструментов - остаётся в составе собственного капитала. Разница между суммой поступлений от продажи и первоначальной стоимостью проданной инвестиции подлежит признанию в составе прибыли или убытка. [МСФО (IAS) 28.25]

4.6.3. Инвестиции, классифицируемые как предназначенные для продажи

Применение метода долевого участия продолжается до момента прекращения значительного влияния или до того момента, как соответствующая инвестиция будет классифицирована как удерживаемая для продажи. Это может произойти в случае:

- продажи соответствующей инвестиции или её части;
- разводнения доли участия;
- изменения фактов и обстоятельств; или
- получения компанией контроля над ассоциированной организацией. [МСФО (IAS) 28.9, 22]

Инвестиция или часть инвестиции в ассоциированную организацию, которая отвечает критериям для её классификации как удерживаемой для продажи, оценивается по наименьшей из двух величин: её существующей балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Учёт с использованием метода долевого участия прекращается в тот момент, когда будет реклассифицирована вся доля участия. [МСФО (IAS) 28.20]

В случае, если имеет место частичное выбытие, компания продолжает использовать метод долевого участия для учёта оставшейся инвестиции в части, не классифицированной как удерживаемая для продажи, до момента выбытия той части, которая была классифицирована как удерживаемая для продажи. После её выбытия любая оставшаяся часть инвестиции учитывается в соответствии с МСФО (IFRS) 9 или с использованием метода долевого участия, если оставшаяся доля по-прежнему рассматривается как доля участия в ассоциированной организации. [МСФО (IAS) 28.20]

Если инвестиция или часть инвестиции в ассоциированную организацию прекращает классифицироваться как удерживаемая для продажи, то компания возвращается к применению метода долевого участия для отражения данной инвестиции. Сравнительные показатели, раскрытые за периоды с момента классификации инвестиции как удерживаемой для продажи, подлежат пересчёту. [МСФО (IAS) 28.21]

4.6.4. Отражение в учёте прибыли от получения контроля над существующей ассоциированной организацией

Приобретение контроля над существующей ассоциированной организацией, отвечающей определению бизнеса, представляет собой экономическое событие, которое изменяет характер соответствующей инвестиции.

Когда компания планирует получить контроль над существующей ассоциированной организацией в рамках объединения бизнеса, достигаемого поэтапно, рекомендуется иметься ранее долю участия не классифицировать как удерживаемую для продажи или как прекращённую деятельность, поскольку в данном случае отсутствует фактическая продажа данной инвестиции. [МСФО (IFRS) 3.ВС384, 5.6-8]

В случае, когда контроль над существующей ассоциированной организацией достигается сразу при приобретении дополнительной доли в объекте инвестиций, компания должна учитывать инвестицию до получения контроля словно она была бы продана, а во впоследствии вновь куплена на дату приобретения.

4.6.5. Элиминированные компанией прибыли по совершённым ранее «нисходящим» сделкам

Суммы прибыли, элиминированные компанией по совершённым им ранее «нисходящим» продажам ассоциированных организаций, фактически восстанавливаются при утрате значительного влияния.

Условный пример

Прежде компания F была 20%-ным ассоциированной организацией Компании P. Однако 1 апреля 2019 года Компания P продаёт половину имеющейся у него инвестиции в компании F и уже не имеет значительного влияния на неё. Поэтому Компания P прекращает применение метода долевого участия для учёта данной инвестиции.

В одном из предшествующих периодов Компания P продал компании F земельный участок с прибылью в размере 1 000 000 д.е. Часть этой прибыли, соответствующую её доле участия в компании F, т. е. 200 000 д.е., Компания P элиминировал против балансовой стоимости своей инвестиции в компанию F, отражаемой с использованием метода долевого участия.

Поскольку прежняя балансовая стоимость инвестиции, уменьшенная на сумму элиминированной прибыли, теперь замещается поступлениями от продажи и справедливой стоимостью оставшейся доли участия, элиминированные ранее суммы автоматически восстанавливаются, результатом чего является соответственно более высокая прибыль.

5. Порядок представления

Компания представляет каждый из следующих двух показателей в отношении объектов инвестиций, учитываемых с использованием метода долевого участия:

- долю компании в прибыли или убытке после налогообложения одной суммой; и
- долю компании в прочем совокупном доходе, при этом отдельно представляет ту её часть, которая будет реклассифицирована в состав прибыли или убытка в будущем, когда будут выполнены определённые условия, и ту часть, которая никогда не будет реклассифицирована в состав прибыли или убытка [МСФО (IAS) 1.82(c), 82A]

6. Раскрытие информации в отчетности

В отчете о прибыли или убытке и отчете о совокупном доходе Компания представляет каждый из следующих двух показателей в отношении объектов инвестиций, учитываемых с использованием метода долевого участия:

- свою долю в прибыли или убытке после налогообложения одной суммой, что может привести к появлению дополнительной статьи в таблице, показывающей увязку (так называемую сверку) налоговых ставок; и
- свою долю в прочем совокупном доходе.

Предприятие раскрывает информацию, которая помогает пользователям его финансовой отчетности оценить характер его участия в совместном предпринимательстве и ассоциированных предприятиях, в том числе:

- характер, объём и финансовые последствия его участия в таких объектах инвестиций, включая характер и последствия его договорных взаимоотношений с другими инвесторами, имеющими совместный контроль или значительное влияние; и
- характер и изменение рисков, связанных с его участием в таких объектах инвестиций. [МСФО (IFRS) 12.20]

Отчитывающееся предприятие раскрывает информацию об ограничениях, которые значительно снижают способность совместного или ассоциированного предприятия передавать этому отчитывающемуся предприятию денежные дивиденды или погашать полученные отчитывающимся предприятием займы или краткосрочные кредиты. Данные ограничения могут возникать вследствие кредитных соглашений, требований регулирующих органов и/или закреплённых договором соглашений между инвесторами. [МСФО (IFRS) 12.22(a)]

Характер, объём и финансовые последствия участия

Следующую информацию Компания раскрывает по каждому существенному соглашению о совместном предпринимательстве и ассоциированному предприятию:

- наименование объекта инвестиций;
- характер своих взаимоотношений с этим объектом инвестиций;
- его основное место ведения бизнеса и страну регистрации (если они отличаются); и

процентную долю владения или участия, принадлежащую отчитывающемуся предприятию в данном объекте инвестиций, и, если отличается, процентную долю имеющихся прав голоса. [МСФО (IFRS) 12.21(a)]

Компания раскрывает в отношении каждого существенного совместного или ассоциированного предприятия следующую информацию:

- как отражается в учёте данный объект инвестиций - с использованием метода долевого участия или по справедливой стоимости (см. раздел 3.5.90);
- обобщённую финансовую информацию об этом объекте инвестиций (см. разделы 5.10.140.30-130); и
- справедливую стоимость этого объекта инвестиций, если он отражается с использованием метода долевого участия и имеется информация о его рыночных котировках. [МСФО (IFRS) 12.21(b)];
- движение в балансовой стоимости инвестиции за период.

7. Исключения

В сферу применения настоящей учетной Методики не входят:

- приобретение компанией акций дочерних/ассоциированных компаний своих ассоциированных компаний в стратегических целях и потенциально с целью перепродажи;
- передача компанией своей ассоциированную компанию в качестве взноса в капитал другой ассоциированной компании
- владение компанией ассоциированными организациями через сторонние организации, например организации, специализирующийся на венчурных инвестициях, взаимные фонды, паевые фонды, страховые фонды
- заключение компанией форвардных договоров на приобретение объекта инвестиций, учитываемого с использованием метода долевого участия
- ситуации, когда ассоциированные компании инвестиции в компании (собственном инвесторе)
- выпуск ассоциированными компаниями компании кумулятивных привилегированных акций.

Учет объединения бизнеса согласно МСФО (IFRS) 3

«Объединения бизнесов»

СОДЕРЖАНИЕ

1. Определения	3
2. Цель и сфера применения	4
3. Определение бизнеса	5
4. Определение приобретателя	6
5. Метод приобретения	7
5.1. Идентификация приобретателя	8
5.2. Определение даты приобретения	8
5.3. Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения	8
5.3.1. Принцип признания	8
5.3.2. Условия признания	9
5.3.3. Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов	9
5.3.4. Принцип оценки	10
5.4. Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки	11
5.4.1. Выгодные покупки	11
5.4.2. Переданное возмещение	12
6. Объединение бизнесов, осуществляемое без передачи возмещения	13
7. Сделки под общим контролем и формирование новых компаний	14
7.1. Учет на основе балансовых величин	15
7.2. Сравнительная информация	15
8. Раскрытие информации	15

1. Определения

Объект приобретения – бизнес или бизнесы, контроль над которыми получает приобретатель при объединении бизнесов;

Приобретатель - организация, которая получает контроль над объектом приобретения;

Дата приобретения - дата, на которую приобретатель получает контроль над объектом приобретения;

Бизнес - интегрированная совокупность видов деятельности и активов, осуществление которых и управление которыми способно привести к получению дохода в форме дивидендов, снижения затрат или каких-либо иных экономических выгод, непосредственно инвесторами или другим собственниками, участниками или членами;

Объединение бизнесов - операция или иное событие, при котором приобретатель получает контроль над одним или более бизнесами. Операции, которые иногда упоминаются как «настоящие слияния» или «слияния равных», также являются объединением бизнесов в том смысле, в каком этот термин используется в настоящем МСФО;

Условное возмещение - как правило, обязанность приобретателя передать дополнительные активы или доли в капитале прежним собственникам объекта приобретения в рамках обмена на контроль над объектом приобретения при условии наступления определенных будущих событий или выполнения условий. Однако, условное возмещение также может дать приобретателю право вернуть ранее переданное возмещение в случае выполнения определенных условий;

Доли в капитале - для целей настоящего МСФО термин «доли в капитале» используется в широком смысле для обозначения долей владения инвестора в организациях, находящихся в собственности инвестора, и собственников, долей участников или членов взаимных предприятий;

Справедливая стоимость - справедливая стоимость – цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).

Гудвил - актив, представляющий собой будущие экономические выгоды, являющиеся результатом других активов, приобретенных при объединении бизнесов, которые не идентифицируются и не признаются отдельно;

Идентифицируемый - актив является идентифицируемым, если он:

- отделим, то есть может быть отсоединен или выделен от организации и продан, передан, защищен лицензией, предоставлен в аренду или обменен индивидуально или вместе с относящимся к нему договором, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от того, намеревается ли организация это сделать; либо
- возникает в результате договорных или других юридических прав, независимо от того, можно ли такие права передать или отделить от организации или от других прав и обязанностей.

Нематериальный актив - идентифицируемый немонетарный актив, не имеющий физической формы;

Взаимное предприятие - организация, отличная от организации, находящейся в собственности инвестора, которая обеспечивает дивиденды, снижение затрат или другие экономические выгоды непосредственно своим собственникам, членам или участникам. Например, общество взаимного страхования, кредитный союз, или кооперативная организация являются взаимными предприятиями;

Неконтролирующая доля участия - доля в собственном капитале дочерней организации, не относящаяся прямо или косвенно на материнскую организацию;

Собственники - в целях настоящего МСФО термин «собственники» используется в широком смысле для обозначения держателей долей в капитале организации, находящейся в собственности инвестора, собственников, членов или участников взаимных предприятий.

2. Цель и сфера применения

Настоящая учетная политика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединение бизнеса» (далее – МСФО (IFRS) 3) с целью повышения уместности, надежности и сопоставимости информации об объединении бизнесов и его последствиях, которую Компания представляет в своей финансовой отчетности. Чтобы достичь этой цели, настоящий МСФО устанавливает принципы и требования в отношении того, как приобретатель:

- признает и оценивает в своей финансовой отчетности идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения;
- признает и оценивает гудвил, приобретенный при объединении бизнесов, или прибыль от выгодной покупки; и
- определяет, какую раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов

В сферу применения настоящей учетной Политики входят операции или события, которые удовлетворяют определению объединения бизнесов. Настоящий МСФО не распространяется на:

- порядок учета формирования соглашения о совместном предпринимательстве в финансовой отчетности самого объекта совместного предпринимательства;
- приобретение актива или группы активов, которые не составляют бизнес. В таких случаях приобретатель должен идентифицировать и признать отдельные идентифицируемые приобретенные активы (включая те активы, которые удовлетворяют определению и критериям признания в качестве нематериальных активов согласно МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы») и принятые обязательства. Стоимость группы должна быть распределена между отдельными идентифицируемыми активами и обязательствами на

основе их соответствующих справедливых стоимостей на дату покупки. Такая операция или событие не приводят к возникновению гудвила;

- объединение организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем.

Требования настоящего стандарта не применяются к приобретению инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», инвестиции в дочернюю организацию, которую ей требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

3. Определение бизнеса

Бизнес состоит из вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые способны создать отдачу. Хотя бизнес, как правило, дает отдачу, отдача не требуется для того, чтобы квалифицировать интегрированную совокупность как бизнес. Ниже представлено определение трех элементов бизнеса

- **Вклад:** Любой экономический ресурс, который создает или может создать отдачу в результате применения одного или более процессов. Среди примеров можно назвать внеоборотные активы (включая нематериальные активы или права использовать внеоборотные активы), интеллектуальную собственность, возможность получить доступ к необходимым материалам или правам, а также работников;
- **Процесс:** Любая система, стандарт, протокол, соглашение или правило, которое при применении к вкладу или вкладам создает или может создать отдачу. Среди примеров можно назвать процессы стратегического управления, операционные процессы и процессы по управлению ресурсами. Эти процессы, как правило, документируются, но организованная рабочая сила, имеющая необходимые навыки и опыт и выполняющая требования правил и соглашений, может обеспечить необходимые процессы, которые могут быть применены к вкладам с целью создания отдачи. (Системы бухгалтерского учета, выставления счетов, выплаты заработной платы и другие административные системы, как правило, не являются процессами, которые используются для создания отдачи.);
- **Отдача:** результат вкладов и процессов, применяемых к таким вкладам, которые обеспечивают или способны обеспечить доход в форме дивидендов, снижения затрат или другой экономической выгоды непосредственно инвесторам или другим собственникам, членам или участникам.

Чтобы совокупность видов деятельности и активов могла функционировать и ею можно было управлять для достижения определенных целей, совокупности необходимы два существенных элемента – вклады и процессы, применяемые в отношении таких вкладов, которые вместе используются или будут использоваться для создания отдачи. Однако бизнес не обязательно должен включать все вклады или процессы, которые продавец использовал при ведении такого бизнеса, если участники рынка способны приобрести бизнес и продолжать производить отдачу, например, путем интегрирования бизнеса с их собственными вкладами и процессами.

Характер элементов бизнеса варьируется в зависимости от отрасли и структуры операций организации (деятельности), включая стадию развития организации. Существующий бизнес

часто имеет множество различных видов вкладов, процессов и отдачи, тогда как у нового бизнеса зачастую есть небольшое количество вкладов и процессов, а иногда только один вид отдачи (продукт). Практически у всех бизнесов также есть обязательства, но их наличие не обязательно.

Интегрированная совокупность видов деятельности и активов, находящаяся на стадии развития, может и не иметь отдачи. Если отдачи нет, приобретатель должен рассмотреть другие факторы, чтобы определить, является ли данная совокупность бизнесом. Такие факторы включают среди прочего:

- началось ли осуществление основной запланированной деятельности;
- имеются ли в наличии работники, интеллектуальная собственность и другие вклады и процессы, которые могли бы применяться к указанным вкладам;
- соблюдается ли план по производству отдачи; и
- будет ли возможность получить доступ к клиентам, которые приобретут отдачу.
- не все перечисленные факторы обязательно должны присутствовать в конкретной интегрированной совокупности видов деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было классифицировать как бизнес;
- определение того, является ли конкретная совокупность активов и видов деятельности бизнесом, должно быть основано на том, может ли участник рынка осуществлять такие интегрированные виды деятельности и управлять активами как бизнесом. Таким образом, при оценке того, является ли конкретная совокупность бизнесом, не имеет значения, управлял ли продавец совокупностью как бизнесом или намеревается ли приобретатель управлять совокупностью как бизнесом;
- при отсутствии доказательств обратного конкретная совокупность активов и видов деятельности, в которой присутствует гудвил, должна расцениваться как бизнес. Однако, бизнес не обязательно должен обладать гудвиллом.

4. Определение приобретателя

Руководство в МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность» должно использоваться, чтобы определить приобретателя – организацию, которая получает контроль над объектом приобретения. Если объединение бизнесов свершилось, но применение руководства, представленного в МСФО (IFRS) 10, ясно не указывает, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах В14–В18, при таком определении.

При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем передачи денежных средств или других активов или путем принятия обязательств, приобретатель – это, как правило, организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.

При объединении бизнесов, осуществляемом прежде всего путем обмена долей в капитале, приобретатель – это, как правило, организация, которая выпускает доли в капитале. Однако при некоторых объединениях бизнесов, обычно упоминаемых как «обратные приобретения», организация-эмитент является объектом приобретения. В пунктах В19–В27 представлено руководство по учету обратного приобретения. Необходимо также рассмотреть другие

уместные факты и обстоятельства для идентификации приобретателя при объединении бизнесов, осуществляемом путем обмена долей в капитале, включая:

- относительные права голоса в объединенной организации после объединения бизнесов. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой как группа сохраняют или получают наибольшую часть прав голоса в объединенной организации. При определении того, какая группа собственников сохраняет или получает наибольшую часть прав голоса, организация должна рассмотреть существование любых необычных или специальных договоренностей о голосовании и опционов, варрантов или конвертируемых ценных бумаг;
- существование большой голосующей доли меньшинства в объединенной организации, если ни у одного другого собственника или организованной группы собственников нет значительного голосующего пакета. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, единственный собственник или организованная группа собственников которой является держателем наибольшей голосующей доли меньшинства в объединенной организации;
- состав органа управления объединенной организации. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, собственники которой имеют возможность выбирать или назначать или снимать большинство членов органа управления объединенной организации;
- состав старшего руководства объединенной организации. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, (прежнее) руководство которой доминирует в составе руководства объединенной организации;
- условия обмена долей в капитале. Как правило, приобретатель – это объединяющаяся организация, которая платит премию сверх справедливой стоимости долей в капитале до объединения другой объединяющейся организацией или организациями.

Как правило, приобретателем выступает объединяющаяся организация, относительный размер которой (оцененный, например, в активах, выручке или прибыли) значительно больше размера другой объединяющейся организации или организаций.

При объединении бизнесов, в котором участвуют более двух организаций, определение приобретателя должно включать рассмотрение, среди прочего, вопроса о том, какая из объединяющихся организаций инициировала объединение, а также относительный размер объединяющихся организаций.

Новая организация, созданная с целью осуществления объединения бизнесов, не обязательно является приобретателем. Если новая организация создана с целью выпуска долей в капитале для осуществления объединения бизнесов, одна из объединяющихся организаций, которые существовали до объединения бизнесов, должна быть идентифицирована как приобретатель в соответствии с руководством, представленным в пунктах B13–B17. Напротив, новая организация, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства в качестве возмещения, может быть приобретателем.

5. Метод приобретения

Организация должна учитывать каждое объединение бизнесов по методу приобретения.

Применение метода приобретения требует:

- идентифицировать приобретателя;
- определить дату приобретения;
- признать и оценить идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения; и
- признать и оценить гудвил или прибыль от выгодного приобретения.

5.1. Идентификация приобретателя

В отношении каждого объединения бизнесов одна из объединяющихся организаций должна быть идентифицирована как приобретатель.

Руководство в МСФО (IFRS) 10 должно применяться с целью идентификации приобретателя, то есть организации, которая получает контроль над другой организацией, то есть объектом приобретения. Если объединение бизнесов произошло, но применение руководства, изложенного в МСФО (IFRS) 10, не позволяет четко определить, какая из объединяющихся организаций является приобретателем, необходимо рассмотреть факторы, указанные в пунктах В14–В18, чтобы определить приобретателя.

5.2. Определение даты приобретения

Приобретатель должен идентифицировать дату приобретения, которая является датой, когда он получает контроль над объектом приобретения.

Дата, когда приобретатель получает контроль над объектом приобретения, как правило, является датой, когда приобретатель юридически передает возмещение, приобретает активы и принимает обязательства объекта приобретения, – датой закрытия. Однако приобретатель может получить контроль на дату, которая либо раньше, либо позже, чем дата закрытия. Например, дата приобретения предшествует дате закрытия в том случае, если письменное соглашение предусматривает, что приобретатель получает контроль над объектом приобретения в день перед датой закрытия. Приобретатель должен рассмотреть все уместные факты и обстоятельства при идентификации даты приобретения.

5.3. Признание и оценка идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения

5.3.1. Принцип признания

На дату приобретения приобретатель должен признать отдельно от гудвила идентифицируемые приобретенные активы, принятые обязательства и любую неконтролирующую долю участия в объекте приобретения. Признание идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств осуществляется при выполнении условий, указанных в пунктах 11 и 12.

5.3.2. Условия признания

Чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны соответствовать определениям активов и обязательств, изложенным в «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности», на дату приобретения. Например, затраты, которые приобретатель ожидает, но не обязан нести в будущем с целью осуществления своего плана по выходу из деятельности объекта приобретения, или прекращению трудовых отношений, или перемещению служащих объекта приобретения не являются обязательствами на дату приобретения. Поэтому приобретатель не признает такие затраты в рамках применения метода приобретения. Вместо этого приобретатель признает такие затраты после объединения в своей финансовой отчетности в соответствии с другими МСФО.

Кроме того, чтобы удовлетворять критериям признания в рамках применения метода приобретения, идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства должны быть частью того, что приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обменивают при объединении бизнесов, а не результатом отдельных операций. Приобретатель должен применять руководство в пунктах 51–53, чтобы определить, какие из приобретенных активов или принятых обязательств являются частью обмена в связи с объектом приобретения и какие, если такие имеются, являются результатом отдельных операций, которые будут отражаться в учете в соответствии с их характером и применимыми МСФО.

Применение приобретателем принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые объект приобретения ранее не признавал как активы и обязательства в своей финансовой отчетности. Например, приобретатель признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как фирменный знак, патент или отношения с клиентами, которые объект приобретения не признавал как активы в своей финансовой отчетности, потому что он разрабатывал их своими силами и относил соответствующие затраты на расходы.

В пунктах В31–В40 изложено руководство по признанию нематериальных активов. Пункты 22–28В определяют виды идентифицируемых активов и обязательств, которые включают статьи, в отношении которых настоящий МСФО предусматривает ограниченные исключения из принципа и условий признания.

5.3.3. Классификация или определение идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов

На дату приобретения приобретатель должен классифицировать или определить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства соответствующим образом с целью последующего применения других МСФО. Приобретатель должен осуществить такую классификацию или определение на основе договорных условий,

экономических условий, своей операционной или учетной политики, а также других уместных условий, которые существуют на дату приобретения. [МСФО (IFRS) 3.15].

В некоторых ситуациях МСФО предусматривают различный порядок учета в зависимости от того, как организация классифицирует или определяет конкретный актив или обязательство. Примеры классификаций или определений, которые приобретателю необходимо сделать исходя из соответствующих условий, которые существуют на дату приобретения, включают, среди прочего:

- классификацию конкретных финансовых активов и обязательств как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток или по амортизированной стоимости либо как финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- определение по усмотрению организации производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с МСФО (IFRS) 9; и
- оценку того, должен ли встроенный производный финансовый инструмент быть отделен от основного договора в соответствии с МСФО (IFRS) 9 (что является вопросом «классификации» в том значении, в котором данный термин используется в настоящем МСФО).

Настоящий МСФО предусматривает исключение из принципа, изложенного в пункте 5.3.3:

- классификация арендного договора, в котором объект приобретения является арендодателем, либо как операционной аренды, либо как финансовой аренды в соответствии с МСФО (IFRS) 16 «Аренда».

Приобретатель должен классифицировать такие договоры, исходя из договорных условий и других факторов, существующих на дату начала действия договора (или, если условия договора были модифицированы таким образом, что это привело бы к изменению классификации, – на момент модификации, который мог бы быть датой приобретения).

5.3.4. Принцип оценки

Приобретатель должен оценить идентифицируемые приобретенные активы и принятые обязательства по справедливой стоимости на дату приобретения.

В отношении каждого объединения бизнесов приобретатель должен оценить на дату приобретения части неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, которые являются текущими долями владения и дают своим владельцам право на пропорциональную часть чистых активов организации в случае ее ликвидации:

- по справедливой стоимости; либо
- как пропорциональную часть существующих инструментов участия в признанной величине идентифицируемых чистых активов объекта приобретения.

Все прочие компоненты неконтролирующей доли участия оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения, если только МСФО не требуют применения какой-либо другой базы оценки.

5.4. Признание и оценка гудвила или прибыли от выгодной покупки

Приобретатель должен признать гудвил на дату приобретения, оцененный как превышение переданного возмещения над чистой суммой идентифицируемых приобретенных активов следующим образом:

- 1) переданного возмещения, оцененного в соответствии с настоящим МСФО, который в целом требует отражения по справедливой стоимости на дату приобретения;
- 2) суммы любой неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, оцененной в соответствии с настоящим МСФО; и
- 3) справедливой стоимости ранее имевшейся доли приобретателя в капитале объекта приобретения на дату приобретения при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно.



чистая сумма идентифицируемых приобретенных активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения, оцененных в соответствии с настоящим МСФО

При объединении бизнесов, в котором приобретатель и объект приобретения (или его прежние собственники) обмениваются только долями в капитале, справедливая стоимость доли в капитале объекта приобретения на дату приобретения может быть оценена с большей степенью надежности, чем справедливая стоимость доли в капитале приобретателя на дату приобретения. В этом случае приобретатель должен определить сумму гудвила, используя справедливую стоимость на дату приобретения доли в капитале объекта приобретения вместо справедливой стоимости на дату приобретения переданной доли в капитале. Чтобы определить сумму гудвила при объединении бизнесов, в котором никакое возмещение не было передано, приобретатель должен использовать справедливую стоимость на дату приобретения доли участия приобретателя в объекте приобретения вместо справедливой стоимости переданного возмещения на дату приобретения (пункт 32(a)(i)). В пунктах В46–В49 изложено соответствующее руководство по применению.

5.4.1. Выгодные покупки

Время от времени приобретатель совершает выгодную покупку, которая является объединением бизнесов, при котором сумма в пункте 32(b) превышает совокупность сумм, указанных в пункте 32(a). Если такое превышение сохраняется после применения требований

пункта 36, то приобретатель должен признать полученный доход в составе прибыли или убытка на дату приобретения. Прибыль должна быть отнесена на приобретателя.

Выгодная покупка может иметь место, например, при объединении бизнесов, которое является принудительной продажей, когда продавец действует по принуждению. Однако исключения из признания или оценки в отношении каких-либо конкретных статей, обсуждаемых в пунктах 22–31А, также могут привести к признанию дохода (или изменить сумму признанной прибыли) при выгодной покупке.

Прежде чем признать прибыль при выгодной покупке, приобретатель должен повторно рассмотреть вопрос о том, правильно ли он идентифицировал все приобретенные активы и все принятые обязательства, и признать любые дополнительные активы или обязательства, идентифицированные при таком рассмотрении. После этого приобретатель должен рассмотреть процедуры, используемые для оценки сумм, признание которых требуется настоящим МСФО на дату приобретения, в отношении всех следующих статей:

- идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств;
- неконтролирующей доли участия в объекте приобретения, если имеется;
- при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно, в отношении доли в капитале, которой ранее владел приобретатель в объекте приобретения; и
- переданного возмещения.

Цель рассмотрения состоит в том, чтобы гарантировать, что оценка надлежащим образом отражает всю доступную информацию на дату приобретения.

5.4.2. Переданное возмещение

Возмещение, переданное при объединении бизнесов, должно быть оценено по справедливой стоимости, которая вычисляется как сумма справедливых стоимостей на дату приобретения активов, переданных приобретателем, обязательств, принятых приобретателем перед прежними собственниками объекта приобретения, и долей в капитале, выпущенных приобретателем. (Однако любая часть вознаграждения в форме выплат на основе акций приобретателя, предоставляемых в обмен на вознаграждение, держателями которых являются работники объекта приобретения, которая включена в возмещение, переданное при объединении бизнесов, оценивается в соответствии с пунктом 30, а не по справедливой стоимости.) Примеры возможных форм возмещения включают денежные средства, другие активы, бизнес или дочернюю организацию приобретателя, условное возмещение, простые или привилегированные долевые инструменты, опционы, варранты и доли участников взаимных предприятий.

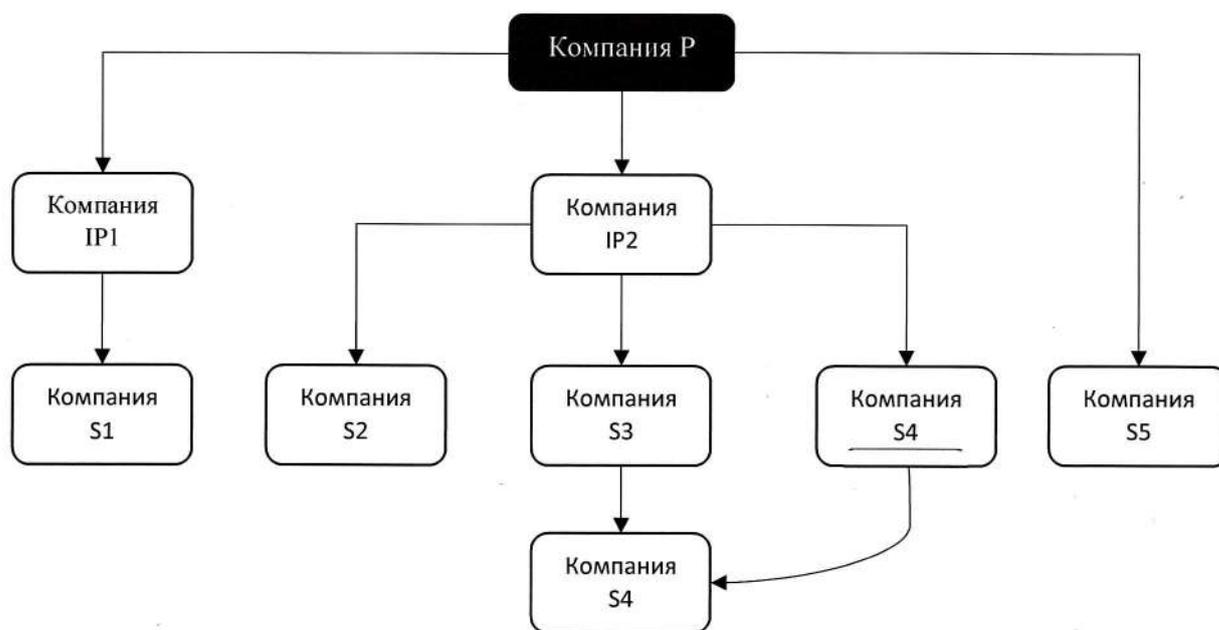
Переданное возмещение может включать активы или обязательства приобретателя, балансовая стоимость которых отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы или бизнес приобретателя). В таком случае приобретатель должен переоценить переданные активы или обязательства до их справедливой стоимости на дату приобретения и признать полученный доход или убытки, если таковые имеются, в составе прибыли или убытка. Однако иногда переданные активы или обязательства остаются в объединенной организации после объединения бизнесов (например, потому что активы или

7. Сделки под общим контролем и формирование новых компаний

Объединение бизнеса, в котором участвуют предприятия или бизнесы, находящиеся под общим контролем, - это сделка по объединению бизнеса, где все объединяемые предприятия или бизнесы в конечном итоге контролируются одной и той же стороной или сторонами как до, так и после проведения сделки по объединению, и этот контроль не является временным. [МСФО (IFRS) 3.B1]

Считается, что группа физических лиц контролирует предприятие, если в результате соглашений, закреплённых договором, данные физические лица осуществляют контроль. Требование о наличии закреплённого договором соглашения должно выполняться строго, и наличие установившейся практики совместного голосования не позволяет его обойти. [МСФО (IFRS) 3.B2]

В рамках группы, структура которой представлена ниже, все компании соответствуют определению бизнеса согласно МСФО (IFRS) 3. Если бы компания IP2 должна была передать компании S3 свою инвестицию в компании S4, то именно компания S3 была бы определена как приобретатель для целей применения представленных далее положений.



Приобретатель в сделке под общим контролем должен использовать один из следующих подходов для отражения такой сделки в своей консолидированной финансовой отчётности:

- использовать балансовые величины (перенесённую стоимость) приобретённых активов и обязательств на том основании, что инвестиция была просто перенесена из одной части группы в другую; или
- использовать порядок учёта, предусмотренный МСФО (IFRS) 3, на том основании, что приобретатель является самостоятельным предприятием, выступающим от собственного имени, и что его не следует путать с экономической группой в целом.

Выбранная учётная политика должна применяться последовательно ко всем аналогичным сделкам под общим контролем [IFRS Insight 5.13.50.40].

7.1. Учет на основе балансовых величин

Если приобретатель решит отражать такие сделки по балансовой стоимости, то ему следует выбрать и последовательно применять учётную политику в отношении того, какие именно балансовые величины будут использоваться для признания приобретённых активов и принятых обязательств; т.е. балансовые величины, отражённые в финансовой отчётности одной из перечисленных ниже сторон:

- передающей стороны (компания IP2);
- переданного предприятия (компания S4);
- конечного материнского предприятия (компания P); или
- любого промежуточного материнского предприятия (компания IP2).

Если применяется порядок учёта, основанный на балансовых величинах, то может потребоваться корректировка показателей собственного капитала, чтобы отразить любую разницу между суммой выплаченного возмещения и величиной капитала объекта приобретения. Возможны следующие подходы к признанию указанной корректировки:

- отразить эту корректировку на счёте капитала, который будет назван «резерв по слиянию» или иным подобным образом.
- отразить эту корректировку в составе нераспределённой прибыли.

На выбор предприятия в отношении учётной политики, которая подлежит последовательному применению, могут повлиять правовые или регуляторные требования, действующие в конкретной юрисдикции.

7.2. Сравнительная информация

В своей финансовой отчётности приобретатель может, но не обязан повторно представлять (с корректировками) сравнительные данные и корректировать показатели текущего отчётного периода до даты совершения сделки, как если бы объединение произошло ранее даты начала самого раннего из представленных в финансовой отчётности периодов. Однако такой пересчёт не должен распространяться на те периоды, когда предприятия не находились под общим контролем [IFRS Insight 5.13.62.10].

МСФО требуют последовательного применения учётной политики в отношении сделок, являющихся аналогичными. Соответственно, выбранная учётная политика в отношении сравнительных данных должна применяться последовательно ко всем аналогичным сделкам под общим контролем. [МСФО (IAS) 8.13]

8. Раскрытие информации

Приобретатель должен раскрывать информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить характер и финансовые последствия объединения бизнесов, состоявшегося:

- в течение текущего отчетного периода; либо
- после конца отчетного периода, но прежде, чем финансовая отчетность одобрена к выпуску.

Приобретатель должен раскрыть информацию, которая позволяет пользователям его финансовой отчетности оценить финансовые последствия корректировок, признанных в течение текущего отчетного периода, которые связаны с объединением бизнесов, состоявшимся в текущем периоде или в предыдущих отчетных периодах.

**Учет обесценения активов согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение
активов»**

Содержание

1.	Определение.....	3
2.	Введение	4
2.1.	Цель и сфера применения	4
3.	Общие принципы тестирования на обесценение	5
3.1.	Расчет убытка от обесценения	5
3.2.	Этапы тестирования активов на обесценение	6
4.	Уровень тестирования на обесценение	7
5.	Когда проводить тестирование на обесценение	8
5.1.	Признаки возможного обесценения	9
5.2.	Действия при выявлении признака возможного обесценения.....	10
6.	Последовательность тестов на обесценение	11
6.1.	Гудвилл.....	12
7.	Определение возмещаемой величины.....	12
7.1.	Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие	13
7.2.	Ценность использования.....	13
7.3.	Прогнозный период.....	14
7.4.	Состав будущих денежных потоков	15
7.5.	Затраты капитального характера	16
7.6.	Ставка дисконтирования	16
7.7.	Проверка разумности рассчитанной ценности использования	16
8.	Определение и признание убытка от обесценения	17
8.1.	Порядок распределения убытков от обесценения.....	17
9.	Восстановление сумм, списанных на убытки от обесценения.....	18
10.	Представление информации.....Ошибка! Закладка не определена.	
11.	Исключения	21

1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета убытка от обесценения нефинансовых активов, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные документы по учету обесценения нефинансовых активов

Сфера законодательства		Источник		
1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов	1.1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов (Концептуальные основы)	КО
2	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	2.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»	МСФО (IFRS) 3
		2.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	МСФО (IFRS) 13
		2.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»	МСФО (IAS) 16
		2.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Изменение валютных курсов»	МСФО (IAS) 21
		2.5	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов»	МСФО (IAS) 36
		2.6	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	МСФО (IAS) 37
		2.7	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 «Нематериальные активы»	МСФО (IAS) 38
3	Прочие источники	2.8	Бюллетень Совета по МСФО «IFRIC Update»	IU (месяц-год)

2. Определение

Единица, генерирующая потоки денежных средств (далее – «ЕГДП») – это наименьшая группа активов, в рамках которой генерируется независимый приток денежных средств в результате использования данных активов. В большинстве случаев тестирование на обесценение проводится на уровне ЕГДП.

Возмещаемая стоимость – это сумма, которая может быть получена посредством использования или продажи актива или ЕГДП.

Ценность использования – это приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые ожидается получать от актива или ЕГДП. Данное понятие объединяет в себе специфичные для Компании оценки будущих денежных потоков и ставку дисконтирования, определяемую с позиций участника рынка.

Основные операционные активы – это активы, которые играют ключевую роль в генерировании выручки бизнесом и используются для этого в совокупности друг с другом.

3. Введение

3.1. Цель и сфера применения

Настоящая Методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 36 «Обесценение активов» (далее – МСФО (IAS) 36).

В Методике описан порядок, которую Компания применяет при учете активов, чтобы их балансовая стоимость не превышала возмещаемую стоимость: если балансовая стоимость актива превышает возмещаемую стоимость, то он считается обесцененным, и Компания отражает убыток от обесценения.

Данная Методика описывает вопросы учета обесценения в отношении:

— всех нефинансовых активов, за исключением:

- инвестиционной недвижимости, которая оценивается по справедливой стоимости;
- запасов;
- отложенных налоговых активов;
- активов по договорам и затрат на заключение или выполнение договоров с покупателями;
- внеоборотных активов, классифицированных в категорию удерживаемых для продажи;

— следующих финансовых активов: инвестиции в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия. [МСФО (IAS) 36.2-5]

Компания на дату утверждения учетной политики имеет 2 ЕГДП:

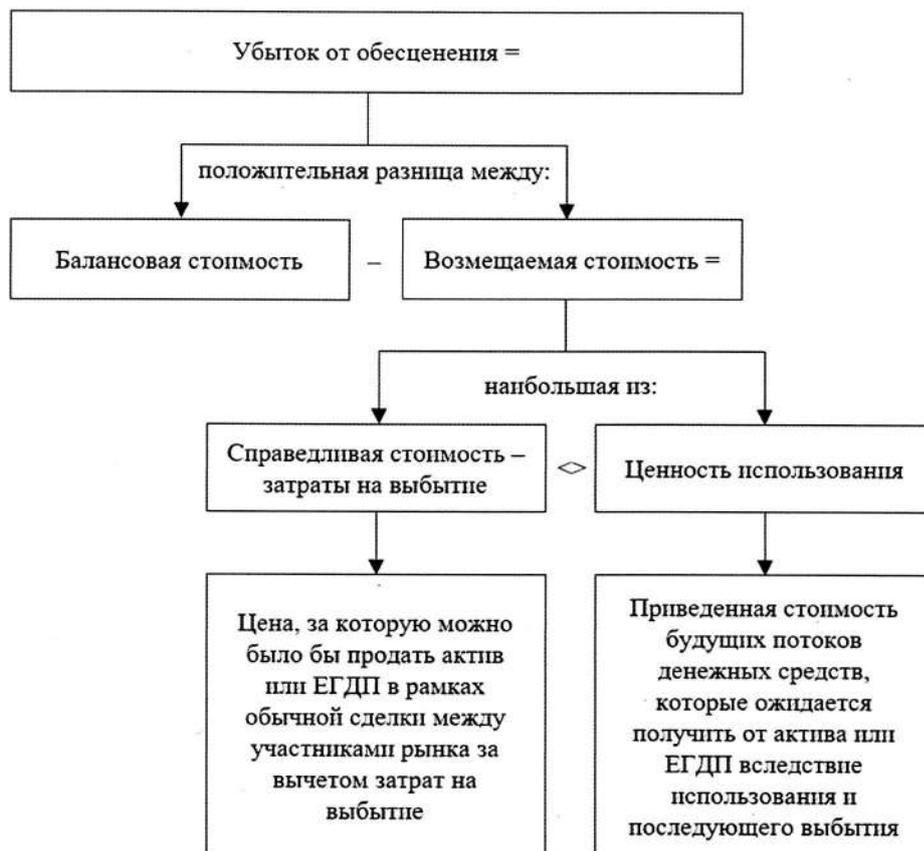
1. ЕГДП 1 - Геологоразведочные работы;
2. ЕГДП 2 - Производство запасных частей.

4. Общие принципы тестирования на обесценение

4.1. Расчет убытка от обесценения

Общий подход к расчету убытка от обесценения может быть представлен в виде следующей схемы: [МСФО (IAS) 36.6]

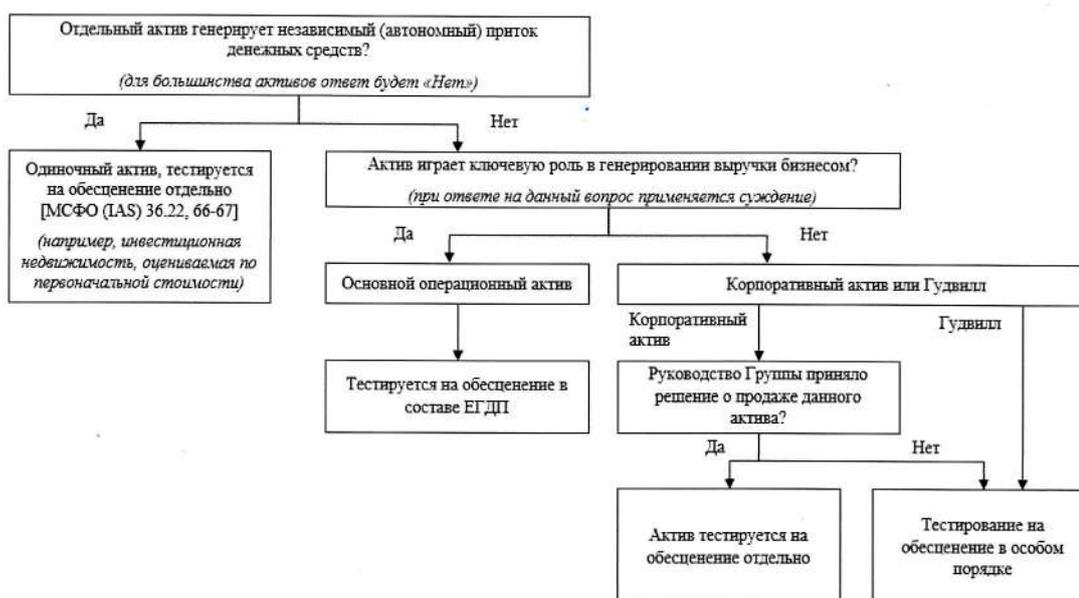
Схема 1: Расчет убытка от обесценения



5. Уровень тестирования на обесценение

В отношении каждого актива, входящего в сферу применения МСФО (IAS) 36, Компания принимает решение об уровне тестирования на обесценение (отдельный актив или группа активов) на основе следующего алгоритма:

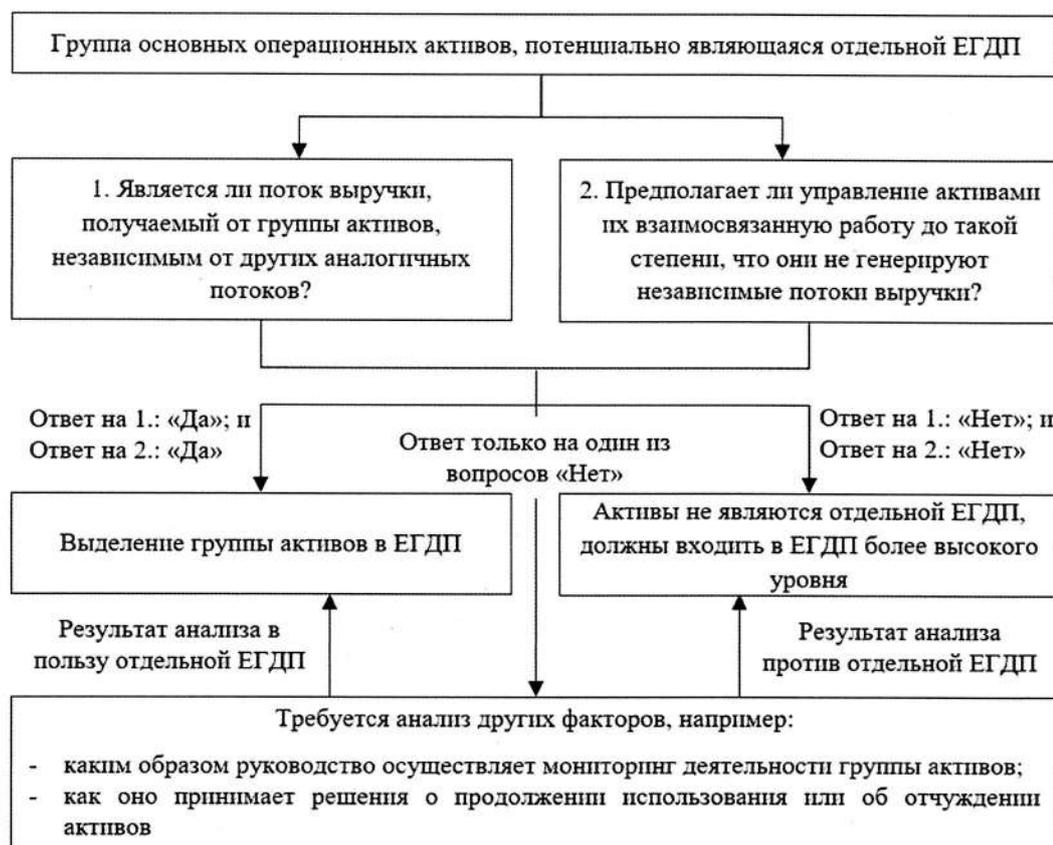
Схема 3: Алгоритм определения уровня тестирования на обесценение



Для определения ЕГДП активы объединяются в наименьшую группу, в рамках которой генерируется независимый приток денежных средств.

Далее представлен алгоритм, согласно которому Компания определяет, является ли группа основных операционных активов отдельной ЕГДП:

Схема 4: Алгоритм определения ЕГДП



ЕГДП, определенная в отношении актива или видов активов, не должна меняться в отношении того же актива или вида активов от периода к периоду, за исключением случаев, когда такое изменение является обоснованным. [МСФО (IAS) 36.6, 72]

Подходы к определению ЕГДП также должны быть последовательными от одного периода к другому.

6. Когда проводить тестирование на обесценение

Проверка активов на обесценение требуется:

- на каждую отчетную дату, если в отношении актива или ЕГДП имеется признак возможного обесценения; и
- ежегодно (вне зависимости от наличия признаков обесценения) и в любой момент при появлении признака возможного обесценения в отношении следующих активов:
 - нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования;
 - нематериальных активов, еще не готовых к использованию; и
 - тех ЕГДП, на которые был распределен гудвилл. [МСФО (IAS) 36.9-10]

6.1. Признаки возможного обесценения

К внутренним признакам возможного обесценения относятся, например, следующие:

- моральный износ или физическое повреждение актива;
- значительно изменившиеся степень или способы использования (или ожидаемого использования) актива, что оказало (или окажет) негативное влияние на Компанию;
- планы продажи актива до наступления ранее ожидавшихся сроков его выбытия;
- признаки того, что эффективность актива является или будет ниже, чем ожидалось;
- затраты денежных средств на приобретение актива, его управление или техническое обслуживание являются значительно выше первоначально предусмотренных бюджетом;
- чистый поток денежных средств или операционной прибыли от актива ниже заложенных в бюджет; и
- чистый отток денежных средств или операционные убытки от актива. [МСФО (IAS) 36.12(e)-(g), 14]

Примерами внешних признаков возможного обесценения являются следующие:

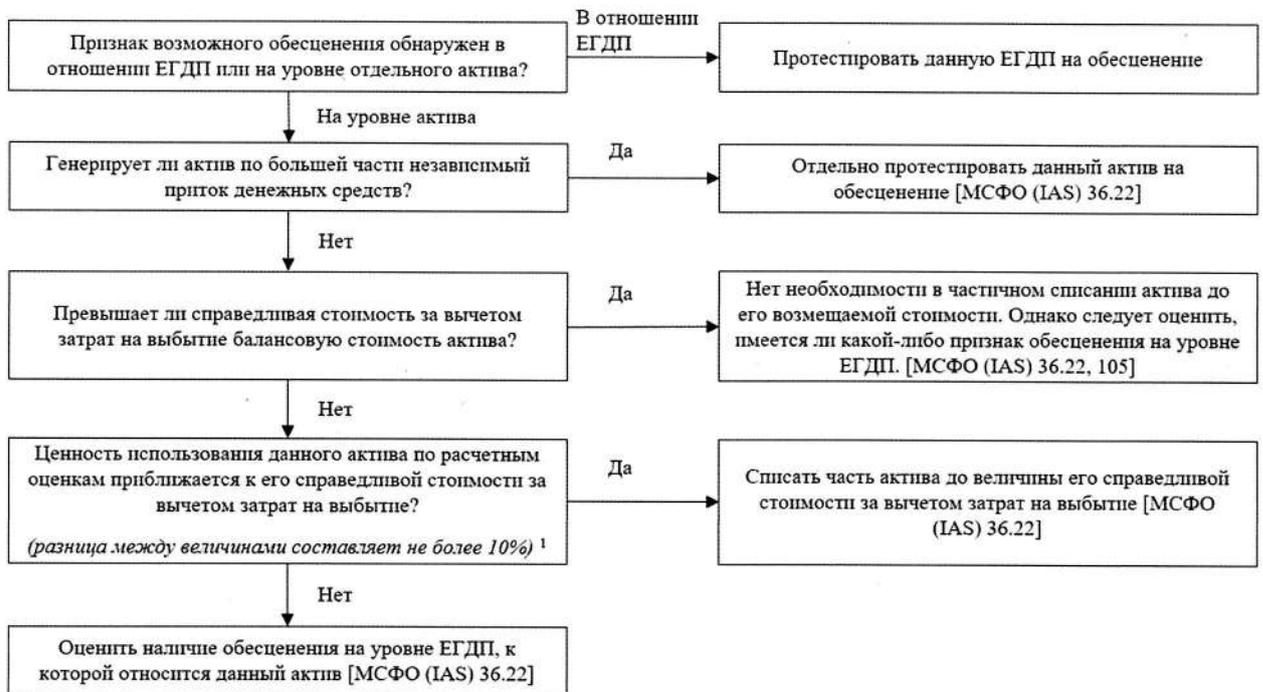
- значительное и неожиданное снижение рыночной стоимости;
- значительные неблагоприятные изменения в технологиях, рыночных, экономических или правовых условиях;
- рост рыночных процентных ставок, который приведет к увеличению ставки дисконтирования, используемой для определения ценности использования того или иного актива; и
- тот факт, что балансовая стоимость чистых активов Компании превышает их рыночную капитализацию. [МСФО (IAS) 36.12(a)-(d)]

Указанные в примерах признаки возможного обесценения анализируются при решении вопроса о том, требуется ли провести тестирование на обесценение. Наличие данных признаков не ведет к обязательной проверке. Окончательное решение принимает Компания с использованием мотивированного суждения.

6.2. Действия при выявлении признака возможного обесценения

При обнаружении признака возможного обесценения Компания действует в соответствии со следующим алгоритмом:

Схема 5: Порядок действий при возможном обесценении актива или ЕГДП¹

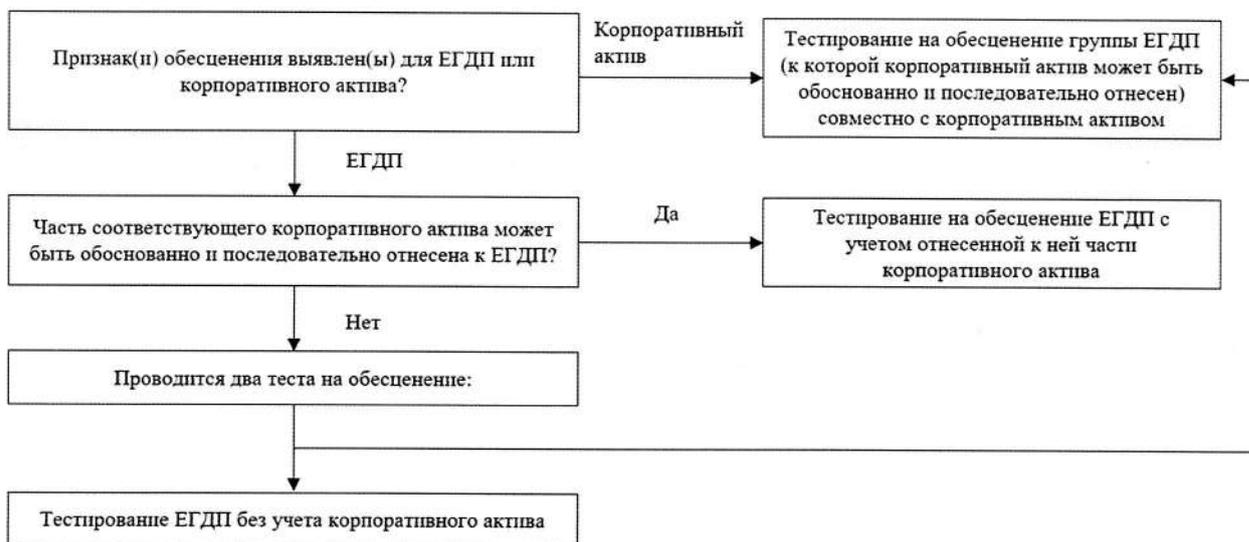


¹ Требуется суждения Компании

7. Последовательность тестов на обесценение

Решение вопроса о последовательности проведения тестов усложняется в случае наличия корпоративных активов или гудвилла, относящихся к нескольким ЕГДП.

Схема 6: Алгоритм тестирования ЕГДП на обесценение при наличии корпоративного актива



Условный пример – Отнесение корпоративного актива к ЕГДП:

I) Компания S и компания T обе имеют две ЕГДП - А и В. Обе ЕГДП в каждой из компаний пользуются ИТ-системой (корпоративный актив), управление которой осуществляют соответствующие головные офисы компаний. Каждая из компаний выявляет признаки обесценения ЕГДП В.

Компания S заключает, что часть ИТ-системы может быть обоснованно и последовательно отнесена к балансовой стоимости ЕГДП В. Соответственно компания S проводит один тест на обесценение: на уровне ЕГДП В с учетом отнесенной к ней части ИТ-системы.

Компания T заключает, что часть ИТ-системы не может быть обоснованно и последовательно отнесена к балансовой стоимости ЕГДП В. Соответственно, компания T проводит два теста на обесценение:

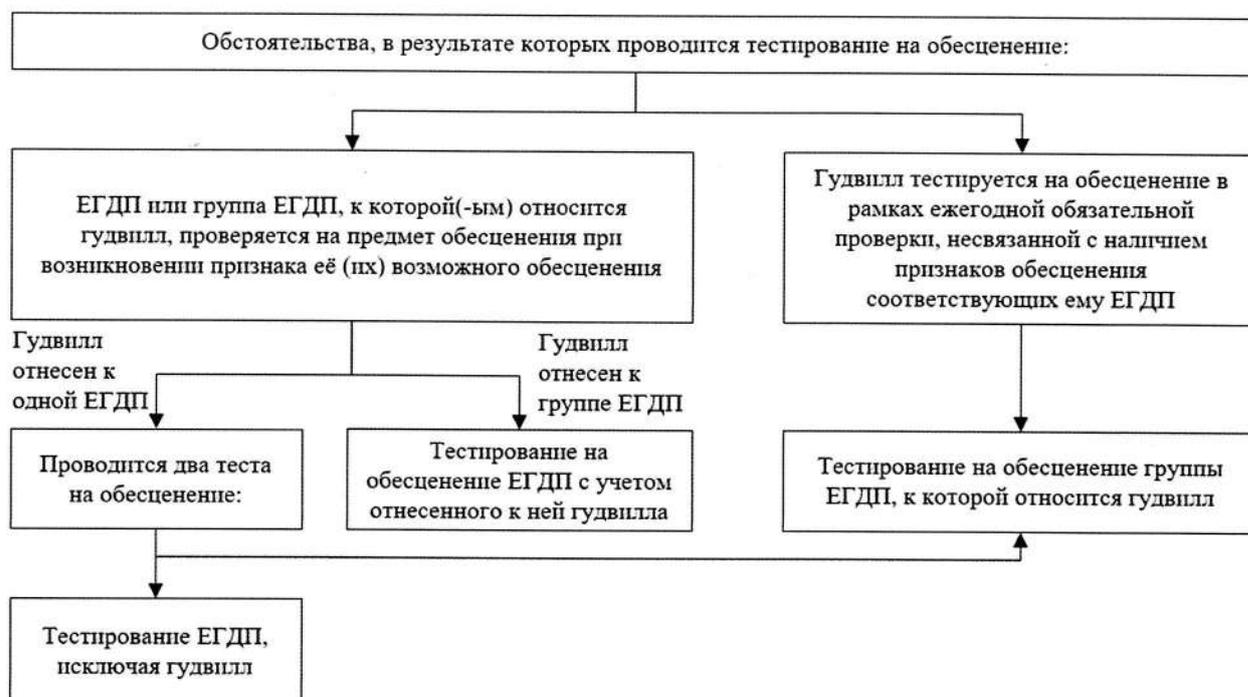
- на уровне ЕГДП В, исключив из ее балансовой стоимости любую часть ИТ-системы;
- на уровне ЕГДП А плюс ЕГДП В, плюс ИТ-система. [Insights into IFRS 3.10.150.30-37]

II) Допустим, что ИТ-система компании S морально устарела, но за исключением данного факта никаких признаков обесценения ни одной из ЕГДП в целом не наблюдается. Поскольку данный корпоративный актив используется исключительно для генерирования потоков денежных средств всей компании S, именно компания S идентифицируется как соответствующая группа ЕГДП, которую необходимо протестировать. [МСФО (IAS) 36.101] [Insights into IFRS 3.10.150.60]

7.1. Гудвилл

Порядок тестирования на обесценение ЕГДП при наличии гудвилла представлен на следующей схеме:

Таблица 7: Алгоритм тестирования ЕГДП на обесценение при наличии гудвилла



8. Определение возмещаемой величины

Цель тестирования на обесценение заключается в том, чтобы определить, превышает ли возмещаемая величина актива (или ЕГДП) его (или ее) балансовую стоимость.

Не всегда требуется определять обе величины, наибольшая из которых является возмещаемой: справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие и ценность использования.

Если хотя бы одна из данных величин превышает балансовую стоимость актива или ЕГДП, то нет необходимости в расчете второго показателя.

Однако если хотя бы одна из данных величин меньше балансовой стоимости, то Компания определяет возмещаемую величину и рассчитывают убыток от обесценения.

Если рассчитать справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие невозможно в связи с тем, что отсутствует база для надежной расчетной оценки справедливой стоимости, то в качестве возмещаемой величины используется показатель ценности использования. [МСФО (IAS) 36.19-22]

Несмотря на указанное выше, если проверка на обесценение вызовет необходимость протестировать на обесценение ЕГДП, то в состав проверяемых активов включаются все активы данной ЕГДП.

При распределении любого убытка от обесценения нельзя списывать стоимость отдельного актива до величины, ниже его возмещаемой величины или нуля. [МСФО (IAS) 36.105]

8.1. Справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие

Для определения возмещаемой величины используется справедливая стоимость за вычетом затрат на выбытие.

Оценка справедливой стоимости осуществляется в соответствии с МСФО (IFRS) 13.

Затраты на выбытие представляют собой дополнительные затраты, непосредственно связанные с выбытием актива или ЕГДП. Данные затраты включают, например:

- затраты, необходимые для юридического оформления сделки продажи;
- налог на сделку;
- прочие затраты, требующиеся для подготовки актива или ЕГДП к его (ее) продаже.

Затраты по привлечению финансирования и расход по налогу на прибыль к затратам на выбытие не относятся. [МСФО (IAS) 36.6, 28]

8.2. Ценность использования

Расчет ценности использования базируется на обоснованных и подтверждаемых допущениях в отношении прогнозов денежных потоков, утвержденных руководством Компании (например, в составе бюджета) и скорректированных с учетом требований стандартов МСФО.

При определении ценности использования актива принимаются во внимание следующие факторы:

Таблица 8: Факторы, учитываемые при определении ценности использования

Фактор	Способ отражения в оценке
Расчетная величина будущих денежных потоков, которые Компания ожидает получить от актива с учетом эффекта изменения стоимости денег с течением времени;	Использование ставки дисконтирования, учитывающей текущую рыночную безрисковую ставку процента
Возможные отклонения в суммах или сроках ожидаемых будущих денежных потоков;	Корректировка величины будущих потоков денежных средств, либо корректировка ставки дисконтирования
Цена, связанная с неопределенностью, присущей данному активу;	
Другие факторы, такие как неликвидность, которые будут учитываться при оценке величины будущих денежных потоков, ожидаемых от актива. [МСФО (IAS) 36.30]	

Компания использует один из следующих подходов к прогнозированию потоков денежных средств при расчете их приведенной стоимости:

- традиционный подход, при котором используется один прогноз наиболее вероятного потока денежных средств; или
- подход ожидаемых денежных потоков, при котором используются множественные прогнозы возможных потоков денежных средств, взвешенных по степени их вероятности. [МСФО (IAS) 36.A4-A14]

Далее представлены компоненты, которые должна включать используемая ставка дисконтирования в соответствии с каждым из подходов:

Таблица 9: Компоненты ставки дисконтирования для разных подходов

Компонент	Традиционный подход	Подход ожидаемых денежных потоков
1: Безрисковая ставка дисконтирования (временная стоимость денег)	Отражается в ставке дисконтирования	Отражается в ставке дисконтирования
2: Премия за риск		
3: Неопределенность относительно будущих денежных потоков [МСФО (IAS) 36.A4]		Отражается в денежных потоках

Чтобы оценить обоснованность и подтверждаемость допущений, лежащих в основе текущих прогнозов денежных потоков, руководство Компании анализирует причины расхождений между денежными потоками согласно прошлым прогнозам и фактическими потоками денежных средств. [МСФО (IAS) 36.34]

8.3. Прогнозный период

Максимальный рекомендуемый период, на который составляются прогнозы будущих денежных потоков, составляет 5 лет, кроме случаев, когда использование более длительного периода может быть оправданным.

Денежные потоки с момента окончания прогнозного периода экстраполируются в будущее (продление прогноза, по сути) на весь срок полезного использования актива или ЕГДП. Для расчета таких потоков Компания использует либо одинаковую сумму прироста (например, процентного дохода или выручки) каждый год, либо уменьшающуюся сумму (замедляющийся рост). Указанные суммы должны отражать темпы роста кредитования, бизнеса, отрасли или страны. Именно эти потоки денежных средств составляют основу так называемой завершающей («терминальной») стоимости. [МСФО (IAS) 36.33, 35]

Прогнозные денежные потоки за год, завершающий период прогнозирования, должны экстраполироваться в будущее только в том случае, если указанный год представляет стадию устойчивого развития бизнеса. Если стадия устойчивости еще не была достигнута, то экстраполированные потоки корректируются в целях отражения ожидаемого в будущем развития бизнеса.

Если ЕГДП состоит из нескольких активов, имеющих существенное значение для ведения бизнеса, то при тестировании на обесценение следует ориентироваться на тот существенный актив, который характеризуется самым продолжительным сроком полезного использования, а замену активов с более короткими сроками следует считать частью процесса текущего обслуживания данной ЕГДП.

Условный пример – Срок полезного использования ЕГДП

В состав ЕГДП входит завод, специализирующийся на выпуске определенной продукции, со сроком полезного использования в 50 лет и оборудование со сроком полезного использования в 10 лет. Прогнозные денежные потоки для расчета ценности использования ЕГДП строятся исходя из срока полезного использования завода, т.е. 50 лет. [МСФО (IAS) 36.49] [Insights into IFRS 3.10.230.60]

8.4. Состав будущих денежных потоков

В расчет ожидаемых денежных потоков включаются:

- поступления денежных средств от использования актива или ЕГДП;
- затраты денежных средств (включая накладные расходы), необходимые для генерации притока денежных средств; и
- чистый поток денежных средств от последующего окончательного выбытия этого актива или ЕГДП. [МСФО (IAS) 36.39, 41]

В состав накладных расходов обычно включаются затраты на предоставление ЕГДП определенных услуг и прочие корпоративные расходы, в том числе управленческие.

Компания проводит анализ накладных расходов на соответствие следующим двум критериям, чтобы решить, включать ли их в расчет ценности использования ЕГДП:

- эти затраты могут быть отнесены к данной ЕГДП непосредственно или путем распределения на какой-либо разумной и последовательной основе; и
- эти затраты необходимы для генерирования притока денежных средств от данной ЕГДП. [МСФО (IAS) 36.39(b), 41]

Управленческие расходы, как правило, удовлетворяют данным критериям.

Чистые потоки денежных средств от выбытия актива представляют собой сумму, которую Компания ожидает получить при продаже актива независимой стороне за вычетом затрат на выбытие.

Для оценки ожидаемой к получению суммы Компания использует текущие (на дату проведения расчетной оценки) цены на аналогичные активы:

- чей срок полезного использования уже подошел к концу; и
- которые использовались в условиях, аналогичных тем, в которых будет использоваться данный актив. [МСФО (IAS) 36.52-53]

Эти цены корректируются с учетом будущих повышений или снижений цен, специфичных для данного актива.

8.5. Затраты капитального характера

Расчетные оценки потоков денежных средств должны отражать текущее состояние актива.

Поэтому в расчет не включаются:

- будущие затраты капитального характера, которые направлены на улучшение или увеличение производительности актива; либо
- реструктуризация, в отношении которой Компания еще не принимала на себя никаких обязательств; и
- соответствующие выгоды.

При этом в расчет включаются будущие затраты капитального характера, необходимые для поддержания соответствующего уровня производительности актива, и затраты на его техническое обслуживание.

8.6. Ставка дисконтирования

При определении ценности использования прогнозируемые будущие денежные потоки дисконтируются по ставке дисконтирования до учета налогов, которая отражает:

- текущую рыночную оценку временной стоимости денег; и
- риски, присущие только данному активу или ЕГДП. [МСФО (IAS) 36.55]

Данная ставка дисконтирования представляет собой рыночную норму доходности, которую потребовали бы инвесторы, если бы они вкладывали средства в данный актив или ЕГДП. [МСФО (IAS) 36.56, A16, BCZ53]

В случае отсутствия ставки дисконтирования, непосредственно наблюдаемой на рынке, Компания использует в качестве стартовой величины для определения подходящей ставки дисконтирования следующие показатели:

- ставку средневзвешенной стоимости капитала (weighted average cost of capital - WACC) Компании;
- ставку, по которой Компания может привлечь дополнительные заемные средства; и
- другие рыночные процентные ставки по займам. [МСФО (IAS) 36.A17-A18]

8.7. Проверка разумности рассчитанной ценности использования

После расчета ценности использования Компания проводит анализ чувствительности этой величины к изменениям:

- основных допущений в отношении потоков денежных средств;
- темпа роста экстраполированного денежного потока; и
- ставки дисконтирования.

Помимо анализа чувствительности, сравнение полученных результатов с возможными внешними показателями также дает подтверждение разумности как ставки дисконтирования, так и потоков денежных средств, использованных при определении ценности использования. [МСФО (IAS) 36.33]

9. Определение и признание убытка от обесценения

Способ оценки и признания убытка от обесценения зависит от метода учета соответствующего актива или ЕГДП (по остаточной или переоцененной стоимости):

Таблица 10: Оценка и признание убытка от обесценения для разных методов учета

	Учет актива или ЕГДП по остаточной стоимости				Учет актива или ЕГДП по переоцененной стоимости			
Убыток от обесценения	Превышение остаточной стоимости актива (или ЕГДП) над его (или ее) возмещаемой величиной. [МСФО (IAS) 36.6, 59]				Превышение переоцененной балансовой стоимости актива (или ЕГДП) над его (или ее) возмещаемой величиной. [МСФО (IAS) 36.5]			
Признание убытка от обесценения	В составе прибыли или убытка за период. [МСФО (IAS) 36.60]				В составе прочего совокупного дохода в сумме не более размера прироста стоимости от переоценки. Оставшаяся сумма отражается в составе прибыли или убытка за период. [МСФО (IAS) 36.60]			
Пример учетных проводок	При обесценении основного средства создается следующая учетная проводка:				При обесценении основного средства создаются следующие учетные проводки (если сумма обесценения превышает размер прироста стоимости от переоценки):			
		<i>Условный счет</i>	<i>Строка отчетности</i>	<i>Условная Сумма</i>		<i>Условный счет</i>	<i>Строка отчетности</i>	<i>Условная Сумма</i>
	Дт	X	Убыток от обесценения по нефинансовым активам	100	Дт	X	Резерв по переоценке основных средств	80
	Кт	0100	Счет учета основных средства	(100)	Кт	0100	Счет учета основных средства	(80)
					Дт	X	Убыток от обесценения по нефинансовым активам	20
				Кт	0100	Счет учета основных средства	(20)	

После того как Компания протестирует актив на обесценение, им следует рассмотреть вопрос о необходимости изменения срока полезного использования, способа амортизации или остаточной ценности данного актива. Любые такие изменения учитываются перспективно как изменения в бухгалтерской оценке.

9.1. Порядок распределения убытков от обесценения

В следующей таблице представлена последовательность, в которой Компания распределяет убыток от обесценения между активами, входящими в сферу применения МСФО (IAS) 36: [МСФО (IAS) 36.104-108]

Таблица 11: Последовательность распределения убытков от обесценения

Шаг 1	Уменьшить балансовую стоимость любого гудвилла, отнесенного к ЕГДП.
Шаг 2	Распределить оставшуюся сумму убытка от обесценения между другими активами в составе ЕГДП пропорционально величинам их балансовой стоимости.
	Однако балансовая стоимость любого из этих активов не может быть уменьшена до уровня ниже наибольшей из двух величин: возмещаемой величины и нуля.
	Поэтому нужно определить, если возможно, возмещаемую величину для каждого из отдельных активов или ЕГДП более низкого уровня, включенных в ЕГДП, тестируемую на обесценение.
Шаг 3	Если после шага 2 останется какая-либо часть убытка от обесценения, то эту оставшуюся сумму следует распределить между другими активами в данной ЕГДП, которые еще не были списаны до наибольшей из двух величин: возмещаемой величины актива и нуля.
Шаг 4	Признать обязательство в отношении любой оставшейся части убытка от обесценения только в том случае, если это требуется другим стандартом.

10. Восстановление сумм, списанных на убытки от обесценения

По состоянию на каждую отчетную дату Компания оценивает ситуацию с целью выявления признаков того, что признанные ранее убытки от обесценения подлежат восстановлению.

Если такие признаки присутствуют, и возмещаемая величина обесценившегося актива или ЕГДП увеличилась, то суммы, списанные на убытки от обесценения, восстанавливаются. [МСФО (IAS) 36.110, 114]

К внутренним признакам того, что убытки от обесценения необходимо восстановить, относятся:

- значительные изменения степени или способа использования актива, эффект которых является благотворным для Компании; и
- признаки того, что эффективность актива является выше, чем ожидалось. [МСФО (IAS) 36.111(d)-(e)]

К внешним признакам того, что убытки от обесценения необходимо восстановить, относятся:

- значительное увеличение рыночной стоимости актива;
- значительные благоприятные изменения в технических, рыночных, экономических или правовых условиях, в которых Компания осуществляет деятельность, или на рынке, для которого предназначен актив; и
- снижение рыночных процентных ставок или иных рыночных показателей нормы доходности инвестиций, вследствие чего будет снижена ставка дисконтирования, используемая для определения ценности использования актива. [МСФО (IAS) 36.111(a)-(c)]

Когда ЕГДП оценивается на предмет восстановления убытков от обесценения, то не имеет значения, изменился ли состав данной ЕГДП с того момента, как был признан убыток от обесценения.

Это связано с тем, что единицей учета при оценке на обесценение и на предмет восстановления убытков от обесценения, является целиком вся ЕГДП, а не отдельные активы, входящие в эту ЕГДП. [МСФО (IAS) 36.72-73, 117]

Условный пример - Изменение в составе ЕГДП:

У компании Z есть ЕГДП X, которую составляют различные операционные активы. По состоянию на 31 декабря 2021 года компания Z признала убыток от обесценения в размере 20 сум вследствие снижения рентабельности, которое было вызвано тем, что некоторые ее активы морально устарели. Это привело к частичному списанию балансовой стоимости ЕГДП X, которая была уменьшена со 100 до 80 д.е. Никакого гудвилла на эту ЕГДП не распределялось, поэтому убыток от обесценения был пропорционально распределен на нефинансовые активы в составе данной ЕГДП, исходя из их балансовых величин.

В течение 2022 года компания Z приобрела новые активы стоимостью 30 д.е., чтобы повысить свой технический потенциал. Эти активы были включены в ЕГДП X, поскольку представляли собой неотъемлемую часть этой ЕГДП и не создавали независимых денежных потоков в качестве отдельных активов. По состоянию на 31 декабря 2022 года добавление этих активов привело к тому, что расчетная оценка возмещаемой величины ЕГДП X увеличилась до 140 д.е..

Компания Z заключает, что ей следует признать восстановление убытков от обесценения, несмотря на то что рост возмещаемой величины был связан с новыми активами, включенными в ЕГДП X. Восстанавливаемая сумма не может превышать 20 д.е. (т.е. суммы, ранее списанной на убыток от обесценения), и ее величина ограничивается. Восстанавливаемая сумма распределяется на активы, стоимость которых была частично списана в 2021 году, а не на новые активы, приобретенные компанией. [Insights into IFRS 3.10.390.50-70]

Восстанавливаемую сумму следует распределять только на те ранее обесцененные активы, которые продолжают использоваться и входят в состав ЕГДП на дату восстановления, вне зависимости от той ЕГДП, в которой первоначально было признано обесценение этих активов.

Условный пример – Передача активов в другую ЕГДП:

Активы, которые обесценились в составе ЕГДП X, передаются ЕГДП Y, которая также была обесценена. Через год после передачи появились признаки восстановления применительно к ЕГДП Y. Любое восстановление сумм, списанных на убытки от обесценения ЕГДП Y, распределяется как на те активы, которые изначально входили в состав ЕГДП Y и были обесценены, так и на те обесцененные активы, которые были получены от ЕГДП X. [МСФО (IAS) 36.72-73, 117] [Insights into IFRS 3.10.390.75]

Подлежащая восстановлению сумма убытков от обесценения ЕГДП распределяется на основе тех же принципов, что и при распределении суммы убытка от обесценения. Исключение составляют указанные далее ситуации. [МСФО (IAS) 36.122, 124-125, 38.48, КР МСФО (IFRIC) 10.8]

Убытки от обесценения не восстанавливаются в следующих случаях:

- если увеличение возмещаемой величины вызвано исключительно высвобождением дисконта, использованного при определении ценности использования; [МСФО (IAS) 36.116]
- убытки от обесценения были признаны в отношении гудвилла.

Во всех случаях максимальная восстанавливаемая сумма равна наименьшей из двух величин:

- суммы, позволяющей довести балансовую стоимость актива до его возмещаемой величины; и
- суммы, позволяющей восстановить стоимость актива до его балансовой стоимости, в которой он был бы отражен, если бы не был признан убыток от обесценения. [МСФО (IAS) 36.117, 123]

Способ отражения восстановления убытков от обесценения зависит от метода учета соответствующего актива или ЕГДП (по остаточной или переоцененной стоимости):

Таблица 12: Учет восстановления убытков от обесценения в зависимости от метода учета

	Учет актива или ЕГДП по остаточной стоимости			Учет актива или ЕГДП по переоцененной стоимости				
Отражение восстановления убытков от обесценения	В составе прибыли или убытка за период. [МСФО (IAS) 36.119]			В составе прибыли или убытка за период только в той части, в которой был там отражен ранее признанный убыток от обесценения. Любое дальнейшее увеличение балансовой стоимости актива или ЕГДП учитывается как прирост стоимости от переоценки. [МСФО (IAS) 36.119]				
Пример учетных проводок	При восстановлении убытков от обесценения основного средства создается следующая учетная проводка:			При восстановлении убытков от обесценения основного средства создаются следующие учетные проводки (если сумма восстановления убытков больше ранее признанных убытков):				
		<i>Условный счет</i>	<i>Строка отчетности</i>	<i>Условная Сумма</i>		<i>Условный счет</i>	<i>Строка отчетности</i>	<i>Условная Сумма</i>
	Дт	0100	Счета учета основных средств	100	Дт	0100	Счета учета основных средств	80
	Кт	X	Прибыль от восстановления обесценения по нефинансовым активам	(100)	Кт	X	Прибыль от восстановления обесценения по нефинансовым активам	(80)
					Дт	0100	Счета учета основных средств	20
				Кт	X	Резерв по переоценке основных средств	(20)	

**Учет резервов, условных обязательств и условных активов согласно
МСФО (IAS) 37**

1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета резервов, условных обязательств и условных активов, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Нормативные ссылки по учету резервов

Сфера законодательства		Источник		
1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов	1.1	Концептуальные основы представления финансовых отчетов (Концептуальные основы)	КО
2	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	2.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 «Основные средства»	МСФО (IAS) 16
		2.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	МСФО (IAS) 37
3	Разъяснения Комитета по разъяснениям международной финансовой отчетности (КРМФО)	3.1	Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению природных ресурсов и иных аналогичных обязательствах»	КРМФО (IFRIC) 1

2. Определение

Резерв – это обязательство компании, в отношении срока либо суммы погашения которого имеется неопределенность. [МСФО (IAS) 37.10]

— Обязательство, обусловленное сложившейся практикой (конструктивное обязательство) обязательство, возникающее в результате действий компании в случаях, когда:

- посредством сложившейся практики, опубликованной политики или достаточно конкретного текущего заявления компании продемонстрировали другим сторонам, что они примут на себя определенные обязанности; и
- в результате компании создали у других сторон обоснованные ожидания, что они исполнят принятые на себя обязанности. [МСФО (IAS) 37.10]

Обязывающее событие – событие, создающее юридическое или обусловленное сложившейся практикой обязательство, в результате которого у компании нет реалистичной альтернативы проведению расчетов по этому обязательству. [МСФО (IAS) 37.10]

Условное обязательство представляет собой:

- возможную обязанность компании, которая возникает из прошлых событий и наличие которой будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких будущих событий, возникновение которых неопределенно и которые не полностью находятся под контролем компании;
- существующее обязательство компании, которое возникает из прошлых событий, но не признается, так как:
- не представляется вероятным, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды; или

— величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.
[МСФО (IAS) 37.10]

Условный актив – возможный актив, который возникает из прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или нескольких будущих событий, в наступлении которых нет уверенности и которые не полностью находятся под контролем компании. [МСФО (IAS) 37.10]

Юридическое обязательство – обязательство, проистекающее из договора (из его прямо определенных или подразумеваемых условий), законодательства или иного действия правовых норм. [МСФО (IAS) 37.10]

3. Цель и сфера применения

Данная учетная Методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» (далее – МСФО (IAS) 37) с целью обеспечения общего порядка классификации, первоначального признания, оценки и последующего учета в отношении резервов, условных обязательств и условных активов при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Положения данной Методики применяются только в том случае, если иной стандарт не содержит требований по учету резервов определенного вида.

4. Порядок отражения резервов в финансовой отчетности

4.1. Критерии признания резервов

Компания признает резерв при одновременном выполнении следующих условий:

- Компания имеет юридическую или конструктивную обязанность, возникшую в результате прошлых событий;
- скорее вероятно, чем нет, что в связи с выполнением такой обязанности возникнет отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;
- расчетную сумму оттока ресурсов возможно с надежностью оценить. [МСФО (IAS) 37.14, 23]

В случае, если указанные условия не выполняются, резерв не признается, и компания проводит анализ наличия условного обязательства, в соответствии с разделом 0. «6.1. Условные обязательства» *настоящей учетной политики.*

Основное и неперемное условие существования обязанности - то, что она является следствием какого-либо события в прошлом. [МСФО (IAS) 37.17]

Условный пример - Новый Нормативный акт – Потенциальная обязанность

Принятый новый нормативный акт обязывает Компанию, производящего грузовые автомобили, принимать обратно и превращать в лом все автомобили, которые он продаст после 1 января 2022 года.

Правовая обязанность в отношении затрат на переработку металлолома возникает в тот момент, когда становится практически несомненным, что указанный нормативный акт будет принят. Обязывающим событием является продажа грузовых автомобилей.

Поэтому Компания признаёт резерв на сумму приведённой стоимости ожидаемых затрат по переработке в лом каждой грузовой машины, которая продаётся после 1 января 2022 года. Данный резерв признаётся по мере продажи автомобилей. Он не признаётся в отношении тех автомашин, которые находятся на складе готовой продукции по состоянию на 1 января 2022 года, несмотря на то что затраты по переработке лома будут учитываться при проведении любых тестов, предполагающих расчёт чистой стоимости возможной продажи.

При принятии решения о признании резервов в финансовой отчетности компания принимает во внимание все имеющиеся у них на отчетную дату свидетельства о наличии (или отсутствии) юридического или конструктивного обязательства, в том числе мнений экспертов и данные о событиях после отчетного периода.

Для оценки вероятности выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, компания использует следующую шкалу:

- вероятно – вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, составляет более 50 процентов;
- возможно – вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, составляет от 10 до 50 процентов;
- маловероятно – вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономические выгоды, составляет менее 10 процентов.

Для признания резерва должны выполняться все условия, вероятность которых составляет более 50 процентов.

Компания не признает резервы в отношении:

- затрат на ремонт и обслуживание собственных активов, так как они относятся к их будущему использованию;
- будущих операционных убытков.

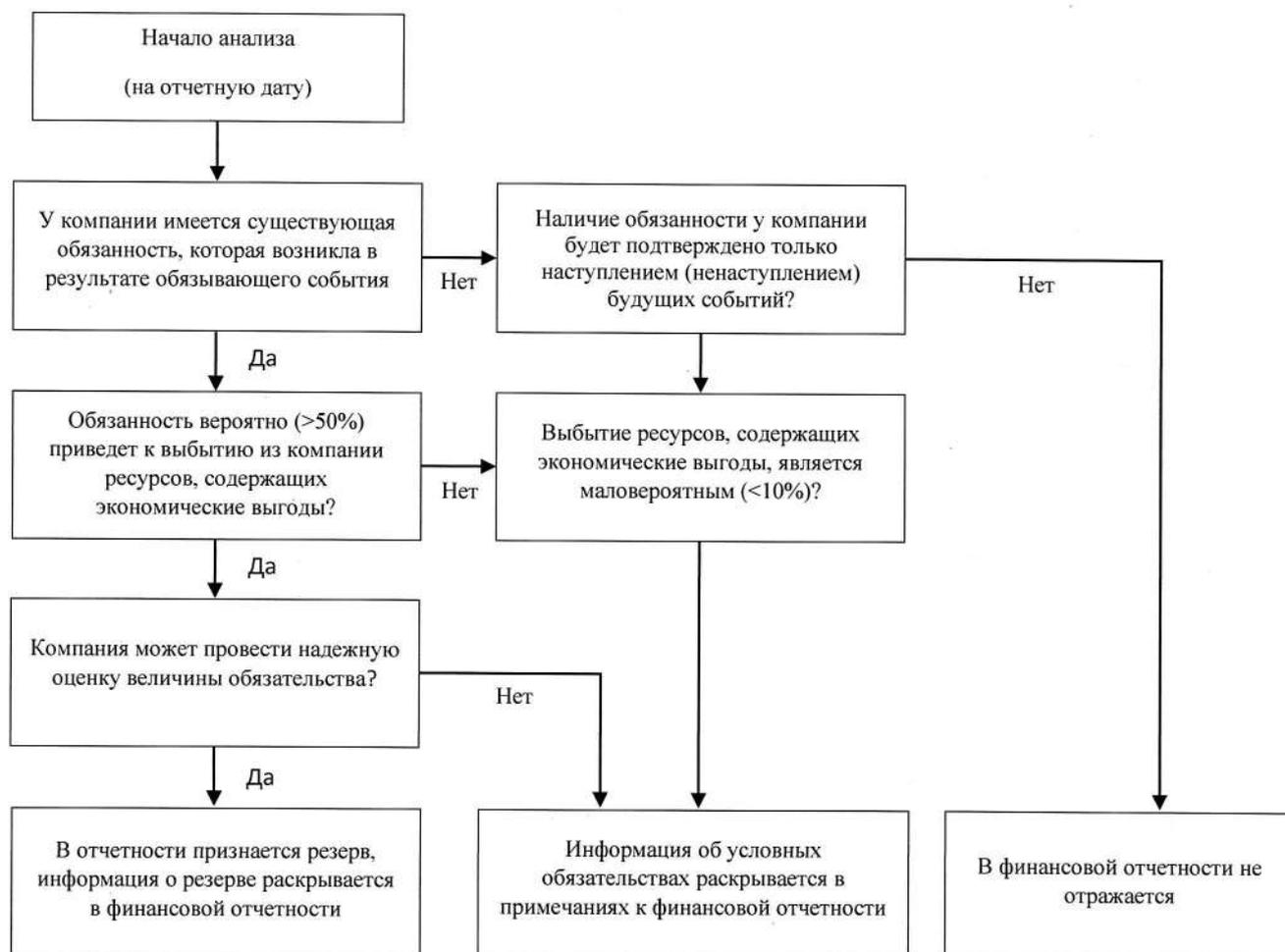
Если существование обязательства зависит от действий компании в будущем, резерв не признается, пока обязательство не станет неизбежным, то есть у компании будет отсутствовать реалистичная альтернатива проведению расчетов по этому обязательству.

Условный пример – Обязывающее событие – Общие предпринимательские риски

Участник компании опубликовал свой бизнес-план, в соответствии с которым он собирается выходить на новые зарубежные рынки. Эти новые рынки подвергают Участника компании существенно возросшим рискам, включая валютный риск, а также правовую и политическую неопределённость. Несмотря на то, что план уже опубликован и его осуществление может считаться практически несомненным, Участник компании не может признать резерв, поскольку обязывающее событие ещё не произошло.

На схеме ниже представлен общий порядок принятия решения в отношении признания и отражения в финансовой отчетности компании резервов и условных обязательств.

Схема 1. Порядок принятия решения в отношении признания и отражения в финансовой отчетности компании резервов и условных обязательств.



4.2. Порядок отражения признаваемых в отчетности резервов

Компания подвержена следующим видам резервов:

- резерв по налоговым искам (см. раздел: 4.3.1);
- резерв по юридическим искам (см. раздел: 02);
- резерв по неиспользованному отпуску сотрудников (см. раздел: 03);
- резерв по актуарным обязательствам (см. раздел: 04);
- резерв по обременительному договору.

Порядок учета резервов представлен в следующих схемах с указаниями соответствующих разделов:

Схема 2. Порядок учета резервов по налоговым / юридическим искам



4.3. Первоначальное признание

Сумма, признанная в качестве резерва, должна отражать наилучшую расчетную оценку затрат, необходимых на конец отчетного периода для урегулирования существующего обязательства. [МСФО (IAS) 37.36]

Наилучшая расчетная оценка затрат представляет собой сумму, которую компанию необходимо заплатить для погашения обязательства или для передачи его третьему лицу на конец отчетного периода. [МСФО (IAS) 37.37]

Если резерв создается в отношении большой совокупности объектов, то его величина оценивается путем взвешивания всех возможных исходов по коэффициентам вероятности наступления каждого из этих исходов согласно расчету ожидаемой величины. [МСФО (IAS) 37.39]

Условный пример – Гарантийное обязательство

Компания продает товары с гарантией, по которой покупателям возмещаются затраты на устранение любых производственных дефектов, которые обнаруживаются в течение первых шести месяцев после покупки. Если во всех проданных товарах будут обнаружены небольшие дефекты, затраты на ремонт составят 1 миллион д.е. Если во всех проданных товарах будут обнаружены значительные дефекты, затраты на ремонт составят 4 миллиона сум. Прошлый опыт и ожидаемый прогноз Участника компании говорят о том, что в предстоящем году 75 процентов проданных товаров не будут иметь дефектов, 20 процентов проданных товаров будут иметь небольшие дефекты и 5 процентов проданных товаров будут иметь значительные дефекты. Участник компании оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом. Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составляет:

$$(75\% \text{ от нуля}) + (20\% \text{ от } 1 \text{ миллиона д.е.}) + (5\% \text{ от } 4 \text{ миллионов д.е.}) = 400\,000 \text{ д.е.}$$

Если резерв создается в отношении единичного объекта, то, как правило, наилучшей оценкой является величина обязательства при наиболее вероятном исходе. [МСФО (IAS) 37.40]

Условный пример

Если имеется 60%-ная вероятность того, что по результатам судебного разбирательства Компания должен будет возместить ущерб в размере 6 000 000 д.е., а вероятность того, что иск против Участника компании будет отклонён, составляет 40%, то резерв будет признан в сумме 6 000 000 д.е., поскольку существует высокая вероятность того, что Компания проиграет дело, а если Компания дело проиграет, то он заплатит 6 000 000 д.е.. Данный резерв не может оцениваться в сумме 3 600 000 д.е. ((6 000 000 д.е. x 60%) + (0 x 40%)). [МСФО (IAS) 37.40]

Расчетная оценка результата операции и ожидаемых финансовых последствий проводится исходя из суждения руководства компании, дополненного практикой аналогичных операций и в некоторых случаях заключениями независимых экспертов. Рассматриваемые свидетельства должны включать любые дополнительные свидетельства, появившиеся благодаря событиям, произошедшим после отчетного периода. [МСФО (IAS) 37.38, 40]

Оценка затрат, рассчитанная с использованием текущих цен, должна быть приведена к ценам периода, в котором ожидается отток денежных средств, связанных с выполнением данного обязательства.

Если обязательство является долгосрочным и влияние стоимости денег с течением времени является существенным, то сумма резерва оценивается по приведенной (дисконтированной) стоимости ожидаемых затрат на погашение обязательства. [МСФО (IAS) 37.45, 46]

В качестве ставки дисконтирования компания использует ставку до учета налогообложения, которая отражает текущие представления рынка о временной стоимости денег и риски, характерные для данного конкретного обязательства. Используемая ставка дисконтирования не учитывает риски, на которые уже была внесена поправка в расчетную оценку будущих потоков денежных средств. [МСФО (IAS) 37.47]

Компания использует безрисковую ставку для дисконтирования суммы резерва, все прочие риски закладываются в расчетную оценку будущих потоков денежных средств.

Если потоки денежных средств выражены в текущих ценах, то ставка дисконтирования не должна отражать влияние инфляции, т. е. для дисконтирования должна использоваться реальная ставка. Если же потоки денежных средств скорректированы на инфляцию, то ставка дисконтирования должна быть скорректирована на инфляцию, т. е. должна использоваться номинальная ставка.

Будущие события, которые могут повлиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, должны учитываться при определении величины резерва, если существуют достаточные и объективные свидетельства того, что они произойдут. [МСФО (IAS) 37.48]

Компания создает резерв по налоговым искам в отношении тех налоговых рисков, которые могут реализоваться, а также резерв по юридическим искам в случае, когда компания выступает ответчиком в суде по иску, в отношении которого существует обязывающее прошлое событие и, по мнению юристов, вероятность выплат со стороны компании истцу является высокой (более 50 процентов), за исключением случаев, когда величина таких выплат не может быть с надежностью оценена.

4.3.1. Первоначальное признание и оценка резервов по налоговым искам

Риски, связанные с возникновением налоговых исков, как правило, возникают в ситуации, когда компания занимает в отношении налогов позицию, которая:

- может быть оспорена налоговыми органами; и
- может привести:
 - к дополнительным начислениям налогов
 - к штрафам или пеням;
 - к изменению применимой налоговой ставки;
 - к изменению налоговой базы.

Наличие риска, связанного с возникновением налоговых исков, зависит как от конкретной позиции, занятой компанией, так и от применимого налогового законодательства. Поэтому

указанные риски возникают в ситуациях, когда требования применимого налогового законодательства не очень четко прописаны, или они не всеми понимаются одинаково.

Сумма резерва по налоговым искам включает в себя сумму требований, которую потребуется уплатить в случае принятия судом решения не в пользу компании, а также сумму дополнительных штрафов и пеней.

Любые дополнительные затраты в форме судебных издержек, которые компания ожидает понести в связи с урегулированием этого иска, должны быть приняты в расчет при определении величины резерва по налоговым искам.

Расходы по созданному резерву по налоговым искам включаются в состав прочих расходов отчетного периода.

Таблица 1. Проводки по первоначальному признанию резерва по налоговым искам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Обязательство по налоговым искам		X

4.3.2. Первоначальное признание и оценка резервов по юридическим искам

Сумма резерва по юридическим искам включает в себя сумму требований, которую потребуется уплатить в случае принятия судом решения не в пользу компании, а также сумму дополнительных штрафов и пеней.

Любые дополнительные затраты в форме судебных издержек, которые компания ожидает понести в связи с урегулированием этого иска, должны быть приняты в расчет при определении величины резерва по юридическим искам.

Расходы по созданному резерву по юридическим искам включаются в состав прочих расходов отчетного периода.

В отчетности компании создание резерва по юридическим искам отражается:

Таблица 2. Проводки по первоначальному признанию резерва по юридическим искам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Расходы периода	X	
Обязательство по юридическим искам		X

4.3.3. Первоначальное признание и оценка резервов по неиспользованным отпускам.

Резерв на оплату предстоящих отпусков определяется Компанией на основании суммы задолженности по отпускам, годового планового размера фонда оплаты труда и графика предоставления отпусков. Среднедневной заработок определяется путем деления годового планового фонда оплаты труда на количество календарных дней. Произведением среднедневного заработка на количество дней отпуска в соответствующем периоде определяется резерв на предстоящую оплату отпусков.

Аналогичный подход будет применять в случае принятия решения о создании резерва на выплату премий (бонусов) работникам.

В отчетности компании создание резерва по неиспользованным отпускам отражается:

Таблица 3. Проводки по первоначальному признанию резерва по неиспользованным отпускам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Себестоимость реализованных работ/услуг	X	
Административные расходы	X	
Текущее обязательство по неиспользованным отпускам		X

4.3.4. Первоначальное признание и оценка резервов по актуарным обязательствам

Резерв по обязательствам по установленным выплатам определяется Компанией на основании полученных данных от актуариев. Первоначально, данные обязательства рассчитываются по приведенной стоимости согласно рассчитанной номинальной безрисковой ставке.

Для определения приведённой стоимости обязательства по установленным выплатам используется метод «прогнозируемой условной единицы» накопления будущих выплат. Он предполагает прогнозирование величины будущих заработных плат и вознаграждений, на которые работник будет иметь право на предполагаемую дату его ухода. [МСФО (IAS) 19.67-68]

Данная методология описана в Учетной политике по вознаграждениям работникам. В отчетности компании создание резерва по актуарным обязательствам отражается:

Таблица 2. Проводки по первоначальному признанию резерва по актуарным обязательствам

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

4.4. Последующее отражение резервов

Резервы переоцениваются по состоянию на каждую отчетную дату, исходя из наилучшей расчетной оценки суммы, в которой будет урегулировано соответствующее обязательство.

Изменения в этой оценке могут быть вызваны изменениями в величине или времени оттока соответствующих ресурсов, либо изменениями в ставках дисконтирования. [МСФО (IAS) 37.59]

4.4.1. Отражение резерва по налоговым/юридическим искам

Изменение оценки вероятности исхода налогового или юридического иска в пользу компании в следующем отчетном периоде, а также изменение ожидаемой величины обязательства являются изменением бухгалтерских оценок, в соответствии с которым изменяется величина резерва.

Корректировки резерва в сторону увеличения или уменьшения отражаются по той же статье, по которой отражалось начисление резерва при первоначальном признании.

Таблица 4. Проводки по увеличению резерва по налоговым / юридическим искам в сумме доначисления резерва

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Обязательство по налоговым искам / Обязательство по юридическим искам		X

Таблица 5. Проводки по уменьшению резерва по налоговым / юридическим искам/неиспользованным отпускам в сумме уменьшения резерва

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Обязательство по налоговым искам / Обязательство по юридическим искам/ Обязательство по неиспользованным отпускам	X	
Административные расходы		X

Если применяется дисконтирование, балансовая стоимость резерва увеличивается в каждом периоде, отражая течение времени (в финансовой отчетности отражается амортизация дисконта, представляющая собой учет эффекта временной стоимости денег): [МСФО (IAS) 37.60]

Таблица 6. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Финансовые расходы (Амортизация дисконта)	X	
Обязательство по налоговым искам / Обязательство по юридическим искам		X

4.4.2. Отражение резервов по неиспользованному отпуску

Изменение в оценке резервов по выплате неиспользованного отпуска может быть результатом изменения количества сотрудников или изменение средней заработной платы, положенных к ним отпуска на следующем отчетном периоде.

Корректировки резерва в сторону увеличения или уменьшения отражаются по той же статье, по которой отражалось начисление резерва при первоначальном признании.

Таблица 7. Проводки по увеличению резерва по неиспользованным отпускам в сумме доначисления резерва

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Основное производство, Вспомогательное производство, Общепроизводственные расходы, Обслуживающие хозяйства	X	
Административные расходы	X	
Текущее обязательство по неиспользованным отпускам		X

4.4.3. Отражение резерва по актуарным обязательствам

Величина резерва в каждом последующем периоде должна увеличиваться/уменьшаться за счет амортизации дисконта по ставке примененная при дисконтировании резерва:

Таблица 8. Отражение амортизации дисконта (эффекта временной стоимости денег)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Финансовые расходы (Амортизация дисконта)	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

Обязательство увеличивается или уменьшается за счет дополнительно заработанных работниками за период обязательства по выплате:

Таблица 9. Отражение стоимости услуг текущего периода

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Себестоимость реализованных работ/услуг	X	
Административные расходы	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

При изменении обязательства в связи с финансовыми допущениями, актуарное обязательство переоценивается. Прибыль или убыток от изменения допущения которая привела к изменению суммы обязательства в течение периода отражается в части прочего совокупного дохода/расхода периода:

Таблица 10. Отражение переоценки обязательства (положительный эффект изменения допущений)

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Прочий совокупный расход	X	
Текущая часть обязательства по вознаграждениям работникам		X
Долгосрочная часть обязательства по вознаграждениям работникам		X

5.1. Раскрытие информации о резервах в финансовой отчетности

Резервы в отчете о финансовом положении компании на отчетную дату представлены в разделе обязательств.

Для каждого вида резервов компания в финансовой отчетности раскрывает следующую информацию:

- балансовую стоимость на начало и конец отчетного периода;
- дополнительные резервы, признанные в течение периода, включая увеличение существующих резервов;
- суммы, использованные (то есть реально понесенные и списанные за счет резерва) в течение периода;
- неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
- приращение дисконтированной суммы за отчетный период с течением времени и результат изменений ставки дисконтирования;
- характер обязательств и ожидаемый срок его исполнения;
- указание на признаки неопределенности в отношении величины и сроков погашения резервов. [МСФО (IAS) 37.84]

Компания также раскрывает по каждому существенному виду резерва:

- краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки выбытия связанных с ним экономических выгод;
- описание источников неопределенности в отношении величины и сроков выбытия ресурсов. В тех случаях, когда будущие события могут повлиять на сумму, необходимую для погашения обязательства, компания раскрывает основные допущения, сделанные в отношении этих будущих событий, и достаточные и объективные свидетельства того, что они произойдут;
- величину любого ожидаемого возмещения, с указанием величины актива, который был признан в отношении этого ожидаемого возмещения. [МСФО (IAS) 37.85]

6. Порядок отражения условных обязательств и активов

6.1. Условные обязательства

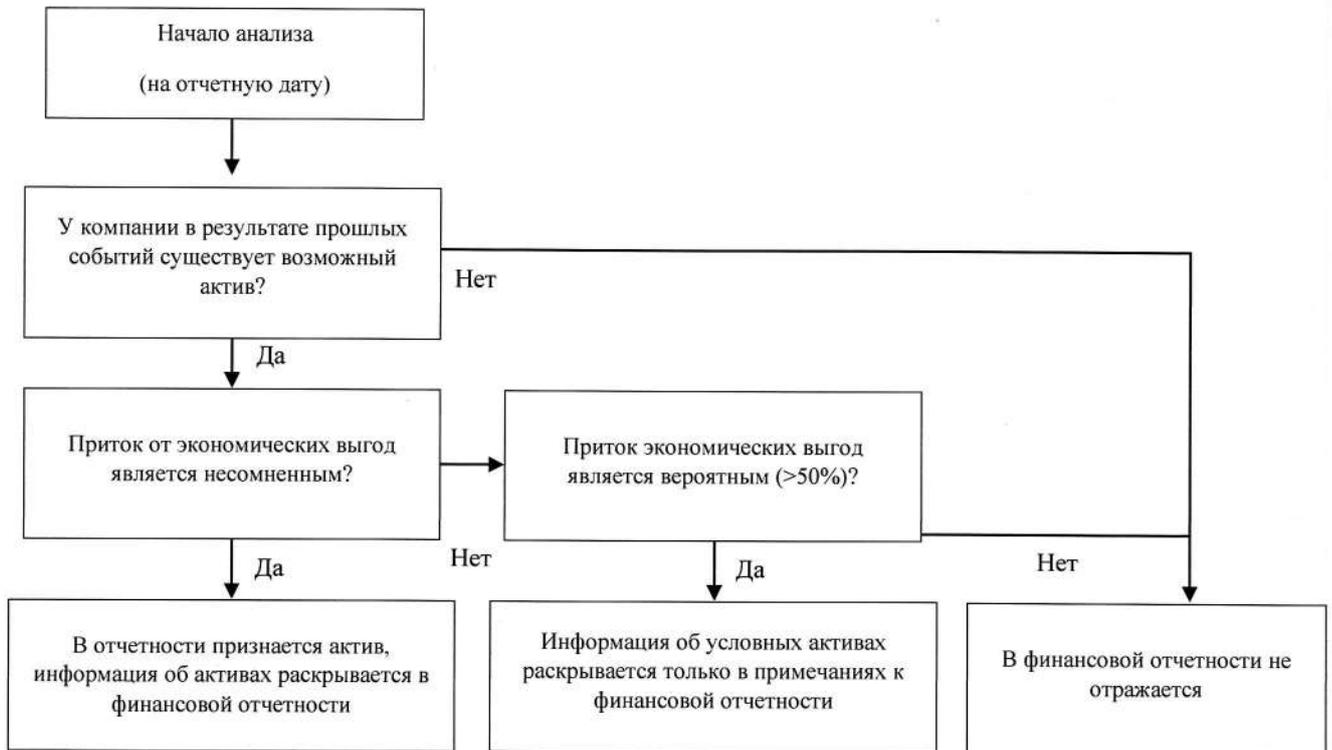
Условное обязательство возникает у компании, когда:

- вероятность наступления или не наступления будущих событий, в результате которых произойдет отток экономических выгод, является возможной (от 10 до 50 процентов)¹;
- обязательство компании возникло из прошлых событий, но:
 - вероятность того, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, содержащих экономические выгоды, оценивается как возможная (от 10 до 50 процентов); либо
 - величина обязательства не может быть измерена с достаточной степенью надежности.

¹Значения данных количественных критериев не содержатся в МСФО. Они были определены и зафиксированы в качестве суждения компании

На схеме ниже представлен порядок принятия решения в отношении отражения в финансовой отчетности компании условных активов.

Схема 3. Порядок принятия решения в отношении отражения в финансовой отчетности компании условных активов.



7. Раскрытие информации об условных обязательствах и активах в финансовой отчетности

За исключением случаев, когда вероятность выбытия экономических ресурсов для урегулирования обязательства является незначительной, компания раскрывает по каждому виду условных обязательств на конец отчетного периода следующую информацию:

- краткое описание характера условного обязательства;
- оценочное значение или диапазон оценочных значений условного обязательства, если они поддаются определению;
- указание на признаки неопределенности в отношении величины и суммы возможного выбытия ресурсов, если это практически осуществимо;
- возможность какого-либо возмещения, если это практически осуществимо. [МСФО (IAS) 37.86]

В случае если поступление экономических выгод по условному активу является вероятным, компания раскрывает по состоянию на конец отчетного периода характер условного актива, а также его оценочное значение или диапазон оценочных значений, если они поддаются определению. [МСФО (IAS) 37.89]

8. Исключения

МСФО (IAS) 37 предусматривает порядок учета резерва по ликвидационным обязательствам, но не рассматриваются в настоящем документе т. к. не применяются в практике компании.

В сферу применения настоящей учетной Методики не входят следующие виды обязательств:

- обязательство, связанное с выплатой прочих долгосрочных вознаграждений работникам
- гарантийные обязательства по договорам вырочки;
- договоры к исполнению, которые регулируются другими стандартами МСФО, например налоги на прибыль, включая соответствующие налоговые риски, обязательства по выплатам на основе акций, обязательства по договорам страхования, обязательства по договорам аренды, финансовые инструменты (включая гарантии).

**Учет внеоборотных активов, предназначенных для продажи,
и прекращенная деятельность согласно МСФО (IFRS) 5**

Содержание

1. Нормативная ссылка	3
2. Определения.....	3
3. Критерии признания	4
3.1. Активы предназначены для продажи	4
3.2. Модель учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи/распределения	5
3.3. Обесценение внеоборотных активов, предназначенных для продажи.....	6
4. Прекращение признания внеоборотных активов, предназначенных для продажи....	7
5. Представление информации о внеоборотных активах (выбывающих группах), предназначенных для продажи/распределения	Ошибка! Закладка не определена.

3. Критерии признания

3.1. Активы предназначены для продажи

В качестве внеоборотного актива, предназначенного для продажи, признается материальный актив, который удовлетворяет следующим условиям:

- внеоборотный актив должен быть в наличии для немедленной продажи в его текущем состоянии, на обычных и обязательных условиях при продаже таких активов,
- продажа актива должна быть в высшей степени вероятной. Для того чтобы продажа была в высшей степени вероятной, на соответствующем уровне руководства должен быть принят план продать актив, и должна быть инициирована активная программа поиска покупателя и выполнения плана. Более того, должна активно вестись деятельность по продаже актива по цене, которая является обоснованной сравнительно с его текущей справедливой стоимостью,
- ожидается, что передача данного внеоборотного актива и завершение сделки состоится в течение 12 месяцев с момента классификации внеоборотного актива как удерживаемого для продажи. Этот срок может быть продлён, если задержка продажи связана с событиями или обстоятельствами, не зависящими от компании, и компания обоснованно ожидает, что план по продаже актива будет выполнен. [МСФО (IFRS) 5.6–9]

Если вышеперечисленные критерии, были удовлетворены после окончания отчетного периода, то компания не классифицирует внеоборотный актив как предназначенный для продажи в данном отчетном периоде. [МСФО (IFRS) 5.12]

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, могут включать:

- нематериальные активы;
- основные средства;
- инвестиции;
- другие активы, по которым выполняются критерии признания.

Не признаются активами, предназначенными для продажи, машины, оборудование и иные предметы, приобретенные или произведенные с целью продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности, которые соответственно признаются товарами или готовой продукцией и учитываются в составе материальных запасов. [МСФО (IFRS) 2.6]

Требования, касающиеся классификации, представления и оценки внеоборотных активов или выбывающих групп, удерживаемых для продажи, также применяются к тем активам и группам, которые удерживаются для распределения собственникам, действующим в качестве собственников. Поэтому рассматриваемые в данной главе требования, относящиеся к внеоборотным активам или выбывающим группам, которые классифицируются как удерживаемые для продажи, в общем случае также применяются к тем, которые удерживаются для распределения собственникам.

3.2. Модель учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи/распределения

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, учитываются по наименьшей из:

- балансовой стоимости;
- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

При этом под справедливой стоимостью компания понимает текущую рыночную стоимость объекта. [МСФО (IFRS) 5.15]

Затраты на продажу оцениваются по приведенной стоимости в случае, если продажа предполагается более чем через год. Увеличение приведенной стоимости затрат на продажу, связанное с течением времени (использование дисконта) признается затратами на финансирование. [МСФО (IFRS) 5.17]

По внеоборотным активам, предназначенным для продажи, амортизация не начисляется. [МСФО (IFRS) 5.25]

Условный пример для компании – классификация в состав активов, предназначенных для продажи/распределения.

Балансовая стоимость актива на 31 декабря 20X1 г. составляет 1,000 д.е. В том числе историческая стоимость 1,200 д.е. и износ 200 д.е.

Руководство компании решило продать актив. Данный актив был переведен в состав активов, предназначенных для продажи в соответствии с критериями признания МСФО 5.

Для определения стоимости актива компания уточнила справедливую стоимость актива на 31 декабря 20X1 г. Справедливая стоимость актива составила 800 д.е.

Наименьшая из двух величин является справедливой стоимостью. На 31 декабря 20X1 года, актив в баланс будет учитываться по стоимости 800 д.е.

Следующие проводки будут проведены на момент признания в составе активов, предназначенных для продажи:

Строка отчетности	Дт	Кт
Активы, предназначены для продажи/распределения	800	
Прочие расходы периода	200	
Износ основных средств	200	
Основные средства		1,200

31 июня 20X2 актив был переоценен, и его справедливая стоимость составила 1,200 д.е.

31 июня 20X2 года, компания переоценила актив, предназначенный для продажи/распределения, не превышающей первоначальную балансовую стоимость до классификации 1,000 д.е.

Следующие проводки будут проведены на момент переоценки актива, предназначенных для продажи:

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Активы, предназначены для продажи/распределения</i>	200	
<i>Прочие операционные доходы</i>		200

1 октября 20X2 года, актив был реализован по стоимости 1,300 д.е. Следующие проводки будут проведены на момент реализации актива:

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Счета к получению от покупателей и заказчиков</i>	1,300	
<i>Активы, предназначены для продажи/распределения</i>		1,000
<i>Прибыль от выбытия основных средств</i>		300

1 октября 20X2 года, актив был распределён. Следующие проводки будут проведены на момент распределения актива:

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Паи и вклады</i>	800	
<i>Активы, предназначены для продажи/распределения</i>		800

3.3. Обесценение внеоборотных активов, предназначенных для продажи

Убыток от обесценения признается в сумме, равной превышению балансовой стоимости внеоборотного актива, предназначенного для продажи, над справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу.

В случае если в состав объекта ОС, предназначенного для продажи, входит компонент ОС, а также капитализируемые ремонты и затраты на демонтаж и ликвидацию ОС, сумма убытка от обесценения распределяется пропорционально балансовой стоимости активов.

Убытки от обесценения признаются в составе убытка за отчетный период. [МСФО (IFRS) 5.20–23]

Восстановление убытка от обесценения

Компания признает прибыль от любого последующего увеличения справедливой стоимости актива за вычетом расходов на продажу, но не превышающую сумму накопленного убытка от обесценения, который был ранее признан.

Доходы от восстановления обесценения признаются в составе прибыли за отчетный период. [МСФО (IFRS) 5.20–23]

4. Прекращение признания внеоборотных активов, предназначенных для продажи

Если внеоборотные активы, предназначенные для продажи, более не удовлетворяют критериям признания, указанным в разделе «Критерии признания», но:

- удовлетворяющие критериям признания в качестве объектов ОС- переводятся в состав объектов ОС для использования,
- удовлетворяющие критериям признания в качестве объектов инвестиционной недвижимости - переводятся в состав объектов инвестиционной недвижимости.

Условный пример для компании – актив, предназначенный для продажи/распределения, не был реализован/распределения и произошло прекращение признания актива.

Балансовая стоимость актива на момент классификации в состав активов, предназначенных для продажи на 31 декабря 20X1 года составляло 1,000 д.е.

Справедливая стоимость актива, предназначенных для продажи на 31 декабря 20X2 года составляет 1,150 д.е.

Руководство Банка по истечении 12 месяцев после объявления о продаже, решила использовать этот актив для собственных нужд, так как актив перестает соответствовать критериям признаниям.

Срок полезного использования данного актива равна 5 лет. Остаточный срок использования 4 года.

При реклассификации внеоборотного актива в состав активов, предназначенных для использования, он оценивается по наименьшей из двух величин: его возмещаемой величины и балансовой стоимости, по которой внеоборотный актив отражался бы в финансовой отчетности, если бы он никогда не был классифицирован как удерживаемый для продажи/распределения.

Для расчета балансовой стоимости учитывается амортизация, которая была бы признана в отношении данного актива, если бы внеоборотный актив не был классифицирован как удерживаемый для продажи или распределения

Расчет Балансовой стоимости 31 декабря 20X2 года: $1,000 - 1,000/4 =$ 750 д.е.

Справедливая стоимость актива на 31 декабря 20X2 года: 1,150 д.е

Наименьшая из двух величин является балансовая стоимость. Компания реклассифицирует в состав внеоборотных средств согласно следующим проводкам:

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Основные средства</i>	<i>750</i>	
<i>Прочие расходы</i>	<i>400</i>	
<i>Активы, предназначены для продажи/распределения</i>		<i>1,150</i>

В составе объектов ОС, инвестиционной недвижимости актив должен быть признан по наименьшей из:

- балансовой стоимости объекта ОС до того, как он был классифицирован как предназначенный для продажи, с учетом амортизации, которая была бы начислена, если бы актив не был классифицирован как внеоборотный актив, предназначенный для продажи, и
- возмещаемой стоимости на дату решения не продавать данный актив.

Под возмещаемой стоимостью понимается наибольшая из:

- справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и;
- ценности использования.

Изменение стоимости объектов ОС, возникающее в результате прекращения его классификации в качестве предназначенного для продажи, признается в составе прибыли или убытка за период в качестве прочего дохода или расхода.

При продаже или списании объектов ОС, предназначенных для продажи, балансовая стоимость объекта ОС, предназначенного для продажи, относится в состав прочих расходов текущего периода.

Прибыль или убыток, возникающие в результате прекращения признания объектов ОС, предназначенных для продажи, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия, и балансовой стоимостью данного объекта.

Финансовый результат от выбытия объектов ОС, предназначенных для продажи, отражается свернуто в Отчете о финансовых результатах, в составе прочих операционных доходов (расходов).