

# Т О М II

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

## СОДЕРЖАНИЕ

1. Учет выручки по договорам с покупателями согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»
2. Учет аренды согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда»
3. Учет финансовых инструментов согласно МСФО (IFRS) 9
4. Учет расчетов с дебиторами и кредиторами
5. Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки согласно МСФО (IAS) 8
6. Учет события после отчетного периода согласно МСФО (IAS) 10 «Событие после отчетного периода»

Подготовил  
Гл.бухгалтер  
Жуманов Ш.К.



**Учет выручки по договорам с покупателями согласно МСФО (IFRS) 15  
«Выручка по договорам с покупателями»**

## СОДЕРЖАНИЕ

1. Определения и сокращения.....	3
2. Цель и сфера применения.....	Ошибка! Закладка не определена.
3. Модель признания выручки .....	6
3.1. Идентификация договора .....	Ошибка! Закладка не определена.
3.1.1. Срок договора .....	9
3.1.2. Объединение договоров.....	10
3.2. Идентификация обязанностей к исполнению.....	10
3.3. Определение цены сделки.....	11
3.3.1. Переменное возмещение.....	12
3.3.2. Наличие в договоре значительного компонента финансирования.....	13
3.3.3. Неденежное возмещение.....	14
3.3.4. Возмещение, подлежащее уплате покупателю.....	14
3.4. Распределение цены сделки на обязанности к исполнению .....	15
3.4.1. Распределение скидок (дисконтов) и переменного возмещения.....	16
3.4.2. Изменения цены операции .....	16
3.5. Признание выручки.....	17
3.5.1. Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода .....	Ошибка! Закладка не определена.
3.5.2. Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени ....	Ошибка! Закладка не определена.
4. Затраты по договору .....	22
5. Модификация договора.....	23
6. Гарантийные обязательства.....	25
7. Роль принципала или агента .....	Ошибка! Закладка не определена.
8. Представление.....	28
9. Исключения.....	29

## 1 Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета выручки от реализации золота, прочей продукции, работ и услуг, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

Таблица. Нормативные ссылки по учету выручки от реализации

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 в бухгалтерской (финансовой) отчетности»	МСФО (IAS) 1
		2.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 21 «Влияние изменения обменных курсов»	МСФО (IAS) 21
		2.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	МСФО (IFRS) 9
		2.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	МСФО (IFRS) 13
		2.5	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»	МСФО (IFRS) 15
		2.6	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда»	МСФО (IFRS) 16

### 1. Определения и сокращения

**Выручка** – это доход, возникающий в ходе обычной деятельности Компании.

**Доход** - увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному с взносами участников капитала,

**Договор** – это соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое обуславливает обеспеченные правовой защитой права и обязательства. Правовая защита прав и обязательств в договоре обеспечивается законодательством. Договоры могут иметь письменную форму, устную форму либо подразумеваться в силу обычной деловой практики Компании. [МСФО (IFRS) 15.10].

**Покупатель** – это сторона, которая заключила с Компанией договор на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности Компании, в обмен на возмещение.

**Актив по договору** - право Компании на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные Компанией покупателю

**Обязательство по договору** – это обязанность Компании передать покупателю товары или услуги, за которые Компания получила возмещение (либо сумму возмещение за которые уже подлежит оплате) от покупателя.

**Цена сделки (для договора с покупателем)** – сумма возмещения, право на которое ожидает получить Компания в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон. [МСФО (IFRS) 15 Приложение А].

**Значительный компонент финансирования** – условия оплаты, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляющие одной из сторон значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю.

## **2. Цель и сфера применения**

Настоящая учетная Методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (далее – МСФО (IFRS) 15) с целью установления принципов, которые должны применять Компания при отражении полезной для пользователей финансовой отчетности информации о характере, величине, распределении во времени и неопределенности выручки и денежных потоков, обусловленных договором с покупателем при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО. [МСФО (IAS) 15.1].

Компания должна применять учетную Методику в отношении всех договоров с покупателями, за исключением перечисленных в разделе 9 «Исключения», включая использование любых упрощений практического характера, последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах.

Компания должна применять учетную Методику только в отношении договора, по которому контрагент по договору является покупателем.

### ***Условный пример – Договор не относится к сфере применения Методики:***

*Компания получает вклад в форме денежных средств или других активов в рамках односторонней передачи.*

*Такая односторонняя передача активов не представляет собой операцию обмена - т.е. вклад осуществляется не в обмен на товары или услуги, являющиеся результатом обычной деятельности Компании. Соответственно, такие вклады не являются сделками с покупателями и поэтому не относятся к сфере применения данной Методики. [Insights into IFRS 4.2.10.60].*

Договор с покупателем может частично попадать в сферу применения настоящей Методики и частично в сферу применения другой Методики, стандарта или разъяснения. На блок-схеме ниже обозначены ключевые факторы, определяющие порядок учета договора.

Схема 1: Определение подхода к учету договора с покупателем



### **3. Классификация**

Для целей составления финансовой отчетности Компания ведет учет выручки с применением следующей группировки:

- Выручка от предоставления услуг по геологоразведке;
- Выручка от продажи готовой продукции;
- Прочие

### **4. Модель признания выручки**

Компания при признании выручки должны применить аналитическую модель, предусматривающую выполнение пяти шагов.

Шаг 1. Идентифицировать договор;

Шаг 2. Идентифицировать обязанности к исполнению в рамках договора;

Шаг 3. Определить цену сделки;

Шаг 4. Распределить цену сделки между обязанностями к исполнению в рамках договора;

Шаг 5. Признать выручку.

Описание каждого шага представлено в разделах 4.1 – 4.5.

Данная модель определяет, что выручку следует признавать в момент (или по мере) передачи Компанией товаров или услуг покупателю и оценивать в сумме, которую, как ожидает Компания, она будет вправе получить. В зависимости от того, удовлетворяются ли определенные критерии, выручка признается:

- на протяжении времени (в том порядке, который отражает выполнение договора) (см. раздел 3.5.1); или
- в определенный момент времени (когда контроль над соответствующими товарами или услугами передается покупателю) (см. раздел 3.5.2). [Insights into IFRS 4.2.20.10].

#### **4.1. Идентификация договора**

Компания должна учитывать договор с покупателем при соблюдении всех критериев, перечисленных ниже:

- стороны по договору утвердили его и приняли на себя обязательство выполнить свою часть этого договора;
- права на товары или услуги возможно идентифицировать;
- условия оплаты возможно идентифицировать;
- договор имеет коммерческое содержание;
- высока вероятность получения возмещения.

При оценке вероятности получения суммы возмещения Компания должна принимать во внимание только способность и намерение покупателя выплатить сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь Компания, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным при предоставлении покупателю уступки в цене. [МСФО (IFRS) 15.9].

Для оценки того, удовлетворяется ли по договору критерий высокой вероятности получения возмещения, Компания может использовать статистические данные по портфелю договоров за прошлые периоды. [Insights into IFRS 4.2.30.30].

Когда договор с покупателем удовлетворяет критериям, описанным выше в момент заключения договора, Компания должна повторно анализировать эти критерии лишь при наличии признаков значительного изменения фактов и обстоятельств. Например, если способность покупателя выплатить возмещение значительно уменьшится, Компания должна будет повторно проанализировать, является ли вероятным получение возмещения, право на которое они приобретут в обмен на оставшуюся часть товаров или услуг, которая будет передана покупателю. [МСФО (IFRS) 15.13].

Когда договор с покупателем не отвечает критериям, описанным выше, то Компания постоянно переоценивает его на предмет соответствия этим критериям, и с той даты, когда будет достигнуто такое соответствие, начинают применять к этому договору требования учетной Методики. [МСФО (IFRS) 15.14].

Когда договор с покупателем не удовлетворяет критериям, описанным выше, и Компания получает возмещение от покупателя, то Компании необходимо руководствоваться следующим подходом:

Схема 3: Признание полученного от покупателя возмещения по договору, который не удовлетворяет критериям признания



Договор не существует, если каждая сторона договора обладает юридически защищенным правом в одностороннем порядке расторгнуть договор, не выполненный ни в какой части, без выплаты компенсации другой стороне (или сторонам). Договор является не выполненным ни в какой части, если выполняются оба критерия, приведенные ниже:

- Компания еще не передала обещанные товары или услуги покупателю;
- Компания еще не получила и еще не имеет права на получение возмещения в обмен на обещанные товары или услуги. [МСФО (IFRS) 15.11 - 12].

***Условный пример – Соглашение не является договором с покупателем до наступления определенного события***

*В соответствии с условиями соглашения Компания имеет право на получение возмещения за предоставленные услуги только в случае достижения определенного результата. При этом до наступления этого события покупатель вправе в любой момент выйти из договора без выплаты компенсации.*

*Такое соглашение, в которых вся сумма обещанного вознаграждения зависит от достижения конкретного результата, нельзя считать договорами с покупателями, относящимися к сфере применения настоящей Методики, до момента достижения этого конкретного результата. Это связано с тем, что в таких соглашениях Компания не имеет юридически защищенных прав на получение оплаты за услуги, которые они оказали к настоящему времени, и, аналогичным образом, не имеет обязанностей и покупатель. [Insights into IFRS 4.2.30.25].*

#### **4.1.1. Срок договора**

Срок договора представляет собой период, в течение которого стороны обладают существующими, обеспеченными правовой защитой правами и обязательствами.

***Условные примеры – Определение срока договора:***

*1. В ситуации, когда договор может быть продлен или расторгнут любой из его сторон в отдельные моменты времени без значительных штрафов, то Компания отражает в учете свои права и обязанности как отдельный договор на тот период, в течение которого этот договор не может быть расторгнут ни одной из сторон. [Insights into IFRS 4.2.35.30].*

*2. Компания заключила договор, который предусматривает автоматическое продление на ежемесячной основе и может быть расторгнут любой из сторон без штрафов. В таком случае Компания не может автоматически считать, что срок действия договора выходит за пределы текущего периода (например, текущего месяца), поскольку такой договор ничем не отличается от договора, который требует от сторон определенных действий, чтобы обеспечить его продление в конце каждого периода (например, разместить новый заказ, заключить новый договор). [Insights into IFRS 4.2.35.45].*

*3. По условиям договор может быть прекращен путем предоставления компенсации другой стороне. В таком случае срок действия договора составляет либо конкретно указанный период, либо промежуток времени до того момента, когда договор может быть расторгнут без выплаты компенсации другой стороне. В случае, если договор может быть расторгнут*

любой из сторон без выплаты существенной компенсации, то срок его действия ограничивается периодом уже осуществленных поставок товаров и услуг. [Insights into IFRS 4.2.35.50].

#### **4.1.2. Объединение договоров**

Два или более договоров, заключенных одновременно или почти одновременно с одним покупателем (или связанными сторонами покупателя), объединяются и учитываются как один договор в случае соблюдения одного или нескольких критериев ниже:

- договоры согласовывались как пакет с одной коммерческой целью;
- сумма возмещения к уплате по одному договору зависит от цены или выполнения другого договора; либо
- услуги, обещанные по договорам (или некоторые товары или услуги, обещанные по каждому договору), представляют собой одну обязанность к исполнению. [МСФО (IFRS) 15.17].

#### **4.2. Идентификация обязанностей к исполнению**

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

- либо товар или услугу (или группу товаров или услуг), которые являются отличимыми;
- либо ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одной и той же схеме.

Ряд отличимых товаров или услуг передается покупателю по одной и той же схеме в случае, если выполняются оба критерия ниже:

- каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, который Компания обещает передать покупателю, удовлетворяет критериям передачи контроля в течение периода (см. раздел 3.5.1) и считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода;
- для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого(ой) отличимого(ой) товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод. [МСФО (IFRS) 15.22–23].

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

- покупатель может получить выгоду от товара или услуги либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у покупателя имеется свободный доступ (т. е. товар или услуга могут быть отличимыми); и
- обещание Компании передать товар или услугу покупателю является отдельно идентифицируемым от других обещаний по договору (т. е. товар или услуга являются отличимыми в контексте договора). [МСФО (IFRS) 15.27].

Если обещанный товар или услуга не являются отличимыми, то они объединяются с другими обещанными в рамках договора товарами или услугами до тех пор, пока Компания не идентифицирует пакет товаров или услуг, который является отличимым. [МСФО (IFRS) 15.30].

Когда договор предусматривает предоставление Компанией покупателю опциона на приобретение дополнительных товаров или услуг, то данный опцион может приводить к возникновению обязанности к исполнению по договору в случае, если он предоставляет покупателю существенное (материальное) право, которое покупатель не получил бы, не заключив договор. [МСФО (IFRS) 15.B40].

***Условный пример – Услуги по геологоразведке (далее – «ГРР»):***

*Компания заключила договор с покупателем о предоставлении ему комплексных услуг по геологоразведке. В состав комплексных геологоразведочных (ГРР) услуг Компании на текущий момент входят:*

*Региональное изучение недр;*

*Поисково-оценочные работы;*

*Разведка месторождений;*

*Геолого-экономическая оценка;*

*Детальный инжиниринг и строительство;*

*Добыча твердых полезных ископаемых*

*Услуги ГРР не являются отличимыми:*

*Покупатель не может получить выгоду от услуг в отдельности, так как процесс предоставления услуг Компании должны быть последовательными от начала до конца. На рынке Узбекистана полноценные комплексы услуг являются единственным у Компании, и покупатель не может потреблять по отдельности данные услуги;*

*Услуги не являются отличимыми в контексте договора.*

### **4.3. Определение цены сделки**

Компания признает выручку в размере цены сделки или части цены сделки, распределяемой на данную обязанность к исполнению.

Ценой сделки признается сумма возмещения, право на которое Компания ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон (например, некоторые налоги с продаж, акцизные сборы или налог на добавленную стоимость). Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие. [МСФО (IFRS) 15.47].

Компания определяет цену сделки, включая любое переменное возмещение, на момент заключения договора и в каждом отчетном периоде актуализирует эту расчетную оценку для отражения изменившихся обстоятельств. При определении цены сделки Компания исходит из того, что обещанные товары или услуги будут переданы покупателю в соответствии с

условиями действующего договора, и не принимают во внимание возможность расторжения, продления или модификации договора. [МСФО (IFRS) 15.49].

Чтобы определить величину цены сделки, Компания должна принять во внимание влияние следующих факторов:

- переменные части возмещения, включая ограничения в отношении величины переменного возмещения;
- наличие значительного компонента финансирования в договоре (учет временной стоимости денег);
- возмещение, подлежащее уплате покупателю;
- неденежное возмещение. [МСФО (IFRS) 15.48].

#### **4.3.1. Переменное возмещение**

Когда возмещение, обещанное по договору, включает переменную часть, то Компания расчетным путем оценивают величину возмещения, которое они будут вправе получить в обмен на передачу покупателю обещанных ему товаров или услуг. Факторы, которые делают величину возмещения переменной, включают, например:

- скидки;
- специальные скидки;
- возвраты средств;
- кредиты;
- ценовые уступки;
- стимулы;
- бонусы за фактические результаты;
- штрафы, права на возврат;
- возмещение, обусловленное наступлением или не наступлением некоторого будущего события. [МСФО (IFRS) 15.50–51].

Сумма переменного возмещения оценивается одним из методов, который с точки зрения Компании лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит Компания:

- ожидаемая стоимость (применяется при наличии большого количества договоров с аналогичными характеристиками) – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений;
- наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). [МСФО (IFRS) 15.53].

Компания должна применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения. [МСФО (IFRS) 15.54].

Компания должна включить в цену сделки расчетную величину переменного возмещения только в той мере, в какой существует «очень высокая вероятность» того, что впоследствии не придется «сторнировать» эту величину и отразить значительное снижение общей суммы признанной выручки. [МСФО (IFRS) 15.56].

#### **4.3.2. Наличие в договоре значительного компонента финансирования**

Значительный компонент финансирования – это условия оплаты, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляющие одной из сторон значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких случаях Компания должна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег. [МСФО (IFRS) 15.60].

Целью корректировки обещанной суммы возмещения с учетом значительного компонента финансирования является признание Компанией выручки в сумме, отражающей цену, которую покупатель заплатил бы за обещанные товары или услуги, если бы покупатель оплатил их денежными средствами в момент передачи ему этих товаров или услуг (т. е. «денежная» цена продажи).

В договоре с покупателем будет отсутствовать значительный финансовый компонент при наличии любого из факторов ниже:

- покупатель оплатил товары или услуги заранее, и сроки передачи таких товаров или услуг определяются покупателем;
- значительная часть возмещения, обещанного покупателем, является переменной, а сумма или сроки выплаты такого возмещения варьируются в зависимости от наступления или ненаступления будущего события, которое, по сути, неподконтрольно покупателю или Компании;
- разница между обещанным возмещением и «денежной» ценой продажи товара или услуги возникает по причинам, отличным от предоставления финансирования покупателю либо Компании, и соразмерна причине ее возникновения. Например, условия оплаты могут защищать Компанию или покупателя от неспособности другой стороны соответствующим образом выполнить некоторые или все свои обязательства по договору. [МСФО (IFRS) 15.61–62].

В качестве упрощения практического характера Компания не корректирует обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если в момент заключения договора Компания ожидает, что период между передачей обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составит не более одного года. [МСФО (IFRS) 15.63].

Если договор содержит значительный компонент финансирования, то необходимо использовать ставку дисконтирования, которая была бы установлена для отдельной сделки финансирования между Компанией и соответствующим покупателем на дату заключения договора.

Компонент финансирования признается как процентный расход (когда покупатель производит оплату авансом) или как процентный доход (когда покупатель производит оплату с задержкой, т.е. «по факту»). [МСФО (IFRS) 15.64 - 65].

На данный момент у Компании не имеются договоры со значительным компонентом финансирования.

#### **4.3.3. Неденежное возмещение**

В случае, если обещанное покупателем возмещение имеет форму, отличную от денежной - т.е. является неденежным возмещением, — это возмещение оценивается по справедливой стоимости. Если обоснованную оценку справедливой стоимости получить невозможно, то Компания использует для целей оценки расчетную цену продажи соответствующих товаров или услуг, обещанных покупателю. [МСФО (IFRS) 15.66-67].

#### **4.3.4. Возмещение, подлежащее уплате покупателю**

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые Компания выплачивают или ожидают выплатить покупателю. Возмещение, подлежащее уплате покупателю, также включает в себя суммы к зачету (кредиты) или другие льготы, которые могут быть приняты в зачет сумм, причитающихся Компании.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, отражается в учете как уменьшение цены соответствующей сделки и, следовательно, выручки, кроме случаев, когда данная выплата покупателю производится в обмен на отличимые товары или услуги, которые покупатель передает Компании. [МСФО (IFRS) 15.70].

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимые товары или услуги, поставляемые покупателем, Компания учитывает закупку товара или услуги аналогично тому, как они учитывают другие закупки у поставщиков. Если величина возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товаров или услуг, получаемых Компанией от покупателя, то такое превышение учитывается как уменьшение цены сделки. Если Компания не может обоснованно оценить справедливую стоимость товаров или услуг, полученных от покупателя, то вся сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены сделки. [МСФО (IFRS) 15.71].

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, учитывается как уменьшение цены сделки, то Компания признает уменьшение выручки в момент (или по мере) наступления более позднего из двух следующих событий:

- Компания признает выручку от передачи соответствующих товаров или услуг покупателю;
- и
- Компания выплачивает или обещают выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием). [МСФО (IFRS) 15.72].

#### 4.4. Распределение цены сделки на обязанности к исполнению

После определения всех обязанностей к исполнению и общей цены сделки необходимо распределить цену сделки на соответствующие обязанности.

Целью распределения цены операции является распределение Компанией цены операции на каждую обязанность к исполнению (или отличимые товар или услугу) в сумме, отображающей величину возмещения, право на которое Компания ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю. [МСФО (IFRS) 15.73].

Цена обособленной продажи – это цена, по которой Компания продала бы покупателю обещанные товар или услугу в отдельности. Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги – та цена, по которой Компания продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям. Указанная в договоре цена или цена по прейскуранту, может быть, ценой обособленной продажи такого товара или услуги (но не должна по умолчанию считаться таковой). [МСФО (IFRS) 15.77].

Когда информация о наблюдаемых ценах обособленной продажи отсутствует, Компания определяет цену обособленной продажи расчетным путем, анализируя всю обоснованно доступную информацию. [МСФО (IFRS) 15.78].

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

- Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – Компания может провести анализ рынка, на котором продаются товары или оказываются услуги и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи Компании.
- Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – Компания может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.
- Остаточный подход – Компания может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены сделки за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Такой подход может быть использован лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:
  - Компания продает один и тот же товар или услугу различным покупателям (одновременно или почти одновременно), получая при этом существенно различающиеся суммы (то есть цена продажи является в высшей степени переменной, поскольку типичная цена обособленной продажи не является очевидной на основе операций в прошлом или других наблюдаемых подтверждений), либо
  - Компания еще не установила цену на такой товар или услугу, а товар или услуга ранее не продавались отдельно (то есть цена продажи является неопределенной). [МСФО (IFRS) 15.79].

Для определения цены обособленной продажи может потребоваться комбинация методов, главное, чтобы полученная цена обособленной продажи товара или услуги, включенного в отдельную обязанность к исполнению, привела к корректному отражению ожидаемого возмещения за передачу соответствующих товаров или услуг.

Выбор конкретного метода для определения цены обособленной продажи, а также критерии, выполнение анализа в каждом методе, определение ключевых характеристик и условий продажи товаров, услуг для сопоставимости, и анализ других факторов, влияющих на определение наблюдаемой цены, требует экспертного суждения.

#### **4.4.1. Распределение скидок (дисконтов) и переменного возмещения**

Компания пропорционально распределяет любую предоставленную скидку (дисконт) между всеми обязанностями к исполнению в рамках договора, за исключением ситуаций, когда имеется объективное свидетельство того, что эта скидка (дисконт) относится конкретно к одной или нескольким обязанностям к исполнению. [МСФО (IFRS) 15.81, Insights into IFRS 4.2.190.10].

Вся сумма скидки (дисконта) распределяется на одну или несколько, но не на все, обязанности к исполнению, если удовлетворяются следующие критерии:

- Компания на регулярной основе продает по отдельности каждый отличимый товар или услугу, или каждый пакет отличимых товаров или услуг, предусмотренный договором;
- Компания также на регулярной основе продает по отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг, включенных в каждый пакет; и
- скидка (дисконт), относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, является практически такой же, как и скидка (дисконт) в договоре, и при этом анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемые свидетельства о той обязанности (или обязанностях) к исполнению, к которой относится вся предусмотренная договором скидка (дисконт). [МСФО (IFRS) 15.82, Insights into IFRS 4.2.190.20].

#### **4.4.2. Изменения цены операции**

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

После первоначального распределения цены сделки все изменения этой цены распределяются между обязанностями к исполнению на той же основе, как была распределена цена сделки в момент заключения договора. Суммы, распределенные на выполненную обязанность к исполнению, должны признаваться как выручка или как уменьшение выручки в том периоде, в котором произошло изменение цены операции. [МСФО (IFRS) 15.88].

#### 4.5. Признание выручки

Компания признает выручку в момент (или по мере) выполнения предусмотренной договором обязанности, путем передачи покупателю контроля над товаром или услугой. Контроль может передаваться либо в определенный момент времени, либо в течение периода.

Для каждой идентифицированной обязанности к исполнению Компания должна определить в момент заключения договора, выполняют ли они обязанность к исполнению в течение периода либо в определенный момент времени. Если Компания выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, то следует считать, что обязанность к исполнению выполняется в определенный момент времени.

В момент получения и использования товары и услуги являются активами, даже если они существуют только одно мгновение (как в случае, например, с услугами). Контроль над активом относится к способности определять способ его использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. Контроль включает в себя способность препятствовать определению способа использования и получению выгод от актива другими сторонами. Выгодами от актива являются потенциальные денежные потоки (поступления или сокращение выбытия денежных средств), которые могут быть получены напрямую или косвенно. [МСФО (IFRS) 15.31 - 33].

##### 4.5.1. Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода

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

**Критерий 1.** Покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением Компанией указанной обязанности по мере ее выполнения Компанией – текущие или повторяющиеся услуги. Факторы, которые должны быть учтены для анализа данного критерия являются:

- фактор одновременно получать и потреблять выгоды, связанные с выполнением организацией;
- фактор что другой организации не пришлось бы заново выполнить работу.

***Условный пример – Применение критериев учета выручки «на протяжении времени» - профессиональное мнение:***

*Компания В заключает договор на оказание консультационных услуг покупателю (клиенту) и выражение своего профессионального мнения на основе конкретных фактов и обстоятельств для данного клиента. По условиям договора о консультационных услугах, в случае его расторжения клиентом по основаниям, отличным от невыполнения компанией В своих обещаний по этому договору, клиент должен будет выплатить компании В компенсацию в*

*размере понесённых ею затрат плюс маржа 15%. Маржа в размере 15% приблизительно равна норме прибыли, которую компания В получает по аналогичным договорам.*

*Компания В анализирует договор в контексте критериев, описанных в разделе 4.2.220.10, и определяет следующее:*

- Если компания В не выразит профессионального мнения и клиент воспользуется услугами другой консультационной фирмы, то этой другой фирме придётся практически заново сделать работу, проделанную компанией В к настоящему времени, потому что никаких выгод от частично проделанной компанией В работы данная фирма не получила бы. Соответственно, в данном случае отсутствует одновременное получение и потребление клиентом выгод, обусловленных деятельностью компании В в рамках договора, и критерий 1, не удовлетворяется;*
- Компания В не создаёт и не улучшает никакого актива, контроль над которым клиент получал бы по мере выполнения компанией В работ по договору. Это связано с тем, что компания В должна предоставить клиенту своё профессиональное мнение лишь по завершении предусмотренных договором работ. На этом основании компания В определяет, что критерий 2, также не удовлетворяется;*
- Процесс формирования профессионального мнения не приводит к созданию актива, который компания В могла бы использовать для альтернативных целей, поскольку указанное мнение касается конкретных фактов и обстоятельств, присущих только данному клиенту. Соответственно, имеет место ограничение практического характера, не позволяющее компании В легко перенаправить актив для использования другим клиентом. Условия договора обеспечивают компании В юридически защищённое право на получение платы за выполненную ею к настоящему времени часть договорных работ в размере понесённых затрат плюс обоснованная маржа. Таким образом, компания В определяет, что критерий 3, удовлетворяется.*

*Поскольку критерий 3 удовлетворяется, компания В признаёт выручку, связанную с оказанием консультационных услуг, на протяжении времени.*

**При** оценке на соответствие критерию указанного выше и решении вопроса о том, потребуется ли другому лицу существенным образом переделывать уже выполненную работу, предприятие не принимает во внимание:

- потенциальные договорные ограничения или практические ограничения, которые в противном случае препятствовали бы передаче организацией оставшейся обязанности к исполнению другой организации; и
- исходить из предположения, что другая организация, выполняя оставшуюся часть обязанности к исполнению, не получит выгоду от любого актива, который в настоящее время контролируется организацией и остался бы под контролем организации, если бы обязанность к исполнению перешла к другой организации. [МСФО (IFRS) 15.B3-B4]

На примере оказываемых Компанией, услуги, оказываемые Компанией, не могут иметь характеристику одновременного получения и потребления Покупателем в связи с тем, что Покупатель не может иметь возможность в полной мере потреблять выгоды. В таком случае Компания должна принять во внимание оставшиеся два критерия.

**Критерий 2.** Покупатель контролирует актив, создаваемый или улучшаемый предприятием в рамках своей деятельности по договору, на всём протяжении создания или улучшения этого актива Компанией;

Данный критерий выполняется, когда заказчик контролирует ход выполнения работ, при исполнении обязанности Компанией. Примером контроля актива по мере его создания может служить оказание комплекса услуг Компанией по геологоразведке. Нахождение актива, который дорабатывается на территории заказчика также является подтверждением того, что актив контролируется покупателем по мере его создания и факт того что покупатель владеет объектом территории где проводятся геологоразведочные работы

**Критерий 3.** Выполнение Компанией своей обязанности не приводит к созданию актива, который Компания может использовать для альтернативных целей, и, при этом, Компания обладает обеспеченным правовой защитой правом (юридически защищенным правом) на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ. [МСФО (IFRS) 15.35].

**Условный пример – Применение критериев учета выручки «на протяжении времени» - производитель стеклянной тары:**

Компания С заключает рамочный договор на производство стеклянной тары (бутылок) для покупателя В на следующих условиях:

- Дизайн бутылок является интеллектуальной собственностью покупателя В;
- Цена продажи рассчитывается по формуле затраты плюс 10%;
- Минимальный объём покупки не указывается;
- Компания С должна поддерживать установленный уровень запасов сырья и готовой продукции;
- Если покупатель В расторгнет данный рамочный договор, то он должен будет выкупить запасы сырья по себестоимости, а запасы продукции в незавершённом производстве и готовой продукции – по согласованной цене продажи на дату прекращения договора;
- Производственный процесс не предполагает существенного объёма незавершённого производства.

Компания С анализирует характер обещания, данного покупателю В по этому рамочному договору, и определяет, что это производство стеклянной тары (бутылок), которая будет использоваться покупателем В в своей деятельности.

Применив критерии, рассмотренные выше, компания С определяет, что она не создаёт актив, имеющий альтернативный способ использования, поскольку компания С юридически не имеет права продать данный актив другому покупателю. Положение договора о его расторжении обеспечивает компании С юридически защищённое право на получение платы

*за работу, выполненную ею к настоящему времени - т.е. компенсация понесённых затрат плюс обоснованная маржа. На этом основании компания С определяет, что критерий 3, удовлетворяется.*

*Поскольку критерий 3 удовлетворяется, компания С признаёт выручку на протяжении времени, по мере производства бутылочной продукции.*

Для каждой обязанности к исполнению, выполняемой в течение периода, Компания должна признавать выручку в течение периода, оценивая степень полноты выполнения обязанности к исполнению. К надлежащим методам оценки степени выполнения относятся методы результатов и методы ресурсов. [МСФО (IFRS) 15.39, 41].

- Методы результатов предусматривают признание выручки на основе непосредственных оценок стоимости для покупателя товаров или услуг, переданных до текущей даты, по отношению к оставшимся товарам или услугам, обещанным по договору. [МСФО (IFRS) 15.B15].

***Условный пример – Метод результатов:***

*Компания Строитель А производит замену окон и заключает договор с Муниципалитетом на замену старых окон в муниципальном здании за фиксированное вознаграждение в сумме \$10,000. Все незавершенное производство принадлежит Муниципалитету.*

*Компания Строитель Ко заменила 75 из 100 окон, подлежащих замене в здании. Строитель А определил, что обязанность к исполнению выполняется в течение периода времени, так как Муниципалитет осуществляет контроль за незавершенным производством.*

*Компания Строитель А использует метод результатов с использованием данных о количестве замененных окон для оценки степени выполнения договора. Строитель А представляется наиболее репрезентативным в случае предоставленных услуг в силу аналогичного характера усилий, затрачиваемых на замену каждого окна. Степень выполнения составляет 75% (75 окон/100 окон), так как Строитель А признает выручку в размере 75% от общей цены договора или \$7,500.*

- Методы ресурсов предусматривают признание выручки на основе усилий, предпринимаемых Компанией для выполнения обязанности к исполнению, или потребленных для этого ресурсов (например, потребленные ресурсы, затраченное рабочее время, понесенные затраты, истекшее время или использованное машинное время) относительно совокупных ожидаемых ресурсов, которые будут потреблены для выполнения такой обязанности к исполнению. [МСФО (IFRS) 15.B18]. Компания, на текущий момент применяет метод ресурсов для признания выручки.

#### **Условный пример – Метод ресурсов:**

Подрядчик заключает договор с Правительством на строительство квартир для военнослужащих по фиксированной цене в размере 4 млрд. д.е. Договор содержит одну обязанность к исполнению, которая выполняется в течение периода времени.

Договор имеет следующие дополнительные характеристики:

- общая расчетная сумма затрат по договору составляет 3.6 млрд. д.е, исключая расходы, связанные с потерями трудозатрат и материалов;
- затраты, понесенные в течение первого года, составляют 740 млн. д.е., включая потери трудозатрат и материалов в сумме 20 млн. д.е.

Подрядчик признает выручку в сумме 800 млн. д.е, исходя из расчета понесенных затрат относительно общей суммы ожидаемых расходов. Подрядчик признает выручку следующим образом (млн д.е.):

Общая цена договора 4 млрд д.е.

Степень выполнения 20% (720 млн. д.е./ 3,6 млрд. д.е.)

Признанная выручка 800 млн. д.е.

Признанные затраты 740 млн. д.е.

Валовая прибыль 60 млн. д.е.

Потери трудозатрат и материалов в размере 20 млн. д.е. должны быть исключены из расчетов, так как затраты не отражают степень завершения строительства квартир для военнослужащих.

#### **4.5.2. Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени**

Если ни один из трех критериев, перечисленных в разделе 4.5.1, не удовлетворяется, то Компания признает выручку в тот момент времени, когда они передают покупателю контроль над соответствующим товаром или услугой.

Признаками перехода контроля к покупателю могут служить разные факторы, в том числе то обстоятельство, что покупатель:

- в текущий момент времени имеет обязанность произвести оплату — это может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива, являющегося предметом обмена;
- физически владеет активом - физическое владение активом со стороны покупателя может указывать на наличие у покупателя возможности определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других сторон к таким выгодам.;
- имеет право собственности - право собственности может указывать на то, какая сторона договора может определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива либо ограничивать доступ других сторон к таким выгодам. Передача права собственности на актив может свидетельствовать о том, что покупатель получил

контроль над активом. Если Компания сохраняет право собственности исключительно для защиты от неуплаты со стороны покупателя, такие права Компании не будут препятствовать получению покупателем контроля над активом;

- имеет риски и выгоды, связанные с правом собственности - передача покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на актив, может указывать на то, что покупатель получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива.; и
- принял этот актив - принятие актива покупателем может указывать на то, что он получил возможность определять способ использования и получать практически все оставшиеся выгоды от актива. [МСФО (IFRS) 15.38].

Ни один из приведенных выше признаков не может использоваться в отдельности для определения того, получил ли покупатель контроль над товаром или услугой. Необходимо принимать во внимание все уместные факты и обстоятельства, чтобы определить, был ли передан контроль. Кроме того, необязательно наличие всех признаков, чтобы Компания определила, что покупатель получил контроль.

***Условный пример – Обязанности к исполнению, выполняемые в определенный момент времени:***

*Примером может являться реализация готовой продукции в виде запасных частей Компании. Согласно условиям договора реализации, Компания передает контроль над товаром согласно базису поставки «Франко Завод». Данный инкотермс предполагает исполнения обязательства по договору в момент передачи продукции на территории завода.*

*Реализация Компанией готовой продукции согласно базису поставки «Франко Завод» удовлетворяет критерию признания выручки в определенный момент, т.е. в момент передачи на территории завода, так как удовлетворяются следующие критерии:*

- *Невыполнение 3 критерия признания выручки на протяжении времени;*
- *Передача собственности над продукцией в момент передачи на территории завода согласно договору;*
- *Все риски и выгода связанные с активом переданы на территории завода;*
- *Факт наличия документа «Акт прием-передачи».*

## **5 Затраты по договору**

Дополнительные затраты, понесенные Компанией в результате того, что они заключили договор - например, выплата комиссионного вознаграждения, - капитализируются и признаются в качестве актива, если Компания ожидает, что эти затраты будут возмещены. [Insights into IFRS 4.2.260.10].

Признанный актив амортизируется на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив.

Затраты, которые возникают вне зависимости от того, получила ли Компания договор - в том числе дополнительные затраты, возникшие при осуществлении попыток получить договор, - признаются в качестве расходов в момент возникновения, кроме случаев, когда эти затраты отвечают критериям для их капитализации как затрат на выполнение договора. [Insights into IFRS 4.2.260.20].

В качестве упрощения практического характера можно не капитализировать дополнительные затраты, связанные с заключением договора, если срок амортизации соответствующего актива составил бы не больше одного года. [Insights into IFRS 4.2.260.30].

## **6 Модификация договора**

Модификация договора – это изменение предмета или цены (либо и того, и другого) договора, утвержденное сторонами договора. Модификация договора имеет место, когда стороны по договору утверждают модификацию, которая обуславливает новые или изменяет существующие обеспеченные правовой защитой права и обязательства сторон договора. [МСФО (IFRS) 15.19].

Компания должна учитывать модификацию:

- либо как отдельный договор - на перспективной основе;
- либо как часть первоначального договора, т.е. путем отражения суммарной корректировки.

На схеме ниже представлены ключевые аспекты, которые необходимо рассмотреть для решения вопроса о том, учитывать ли модификацию договора как часть первоначального договора или же как отдельный договор. [Insights into IFRS 4.2.290.30].

Схема 4: Учет модификации договора



**Условный пример - Модификация договора на оказание услуг:**

Компания заключила договор, согласно которому обещает предоставить геологоразведочные работы покупателю 2х месторождений общей стоимостью 1 000 д. е. (500 д. е. за одно месторождение). Контроль над передаваемыми услугами подлежит передаче покупателю в течение шести месяцев. Компания передает контроль над услугами по мере выполнения обязанности к исполнению. После того, как Компания передала покупателю контроль над выполненными услугами по двум месторождениями, стороны модифицируют договор, добавив еще 1 месторождение (итого 3 месторождения). Дополнительное одно месторождение не был включен в первоначальный договор.

**Ситуация А – Дополнительные услуги по цене, отражающей цену обособленной продажи:**

При модификации договора цена договора в связи с добавлением 1 месторождения увеличилась на 450 д. е. или 450 д. е. за единицу. Цена дополнительной услуги отражает цену обособленной продажи товара в момент модификации договора, а дополнительная услуга является отличимой от первоначальной продукции (в соответствии с пунктом 27 МСФО (IFRS) 15).

В соответствии с пунктом 20 МСФО (IFRS) 15 модификация договора и добавление одного месторождения, по сути, является новым отдельным договором на поставку товара в будущем, что не влияет на учет существующего договора. Компания признает выручку в

размере 1 000 д.е. (это 2 единицы месторождения 500 д. е. за единицу по первоначальному договору) и в размере 450 д.е. (это одно месторождение стоимостью 450 д. е. за единицу по новому договору).

**Ситуация В – Дополнительные услуги по цене, не отражающей цену обособленной продажи:**

В процессе переговоров относительно покупки дополнительного 1го месторождения, стороны согласовали начальную цену за единицу в размере 400 д. е. Однако при выполнении услуг первых 2х единиц месторождения покупатель обнаружил небольшое отклонение от нормы предоставленных услуг, присущий только этим двум месторождениям. Компания обещает предоставить скидку в размере 25 д. е. за единицу месторождения, чтобы компенсировать покупателю плохое качество выполненных услуг. Компания и покупатель соглашаются включить сумму скидки 50 д. е. (25 д. е. скидки × 2 единицы месторождения) в цену, которую Компания запрашивает за дополнительную одну единицу месторождения. Следовательно, модификация договора указывает на то, что цена 1го дополнительных единиц месторождения составляет 350 д. е. или 350 д. е. за единицу (400 д.е. × 1 единица – 25 д.е × 2 единицы).

Данная цена состоит из согласованной цены за дополнительную 1 единицу месторождения в размере 400 д. е. или 400 д. е. за единицу за вычетом скидки в размере 50 д. е.

В момент модификации договора Компания признает 50 д. е. в качестве уменьшения цены сделки и, следовательно, как уменьшение выручки, полученной за выполненные изначально 2 единицы месторождения. При учете продажи дополнительной 1 единицы месторождения Компания решает, что согласованная цена в размере 400 д. е. за единицу не отражает цену обособленной продажи дополнительного товара. Следовательно, модификация договора не отвечает условиям МСФО (IFRS) 15 и не может быть учтена в качестве отдельного договора. Поскольку оставшееся месторождение, подлежащее выполнению, является отличимыми от уже переданных товаров, Компания применяет требования в пункте 21(a) МСФО (IFRS) 15 и учитывает модификацию договора как расторжение первоначального договора и создание нового договора.

Следовательно, сумма, признаваемая в качестве выручки по каждой оставшейся единице месторождения, представляет смешанную цену и составляет 466,66 д. е.  $\{[(500 \text{ д. е.} \times 2 \text{ единицы, не выполненные по первоначальному договору}) + (400 \text{ д. е.} \times 1 \text{ единица, подлежащих выполнению по модифицированному договору})] \div 3 \text{ оставшихся единиц месторождения}\}$ .

## 7 Гарантии

При продаже Компанией продукции вместе с гарантией, необходимо оценить, не представляет ли собой гарантия обязанность к исполнению. Та гарантия, которая предоставляет покупателю услугу в дополнение к тому, что является подтверждением соответствия данного продукта заявленным характеристикам, считается отдельной обязанностью к исполнению. [Insights into IFRS 4.2.320.10].

Цена гарантии может быть включена в общую цену покупки или устанавливаться отдельно в качестве дополнительного продукта. Гарантии разделяются на два вида:

- Гарантия, которая предоставляет покупателю услугу в дополнение к тому, что она является средством обеспечения того, что продукция соответствует согласованным параметрам – гарантия сервисного типа.
- Гарантия, которая является средством обеспечения для покупателя того, что продукция соответствует согласованным параметрам - гарантия-соответствия.

#### Гарантия сервисного типа

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

#### Гарантия-соответствия

Гарантии-соответствие не предоставляют покупателю дополнительные товары или услуги (т.е. они не являются отдельными обязанностями к исполнению). Предоставляя данный тип гарантии, продавец обеспечивает гарантию качества. Гарантии данного типа учитываются в качестве гарантийных обязательств, и расчетные затраты на их выполнение рассчитываются в соответствии с МСФО (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы». [МСФО (IFRS) 15.B29 – B30].

Чтобы оценить, обеспечивает ли гарантия или часть обещанной гарантии предоставление покупателю услуги в дополнение к подтверждению соответствия проданного продукта заявленным характеристикам, Компания анализирует, в том числе, следующие факторы:

- требуется ли предоставление такой гарантии законодательством - подобные требования обычно предусматриваются для того, чтобы защитить покупателей от риска приобретения дефектной продукции;
- характер задач, которые Компания соглашается выполнить; и
- продолжительность гарантийного периода - чем продолжительнее гарантийный срок, тем выше вероятность того, что Компания предоставляет услугу, а не просто обеспечивает покупателю защиту от некачественной продукции. [Insights into IFRS 4.2.320.20–30].

Если Компания предоставляет гарантию, которая содержит как элемент обеспечения стандартной защиты, так и элемент оказания услуги, но при этом не может обоснованно разделить их для целей учета, то Компания учитывает оба этих гарантийных обязательства вместе как одну обязанность к исполнению. [МСФО (IFRS) 15.B32].

#### ***Условный пример – Гарантия сервисного типа и гарантия-соответствие:***

*Компания производит и продает товары, на которые предоставляется гарантия-соответствие в течение первых 90 дней. Компания также дополнительно предлагает программу «расширенного обслуживания», согласно которой он обязуется отремонтировать или заменить любую дефектную деталь в течение двух лет с момента истечения срока действия гарантии-соответствия. Поскольку программа*

дополнительного «расширенного обслуживания» продается отдельно, Компания решает, что два года расширенного обслуживания являются отдельной обязанностью к исполнению (т. е. гарантией сервисного типа).

Общая цена сделки по продаже товаров и расширенной гарантии составляет 3 600 д. е. Компания устанавливает цену обособленной продажи каждого элемента в размере 3 200 д. е. и 400 д. е. соответственно. Балансовая стоимость товара составляет 1 440 д. е. Кроме того, основываясь на предыдущем опыте, Компания ожидает, что он понесет затраты в размере 300 д. е. по гарантии-соответствию для устранения неисправностей, которые возникнут в течение гарантийного периода в 90 дней. Следовательно, Компания учит следующие суммы:

*Признание выручки и гарантии сервисного типа*

<b>Строка отчетности</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
Денежные средства/торговая дебиторская задолженность	3 600	
Выручка		3 200
Обязательство по договору (гарантия сервисного типа)		400

*Признание гарантии-соответствия*

<b>Строка отчетности</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
Расходы по гарантии	300	
Созданный резерв по гарантии (гарантия – соответствие)		300

*Списание запасов и признание стоимости проданных товаров*

<b>Строка отчетности</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
Себестоимость	1 440	
Запасы		1 440

Использование Компанией резерва, связанного с гарантией-соответствием, по мере возникновения фактических расходов в течение первых 90 дней после передачи товара покупателю признается следующим образом:

<b>Строка отчетности</b>	<b>Дт</b>	<b>Кт</b>
Созданный резерв по гарантии (гарантия – соответствие)	300	
Денежные средства		300

Если в течение первых 90 дней после передачи товара покупателю не возникло необходимости в использовании созданного резерва, то Компания признает восстановление резерва следующим образом:

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Созданный резерв по гарантии (гарантия – соответствие)</i>	300	
<i>Прочие доходы</i>		300

Компания признает обязательство по договору, связанное с гарантией сервисного типа, в качестве выручки в течение срока действия гарантии по договору. В данном случае Компания определила, что его усилия (т.е. затраты) по выполнению данной обязанности относятся на расходы равномерно на протяжении периода, покрываемого гарантией. Соответственно, в 1 и во 2 году Компания признает выручку в размере 200 д.е (400 д.е./2 года):

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Обязательство по договору (гарантия сервисного типа)</i>	200	
<i>Выручка</i>		200

Признание затрат, связанных с предоставлением гарантии сервисного типа, по мере их возникновения отражается следующим образом (условно в 1 году расходы Компания, связанные с гарантией сервисного типа, составили 100 д.е.):

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
<i>Обязательство по договору (гарантия сервисного типа)</i>	100	
<i>Денежные средства</i>		100

## 8 Представление и раскрытие

Компания представляет договор в отчете о финансовом положении либо в качестве актива по договору, либо в качестве обязательства по договору, в зависимости от соотношения между исполнением Компанией обязательств по договору и платежами покупателя. Компания должна представлять отдельно в качестве дебиторской задолженности безусловные права на возмещение.

Если Компания передает товары или услуги покупателю до того, как покупатель выплатит возмещение, или до того момента, когда возмещение становится подлежащим выплате, от они должны представлять договор как актив по договору либо дебиторская задолженность по договору, соответственно:

- дебиторская задолженность – безусловное право Компании на возмещение к получению от покупателя (если наступление момента оплаты обусловлено только течением времени);

- актив по договору – право Компании на получение возмещения в обмен на товары или услуги, переданные покупателю, когда такое право зависит от выполнения Компанией определенных обязательств в будущем.

Компания должна оценивать актив по договору на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». Дебиторская задолженность учитывается в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты».

Если покупатель выплачивает возмещение либо у Компании имеется право на сумму возмещения, которое является безусловным, т. е. дебиторская задолженность, до того, как Компания передаст товар или услугу покупателю, они должны представить договор как обязательство по договору, в момент осуществления платежа или в момент, когда платеж становится подлежащим оплате (в зависимости от того, что происходит ранее). [МСФО (IFRS) 15.105 - 108].

## **9 Исключения**

В сферу применения настоящей учетной Методики не входят следующие договора:

- договоры аренды, попадающие в сферу применения МСФО (IAS) 17 «Аренда»;
- договоры страхования, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования»;
- финансовые инструменты и другие договорные права или обязательства, попадающие в сферу применения МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты», МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность», МСФО (IFRS) 11 «Совместная деятельность», МСФО (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность» и МСФО (IAS) 28 «Инвестиции в зависимые организации и совместные предприятия»; и
- немонетарные обмены между организациями одного направления деятельности с целью содействия осуществлению продаж покупателям или потенциальным покупателям. [МСФО (IAS) 15.5].

Ниже представлены вопросы МСФО (IFRS) 15, которые не рассматривались в настоящем Документе, поскольку не применяются в практике Компании:

- Продажа с правом на возврат;
- Нереализованные права покупателей;
- Невозмещаемый первоначальный платеж;
- Лицензирование;
- Договоры обратной покупки;
- Консигнационные соглашения;
- Соглашения о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;
- Вознаграждение за результат.

При появлении операций и сделок, указанных в данных пунктах, Компания включит в настоящий Документ описание используемых подходов к их учету и соответствующих положений МСФО (IFRS) 15.

**Учет аренды согласно МСФО (IFRS) 16 «Аренда»**

## СОДЕРЖАНИЕ

1. Определение .....	4
2. Цель и сфера применения.....	5
3. Общий порядок учета.....	6
3.1. Договор аренды.....	6
3.1.1. Определение и критерии признания договора аренды.....	6
3.2. Определение срока аренды.....	8
3.2.1. Первоначальная оценка срока аренды .....	8
3.2.2. Этапы определения срока аренды .....	9
3.2.3. Последующая оценка срока аренды .....	10
3.3. Прекращение договора аренды .....	11
4. Порядок учета в случае, если компания являются арендатором .....	11
4.1. Право на получение экономических выгод от использования арендатором .....	11
4.1.1. Право определять способ использования.....	13
4.1.2. Выделение компонентов договора .....	14
4.2. Признание договоров аренды в случае, если компания выступает в качестве арендатора .....	15
4.2.1. Упрощения практического характера .....	18
4.3. Порядок расчета АПП.....	21
4.3.1. Первоначальная оценка АПП.....	21
4.3.2. Последующий учет АПП.....	22
4.3.3. Обесценение АПП.....	23
4.3.4. Прекращение признания АПП .....	24
4.4. Порядок учета обязательства по аренде .....	24
4.4.1. Первоначальная оценка обязательства по аренде.....	24
4.4.2. Последующий учет обязательства по аренде .....	26
4.4.3. Прекращение признания обязательства по аренде .....	29
4.5. Модификации условий договора аренды .....	29
4.6. Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	32
5. Порядок учета в случае, если компания является арендодателем.....	34
5.1. Общий порядок учета у арендодателя.....	34
5.1.1. Классификация субаренды арендодателем .....	35
5.2. Финансовая аренда в учете арендодателя.....	36
5.2.1. Признание и оценка финансовой аренды.....	36
5.2.2. Последующая оценка и обесценение финансовой аренды .....	39
5.2.3. Модификация договора аренды .....	40
5.2.4. Прекращение признания финансовой аренды .....	41

5.2.5.	Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	42
5.3.	Операционная аренда.....	42
5.3.1.	Признание и оценка операционной аренды.....	42
5.3.2.	Модификация договора операционной аренды.....	43
5.3.3.	Раскрытие информации по операционной аренде.....	43
6.	Исключения.....	44
7.	Приложения.....	45
7.1.	Приложение 1 - Схема анализа договора на предмет удовлетворения критериям признания в качестве договора аренды.....	45

**Модификация договора аренды** – изменение сферы применения договора аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями аренды (например, добавление или прекращение права пользования одним или несколькими базовыми активами либо увеличение или сокращение предусмотренного договором срока аренды). МСФО (IFRS) 16.A

**Негарантированная ликвидационная стоимость** – часть ликвидационной стоимости базового актива, реализация которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только лицом, связанным с арендодателем. МСФО (IFRS) 16.A

**Незаработанный финансовый доход** – разница между:

- валовой инвестицией в аренду;
- чистой инвестицией в аренду. МСФО (IFRS) 16.A

**Переменные арендные платежи** – часть платежей, осуществляемых арендатором в пользу арендодателя за право использовать базовый актив в течение срока аренды, которая варьируется в соответствии с изменениями фактов и обстоятельств, возникших после даты начала аренды, кроме течения времени. МСФО (IFRS) 16.A

**Фиксированные платежи** – платежи, которые прямо определены в договоре аренды и не зависят от каких-либо переменных величин.

Примером фиксированных платежей являются:

- фиксированные ежеквартальные платежи;
- платежи, которые индексируются по зафиксированному в числовом значении в договоре показателю. МСФО (IFRS) 16.A

**Чистая инвестиция в аренду** – валовая инвестиция в аренду, дисконтированная с использованием процентной ставки, заложенной в договоре аренды. МСФО (IFRS) 16.A

### **3. Цель и сфера применения**

Данная учетная методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 16 «Аренда» (далее – МСФО (IFRS) 16) с целью обеспечения порядка учета и раскрытия уместной информации, правдиво представляющей операции с арендой Компании при подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО. [МСФО (IFRS) 16.1]

Компания применяет МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в отношении всех договоров аренды, включая договоры аренды активов в форме права пользования в рамках субаренды, за исключением:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- договоров аренды, относящихся к биологическим активам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», которое находится в распоряжении арендатора;
- концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках сферы применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг». Прежде чем определять наличие в соглашении признаков аренды, Компания анализирует применимость Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения на предоставление услуг»;

- лицензий на интеллектуальную собственность, предоставленных арендодателем, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»;

- прав, которыми обладает арендатор по лицензионным соглашениям в рамках сферы применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

Компания (в качестве арендатора) не применяет МСФО (IFRS) 16 «Аренда» в отношении договоров аренды нематериальных активов, не упомянутых в исключениях выше.

Учетная методика состоит из трех разделов, раздел 4 раскрывает общий порядок учета для арендатора и арендодателя, раздел 5 – особенности учета аренды с позиции арендатора, а раздел 6 – с позиции арендодателя.

В сферу применения настоящей учетной методики входят все договоры аренды, включая договоры аренды активов в форме права пользования в рамках субаренды. Компания должна применять методику последовательно в отношении договоров с аналогичными характеристиками и в аналогичных обстоятельствах, учитывая условия договоров, а также все уместные факты и обстоятельства.

#### **4. Общий порядок учета**

##### **4.1. Договор аренды**

##### **4.1.1. Определение и критерии признания договора аренды**

В момент заключения договора компания должна оценить, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды. Договор в целом или его отдельные компоненты являются договором аренды, если по этому договору передается право контролировать использование идентифицированного актива в течение определенного периода в обмен на возмещение. [МСФО (IFRS) 16.9]

Компания проводит повторную оценку того, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, только в случае изменения условий данного договора. [МСФО (IFRS) 16.11]

При проведении оценки того, является ли договор в целом или его отдельные компоненты договором аренды, компания анализирует три главных аспекта, при соблюдении которых договор будет являться арендой либо будет содержать компонент аренды:

- идентифицируемость актива и наличие права контроля его использования;
- возможность получения экономических выгод арендатором, раздел 5.1. *Право на получение экономических выгод от использования арендатором*
- наличие у арендатора права определения способа использования актива, пункт 5.1.1. *Право определять способ использования.*

В случае если договор аренды не соответствует признакам, указанным в определении договора аренды, договор будет учитываться в качестве договора на предоставление услуг. [МСФО (IFRS) 16.B9]

Если арендатор имеет право контролировать использование идентифицированного актива лишь в течение части срока договора, договор подразумевает аренду лишь в течение такой части срока. [МСФО (IFRS) 16.B10]

- принятие обязательств;
- утрата или передача актива, прав, на актив или ожидаемых экономических благ;
- косвенный экономический ущерб.

#### **Условный пример**

*Арендатор заключает с Арендодателем договор аренды склада сроком на 5 лет. В соответствии с договором аренды стороны имеют право расторгнуть договор аренды без штрафных санкций в каждую годовщину даты начала аренды. Арендатор учитывает следующее:*

- Улучшения арендованного имущества незначительны. Следовательно, потеря экономической стоимости арендатором в случае расторжения договора до истечения срока его экономической службы не является значительной;
- Стоимость демонтажа улучшений арендованного имущества незначительна;
- Стоимость восстановления склада до первоначального состояния незначительна;
- Руководство намерено не использовать права на прекращение как минимум 2 года;
- Оставшийся срок полезного использования здания 20 лет.

*При этом защищенным периодом аренды является один год, так как Арендатор определяет, что он может расторгнуть договор аренды не более чем с незначительным штрафом через год.*

*Оценка основана на фактах и обстоятельствах, а не на намерениях арендатора.*

*Если предположить, что Арендодатель также может расторгнуть договор с не более чем незначительным штрафом по истечении одного года, то срок действия договора состоит из неотменяемого срока в один год. Это связано с тем, что после того, как права на расторжение договора становятся доступными для обеих сторон в конце 1-го года, ни одна из сторон не имеет действительных прав или обязанностей.*

Компания применяет широкую трактовку штрафов:

- штрафы – это не только монетарные выплаты при одностороннем выходе из договора, но и иные его экономические потери;
- такие штрафы удлиняют срок юридической защиты договора, так как компания не будет использовать свои возможности выхода по договору или будут использовать преференциальные права продления.
- логика может быть применима к любым договорам на обозримое количество лет.

Трактовка штрафа – суждение компании, требующее последовательного применения.

#### **4.2.3. Последующая оценка срока аренды**

Компания должна повторно оценить наличие достаточной уверенности в исполнении опциона на продление или неисполнении опциона на прекращение аренды при возникновении либо значительного события, либо значительного изменения обстоятельств, которое:

- подконтрольно компании; и
- влияет на оценку наличия достаточной уверенности в том, что компания исполняет опцион, который ранее не учитывался при определении ими срока аренды, или в том, что

компания не исполняет опцион, который ранее учитывался при определении ими срока аренды. [МСФО (IFRS) 16.20]

К примерам значительных событий или изменений обстоятельств относятся:

- значительные усовершенствования арендованного имущества, которые не предполагались на дату начала аренды и, как ожидается, будут иметь значительную экономическую выгоду для компании, когда опцион на продление или прекращение аренды либо на покупку базового актива можно будет исполнить;
- значительная модификация или адаптация базового актива, которая не предполагалась на дату начала аренды;
- дата начала субаренды базового актива на период после завершения ранее установленного срока аренды; и
- деловое решение компании, которое имеет непосредственное отношение к исполнению или неисполнению опциона (например, решение продлить аренду дополняющего актива, осуществить выбытие альтернативного актива или осуществить выбытие бизнес-единицы, в которой задействован АПП). [МСФО (IFRS) 16.B41]

Компания должна пересмотреть срок аренды в случае изменения периода аренды, не подлежащего досрочному прекращению. Например, не подлежащий досрочному прекращению период аренды изменится, если:

- Компания исполнит опцион, который ранее не учитывался при определении срока аренды;
- Компания не исполнит опцион, который ранее учитывался при определении срока аренды;
- произойдет событие, следствием которого по договору является обязанность компании исполнить опцион, который ранее не учитывался при определении срока аренды; либо
- произойдет событие, следствием которого по договору является запрет на исполнение компанией опциона, который ранее учитывался при определении срока аренды. [МСФО (IFRS) 16.21]

### **4.3. Прекращение договора аренды**

Прекращение договора аренды наступает при погашении обязательств по договору, либо при расторжении договора.

## **5. Порядок учета в случае, если компания являются арендатором**

### **5.1. Право на получение экономических выгод от использования арендатором**

Для того, чтобы контролировать использование идентифицированного актива, компания должна иметь право на получение практически всех экономических выгод от использования актива в течение срока использования. Компания может получить экономические выгоды от использования актива напрямую или косвенно различными способами, например, используя актив, удерживая актив или предоставляя его в субаренду. При этом третьи стороны (включая собственника актива) не имеют возможности использовать данный объект. [МСФО (IFRS) 16.B21]

Договор может содержать условия, призванные защитить интересы арендодателя, связанные с данным активом или другими активами, защитить его персонал или обеспечить соблюдение

арендодателем нормативно-правовых актов. Ниже приведены примеры прав защиты интересов, в которых договор может:

- указывать максимальную величину использования актива либо ограничивать место или момент использования актива арендатором;
- требовать придерживаться определенной практики эксплуатации;
- требовать информировать арендодателя об изменениях в части того, как будет использоваться актив. Права защиты интересов, как правило, определяют объем права компании на использование, но сами по себе не препятствуют наличию у компании права на определение способа использования актива. [МСФО (IFRS) 16.B30]

Права защиты интересов определяют объем прав компании на использование базового актива и сами по себе не препятствуют наличию у компании права на определение способа использования актива.

Оценивая право на получение практически всех экономических выгод от использования актива, необходимо оценить возможные ограничения по объему прав на использование актива. Договор является договором аренды, если ограничения, связанные с использованием актива, носят защитительный характер. В случае, если договор содержит права защиты интересов, ограничения не препятствуют компании получению экономических выгод от использования данного актива согласно ставке, заложенной в договоре аренды. В случае, если договор не носит защитительный характер, договор не является договором аренды и будет относиться на расходы периода.

Примерами ограничений в договоре аренды могут являться:

- использование транспортного средства лишь одной определенной территорией в течение срока использования. В таком случае компания должна учитывать экономические выгоды лишь от использования транспортного средства на данной территории, а не где-либо еще;
- ограничение использования транспортного средства определенным пробегом в течение срока использования. В таком случае компания должна учитывать экономические выгоды лишь от использования транспортного средства до достижения разрешенного пробега;
- прочие ограничения [МСФО (IFRS) 16.B22]

#### **Условный пример**

*Компания арендует нежилое помещение с назначением, указанным в договоре, «под офис» и обязуются соблюдать требования пожарной безопасности, использовать помещение исключительно в соответствии с указанным назначением. Арендодатель обязуется не вмешиваться в деятельность компании в данном помещении.*

*Обладают ли компания правом определять способ использования объекта?*

*В данном случае компания обладают правом определять способ использования объекта.*

*Несмотря на то, что договор и характер самого объекта определяют место, где будут производиться услуги, и в общем определяют, какой вид услуг должен производиться с помощью данного объекта (назначение - "под офис"), Компания принимает решения:*

- *какие подразделения разместить в этом офисе и какие услуги оказывать для клиентов, кому выдать доступ к данному помещению;*

- *будет ли компания, в принципе, пользоваться объектом и оказывать услуги с его помощью;*
- *в рамках установленных договором ограничений компания определяет, в какой момент времени и в каком объеме будут производиться услуги с помощью указанного объекта.*
- *то, что арендодатель обязывает компанию соблюдать правила пожарной безопасности и пользоваться нежилым помещением в соответствии с указанным назначением, является «правом защиты» арендодателя и имеет под собой цель сохранить предоставляемый объект, но не препятствует компании определять способ использования данного помещения на протяжении всего срока аренды.*

Если договор требует от компании выплаты арендодателю или другой стороне части денежных потоков, полученных от использования актива, в качестве возмещения, такие денежные потоки, выплачиваемые в качестве возмещения, необходимо считать частью экономических выгод, которые компания получают от использования актива. [МСФО (IFRS 16.B23)]

#### **5.1.1. Право определять способ использования**

Компания в роли арендатора имеют право определять способ использования идентифицированного актива в течение срока использования исключительно при соблюдении одного из следующих условий:

- Компания имеет право определять, как и для какой цели используется актив в течение срока использования; или
- значимые решения о том, как и для какой цели используется актив, предопределены и:
  - Компания имеет право эксплуатировать актив или определять способ эксплуатации актива другими лицами по своему усмотрению в течение срока использования, при этом арендодатель не вправе изменять указания по эксплуатации; либо
  - Компания спроектировала актив таким образом, который предопределяет то, как и для какой цели будет использоваться актив в течение срока использования. [МСФО (IFRS 16.B24)]

##### **5.1.1.1. Как и для какой цели используется актив**

Компания имеет право определять, как и для какой цели используется актив, если в рамках своего права пользования, определенного в договоре, они могут изменять то, как и для какой цели используется актив в течение срока использования. Осуществляя такой анализ, компания учитывает права принятия решений, являющиеся наиболее значимыми для изменения того, как и для какой цели используется актив в течение срока использования. Права принятия решений являются значимыми, когда они влияют на экономические выгоды, которые будут получены от использования. [МСФО (IFRS 16.B25)]

Примеры прав принятия решений, которые предусматривают права изменять то, как и для какой цели используется актив:

- права на изменение вида услуг, производимой активом;
- права на изменение момента или места производства продукции;
- права на изменение решения о выпуске продукции и о количестве такой продукции. [МСФО (IFRS 16.B26)]

### 5.1.2. Выделение компонентов договора

Применительно к договору, который в целом является договором аренды или отдельные компоненты которого являются договором аренды, Компания должна учитывать каждый компонент аренды в рамках договора в качестве аренды отдельно от компонентов договора, не являющихся арендой, за исключением случаев, когда компания применяет упрощение практического характера, описанное в пункте 5.2.1 «Упрощения практического характера». [МСФО (IFRS) 16.12]

Право использовать базовый актив является отдельным компонентом аренды при соблюдении двух следующих условий:

- Компания может получить выгоду от использования базового актива либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у компании имеется свободный доступ. Ресурсами, к которым имеется свободный доступ, являются товары или услуги, которые продаются или предоставляются в аренду по отдельности (арендодателем или другими поставщиками), либо ресурсы, которые компании уже получила (от арендодателя или в результате других операций или событий); и
- базовый актив не находится в сильной зависимости от других базовых активов в договоре или в тесной взаимосвязи с ними. [МСФО (IFRS) 16.B32]

Договор может включать сумму к уплате компанией за деятельность и затраты, которые не передают товар или услугу компании. Например, арендодатель может включить в общую сумму к уплате плату за административные функции или прочие затраты, которые он несет в связи с арендой. Такие суммы к уплате не обуславливают наличие отдельного компонента договора, но считаются частью общего возмещения, которое относится на отдельно идентифицированные компоненты договора. [МСФО (IFRS) 16.B33]

Например, отдельными компонентами аренды могут являться:

- АПП;
- Установка дополнительного оборудования с целью улучшения базового актива.

При этом, примерами отдельных компонентами аренды, к которым не применяется упрощение практического характера, являются:

- Коммунальные платежи;
- Уборка и техническое обслуживание и т. п.

В договоре могут содержаться сразу несколько расходов, которые не являются арендными компонентами, например, компенсация налогов и административных расходов арендодателя, страхование. Данные расходы необходимо разделить между арендными компонентами по принципу, описанному в пункте 5.2.1. «Упрощения практического характера».

#### 5.1.2.1. Встроенные производные финансовые инструменты

Компания не должна применять упрощение практического характера в отношении встроенных производных финансовых инструментов, которые удовлетворяют критериям пункта 4.3.3 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты». [МСФО (IFRS) 16.15]

Если в договор встроен производный инструмент, платежи по которому индексируются на уровень инфляции, все платежи по договору учитываются согласно МСФО (IFRS) 16, если:

- используемый индекс относится к инфляции в той экономической среде, в которой предприятие осуществляет свою деятельность (например, индекс потребительских цен страны, в которой эксплуатируется арендуемый актив); и
- отсутствует фактор «рычага», описанный в пункте В4.1.9 МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»

Встроенный в договор аренды опцион на покупку арендованного актива не подлежит отделению, поскольку такой опцион отражается в учете как составная часть аренды.

## **5.2. Признание договоров аренды в случае, если компания выступает в качестве арендатора**

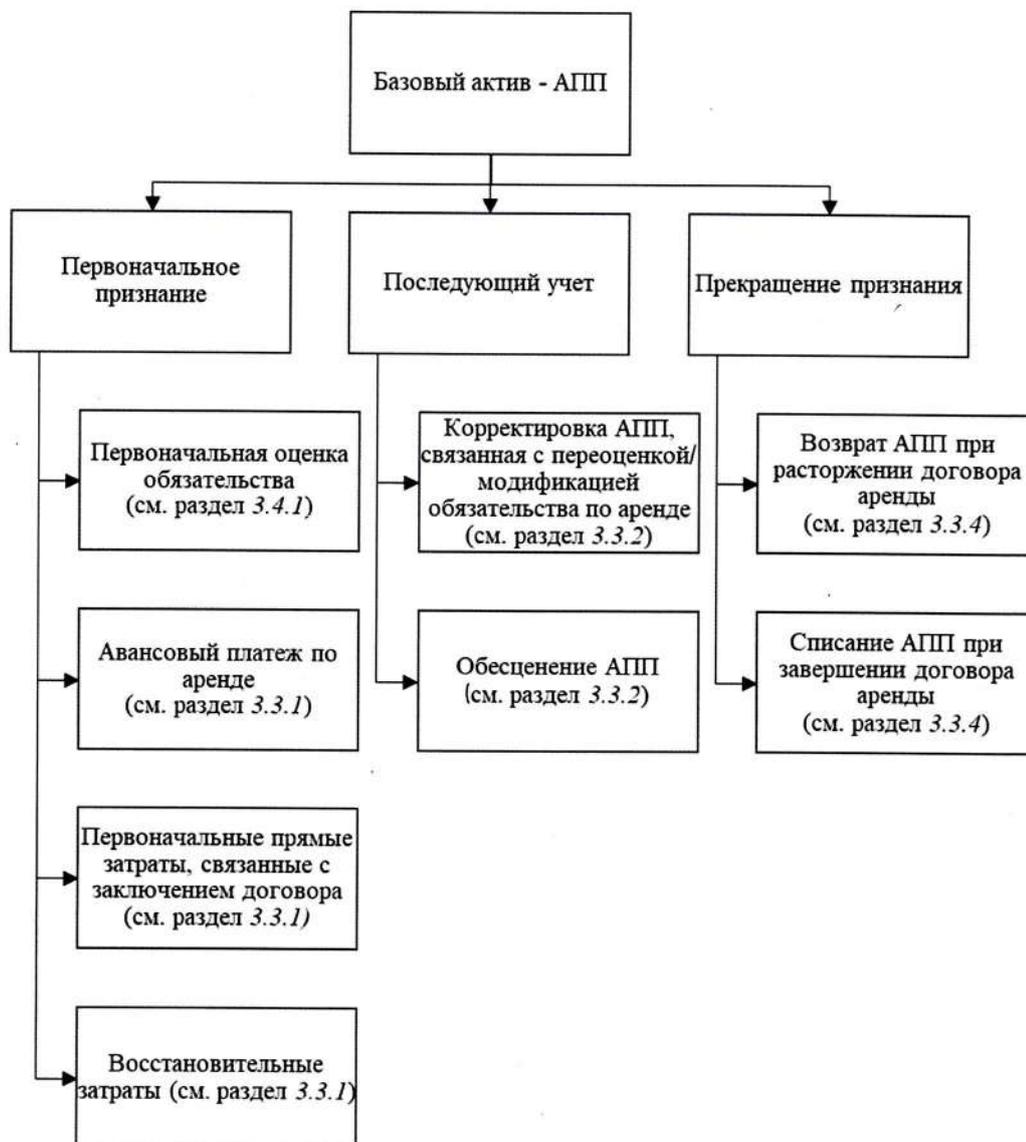
На дату начала аренды компания должна признать АПП и обязательство по аренде. [МСФО (IFRS) 16.22]

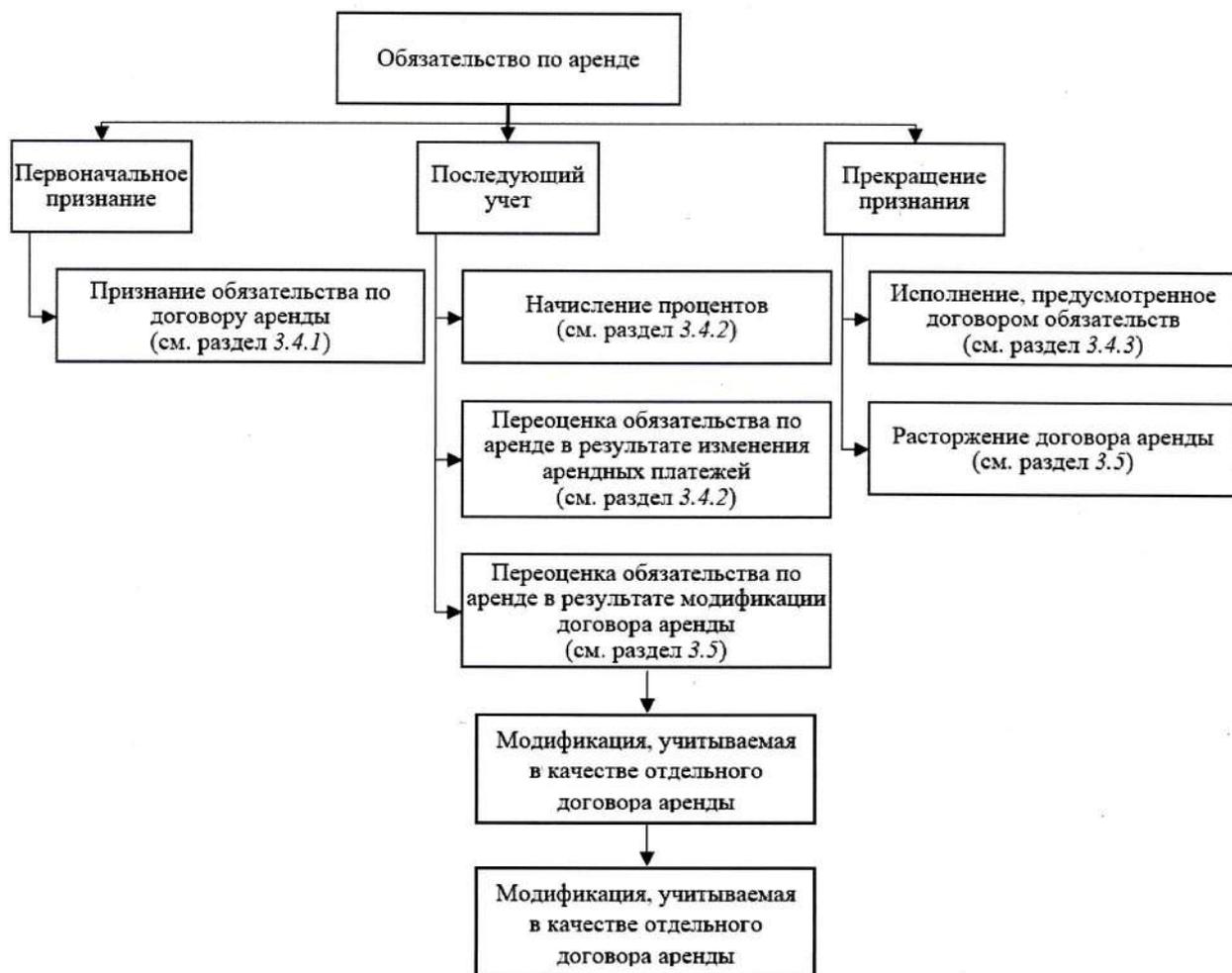
*Таблица 1. Проводки по первоначальному признанию АПП и обязательства по аренде в размере обязательства по аренде<sup>2</sup>*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Актив на право пользование	X	
Долгосрочное обязательство по аренде		X

<sup>2</sup> Проводки не учитывают отложенный налог согласно МСФО (IAS) 12

Порядок учета договоров аренды в случае, если компания выступает в роли арендатора представлен в следующих схемах:





### 5.2.1. Упрощения практического характера

Компания приняла решение не отделять компоненты, которые не являются арендой, от компонентов, которые являются арендой, а учитывать их в качестве одного компонента аренды. Данное упрощение применяется по классам базовых активов, являющихся аналогичными по характеру и способу использования в рамках деятельности компаний. [МСФО (IFRS) 16.15]

За исключением случаев применения упрощения практического характера компания должна учитывать компоненты, не являющиеся арендой, используя другие применимые стандарты. [МСФО (IFRS) 16.16]

#### **Условный пример**

*Компания арендует автомобиль за определенную сумму в год, а также платит за техническое обслуживание в рамках договора. Компонент обслуживания не является компонентом аренды, но поскольку он является компонентом более крупного договора, который содержит компонент аренды, Компания выбирает применение упрощенного подхода и рассматривает весь договор как один договор аренды. Этот метод может применяться только тогда, когда он применяется ко всему классу аналогичных активов.*

Данное упрощение применяется в случаях, если арендный компонент значительно превышает неарендный. Случаи, когда неарендный компонент превышает арендный, следует рассматривать на индивидуальной основе.

Для применения упрощения практического характера компания проводит анализ расходов, которые могут являться арендными/неарендными компонентами или не являться компонентами и распределяют соответствующие расходы на разумной основе:

#### **Условный пример**

*Компания заключает договор аренды офисных помещений (несколько этажей в бизнес-центре) для размещения сотрудников головного офиса компании. Договор включает в себя следующие типы платежей:*

- базовая арендная ставка – 1 000 000 д.е. в год за 1 кв.м. без учета НДС;
- эксплуатационные расходы – 300 000 д.е. в год за 1 кв.м. без учета НДС, которые включают в себя следующее:
  - дополнительные услуги: текущий и капитальный ремонт мест общего пользования, обеспечение противопожарной безопасности, услуги секретаря во входном фойе здания, услуги службы безопасности.
  - расходы на страхование (выгодоприобретателем является арендодатель);
  - налог на имущество, налог на землю, взимаемые с собственника в соответствии с законодательством РУз;
  - вознаграждение управляющей компании за управление бизнес-центром, оплата труда штатных бухгалтеров, оценщиков, инженеров, юристов и т. д.;
  - прочие административные расходы арендодателя;
- переменная арендная плата (коммунальные услуги) – сумма определяется и

оплачивается по факту;

- аренда медиафасада бизнес-центра (90% эфирного времени) – 3 000 000 д.е. в месяц.

В рамках данного примера аренда офисных помещений и аренда медиафасада соответствует критериям аренды согласно МСФО (IFRS) 16.

В соответствии с данным примером эксплуатационные расходы распределяются пропорционально между двумя компонентами договора аренды:

№	Наименование статьи	Арендный компонент	Неарендный компонент	Не компонент	Арендный компонент 1	Арендный компонент 2
1	Базовая арендная ставка	v			v	
2	Эксплуатационные расходы					
	– дополнительные услуги (текущий и капитальный ремонт, обеспечение противопожарной безопасности, услуги службы безопасности, и т. д.)		v			v*
	– расходы на страхование (выгодоприобретателем является арендодатель)			v		v*
	– налог на имущество, налог на землю и другие сборы			v		v*
	– прочие административные расходы арендодателя			v		v*
3	Переменная арендная плата (коммунальные услуги)		v			v*
4	Аренда медиа-фасада здания (90% эфирного времени)	v				v

\* Распределение расходов осуществляется пропорционально между арендными компонентами.

Компания также приняла решение применять упрощённую модель учета к следующим договорам:

- краткосрочная аренда;
- аренда, в которой базовый актив имеет низкую стоимость [МСФО (IFRS) 16.5]

Компания приняла решение о неприменении требований МСФО (IFRS) 16 к краткосрочным договорам аренды со сроком аренды с учетом опционов менее 12 месяцев, упрощение применяется по классам базовых активов [МСФО (IFRS) 16.8]

Если Компания учитывает краткосрочную аренду, применяя упрощение, то они должны считать договор аренды новым договором аренды в следующих случаях:

- модификации договора аренды; либо
- изменения срока аренды (например, Компания исполняет опцион, который ранее не учитывался при определении срока аренды). [МСФО (IFRS) 16.7]

Компания приняли решение о неприменении требований МСФО (IFRS) 16 к договорам аренды, в которых базовый актив имеет низкую стоимость в сумме менее или равной эквиваленту 5,000 долларам США. Это упрощение применяется по каждому договору отдельно. [МСФО (IFRS) 16.8]

Для применения упрощения по стоимости актива учитывается стоимость такого же нового актива, независимо от его возраста на момент предоставления актива в аренду. [МСФО (IFRS) 16.B3]

Базовый актив может иметь низкую стоимость только в том случае, если:

- Компания может получить выгоду от использования базового актива либо в отдельности, либо вместе с другими ресурсами, к которым у них имеется свободный доступ; и
- базовый актив не находится в сильной зависимости от других активов или в тесной взаимосвязи с ними. [МСФО (IFRS) 16.B5]

Вывод о низкой стоимости определяется вне зависимости от того, является ли данная аренда существенной для Компании. [МСФО (IFRS) 16.B4]

Решение о применении упрощения, касающегося аренды активов с низкой стоимостью, принимается по каждому договору аренды в отдельности.

Компания признают арендные платежи по договорам аренды, к которым применили упрощение по сроку или стоимости в качестве расхода линейным методом в течение срока аренды.

Признание задолженности по аренде с применением упрощений отражается Компанией следующим образом:

*Таблица 2. Проводки по признанию задолженности по аренде с применением упрощений*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы (Расходы по аренде)	X	
Долгосрочное обязательство по аренде		X

Платежи по аренде с применением упрощений отражаются компанией следующим образом:

Таблица 3. Проводки по отражению платежей по аренде с применением упрощений

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочное обязательство по аренде	X	
Денежные средства и их эквиваленте		X

### 5.3. Порядок расчета АПП

#### 5.3.1. Первоначальная оценка АПП

На дату начала аренды Компания должна оценивать АПП по первоначальной стоимости. [МСФО (IFRS) 16.23]

Первоначальная стоимость АПП должна включать в себя следующее:

- величину первоначальной оценки обязательства по аренде, как описано в пункте 5.4.1 «Первоначальная оценка обязательства по аренде»;
- арендные платежи на дату начала аренды, включая предоплату по арендным платежам или до такой даты за вычетом полученных стимулирующих платежей по аренде – возмещение некоторых расходов арендатора, связанных с получением аренды (например, комиссионные или агентские за сделки с недвижимостью);
- любые первоначальные прямые затраты, понесённые арендатором;
- восстановительные затраты – оценка затрат, которые будут понесены арендатором при демонтаже и перемещении базового актива, восстановлении участка, на котором он располагается, или восстановлении базового актива до состояния, которое требуется в соответствии с условиями аренды. Обязанность компании в отношении таких затрат возникает либо на дату начала аренды, либо вследствие использования базового актива в течение определенного периода. [МСФО (IFRS) 16.24]

Таблица 4. Проводки по увеличению АПП на размер первоначальных прямых затрат, авансов и арендных платежей до даты начала аренды

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Актив на право пользование	X	
Денежные средства и их эквиваленте		X

Таблица 5. Проводки по увеличению АПП на размер резерва на восстановление участка по выводу из эксплуатации

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Актив на право пользование	X	
Резерв на вывод из эксплуатации		X

Таблица 6. Проводки по уменьшению АПП на размер полученных стимулирующих платежей

Строка отчетности	Дт	Кт
Денежные средства и их эквиваленте	X	
Актив на право пользование		X

К первоначальным прямым затратам, понесенным компанией, относятся следующие расходы:

- комиссионные платежи;
- оплата юридических услуг;
- затраты, которые являются дополнительными и непосредственно связанными с согласованием условий и заключением договора аренды;
- затраты на организацию залогового обеспечения;
- суммы, которые компания выплачивает действующему арендатору в целях получения договора аренды.

К первоначальным прямым затратам не относятся следующие:

- общие накладные расходы;
- затраты на оценку инвестиций, на подготовку технико-экономического обоснования, на проведение процедур предынвестиционной проверки и т. д., которые возникают вне зависимости от того, будет ли заключён договор аренды;
- затраты с целью получения предложений о потенциальных договорах аренды.

Налогоплательщиком является арендатор, поскольку его добавленная стоимость, в действительности, облагается налогом. НДС по договорам аренды удерживается у арендатора арендодателем, действуя в качестве агента налогового органа.

Соответственно, НДС — это не арендный платёж и не компонент аренды из-за того, что этот платёж производится не в обмен ни права пользования, ни услуги, ни товара.

Компания должна учитывать НДС в соответствии с КРМФО (IFRIC) 21 «Обязательные платежи», даже в случае применения упрощения практического характера по объединению арендных и связанных с ними неарендных компонентов.

Начало аренды не является обязывающим событием по уплате НДС и компания признает обязательство в отношении НДС не в начале аренды, а по мере потребления услуги и получения периодических счетов. Соответственно, НДС не является и первоначальными прямыми затратами.

Компания должна признавать восстановительные затраты в составе первоначальной стоимости АПП в момент возникновения у них обязанности в отношении таких затрат. [МСФО (IFRS) 16.25]

### 5.3.2. Последующий учет АПП

#### 5.3.2.1. Последующая оценка АПП

После даты начала аренды компания должна оценивать АПП с применением модели учета по первоначальной стоимости. [МСФО (IFRS) 16.29]

### 5.3.2.2. Модель учета по первоначальной стоимости АПП

Для применения модели учета по первоначальной стоимости компания должна оценивать АПП по первоначальной стоимости:

- за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения; и
- с корректировкой на переоценку обязательства по аренде. [МСФО (IFRS) 16.30]

Компания приняла решение применять модель учета АПП по первоначальной стоимости к машинам и оборудованию, к которым применяется модель учета по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 16.

Компания должна применять требования в отношении амортизации МСФО (IAS) 16 «Основные средства» при амортизации АПП. [МСФО (IFRS) 16.31]

Если договор аренды передает право собственности на базовый актив компании до конца срока аренды или если первоначальная стоимость АПП отражает намерение компании исполнить опцион на покупку, компания должна амортизировать АПП с даты начала аренды до конца срока полезного использования базового актива. В противном случае компания должна амортизировать АПП с даты начала аренды до более ранней из следующих дат: дата окончания срока полезного использования АПП или дата окончания срока аренды. [МСФО (IFRS) 16.32]

Начисление амортизации по АПП отражается компанией следующим образом:

Таблица 7. Проводки по начислению амортизации по АПП

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Износ актива в форме права пользования	X	
Накопленный износ		X

### 5.3.3. Обесценение АПП

Компания должна применять МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» при определении наличия обесценения АПП и для учета выявленного убытка от обесценения. [МСФО (IFRS) 16.33]

Признание обесценения АПП отражается компанией следующим образом:

Таблица 2. Проводки по признанию обесценения по АПП<sup>3</sup>

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Обесценение актива в форме права пользования	X	
Минус – Резерв на обесценение (Актив в форме права пользования)		X

### 5.3.4. Прекращение признания АПП

Прекращение признания АПП происходит в результате выбытия объекта АПП в связи с частичным или полным расторжением договора аренды, в результате прочих причин, аналогичных причинам выбытия объектов ОС, например передачи объектов по договорам финансовой аренды (субаренда).

Прекращение договора аренды наступает в следующих случаях:

- при погашении обязательств по договору;
- при исполнении опциона на прекращение договора;
- при неисполнении опциона на продление договора.

При прекращении договора аренды базовый актив подлежит возврату арендодателю и АПП списывается с баланса компании за счет накопленной амортизации.

Выбытие полностью амортизированного АПП отражается компанией следующим образом:

*Таблица 3. Проводки по списанию АПП за счет накопленной амортизации*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Актив на право пользование: Накопленная амортизация	X	
Актив на право пользование		X

Использование восстановительного резерва на восстановление базового актива отражается Компанией следующим образом:

*Таблица 4. Проводки по использованию восстановительного резерва на восстановление*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Резерв на вывод из эксплуатации	X	
Денежные средства и их эквиваленте		X

## 5.4. Порядок учета обязательства по аренде

### 5.4.1. Первоначальная оценка обязательства по аренде

На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку обязательства по аренде, состоят из следующих платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые еще не осуществлены на дату начала аренды:

- фиксированные платежи (включая, по существу, фиксированные платежи) за вычетом любых стимулирующих платежей по аренде к получению. К примерам фиксированных платежей можно отнести фиксированные ежеквартальные платежи и платежи, которые индексируются по зафиксированному в числовом значении в договоре показателю;
- переменные арендные платежи, которые зависят от индекса или ставки, первоначально оцениваемые с использованием индекса или ставки на дату начала аренды;

- суммы, которые, как ожидается, будут уплачены арендатором по гарантиям ликвидационной стоимости;
- цена исполнения опциона на покупку, если имеется достаточная уверенность в том, что компания исполнит этот опцион; и
- выплаты штрафов за прекращение аренды, если срок аренды отражает потенциальное исполнение арендатором опциона на прекращение аренды. [МСФО (IFRS) 16.27]
- Исключаемые из расчета обязательства платежи включают в себя:
  - Переменные платежи, зависящие от объема продаж или интенсивности использования;
  - Платежи по встроенному не тесно-связанному деривативу;
  - Иные переменные платежи.

«По существу фиксированные платежи» - платежи, которые по структуре представляют собой переменные арендные платежи, но по своей сути они являются неизбежными и не имеют реального экономического содержания.

#### **Условный пример**

*Компания арендует производственную линию у Компании X. Величина арендных платежей зависит от количества часов работы производственной линии - т. е. Компания должна выплачивать 1 000 д.е. за каждый час её использования. Ожидаемая интенсивность использования этой линии составляет 1 500 часов в год. Если интенсивность использования составит менее 1 000 часов, Компания должна уплатить 1 000 000 д.е.*

*Как следует первоначально оценить обязательство по аренде?*

*В данном договоре аренды величина, по существу, фиксированных платежей составляет 1 000 000 д.е. в год, и они включаются в оценку соответствующего обязательства по аренде при его первоначальном признании. Дополнительные 500 000 д.е. в год, которые компания предполагают выплачивать, являются переменными платежами, не зависящими от того или иного индекса или ставки, и поэтому не включаются в первоначальную оценку обязательства по аренде, а относятся на расходы в момент «сверхнормативного» использования производственной линии.*

#### **5.4.1.1. Процесс расчета ставки дисконтирования на основе ставки привлечения дополнительных заемных средств**

На дату начала аренды компания должна оценивать обязательство по аренде по приведенной стоимости арендных платежей, которые еще не осуществлены на эту дату. Арендные платежи дисконтируются с использованием процентной ставки. При этом в качестве ставки дисконтирования используется:

- процентная ставка, заложенная в договоре аренды, если ее можно легко определить; либо
- ставка привлечения дополнительных заемных средств Компании.

При этом считается, что ставка заложена в договоре аренды, в случае если компания может определить следующие показатели:

- график платежей по договору;
- величину негарантированной остаточной стоимости;
- справедливую стоимость базового актива;
- первоначальные прямые затраты арендодателя.

Ставка дисконтирования должна уравнивать приведенную стоимость платежей по договору и величину негарантированной остаточной стоимости со справедливой стоимостью базового актива и первоначальными затратами арендодателя.

Компания должна устанавливать ставку дисконтирования для каждого договора аренды, кроме тех, к которым применили упрощения, описанные в пункте 4.2.1 «Упрощения практического характера».

В случае если возможность достоверного определения суммы первоначальных прямых затрат арендодателя отсутствует, считается, что определить ставку на основании условий договора невозможно, и в качестве ставки дисконтирования выбирается ставка привлечения дополнительных заемных средств.

В качестве ставки привлечения дополнительных заемных средств может быть использована ставка по договору с аналогичными характеристиками, то есть с аналогичным сроком привлечения денежных средств, валютой договора, стоимостью актива, обеспечением.

При определении ставки необходимо принять во внимание то, что ставка привлечения компанией дополнительных заемных средств должна отражать:

- кредитоспособность заемщика;
- срок договора аренды;
- валюта договора аренды;
- сумму необходимых заемных средств для покупки аналогичных активов, полученных в аренду;
- обеспеченность – характер и качество базового актива;
- экономическую среду – юрисдикцию, дату начала аренды.

Компания должна устанавливать ставку дисконтирования для каждого договора аренды, к которому будет применена новая модель учета аренды.

Срок аренды не всегда совпадает со сроком расчета стандартных ставок привлечения дополнительных заемных средств, поэтому в случае несовпадения сроков можно вычислить ставку дисконтирования по договору следующим образом:

$$R = IR_0 + \frac{IR_1 - IR_0}{(T_1 - T_0)} \times (T - T_0), \text{ где}$$

$R$  – рассчитываемая ставка дисконтирования по договору\*;

$T$  – срок аренды, рассчитанный в днях;

$T_0$  – ближайший срок, меньший чем срок аренды  $T$ ;

$T_1$  – ближайший срок, больший чем срок аренды  $T$ ;

$IR_0$  – ставка для срока  $T_0$  на дату расчета ставки;

$IR_1$  – ставка для срока  $T_1$  на дату расчета ставки.

#### 5.4.2. Последующий учет обязательства по аренде

После первоначального признания обязательство по аренде оценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки, т. е.

после даты начала аренды компания должна оценивать обязательство по аренде следующим образом:

- увеличивая балансовую стоимость для отражения процентов по обязательству по аренде;
- уменьшая балансовую стоимость для отражения осуществленных арендных платежей; и
- переоценивая балансовую стоимость для отражения переоценки или модификации договоров аренды или для отражения пересмотренных, по существу, фиксированных арендных платежей. [МСФО (IFRS) 16.36]

При последующем учете обязательство по аренде в обязательство по аренде будут включаться следующие платежи:

- платежи, привязанные к индексу потребительских цен (ставке инфляции);
- платежи, привязанные к базовой процентной ставке (например, LIBOR);
- платежи, которые варьируются в зависимости от изменений рыночных арендных ставок.

После даты начала аренды компания должна признавать в составе прибыли или убытка обе величины:

- проценты по обязательству по аренде (см. раздел 5.4.2.1 «Начисление процентов на непогашенную сумму обязательства по аренде»)
- переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде в периоде, в котором наступает событие или условие, приводящее к осуществлению таких платежей. [МСФО (IFRS) 16.38]

Увеличение балансовой стоимости для отражения процентов по обязательству по аренде отражается Компанией следующим образом:

Таблица 5. Проводки по начислению процентов по аренде

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Расходы по процентам по аренде	X	
Долгосрочное обязательство по аренде		X

Уменьшение балансовой стоимости для отражения осуществленных арендных платежей отражается компанией следующим образом:

Таблица 6. Проводки по отражению платежей по аренде

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочное обязательство по аренде	X	
Денежные средства и их эквиваленте		X

#### **5.4.2.1. Начисление процентов на непогашенную сумму обязательства по аренде**

Проценты по обязательству по аренде в каждом периоде в течение срока аренды должны быть представлены суммой, которая производит неизменную периодическую процентную

ставку на остаток обязательства по аренде. Расчет ставки дисконтирования описан в пункте 4.4.1.1 «Процесс расчета ставки дисконтирования на основе ставки привлечения дополнительных заемных средств». [МСФО (IFRS) 16.37]

#### 5.4.2.2. Прочие переменные платежи, не включенные в сумму обязательства по аренде

Прочие переменные арендные платежи, не включенные в сумму обязательства по аренде на дату начала аренды (например, платежи, величина которых зависит от размера выручки или интенсивности использования актива), признаются в составе расходов текущего периода (в составе расходов по аренде) по мере их возникновения.

#### 5.4.2.3. Переоценка обязательства по аренде

После даты начала аренды компания должна переоценивать обязательства по аренде с учетом изменений срока арендных платежей, не подлежащего досрочному прекращению, а также платежей, зависящих от индекса или ставки и опционов. Компания должна признавать сумму переоценки обязательства по аренде в качестве корректировки АПП. Однако если балансовая стоимость АПП меньше суммы переоценки обязательства по аренде, то компания должна признавать сумму превышения переоценки над АПП в составе прибыли или убытка. Если переоценки по существу фиксированных платежей и переменных арендных платежей, зависящих от индекса или ставки относятся к будущим периодам, то они корректируют балансовую стоимость актива путем дисконтирования нового потока платежей, а если к текущему периоду, то признаются в составе прибыли или убытка. Другие изменения переменных арендных платежей, не зависящих от индекса или ставки, признаются в составе прибыли или убытка. [МСФО (IFRS) 16.39]

Идентификация значительных событий или изменений в обстоятельствах, которые вызывают необходимость проведения переоценки этих опционов, требует применения суждения.

Переоценка обязательства по аренде отражается компанией следующим образом:

Таблица 7. Проводки по отражению положительной переоценки обязательства по аренде

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Актив на право пользование	X	
Долгосрочное обязательство по аренде		X

Таблица 8. Проводки по отрицательной переоценке обязательства по аренде в пределах остатка балансовой стоимости АПП

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Долгосрочное обязательство по аренде	X	
Актив на право пользование		X

Таблица 9. Проводки по переоценке обязательства по аренде после уменьшения балансовой стоимости АПП на сумму превышения переоценки над АПП:

Строка отчетности	Дт	Кт
Долгосрочное обязательство по аренде	X	
Прочие доходы от переоценки АПП		X

Компания должна переоценивать обязательство по аренде, дисконтируя пересмотренные арендные платежи с использованием прежней ставки дисконтирования в любом из следующих случаев:

- изменение сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости. Компания должна определять пересмотренные арендные платежи для отражения изменения сумм, которые, как ожидается, будут уплачены в рамках гарантии ликвидационной стоимости;
- изменение будущих арендных платежей в результате изменения индекса или ставки, используемых для определения таких платежей, включая, например, изменение для отражения изменений рыночных арендных ставок после пересмотра рыночной арендной платы. Компания должна переоценивать обязательство по аренде для отражения таких пересмотренных арендных платежей только в случае изменения денежных потоков (т. е. в случае корректировки арендных платежей). Компания должна определять пересмотренные арендные платежи на протяжении оставшегося срока аренды на основе пересмотренных платежей, предусмотренных договором. [МСФО (IFRS) 16.42];
- оценка вероятности исполнения опционов на выкуп меняется.

АПП, выраженные в иностранной валюте, не пересчитываются по курсу на отчетную дату, а оцениваются по историческому курсу, который был использован при первоначальной оценке. При этом корректировка АПП в связи с переоценкой обязательства по аренде проводится по курсу на дату данной корректировки. [МСФО (IFRS) 16.39]

#### 5.4.3. Прекращение признания обязательства по аренде

Прекращение признания обязательства по аренде происходит в результате:

- исполнения компанией предусмотренных договором обязанностей;
- расторжения договора аренды (порядок отражения описан в разделе 4.5 «Модификации условий договора аренды»).

#### 5.5. Модификации условий договора аренды

Под модификацией аренды понимается изменение объема аренды или возмещения за аренду, которое не было предусмотрено первоначальными условиями договора.

К примерам модификации аренды относятся:

- увеличение или уменьшение арендных платежей является модификацией, если происходит изменение объема и не является модификацией, если изменение только возмещения или объема (срока аренды) является частью первоначальных условий договора;

- продление или сокращение предусмотренного договором срока аренды;
- переоценка уверенности в исполнении (или неисполнении) опциона, включенного в первоначальный договор;
- добавление или отмена права пользования одним или более базовых активов;
- Компания не оплачивает суммы, подлежащие оплате согласно договору аренды без согласования с арендодателем.

Компания должна учитывать модификацию договора аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- модификация увеличивает сферу применения договора аренды за счет добавления права пользования одним или несколькими базовыми активами; и
- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой отдельного договора на увеличенный объем, а также на соответствующие корректировки такой цены, отражающие обстоятельства конкретного договора. [МСФО (IFRS) 16.44]

В случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, на дату вступления в силу модификации договора аренды компания должна:

- распределить возмещение в модифицированном договоре аренды, как указано в пункте 4.1.2 «Выделение компонентов договора»;
- определить срок аренды в модифицированном договоре аренды, как указано в пункте 4.2 «Определение срока аренды»; и
- переоценить обязательство по аренде путем дисконтирования пересмотренных арендных платежей с использованием пересмотренной ставки дисконтирования. Пересмотренная ставка дисконтирования определяется как процентная ставка, заложенная в договоре аренды, на протяжении оставшегося срока аренды, если такая ставка может быть легко определена, или как ставка привлечения дополнительных заемных средств на дату переоценки, если процентная ставка, заложенная в договоре аренды, не может быть легко определена. [МСФО (IFRS) 16.45]

#### ***Условный пример***

*При пересмотре ставки дисконтирования, обновленное значение ставки определяется на оставшийся период аренды. Например, если арендуется объект на 5 лет с 01.01.2022, а затем подписывается ДС с 01.01.2027, продлевающее аренду на 5 лет, то на дату модификации (дату вступления в силу дополнительного соглашения), т. е. на 01.01.2027, ставка дисконтирования определяется на 5 оставшихся лет.*

В случае модификации договора аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, компания должна учитывать переоценку обязательства по аренде следующим образом:

- уменьшить балансовую стоимость АПП для отражения частичного или полного расторжения договора аренды и признать связанные с расторжением прибыли или убытки;
- соответствующим образом скорректировать АПП с учетом всех прочих модификаций договора аренды. [МСФО (IFRS) 16.46]

При расширении объема аренды за счет добавления прав на использование одного или нескольких базовых активов по цене обособленной сделки возникает отдельный договор аренды, а если по цене, отличной от цены обособленной сделки, указанной в первоначальном договоре – корректировка АПП.

Любая модификация договора с применением упрощения по сроку, описанная в пункте 4.2.1 «Упрощения практического характера» будет учитываться компанией как новая аренда.

Учет модификаций, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды:



## 5.6. Раскрытие информации в финансовой отчетности

В отчете о финансовом положении отражаются:

- АПП – отдельной строкой в составе внеоборотных активов в случае, если их стоимость является существенной. Иначе АПП могут отражаться по строке, соответствующей виду базового актива;
- обязательства по аренде – отдельной строкой в составе обязательств с подразделением на краткосрочную и долгосрочную задолженность. [МСФО (IFRS) 16.47]

В отчете о прибыли и убытке компания раскрывает:

- амортизацию АПП в соответствии с видом базового актива;
- процентный расход по обязательствам по аренде;
- доход от субаренды АПП (в случае наличия);
- прирост АПП. [МСФО (IFRS) 16.49]

В отчете о движении денежных средств компания должна классифицировать:

- денежные платежи в отношении основной суммы обязательства по аренде в составе финансовой деятельности;
- денежные платежи в отношении процентов по обязательству по аренде аналогично прочим процентам уплаченным
- платежи по краткосрочной аренде, платежи по аренде активов с низкой стоимостью и переменные арендные платежи, не включенные в оценку обязательства по аренде, в составе операционной деятельности. [МСФО (IFRS) 16.50]

В пояснениях к финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

- анализ сроков погашения обязательств по аренде отдельно от остальных финансовых обязательств;
- расход, относящийся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку обязательств по аренде;
- расход, относящийся к краткосрочной аренде. Такой расход не должен включать расход, относящийся к договорам аренды со сроком аренды не более одного месяца;
- расход, относящийся к аренде активов с низкой стоимостью за исключением аренды со сроком не более одного месяца;
- общий денежный отток для договоров аренды (в том числе денежные выплаты в счет погашения основной суммы обязательства по аренде и процентов по нему);
- характер арендной деятельности Компании;
- будущие денежные оттоки, которым потенциально подвержен арендатор, не отражаемые при оценке обязательств по аренде. К ним относятся оттоки, обусловленные следующими позициями:
  - переменные арендные платежи;
  - опционы на продление и опционы на прекращение;
  - гарантии ликвидационной стоимости;
  - аренда, срок которой еще не начался, по которой у арендатора есть договорные обязательства;

- ограничения или ковенанты, обусловленные арендой;
- прибыли или убытки, обусловленные операциями продажи с обратной арендой;
- факт учета краткосрочной аренды или аренды активов с низкой стоимостью. [МСФО (IFRS) 16.53-60]

## **6. Порядок учета в случае, если компания является арендодателем**

### **6.1. Общий порядок учета у арендодателя**

Компания должна на дату начала арендных отношений классифицировать каждый из своих договоров аренды в качестве операционной аренды или финансовой аренды. [МСФО (IFRS) 16.61, 65]

Компания решает вопрос о классификации договора аренды, основываясь на объеме, в котором в соответствии с договором аренды передаются риски и выгоды, связанные с владением базовым активом.

При первоначальной классификации аренды классификация договора аренды как операционной или финансовой производится на раннюю из двух дат:

- дата, когда предмет аренды становится доступным для использования (дата принятия сторонами на себя обязательств в отношении основных условий аренды);
- дата заключения договора аренды.

Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом. [МСФО (IFRS) 16.62]

Классификация аренды в качестве финансовой или операционной в большей степени зависит от содержания операции, нежели от формы договора.

Ниже представлены факторы, которые по отдельности или в совокупности могут приводить к классификации аренды в качестве финансовой:

- договор аренды предусматривает передачу права собственности на базовый актив арендатору в конце срока аренды;
- арендатор имеет опцион на покупку базового актива по цене, которая, как ожидается, будет настолько ниже справедливой стоимости на дату исполнения этого опциона, что на дату начала арендных отношений можно с достаточной уверенностью ожидать исполнения этого опциона;
- срок аренды составляет значительную часть срока экономического использования базового актива, даже если права собственности не передаются;
- на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей практически равна справедливой стоимости базового актива; и
- базовый актив имеет такой специализированный характер, что только арендатор может использовать его без значительной модификации;
- если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, при котором убытки арендодателя, связанные с расторжением договора, относятся на арендатора;
- прибыли или убытки от колебаний справедливой оценки ликвидационной стоимости начисляются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части поступлений от продажи в конце срока аренды); и
- арендатор имеет возможность продлить аренду еще на один срок при уровне арендной платы значительно ниже рыночного.

Эти факторы не всегда позволяют сделать однозначный вывод. Если прочие факторы явно свидетельствуют об отсутствии передачи практически всех рисков и выгод, связанных с владением базовым активом, аренда классифицируется как операционная. Например, это может произойти, если актив передается в собственность в конце срока аренды в обмен на нефиксированный платеж, равный справедливой стоимости актива на тот момент времени, или если предусмотрены переменные арендные платежи, в результате чего арендатору не передаются практически все такие риски и выгоды. [МСФО (IFRS) 16.63-65]

Классификация аренды для арендодателей основывается на объеме, в котором договор аренды передает риски и выгоды, связанные с владением базовым активом. Риски включают возможность возникновения убытков в связи с простоями, технологическим устареванием или колебаниями доходности в связи с изменением экономических условий. Выгоды могут быть связаны с ожиданием прибыли от операций на протяжении срока экономического использования базового актива и доходов от повышения стоимости или реализации ликвидационной стоимости. [МСФО (IFRS) 16.B53]

Договор аренды может содержать условия, предусматривающие корректировку арендных платежей с учетом изменений, которые имеют место в период между датой начала арендных отношений и датой начала аренды (например, изменение стоимости базового актива для арендодателя или изменение затрат арендатора на финансирование аренды). В таком случае для целей классификации аренды считается, что последствия подобных изменений имели место на дату начала арендных отношений. [МСФО (IFRS) 16.B54]

Если аренда включает земельные участки и здания как элементы арендуемого актива, компания должна по отдельности определить классификацию каждого элемента в качестве финансовой или операционной аренды. Применительно к аренде земельных участков и зданий, при которой сумма для элемента аренды «земельные участки», является незначительной для договора аренды, компания может рассматривать земельные участки и здания в качестве одного объекта в целях классификации аренды и объект будет классифицироваться либо как финансовая аренда, либо как операционная аренда. В этом случае компания должна рассматривать срок экономического использования зданий в качестве срока экономического использования всего базового актива. [МСФО (IFRS) 16.B57]

В случае модификации договора аренды компания должна повторно классифицировать договор. Изменения в оценочных значениях (например, изменения в расчетной оценке срока экономического использования или ликвидационной стоимости базового актива) или изменения в обстоятельствах (например, неисполнение арендатором своих обязательств) не приводят к необходимости новой классификации аренды в целях учета. [МСФО (IFRS) 16.66]

#### **6.1.1. Классификация субаренды арендодателем**

Под субарендой подразумевается операция, в рамках которой базовый актив предоставляется в дальнейшую аренду арендатором («промежуточный арендодатель») третьей стороне, и при этом договор аренды («главный договор аренды») между главным арендодателем и арендатором остается в силе [МСФО (IFRS) 16.A]

Классифицируя субаренду, арендатор, являющийся промежуточным арендодателем при передаче базового актива третьей стороне, должен классифицировать субаренду как финансовую аренду либо как операционную аренду следующим образом:

— если главный договор аренды является краткосрочной арендой с применением упрощения по сроку, субаренду необходимо классифицировать как операционную аренду;

— в противном случае субаренду необходимо классифицировать на основании АПП, обусловленного главным договором аренды, а не на основании базового актива (например, объект основных средств, который является предметом аренды). [МСФО (IFRS) 16.B58]

## **6.2. Финансовая аренда в учете арендодателя**

При первоначальном признании финансовой аренды необходимо рассматривать компанию либо в роли посредника (по типу лизинговой компании), либо в роли производителей или дилеров. В последующем учет будет общим для обоих типов.

### **6.2.1. Признание и оценка финансовой аренды**

В случаях, когда компания является посредником (по типу лизинговой компании), на дату начала аренды необходимо прекратить признание актива, являющегося предметом аренды и признать дебиторскую задолженность в сумме, равной чистой инвестиции в аренду в сумме, равной дисконтированной стоимости арендных платежей и любой негарантированной остаточной ценности, поступающей арендодателю с использованием метода эффективной процентной ставки. [МСФО (IFRS) 16.67]

Чистая инвестиция в аренду представляет собой приведенную стоимость арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости, дисконтированных по ставке, предусмотренной в договоре аренды.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, определяется таким образом, чтобы первоначальные прямые затраты автоматически включались в чистую инвестицию в аренду; необходимость их отдельного включения отсутствует. [МСФО (IFRS) 16.69]

Первоначальные прямые затраты, понесенные Компанией (комиссионные сборы, прямые расходы, связанные с осуждением и подготовкой арендной сделки) учитываются следующим образом:

- Компания в роли посредника – включает первоначальные прямые затраты в первоначальную оценку дебиторской задолженности;
- Компания в роли производителя – не включает первоначальные прямые затраты в первоначальную оценку дебиторской задолженности – относятся в расходы периода.

На дату начала аренды компания, которая является производителем или дилером, по каждому договору финансовой аренды должна признавать следующее:

- выручка, которая является справедливой стоимостью базового актива или, если она меньше - приведенной стоимостью арендных платежей, причитающихся компании, которые дисконтируются с использованием рыночной процентной ставки;
- себестоимость продаж, которая равна первоначальной стоимости или, если она отличается, балансовой стоимости базового актива за вычетом приведенной стоимости негарантированной ликвидационной стоимости; и
- прибыль или убыток от продаж в соответствии с политикой в отношении прямых продаж, к которым применяется МСФО (IFRS) 15. Компания, являющийся производителями или дилерами, должны признавать прибыль или убыток от продажи по финансовой аренде на дату начала аренды вне зависимости от передачи базового актива компанией, как описано в МСФО (IFRS) 15. [МСФО (IFRS) 16.71]

Компания, являющийся производителем или дилером, должна признать в качестве расхода затраты, понесённые в связи с согласованием договора финансовой аренды, на дату начала аренды, поскольку они в основном относятся к получению прибыли от продаж производителями или дилерами. Затраты на согласование и заключение договора финансовой аренды, понесённые компанией, являющийся производителем или дилером, исключаются из определения первоначальных прямых затрат и, следовательно, исключаются из состава чистой инвестиции в аренду. [МСФО (IFRS) 16.74]

Предоставление актива в финансовую аренду компанией, действующими в качестве производителей или дилеров, приводит к возникновению прибыли или убытка, эквивалентных прибыли или убытку от прямой продажи базового актива по обычным ценам продажи с учетом применимых оптовых или торговых скидок. [МСФО (IFRS) 16.72]

Использование заниженной процентной ставки финансовой аренды приводит к тому, что на дату начала аренды признается чрезмерно большая часть общего дохода от операции. Если объявлены искусственно заниженные процентные ставки, компания, являющийся производителями или дилерами, должны ограничить прибыль от продаж величиной, которая была бы получена при использовании рыночной процентной ставки. [МСФО (IFRS) 16.73]

Выбытие актива из состава активов для продажи/ОС с одновременным признанием ДЗ по аренде отражается компанией следующим образом:

*Таблица 10. Проводки по первоначальному признанию финансовой аренды с отражением убытка*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Чистая инвестиция в аренду	X	
Финансовые расходы	X	
Основные средства		X
Основные средства: накопленная амортизация	X	

*Таблица 11. Проводки по первоначальному признанию финансовой аренды с отражением прибыли*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Чистая инвестиция в аренду	X	
Финансовые расходы		X
Основные средства		X
Основные средства: накопленная амортизация	X	

Компания может понести первоначальные прямые затраты, к которым относятся дополнительные затраты, связанные с заключением договора аренды, которые иначе не были

бы понесены. Это платежи третьим лицам, а не платежи между арендатором и арендодателем.

В оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде включаются первоначальные прямые затраты, которые уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды, поскольку подразумеваемая в договоре процентная ставка, используемая для дисконтирования арендных платежей, учитывает также и понесенные первоначальные прямые затраты.

Включаются следующие затраты:

- Комиссионные платежи;
- Затраты, которые являются дополнительными и непосредственно связанными с согласованием условий и заключением договора аренды;
- Оплата юридических услуг;
- Затраты на организацию залогового обеспечения.

Исключаются следующие затраты:

- Распределяемые суммы общих накладных расходов (например, расходы отдела сбыта и маркетинга или отдела закупок);
- Затраты на оценку инвестиций, на подготовку технико-экономического обоснования, на проведение процедур предынвестиционной проверки и т. д., которые возникают вне зависимости от того, будет ли заключён договор аренды;
- Затраты, связанные со сбором предложений на заключение потенциальных договоров аренды;
- Стимулирующие платежи арендатору.

На дату заключения договора финансовой аренды Компания должна отразить выбытие актива с одновременным признанием дебиторской задолженности по аренде, а разницу между балансовой стоимостью этого актива и дебиторской задолженностью отнести в состав прибыли или убытка. Прибыль или убыток от прекращения признания базового актива представляется в составе прибыли или убытка за период в составе той же статьи, в которой компания представляет прибыли или убытки от продажи аналогичных активов.

Компания должна использовать процентную ставку, заложенную в договоре аренды, для оценки чистой инвестиции в аренду. В случае субаренды, если процентная ставка, заложенная в договоре субаренды, не может быть легко определена, промежуточный арендодатель может использовать ставку дисконтирования, используемую для главного договора аренды (скорректированную с учетом первоначальных прямых затрат, связанных с субарендой), для оценки чистой инвестиции в субаренду. [МСФО (IFRS) 16.68]

Выбытие актива из состава ОС с одновременным признанием ДЗ по аренде отражается Компанией с использованием проводок, приведенных в таблицах 23 и 24 пункта 5.2.1 «Признание и оценка финансовой аренды».

На дату начала аренды арендные платежи, которые включаются в оценку чистой инвестиции в аренду, состоят из платежей за право пользования базовым активом в течение срока аренды, которые не получены на дату начала аренды. Данные платежи включают в себя платежи, включаемые в оценку обязательства по аренде, указанные в пункте 4.4.1 «Первоначальная оценка обязательства по аренде».

Прибыль или убыток от прекращения признания базового актива и начисления дебиторской задолженности в сумме чистой инвестиции в аренду представляется в отчете о прибылях и убытках на нетто-основе в составе той же статьи, в которой компания представляет прибыли или убытки от продажи аналогичных активов.

Соответствующий прочий доход и расход отражается в финансовой отчетности Компании на нетто-основе.

На дату очередного арендного платежа, в соответствии с согласованным в договоре графиком, компания отражает начисление дебиторской задолженности арендатора в сумме соответствующего платежа.

Расхождения, выявленные в результате проведенной инвентаризации расчетов с арендатором по дебиторской задолженности по арендным платежам по финансовой аренде, отражаются в учете компании на дату проведения инвентаризации в сумме справедливой стоимости отклонений, выявленных в расчетах по договору.

### 6.2.2. Последующая оценка и обесценение финансовой аренды

Компания ежемесячно признает финансовый доход за предоставление финансирования по методу эффективной ставки (увеличивающих сумму дебиторской задолженности по аренде) на основе графика, отражающего неизменную периодическую норму доходности по чистой инвестиции арендодателя в аренду [МСФО (IFRS) 16.75]

Периодическая норма доходности определяется по формуле:

$$IC = \sum_{t=1}^N \frac{CF_t}{(1 + IRR)^t}, \text{ где:}$$

$IC$  – чистая инвестиция в аренду;

$CF_t$  – платеж через  $t$  лет ( $t = 1, \dots, N$ );

$IRR$  – периодическая норма доходности (процентная ставка, заложенная в договоре аренды).

Компания должна относить арендные платежи за период на уменьшение валовой инвестиции в аренду, уменьшая как основную сумму долга, так и незаработанный финансовый доход. [МСФО (IFRS) 16.76]

Поступления от финансовой аренды распределяются следующим образом: одна часть уменьшает величину валовой инвестиции в аренду, а другая признаётся как процентный (финансовый) доход.

Компания должна применять требования в отношении прекращения признания и обесценения, предусмотренные МСФО (IFRS) 9, к чистой инвестиции в аренду. Компания должна регулярно проверять расчетные оценки негарантированной ликвидационной стоимости, использованные при расчете валовой инвестиции в аренду. При уменьшении расчетной негарантированной ликвидационной стоимости компания должна пересмотреть схему распределения дохода на срок аренды и немедленно признать уменьшение ранее начисленных сумм. [МСФО (IFRS) 16.77]

Компания, которая классифицирует актив, являющийся предметом финансовой аренды, как предназначенный для продажи (или включает его в выбывающую группу, классифицированную как предназначенная для продажи) согласно МСФО (IFRS) 5

«Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», должны отражать такой актив в учете в соответствии с указанным стандартом. [МСФО (IFRS) 16.78]

Начисление финансового дохода по дебиторской задолженности отражается Компанией следующим образом:

*Таблица 12. Проводки по признанию процентного дохода по финансовой аренде*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Чистая инвестиция в аренду	X	
Проценты по финансовой аренде (финансовый доход)		X

Платежи по финансовой аренде отражаются компанией следующим образом:

*Таблица 13. Проводки по отражению платежей по финансовой аренде*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Денежные средства и их эквиваленты	X	
Чистая инвестиция в аренду		X

В отношении своей чистой инвестиции в договор аренды компания применяет требования МСФО (IFRS) 9, касающиеся прекращения признания и обесценения. компания регулярно анализирует на предмет возможного снижения расчётную оценку негарантированной остаточной ценности, которая была заложена в расчёт валовой инвестиции в договор аренды.

При оценке ожидаемых кредитных убытков в отношении дебиторской задолженности по аренде компании следует использовать:

- денежные потоки, соответствующие тем денежным потокам, на основе которых оценивалась дебиторская задолженность по аренде согласно МСФО (IFRS) 16; и
- ставку дисконтирования, которая применялась при оценке дебиторской задолженности по аренде согласно МСФО (IFRS) 16. [МСФО (IFRS) 9.B5.5.34, B5.5.46]

При этом, при оценке обесценения арендных платежей, любую сумму, на которую возмещаемая величина арендуемого актива превышает балансовую стоимость негарантированной остаточной ценности, следует рассматривать как возмещение от залогового обеспечения при расчёте ожидаемых сумм недополучения денежных средств.

Модель ожидаемых кредитных убытков детально описана в методике по МСФО (IFRS) 9.

### **6.2.3. Модификация договора аренды**

Компания должна учитывать модификацию договора финансовой аренды в качестве отдельного договора аренды в случае соблюдения двух следующих условий:

- добавление права пользования еще одним или несколькими базовыми активами;

- возмещение за аренду увеличивается на величину, соизмеримую с ценой обособленной продажи для увеличения сферы применения, а также на соответствующие корректировки такой цены обособленной продажи, отражающие обстоятельства определенного договора. [МСФО (IFRS) 16.79]

В случае модификации договора финансовой аренды, которая не учитывается в качестве отдельного договора аренды, компания должна учитывать модификацию следующим образом:

- если бы аренда классифицировалась в качестве операционной аренды при вступлении модификации в силу на дату начала арендных отношений, компания должна:
  - учитывать модификацию договора аренды в качестве нового договора аренды с даты вступления в силу модификации договора аренды; и
  - оценивать балансовую стоимость базового актива в сумме чистой инвестиции в аренду непосредственно перед датой вступления в силу модификации договора аренды.
- в противном случае компания должна применять требования МСФО (IFRS) 9. [МСФО (IFRS) 16.80]

#### **6.2.4. Прекращение признания финансовой аренды**

Прекращение признания компанией договора аренды возможно при:

- плановом закрытии;
- досрочном прекращении признания с изъятием базового актива компанией;
- досрочном прекращении признания с выкупом базового актива арендатором;
- гибели базового актива (страховой случай);
- переуступке прав по договору финансовой аренды.

Компания вправе расторгнуть договор и изъять объект аренды при нарушении арендатором своих обязательств.

Как правило, в дополнительном соглашении о расторжении устанавливается сумма закрытия сделки, которая представляет собой сальдо встречных обязательств – это разница между затратами и денежными правами арендодателя и исполненными обязательствами арендатора.

Балансовая стоимость базового актива на дату расторжения договора оценивается в сумме чистой инвестиции в аренду.

В случае, если стороны пришли к соглашению о досрочном выкупе объекта аренды, арендатор погашает все обязательства перед компанией. Выкупная цена предмета аренды не признается в качестве отдельного дохода. Она включалась в общую сумму арендных платежей и учитывалась при формировании чистой стоимости инвестиции в аренду.

В случае, если договор аренды предусматривает учет однородных компонентов, и при первоначальном признании применялся портфельный подход, то при частичном выбытии однородных компонентов необходимо на дату выбытия выделить выбывающие компоненты.

Частичное выбытие может наступить в случае частичного выкупа, частичного изъятия, частичного страхового случая.

Если частичное выбытие базового актива не предусмотрено договором финансовой аренды, то частичное выбытие рассматривается в качестве модификации договора аренды. Если условия частичного выбытия прописаны в договоре, то частичное выбытие учитывается в качестве частичного прекращения признания.

В случае отсутствия модификации договора аренды на дату частичного выбытия:

- производится пересчет графика на основе новых арендных платежей, процентная ставка не меняется;
- сумма к выбытию рассчитывается как разница между чистыми инвестициями по старому и новому графикам;
- формируется дебиторская задолженность по возмещению частично выбывшего базового актива;
- формируется финансовый результат от частичного прекращения признания чистых инвестиций.

#### **6.2.5. Раскрытие информации в финансовой отчетности**

Компания раскрывает в отчете о финансовом положении дебиторскую задолженность по финансовой аренде, включая информацию об оценочном резерве под обесценение чистых инвестиций в аренду [МСФО (IFRS) 16.93].

В отчете о прибылях и убытках компании раскрывает:

- прибыль или убыток от операции по передаче базовых активов в финансовую аренду;
- финансовый доход по чистой инвестиции в аренду;
- арендный доход, относящийся к переменным арендным платежам, не включенным в оценку чистой инвестиции в аренду. [МСФО (IFRS) 16.90]

В примечаниях к финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

- анализ дебиторской задолженности по арендным платежам по срокам погашения, с отражением недисконтированных арендных платежей к получению за каждый год для ближайших пяти лет, и общую сумму оставшихся платежей;
- сверка недисконтированных арендных платежей с чистой инвестицией в аренду;
- значительные изменения балансовой стоимости чистой инвестиции в аренду;
- характер арендной деятельности;
- порядок управления рисками для прав, которые арендодатель сохраняет в базовых активах, включая любые средства, с помощью которых снижаются такие риски (например, соглашения об обратной покупке, гарантии ликвидационной стоимости или переменные арендные платежи за использование сверх установленных лимитов и так далее). [МСФО (IFRS) 16.94]

### **6.3. Операционная аренда**

#### **6.3.1. Признание и оценка операционной аренды**

При заключении договора операционной аренды Компания:

- продолжают признавать актив, являющийся предметом аренды (базовый актив);
- увеличивают балансовую стоимость базового актива на сумму первоначальных прямых затрат, понесенных при согласовании договора операционной аренды;
- на протяжении действия договора аренды признают арендный доход.

- величина арендного дохода, относящегося к переменным арендным платежам, которые не зависят от индекса или ставки;
- анализ дебиторской задолженности по арендным платежам по срокам погашения;
- характер арендной деятельности;
- порядок управления рисками для прав, которые арендодатель сохраняет в базовых активах, включая любые средства, с помощью которых снижаются такие риски (например, соглашения об обратной покупке, гарантии ликвидационной стоимости или переменные арендные платежи за использование сверх установленных лимитов и так далее);
- информация об анализе арендных платежей по срокам погашения, отражающая недисконтированные арендные платежи к получению на ежегодной основе для как минимум каждого из первых пяти лет и общие суммы для остальных лет. [МСФО (IFRS) 16.90, 16.92, 16.97]

## 7. Исключения

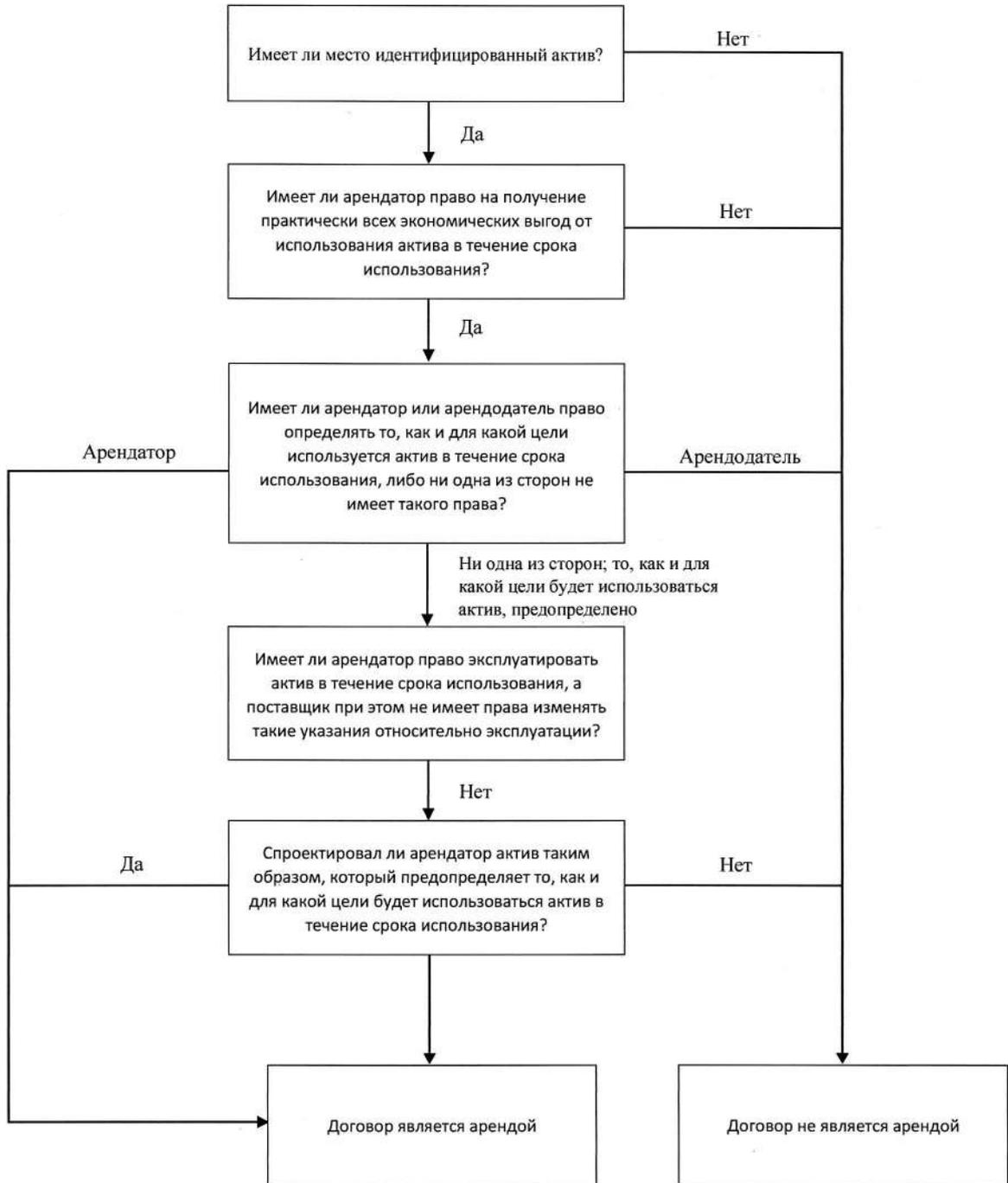
МСФО (IFRS) 16 предусматривает порядок учета операций по договорам продажи с обратной арендой, учета операций аренды для совместного предпринимательства, а также аренды нематериальных активов, но не рассматриваются в настоящем документе т. к. не применяются в практике компании.

В сферу применения настоящей учетной методики не входят следующие договоры аренды:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- договоров аренды, относящихся к биологическим активам в рамках сферы применения МСФО (IAS) 41 «Сельское хозяйство», которые находятся в распоряжении арендатора;
- концессионных соглашений о предоставлении услуг в рамках сферы применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 12 «Концессионные соглашения о предоставлении услуг»;
- лицензий на интеллектуальную собственность, предоставленных арендодателем, в рамках сферы применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; и
- прав, которыми обладает арендатор по лицензионным соглашениям в рамках сферы применения МСФО (IAS) 38 «Нематериальные активы», предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права. [МСФО (IFRS) 16.3]

## 8. Приложения

### 8.1. Приложение 1 - Схема анализа договора на предмет удовлетворения критериям признания в качестве договора аренды



**Учет финансовых инструментов согласно МСФО (IFRS) 9**

## Содержание

1. Нормативная база .....	3
2. Введение .....	4
3. Определения.....	5
4. Учет при первоначальном признании.....	8
4.1. Финансовые активы .....	8
4.2. Финансовые обязательства .....	13
5. Последующий учет финансовых инструментов: оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.....	20
6. Последующий учет финансовых инструментов оцениваемые по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода.....	21
6.1. Долговые финансовые активы .....	21
6.2. Долевые финансовые активы .....	21
7. Прекращение признания.....	22
7.1. Прекращение признания финансовых активов.....	22
7.2. Прекращение признания финансовых обязательств .....	24
8. Производные финансовые инструменты .....	25
9. Представление и раскрытие информации в отчетности .....	27
10. Приложение 2: Схема классификации и оценки финансовых активов.....	32
11. Приложение 3: Схема классификации и оценки финансовых обязательств.....	33

## 1. Нормативная база

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок учета финансовых вложений и займов выданных, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

*Нормативные документы по учету финансовых вложений и займов выданных*

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 изменений валютных курсов»	МСФО (IAS) 21
		2.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	МСФО (IAS) 32
		2.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	МСФО (IFRS) 7
		2.5	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	МСФО (IFRS) 9
		2.6	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	МСФО (IFRS) 13

## 2. Введение

Настоящий Документ разработан в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» (далее – МСФО (IFRS) 9).

Целью Документа является установление требований в отношении классификации и оценки финансовых активов и финансовых обязательств. К ним относятся как первичные (базовые) финансовые инструменты (например, денежные средства, дебиторская задолженность, долговые инструменты и акции другой компании), так и производные финансовые инструменты (например, опционы и свопы). [МСФО (IFRS) 9.2.1-2.7]

Базовые финансовые инструменты делятся на долговые и долевого активы и обязательства.

Классификация долговых финансовых активов в общем случае происходит в 2 шага:

- определение бизнес-модели;
- и тестирование договорных денежных потоков (SPPI тестирование).

Классификация долевого финансовых активов и всех финансовых обязательств проходит по-другому, без применения указанных выше шагов.

### 3. Определения

**Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства** – сумма, в которой оценивается финансовый актив или финансовое обязательство при первоначальном признании, минус платежи в счет основной суммы долга, плюс или минус величина накопленной амортизации, рассчитанной с использованием метода эффективной процентной ставки, – разницы между указанной первоначальной суммой и суммой к выплате при наступлении срока погашения, и, применительно к финансовым активам, скорректированная с учетом оценочного резерва под убытки.

**Затраты по сделке** – дополнительные затраты, непосредственно относящиеся к приобретению, выпуску или выбытию финансового актива или финансового обязательства. Дополнительные затраты – это те затраты, которые бы не возникли, если бы Компания не приобрела финансовый инструмент, не выпустила его или не произвела его выбытие.

**Критерий SPPI** (от англ. «solely payments of principal and interest» – оплата исключительно основной суммы и процентов) – договорные условия финансового актива, которые обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга.

**Кредитный убыток** – разница между всеми предусмотренными договором денежными потоками, причитающимися Компании в соответствии с договором, и всеми денежными потоками, которые Компания ожидает получить, дисконтированная по первоначальной эффективной процентной ставке (или, применительно к приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активам, по эффективной процентной ставке, скорректированной с учетом кредитного риска) на протяжении всего ожидаемого срока действия данного финансового инструмента. Рассматриваемые денежные потоки должны включать денежные потоки от продажи удерживаемого обеспечения или от других механизмов повышения кредитного качества, которые являются неотъемлемой частью договорных условий. В большинстве случаев ожидаемый срок действия финансового инструмента может быть надежно оценен. Однако в случаях, когда надежная оценка ожидаемого срока действия финансового инструмента не представляется возможной, Компания ориентируется на оставшийся договорной срок действия финансового инструмента.

**Ожидаемые кредитные убытки (далее ОКУ)** – это расчетная оценка кредитных убытков на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента, взвешенных по степени вероятности наступления дефолта. Величина кредитных убытков – это приведенная стоимость всех ожидаемых сумм недополучения денежных средств.

**ОКУ за весь срок** – ОКУ, возникающие вследствие всех возможных случаев дефолта на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента.

**12-месячные ОКУ** – часть ожидаемых кредитных убытков за весь срок, представляющая собой ОКУ, которые возникают вследствие дефолтов по финансовому инструменту, возможных в течение 12 месяцев после отчетной даты.

**Кредитно-обесцененный финансовый актив** – финансовый актив считается кредитно-обесцененным, когда происходит одно или несколько событий, которые оказывают негативное влияние на расчетные будущие денежные потоки по такому финансовому активу. Подтверждением кредитного обесценения финансового актива являются, в частности, наблюдаемые данные о следующих событиях:

- значительных финансовых затруднениях эмитента или заемщика;
- нарушении условий договора, таком как дефолт или просрочка платежа;
- предоставлении кредитором уступки своему заемщику в силу экономических причин или договорных условий, связанных с финансовыми затруднениями этого заемщика и которую кредитор не предоставил бы в ином случае;
- появлении вероятности банкротства или иной финансовой реорганизации заемщика;
- исчезновении активного рынка для данного финансового актива в результате финансовых затруднений; или
- покупке или создании финансового актива с большой скидкой, которая отражает понесенные кредитные убытки.

**Приобретенный или созданный кредитно-обесцененный финансовый актив** – приобретенный или созданный финансовый актив (или активы), по которому имелось кредитное обесценение на момент первоначального признания.

**Финансовый актив** – актив, представляющий собой:

- денежные средства;
- долевой инструмент другой организации;
- предусмотренное договором право:
  - получения денежных средств или иного финансового актива от другой организации; или
  - обмена финансовыми активами или финансовыми обязательствами с другой организацией на условиях, потенциально выгодных для Компании; или
- договор, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены собственными долевыми инструментами Компании и который является:
  - производным инструментом, по которому Компания обязана или может стать обязанной получить переменное количество своих собственных долевого инструментов; или
  - производным инструментом, расчеты по которому будут или могут быть осуществлены иным способом, чем путем обмена фиксированной суммы денежных средств или другого финансового актива на фиксированное количество собственных долевого инструментов Компании.

**Финансовые активы Компании могут включать** денежные средства и их эквиваленты, торговую и прочую дебиторскую задолженность, депозиты в банках, инвестиции в ценные бумаги, производные инструменты, прочие финансовые активы.

**Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход** – финансовые инструменты, изменение справедливой стоимости которых отражается через прочий совокупный доход.

**Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток** – финансовые инструменты, изменение справедливой стоимости которых отражается через прибыль и убыток.

**Финансовое обязательство** – это обязательство, которое представляет собой:

- договорную обязанность;

- предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; или
  - обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.
- такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами, и который при этом является:
- таким непроизводным инструментом, по которому у Компании есть или может появиться обязанность предоставить переменное число своих собственных долевого инструментов; или
  - таким производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен любым иным способом, нежели путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число собственных долевого инструментов.

В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства (а именно: инструмент с правом обратной продажи; инструмент или компоненты инструмента, налагающие на организацию обязанность по передаче другой стороне пропорциональной доли своих чистых активов только при ликвидации), классифицируется как долевого инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16С и 16D МСФО (IAS) 32.

**Финансовые обязательства Компании могут включать** торговую и прочую кредиторскую задолженность, займы полученные, производные инструменты, прочие финансовые обязательства.

#### 4. Учет при первоначальном признании

##### Основные принципы

Компания признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении тогда и только тогда, когда Компания становится стороной по договору, определяющему условия соответствующего инструмента.

При первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства они оцениваются по справедливой стоимости, увеличенной или уменьшенной на непосредственно относящиеся к ним затраты по сделке, кроме случаев, когда:

- этот инструмент классифицируется как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток; или
- этот инструмент представляет собой торговую дебиторскую задолженность, которая не содержит значительного компонента финансирования.

Как правило, справедливая стоимость при первоначальном признании представляет собой цену сделки – т.е. справедливую стоимость возмещения, выплаченного или полученного за соответствующий финансовый инструмент.

Торговая дебиторская задолженность оценивается по цене сделки (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»), если торговая дебиторская задолженность не содержит значительного компонента финансирования в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» (или когда Компания применяет упрощение практического характера, предусмотренное МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»).

##### 4.1. Финансовые активы

Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход при первоначальном признании, отражаются по следующей стоимости:

Справедливая стоимость переданного (в случае актива) вознаграждения или полученной (в случае обязательства) оплаты
Плюс (или минус в случае обязательства) затраты по сделке, непосредственно связанные с приобретением или выпуском финансового инструмента
Минус (или плюс в случае обязательства) доходы по сделке, непосредственно связанные с приобретением или выпуском финансового инструмента

Указанные выше затраты или доходы представляют собой дополнительные расходы или доходы, которые не были бы понесены, если бы соответствующий инструмент не был приобретен, создан или выпущен.

Когда Компания впервые признает финансовые активы, она классифицирует их в одну из трех категорий – как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости, справедливой стоимости через прочий совокупный доход или справедливой стоимости через прибыль или убыток, исходя из:

- бизнес-модели, используемой Компанией для управления финансовыми активами; и
- характеристик финансового актива, связанных с предусмотренными договором денежными потоками.

Финансовый актив оценивается по амортизированной стоимости, если выполняются оба следующих условия:

- финансовый актив удерживается в рамках бизнес-модели, целью которой является удержание финансовых активов для получения предусмотренных договором денежных потоков; и
- договорные условия финансового актива обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга.

Чтобы определить, следует ли классифицировать финансовый актив как оцениваемый по амортизированной стоимости или как оцениваемый по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, Компания анализирует, представляют ли собой предусмотренные финансовым активом потоки денежных средств, возникающие на определенные даты, исключительно погашение основной суммы и выплату процентов на непогашенную часть основной суммы – т.е. критерий SPPI («solely payments of principal and interest on principal amount outstanding»). Если финансовый актив не соответствует критериям SPPI, то он оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Финансовый актив оценивается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, если выполняются оба следующих условия:

- финансовый актив удерживается в рамках бизнес-модели, целью которой достигается как путем получения предусмотренных договором денежных потоков, так и путем продажи финансовых активов; и
- договорные условия финансового актива обуславливают получение в указанные даты денежных потоков, являющихся исключительно платежами в счет основной суммы долга и процентов на непогашенную часть основной суммы долга.

В иных случаях финансовый актив оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Однако Компания при первоначальном признании определенных инвестиций в долевые инструменты, которые в противном случае оценивались бы по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может по собственному усмотрению принять решение, без права его последующей отмены, оценивать по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

При этом в случае редких или несущественных сделок продажи финансовых активов, финансовые активы могут оцениваться по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

Кроме того, Компания может при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства по собственному усмотрению классифицировать его, без права последующей реклассификации, как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если это позволит устранить или значительно уменьшить непоследовательность подходов к оценке или признанию, которая иначе возникла бы вследствие использования

различных баз оценки активов или обязательств, либо признания связанных с ними прибылей и убытков.

Исключительно в случаях изменения бизнес-модели, используемой для управления финансовыми активами, являющего значительным относительно ее деятельности, Компания реклассифицирует все затрагиваемые финансовые активы. Реклассификация финансовых активов производится с первого дня следующего отчетного периода после осуществления изменения бизнес-модели, только если после даты изменения бизнес-модели Компания не будет заниматься теми видами деятельности, которые соответствуют ее прежней бизнес-модели, при этом данные за прошлые периоды пересчету не подлежат. При этом, все новые активы, приобретаемые Компанией после даты изменения бизнес-модели, уже должны быть классифицированы в соответствии с этой измененной бизнес-моделью Компании.

Следующие ситуации не представляют собой изменения в бизнес-модели:

- изменение намерений в отношении определенных финансовых активов (даже в обстоятельствах значительных изменений рыночных условий);
- временное исчезновение определенного рынка для финансовых активов.

#### **Учет при первоначальном признании финансовых инструментов с нерыночной ставкой**

Иногда цена сделки по приобретению финансового инструмента не равна его справедливой стоимости на дату первоначального признания.

Обычно такая ситуация возникает, например, когда Компания выдает кредит или заем по ставке, установленной государством, и такая ставка ниже среднерыночной ставки по аналогичному инструменту.

Согласно МСФО (IFRS) 9 учет разницы между ценой сделки и ее справедливой стоимостью зависит от того, как определяется справедливая стоимость:

После первоначального признания в каждом последующем отчетном периоде долгосрочная дебиторская задолженность должна пересматриваться с целью выделения краткосрочной части.

#### **Списание безнадежной задолженности**

Безнадежной признается дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, установленный действующим законодательством, либо получение которого признано невозможным вследствие отказа суда в удовлетворении иска либо вследствие неплатежеспособности должника. Факт признания долга безнадежным должен быть подтвержден соответствующими документами: данными инвентаризации задолженности и приказом руководителя о списании безнадежного долга, решением суда, иными документами.

Просроченная невостребованная кредиторская задолженность подлежит списанию по истечении срока, установленного действующим законодательством, и подлежит отнесению на счет прочих доходов в отчете о совокупном доходе.

Списание долгов, признанных безнадежными, производится за счет суммы ранее созданного резерва. В случае если сумма списания не покрывается созданным резервом, необходимо доначислить резерв до величины, подлежащей списанию дебиторской задолженности.

#### **4.2. Финансовые обязательства**

Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход при первоначальном признании, отражаются по следующей стоимости:

Справедливая стоимость переданного (в случае актива) вознаграждения или полученной (в случае обязательства) оплаты
Плюс (или минус в случае обязательства) затраты по сделке, непосредственно связанные с приобретением или выпуском финансового инструмента
Минус (или плюс в случае обязательства) доходы по сделке, непосредственно связанные с приобретением или выпуском финансового инструмента

Указанные выше затраты или доходы представляют собой дополнительные расходы или доходы, которые не были бы понесены, если бы соответствующий инструмент не был приобретен, создан или выпущен.

Компания классифицирует все финансовые обязательства для последующей оценки как оцениваемые по амортизированной стоимости, за исключением:

- финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- финансовых обязательств, которые возникают в том случае, когда передача финансового актива не соответствует требованиям для прекращения признания или, когда применяется принцип учета продолжающегося участия;
- договоров финансовой гарантии. После первоначального признания сторона, выпустившая такой договор, должна впоследствии оценивать такой договор по наибольшей величине из:
  - суммы оценочного резерва под убытки; и

- первоначально признанной суммы за вычетом, когда уместно, общей суммы дохода, признанной в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».
- обязательств по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. Сторона, принявшая на себя такое обязательство, впоследствии оценивает его по наибольшей величине из:
- суммы оценочного резерва под убытки; и
  - первоначально признанной суммы за вычетом, когда уместно, общей суммы дохода, признанной в соответствии с принципами МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».
- условного возмещения, признанного приобретателем при объединении бизнесов, к которому применяется МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнеса». Такое условное возмещение впоследствии оценивается по справедливой стоимости, изменения которой признаются в составе прибыли или убытка.

Компания не реклассифицирует финансовые обязательства.

При первоначальном признании инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли, может быть принято решение о том, что изменения справедливой стоимости этой инвестиции будут представляться в составе прочего совокупного дохода. Такое решение можно принимать по каждому инструменту в отдельности, без права последующей отмены.

### **Долгосрочная кредиторская задолженность**

Долгосрочная кредиторская задолженность учитывается по амортизированной стоимости, которая определяется как дисконтированная сумма ожидаемой суммы будущих денежных выплат до наступления срока погашения с использованием эффективной ставки процента (в случае если разница между номинальной и чистой приведенной стоимостями существенна).

Разница между амортизированной стоимостью и стоимостью на момент погашения будет представлять собой процентный расход. Указанная сумма подлежит списанию на счета учета финансовых расходов на основе суммы задолженности, периода погашения и эффективной ставки процента ежегодно в течение всего периода погашения задолженности.

После первоначального признания в каждом последующем отчетном периоде долгосрочная кредиторская задолженность должна пересматриваться с целью выделения краткосрочной части.

### **Займы полученные**

**Займы полученные** – это финансовые обязательства Компании, представляющие собой обязанность выплатить основную сумму займа и процентное вознаграждение кредитору в соответствии с условиями договора.

Задолженность по займам подразделяется на: 1) краткосрочные (текущие) займы, срок погашения которых по условиям договора не превышает 12 (двенадцать) месяцев; 2) долгосрочные займы, привлеченные на срок свыше 12 месяцев.

**Текущая часть долгосрочных займов** – часть долгосрочных займов, погашаемая в течение 12 (двенадцать) месяцев после отчетной даты. Такая часть относится к краткосрочной задолженности.

При первоначальном признании в финансовой отчетности займы полученные оцениваются по справедливой стоимости с учетом дополнительных затрат по совершению сделки по получению займов или выдачей займов.

Долгосрочные займы подлежат учету на каждую последующую отчетную дату по амортизированной стоимости, которая представляет собой текущую стоимость ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием эффективной ставки процента.

Разница между номинальной суммой задолженности и ее дисконтированной стоимостью представляет собой сумму амортизации. Указанная сумма амортизации подлежит списанию на счета учета финансовых расходов, исходя из суммы задолженности, периода погашения и эффективной ставки процента ежемесячно в течение всего периода погашения задолженности.

Займы полученные на срок свыше 12 (двенадцати) месяцев, отражаются в бухгалтерском учете в сумме амортизированной стоимости с применением эффективной ставки процента. Займы полученные на срок менее 12 (двенадцати) месяцев, отражаются по первоначальной стоимости и не дисконтируются.

Однако, в случае, если эффект от дисконтирования существенен для финансовой отчетности, то займы, выданные либо полученные на срок до 12 (двенадцати) месяцев, отражаются в отчете о финансовом положении в сумме амортизированной стоимости с применением эффективной ставки процента.

#### **Производные инструменты \***

Производным называется финансовый инструмент или иной договор в сфере применения МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», который обладает всеми следующими свойствами:

- его стоимость меняется в соответствии с изменением одной или нескольких переменных, лежащих в его основе – например, ставки процента;
- чистая первоначальная инвестиция, требуемая для его приобретения, меньше той, которая потребовалась бы для приобретения других инструментов, аналогичным образом реагирующих на ту же переменную; и
- он подлежит урегулированию на некоторую дату в будущем

Гибридным называется договор, который включает в себя основной договор (не являющийся производным инструментом) и один или более встроенных производных инструментов. Встроенный производный инструмент представляет собой такой компонент гибридного договора, содержащего также основной договор, действие которого приводит к тому, что некоторые потоки денежных средств по комбинированному инструменту начинают изменяться таким же образом, как если бы это был самостоятельный производный инструмент.

\* У Компании отсутствуют производные инструменты на дату утверждения данной учетной политики.



Производные инструменты, встроенные в такой гибридный договор, подлежат отделению, если выполняются следующие условия:

- экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не являются тесно связанными с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
- отдельный инструмент, предусматривающий те же условия, что и встроенный производный инструмент, отвечал бы определению производного инструмента; и
- этот гибридный договор оценивается не по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Требования МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», касающиеся встроенных производных инструментов, указанные в предыдущем пункте, не применяются, если основной договор является финансовым активом в сфере применения МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*». Когда гибридный договор содержит основной договор, являющийся финансовым активом в сфере применения МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», весь этот гибридный договор, включая все его встроенные характеристики, оценивается на предмет классификации в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*». Обесценение финансовых активов

Оценочный резерв под убытки признается в размере 12-месячных ожидаемых кредитных убытков, кроме случаев, когда кредитный риск по финансовому инструменту значительно повысился с момента первоначального признания, случаев, когда финансовый актив является кредитно-обесцененным уже при первоначальном признании или для дебиторской задолженности (торговой и прочей, по аренде и по активам по договору в соответствии с МСФО (IFRS) 15 «*Выручка по договорам с покупателями*»).

ОКУ за весь срок представляют собой ОКУ в результате всех возможных событий дефолта по финансовому инструменту на протяжении всего ожидаемого срока его действия.

При определении того, нет ли значительного увеличения кредитного риска по финансовому активу с момента его первоначального признания, Компания ориентируется на изменения риска наступления дефолта на протяжении срока действия кредитного инструмента, а не на изменения суммы ожидаемых кредитных убытков.

Если условия, предусмотренные договором денежных потоков по финансовому активу, были пересмотрены или модифицированы, и признание финансового актива не было прекращено, Компания оценивает, изменился ли значительно кредитный риск по финансовому активу, путем сравнения:

- оценки риска наступления дефолта при первоначальном признании (на основе первоначальных не модифицированных договорных условий);
- оценки риска наступления дефолта по состоянию на отчетную дату (на основании модифицированных договорных условий).

Если значительное увеличение кредитного риска отсутствует, Компания признает оценочный резерв под убытки по финансовому активу в сумме, равной 12-месячным ожидаемым кредитным убыткам, за исключением:

- приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов;

- торговой и прочей дебиторской задолженности или актива по договору, возникающих вследствие операций, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; и
- дебиторской задолженности по аренде.

Если в предыдущем отчетном периоде Компания оценила оценочный резерв под убытки по финансовому инструменту в сумме, равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок, но по состоянию на текущую отчетную дату определяет, что значительное увеличение кредитного риска отсутствует, то на текущую отчетную дату Компания оценивает оценочный резерв в сумме, равной 12-месячным ожидаемым кредитным убыткам. Компания признает в качестве прибыли или убытка от обесценения сумму, необходимую для корректировки оценочного резерва под убытки до суммы ожидаемых кредитных убытков по состоянию на отчетную дату.

Компания применяет упрощение практического характера к расчету ожидаемых кредитных убытков по дебиторской задолженности и активу по договору, т.е. оценочный резерв рассчитывается на весь срок действия финансового инструмента.

Компания оценивает ОКУ по финансовому инструменту способом, который отражает:

- непредвзятую и взвешенную с учетом вероятности сумму, определенную путем оценки диапазона возможных результатов;
- временную стоимость денег;
- обоснованную и подтверждаемую информацию о прошлых событиях, текущих условиях и прогнозируемых будущих экономических условиях, доступных на отчетную дату.

**Максимальный период, рассматриваемый при оценке ожидаемых кредитных убытков** – это максимальный период по договору (с учетом опционов на продление), на протяжении которого Компания подвержена кредитному риску.

МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*» позволяет предприятиям использовать упрощения практического характера при расчете величины ожидаемых кредитных убытков, например, использование кредитных рейтингов оценочных резервов для оценки ожидаемых кредитных убытков по торговой дебиторской задолженности.

Компания, используя кредитные рейтинги оценочных резервов, проводит следующие процедуры:

- а) анализ кредитного рейтинга дебитора (при отсутствии рейтинга, Компания применяет суверенный кредитный рейтинг Узбекистана (если это местный дебитор));
- б) анализ информации о текущих условиях и обоснованных и подтверждаемых прогнозов относительно будущих экономических условий.

Для достижения цели признания ожидаемых кредитных убытков за весь срок, обусловленных значительным увеличением кредитного риска с момента первоначального признания, может понадобиться оценка значительного увеличения кредитного риска на групповой основе, например, посредством анализа информации, указывающей на значительное увеличение кредитного риска по группе или подгруппе финансовых инструментов. Это гарантирует достижение Компанией цели признания ожидаемых кредитных убытков за весь срок в случае значительного увеличения кредитного риска, даже если подтверждение такого значительного увеличения кредитного риска на уровне отдельного инструмента еще недоступно.

Для целей определения значительного увеличения кредитного риска и признания оценочного резерва под убытки на групповой основе Компания группирует финансовые инструменты с целью облегчения анализа, обеспечивающего своевременную идентификацию значительного увеличения кредитного риска.

Расчет резерва по финансовым активам производится в соответствии с локальным нормативным актом, описывающим методику оценки ожидаемых кредитных убытков от обесценения.

## **5. Последующий учет финансовых инструментов: оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток**

После первоначального признания финансовые инструменты, отнесенные к соответствующей категории оценки, учитываются по справедливой стоимости с отнесением доходов и расходов от ее переоценки на прибыль или убыток.

Справедливая стоимость определяется в соответствии с МСФО (IFRS) 13. Модель оценки справедливой стоимости должна быть протестирована на правильность и давать достоверный результат.

Переоценка до справедливой стоимости рассчитывается как разница между текущей справедливой стоимостью и валовой балансовой стоимостью финансового инструмента (включающей начисленные проценты), т.к. Компания рассчитывают справедливую стоимость с учетом начисленных процентов.

Процентный доход или расход рассчитывается по договорной ставке и учитывается в составе прибыли или убытка, как и прочие доходы и расходы по данным финансовым инструментам.

В случае, если финансовый инструмент, который был ранее признан как финансовый актив, оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, и его справедливая стоимость падает ниже нуля, он становится финансовым обязательством.

Учет финансовых обязательств, классифицированных по усмотрению Компании как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, имеет следующие особенности:

- эффект от изменений кредитного риска представляется в составе прочего совокупного дохода; [МСФО (IFRS) 9.5.7.1]
- суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода, впоследствии не переносятся в состав прибыли или убытка ни при каких обстоятельствах;
- однако накопленная таким образом величина прибыли или убытка может переноситься между статьями капитала.

Двух различных дат утверждения финансовой отчетности к выпуску (двойной датировки финансовой отчетности) быть не может.

### **3.2. Учет корректирующего события после окончания отчетного периода**

Компания корректирует суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

Примерами корректирующих событий могут быть:

- урегулирование судебного спора, состоявшееся после окончания отчетного периода, в ходе которого подтвердили факт наличия у компании существующего обязательства на отчетную дату;
- получение информации после окончания отчетного периода, свидетельствующей или об обесценении актива на отчетную дату, или о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива;
- определение после окончания отчетного периода стоимости активов, приобретенных до окончания отчетного периода, или поступлений от продажи активов, проданных до окончания отчетного периода;
- определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у компании было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода;
- обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые подтверждают, что финансовая отчетность является неправильной.

При составлении финансовой отчетности Компания оценивает последствия события после отчетного периода в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетного периода Компания делает соответствующий расчет. Компания обеспечивает подтверждение такого расчета. [МСФО (IAS) 10.8, 9]

### **3.3. Учет некорректирующего события после окончания отчетного периода**

Показатели финансовой отчетности не подлежат уточнению в целях отражения некорректирующих событий, свидетельствующих об условиях, возникших после отчетного периода. Исключение составляют случаи, когда события после отчетного периода указывают на то, что допущение о непрерывности деятельности нельзя считать уместным для подготовки данной финансовой отчетности.

Примером некорректирующего события после окончания отчетного периода является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между датой окончания отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. [МСФО (IAS) 10.10, 11, 14]

### **3.4. Учет объявленных дивидендов после окончания отчетного периода**

Дивиденды, объявленные (то есть утверждённые и более не зависящие от решения Компании) после отчетного периода, представляют собой некорректирующие события и не признаются в качестве обязательства в отчете о финансовом положении, однако информация о них раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности. [МСФО (IAS) 10.12, 13]

## **6. Последующий учет финансовых инструментов оцениваемые по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода**

### **6.1. Долговые финансовые активы**

Последующий учет долговых финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода, осуществляется следующим образом:

- переоценка справедливой стоимости признается в составе прочего совокупного дохода;
- процентный доход рассчитывается с использованием эффективной процентной ставки и признается в составе прибыли или убытка;
- начисление и восстановление оценочных резервов, а также курсовые прибыли и убытки также признаются в составе прибыли или убытка;
- остаток оценочного резерва учитывается в составе прочего совокупного дохода.

### **6.2. Долевые финансовые активы**

Долевые инвестиции, не предназначенные для торговли, допускается оценивать по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода.

Решение о таком способе оценки принимается Компанией отдельно по каждому инструменту на дату его первоначального признания без права дальнейшего пересмотра.

Оценка указанных финансовых активов имеет ряд особенностей по сравнению с долговыми финансовыми активами, оцениваемыми по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода:

- дивиденды признаются в составе прибыли или убытка; либо
- дивиденды уменьшают справедливую стоимость инвестиции, если они представляют собой возврат части первоначальной стоимости инвестиции;
- при выбытии сумма накопленной прибыли (убытка), ранее признанная в прочем совокупном доходе, не реклассифицируется в состав прибыли или убытка (подробнее см. в разделе 16).

## 7. Прекращение признания

### 7.1. Прекращение признания финансовых активов

Компания отражает выбытие финансового актива только когда:

- истекает срок действия предусмотренных договором прав на денежные потоки от этого финансового актива; или
- Компания передает этот финансовый актив, как установлено, и данная передача соответствует требованиям для прекращения признания.

Выбытие финансового актива классифицируется как передача только при выполнении одного из следующих условий:

- либо Компания передала предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива;
- либо Компания сохранила предусмотренные договором права на получение денежных потоков от финансового актива, но приняла на себя предусмотренную договором обязанность выплачивать эти денежные потоки одному или нескольким получателям, при выполнении 3-х следующих условий:
  - Компания не обязана выплачивать конечным получателям какие-либо суммы, если она не получит эквивалентных сумм по первоначальному активу;
  - условия соответствующего договора о передаче запрещают Компании продавать или передавать первоначальный актив в залог, кроме как конечным получателям в качестве обеспечения своей обязанности по выплате им денежных потоков;
  - Компания обязана перечислять все денежные потоки, собираемые ею в интересах конечных получателей, без существенных задержек.

При передаче финансового актива Компания оценивает, в какой мере она сохраняет риски и выгоды владения активом. При этом:

- если Компания передает практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то она должна прекратить признание данного финансового актива и отдельно признать в качестве активов или обязательств все права и обязанности, которые были созданы или сохранены при передаче;
- если Компания сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то она должна продолжить признание данного финансового актива;
- если Компания передает и не сохраняет практически все риски и выгоды, связанные с правом собственности на финансовый актив, то оценивается степень контроля над данным финансовым активом. В этом случае:
  - если у Компании не остается право контроля, то Компания признает выбытие финансового актива и отдельно в качестве актива или обязательства признает любые права или обязанности, полученные при передаче;
  - если право контроля остается у Компании, то Компания продолжает признавать финансовый актив в той степени, в какой он продолжает иметь участие в нем.

При выбытии финансового актива разница между его балансовой стоимостью, оцененной на дату прекращения признания, и суммой полученного возмещения признается в составе прибыли или убытков.

### **Модификация финансовых активов**

Существенная модификация условий финансового актива (т.е. условий соответствующего договора) приводит к прекращению признания существующего финансового актива, так как в случае существенного изменения договорных условий финансового актива считается, что срок действия предусмотренных договором прав на получение денежных средств от первоначального финансового актива истек. Модифицированный финансовый актив признается в качестве нового финансового актива, первоначально оцениваемого по справедливой стоимости, включая соответствующие затраты по сделке.

При несущественной модификации договорных условий финансового актива в случае реструктуризации, обусловленной финансовыми затруднениями, Компания производит частичное либо полное списание финансового актива, и после частичного списания актива Компания проводит оценку на существенное изменение условий.

С целью определения существенности изменений договорных условий финансового актива, Компания проводит качественную оценку, до проведения количественной (в случае если реструктуризация проводится вследствие финансовых затруднений, количественную оценку можно не проводить) и количественную оценку.

Примеры качественных характеристик, которые приводят к существенной модификации условий финансовых инструментов:

- изменение валюты инструмента;
- существенное изменение цели/предмета финансирования;
- замена контрагента в рамках одной группы взаимосвязанных юридических лиц при условии, что сокращение уровня кредитного риска не приводит к прекращению признания прежнего и признанию нового финансового актива/привлечение либо исключение контрагента.

Примеры качественных характеристик, которые не приводят к существенной модификации условий финансовых инструментов:

- смена реквизитов контрагента;
- смена названия контрагента.

Компания не рассматривает изменение условий, приводящие к несоответствию критерию SPPI, как качественную характеристику в рамках качественной оценки для определения существенной модификации.

При изменении срока погашения, ставки вознаграждения, графика выплат по договору с контрагентом, Компания проводит количественную оценку для того, чтобы оценить, являются ли данные изменения существенной модификацией.

Применительно к модификациям, которые не приводят к прекращению признания, валовая балансовая стоимость соответствующего финансового актива пересчитывается путем дисконтирования модифицированных потоков денежных средств по нему, предусмотренных договором, с использованием эффективной процентной ставки, применявшейся до модификации. Любая разница между пересчитанной таким образом величиной и

существующей валовой балансовой стоимостью финансового актива признается в отчете о совокупном доходе как прибыль или убыток от модификации.

## **7.2. Прекращение признания финансовых обязательств**

Компания прекращает признания финансовых обязательств (или части финансовых обязательств) только тогда, когда они погашены, то есть, когда указанные в договоре обязательства исполнены, аннулированы, или срок их действия истек.

### **Модификация финансовых обязательств**

Замена одного долгового инструмента другим между существующими заемщиком и кредитором, должна отражаться в учете как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогичным образом, существенная модификация условий имеющегося финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) следует учитывать, как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.

Условия считаются существенно отличающимися, если приведенная стоимость денежных потоков в соответствии с новыми условиями, включая выплаты комиссионного вознаграждения за вычетом полученного комиссионного вознаграждения, дисконтированных по первоначальной эффективной процентной ставке, отличается по меньшей мере на 10% от дисконтированной приведенной стоимости оставшихся денежных потоков по первоначальному финансовому обязательству.

Если замена одного долгового инструмента на другой или модификация его условий отражается в учете как его погашение, то понесенные затраты или выплаченное комиссионное вознаграждение признаются как часть прибыли или убытка от погашения соответствующего долгового обязательства. Если замена одного долгового инструмента на другое или модификация его условий не отражается в учете как погашение, то на сумму понесенных затрат или выплаченного комиссионного вознаграждения корректируется балансовая стоимость соответствующего обязательства, и эта корректировка амортизируется на протяжении оставшегося срока действия модифицированного обязательства.

Разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне финансового обязательства (или части финансового обязательства) и выплаченным возмещением, включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

При несущественной модификации Компания корректирует балансовую стоимость финансового обязательства с тем, чтобы отразить фактические и пересмотренные расчетные денежные потоки, предусмотренные договором. Компания пересчитывает балансовую стоимость финансового обязательства путем расчета приведенной стоимости расчетных будущих денежных потоков, предусмотренных договором, дисконтируя их с использованием первоначальной эффективной процентной ставки финансового инструмента. Величина корректировки признается в составе прибыли или убытка в качестве дохода или расхода.

### ***Производные финансовые инструменты***

МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты» не требует отдельного представления отделенных встроенных производных инструментов в отчете о финансовом положении. Компания отражает встроенные производные инструменты, которые были отделены от основного финансового инструмента, вместе с соответствующим основным договором. Однако Компания обязана раздельно раскрывать финансовые инструменты, отражаемые по амортизированной стоимости, и финансовые инструменты, отражаемые по справедливой стоимости. Поэтому в пояснениях к финансовой отчетности следует раскрыть информацию о тех встроенных производных инструментах, которые были отделены от финансовых обязательств, но в отчете о финансовом положении не были представлены отдельно.

### ***Передача финансовых активов***

В случае, если Компания передавал финансовый актив, но признание данного актива (или его части) не прекращено, то Компания раскрывает по состоянию на каждую отчетную дату следующую информацию по каждому классу переданных финансовых активов, признание которых не было полностью прекращено:

- характер переданных активов;
- характер рисков и выгод, связанных с правом собственности на них, которые Компания сохраняет;
- характер взаимосвязи между переданными активами и соответствующими обязательствами, в том числе ограничения на использование этих активов Компанией;
- когда контрагент по соответствующим обязательствам имеет право регресса только в отношении переданных активов, представляется таблица, в которой указывается справедливая стоимость переданных активов, справедливая стоимость соответствующих им обязательств и нетто-позиция (разница между справедливой стоимостью переданных активов и соответствующих им обязательств);
- когда Компания продолжает признавать все переданные активы, необходимо раскрыть балансовую стоимость переданных активов и соответствующих им обязательств;
- когда Компания продолжает признавать активы в пределах своего продолжающегося участия в этих активах, необходимо раскрыть общую балансовую стоимость первоначальных активов до осуществления передачи, балансовую стоимость активов, которые Компания продолжает признавать, и балансовую стоимость соответствующих им обязательств.

В примечаниях к финансовой отчетности Компания раскрывает информацию о балансовой стоимости финансовых активов, предоставляемых в качестве залога, и любых значительных условиях в отношении заложенных активов. Также раскрывается информация о прочих активах, являющихся залогом под обеспечение займов, в разделах, посвященных соответствующей группе активов (основные средства, нематериальные активы и т.д.).

### ***Реклассификация финансовых активов***

Компания раскрывает, если в текущем или предыдущих отчетных периодах она реклассифицировала какие-либо финансовые активы в результате изменения оценки цели бизнес-модели, используемой Компанией для управления этими финансовыми активами. Для каждого такого случая Компания раскрывает:

- дату реклассификации;

— подробное объяснение изменения бизнес-модели и качественное описание его влияния на финансовую отчетность Компании;

— сумму, реклассифицированную в каждую категорию или из каждой категории.

Для каждого отчетного периода, следующего за реклассификацией активов из категории «Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток» в категорию «по амортизированной стоимости» или «Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход», до прекращения признания, Компания раскрывает информацию по:

— эффективной процентной ставке, определенной на дату реклассификации; и

— признанный процентный доход или расход.

Если Компания реклассифицировала финансовые активы из категории «Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход» в категорию «по амортизированной стоимости» или из категории «Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток» в категорию «по амортизированной стоимости» или «Финансовые инструменты, оцениваемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход», то в текущем отчетном периоде он должен раскрыть:

— справедливую стоимость финансовых активов на конец отчетного периода; и

— прибыль или убыток от переоценки по справедливой стоимости, которые были бы признаны в составе прибыли или убытка в течение отчетного периода, если бы финансовые активы не были реклассифицированы.

## **8. Представление и раскрытие информации в отчетности**

### **Отчет о финансовом положении**

Компания представляет в отчете о финансовом положении финансовые инструменты в разрезе по существенным статьям финансовых активов и обязательств. Дополнительно, в примечаниях информация о финансовых инструментах раскрывается по категориям:

- Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- финансовые активы, оцениваемые по амортизированной стоимости;
- Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости с отражением ее изменений в составе прочего совокупного дохода;
- Финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости.

Категории финансовых инструментов, оцениваемых по справедливой стоимости, дополнительно разделяются на подкатегории классифицированных таким образом в обязательном порядке и классифицированных по усмотрению Компании при первоначальном признании.

Финансовые инструменты классифицируются на оборотные и внеоборотные в соответствии с ожидаемой датой их возмещения (для финансовых активов) или предусмотренной договором датой погашения (для финансовых обязательств) Суммы, классифицированные как текущие оборотные и внеоборотные, отражают балансовую стоимость соответствующих финансовых активов и финансовых обязательств. Применительно к финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости, это означает, что классификация на оборотные и внеоборотные отражает их балансовую стоимость за вычетом резерва под ОКУ.

Взаимозачет и представление финансовых активов и финансовых обязательств в отчете о финансовом положении на нетто-основе осуществляется только в том случае, если выполняются оба следующих условия:

- Компания в настоящее время имеет юридически установленное право урегулировать или аннулировать задолженность перед кредитором в полной сумме или частично посредством зачета против его суммы, подлежащей получению от кредитора; и
- Компания намеревается:
  - произвести расчеты на нетто-основе; или
  - реализовать соответствующий актив одновременно с погашением соответствующего обязательства.

### **Отчет о совокупном доходе**

Компания представляет в составе прибыли или убытка статьи, отражающие следующие показатели:

- выручка;
- прочие прибыли и убытки по финансовым активам и финансовым обязательствам, которые возникают в связи с операционной деятельностью

- курсовые прибыли и убытки от изменения, возникшие в результате операционной деятельности;
- прибыли и убытки по производным инструментам, связанным с операционной деятельностью;
- прибыли или убытки, связанные с прекращением признания финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости;
- финансовые доходы и расходы:
  - процентный доход, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки;
  - процентный расход, рассчитанный с использованием метода эффективной процентной ставки;
  - доход в форме дивидендов;
  - курсовые прибыли и убытки от изменения, возникшие в результате инвестиционной и финансовой деятельности;
  - прибыли и убытки по производным инструментам, связанным с инвестиционной и финансовой деятельностью;
  - прибыли и убытки, связанные с прекращением признания финансовых обязательств.
- убытки от обесценения, включая восстановленные суммы, ранее отнесенные к убыткам или прибылям от обесценения, определенные в соответствии с МСФО (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»;
- прибыли или убытки, возникающие при реклассификации финансового актива из оценочной категории «по амортизированной стоимости» в оценочную категорию «по FVTPL»; и
- прибыли или убытки, возникающие при реклассификации финансового актива из оценочной категории «по FVOCI» в оценочную категорию «по FVTPL».

В отчете о совокупном доходе Компания раскрывает чистые прибыли или убытки в классификации по следующим инструментам:

- по финансовым активам или финансовым обязательствам, оцениваемым по FVTPL, отдельно для:
  - тех, которые оцениваются по FVTPL в обязательном порядке;
  - тех, которые были классифицированы в эту категорию по усмотрению Компании при первоначальном признании или впоследствии; и
- по финансовым обязательствам, оцениваемым по амортизированной стоимости.
- по инвестициям в долевые инструменты, которые Компания решила (без права последующей отмены этого решения) оценивать по FVOCI; и
- по финансовым активам, оцениваемым по FVOCI в обязательном порядке.

## Пояснения

### Справедливая стоимость

Представление информации о справедливой стоимости включает описание метода определения справедливой стоимости и существенных допущений, лежащих в основе этого расчета.

Финансовые инструменты должны классифицироваться согласно трехуровневой иерархии методов оценки справедливой стоимости:

- оцениваемые на основе котировок цен (без корректировок) на активных рынках на идентичные активы или обязательства (Уровень 1);
- оцениваемые на основе исходных данных, наблюдаемых на рынке для данного актива или обязательства как напрямую (в виде цен), так и косвенно (производные от цен), за исключением котировок, включаемых в Уровень 1 (Уровень 2);
- оцениваемые на основе исходных данных, не основывающихся на наблюдаемой рыночной информации для данного актива или обязательства (исходные данные, не наблюдаемые на рынке) (Уровень 3).

### Риски

По каждому виду риска, связанного с финансовыми инструментами, Компания раскрывает следующую качественную информацию:

- подверженность данному риску и причины ее возникновения;
- цели Компании, ее политику и процессы управления данным риском; и
- используемые методы оценки данного риска
- информацию о концентрациях риска по финансовым инструментам со схожими характеристиками с указанием общих характерных признаков.

Компания раскрывает суммарные количественные данные о своей подверженности каждому виду риска, связанному с финансовыми инструментами, по состоянию на отчетную дату. Указанные данные раскрываются на основе внутренней информации, предоставляемой ключевому управленческому персоналу Компании.

Для каждой категории финансовых инструментов Компания должна раскрывать информацию о своей подверженности:

- кредитному риску;
- риску ликвидности;
- рыночному риску;
  - процентному риску
  - валютному риску;
  - прочему ценовому риску.

Представление информации о *кредитном риске* включает (по видам финансовых инструментов):

- сумму, наилучшим образом отражающую максимальный размер кредитного риска, которому Компания подвержена на конец отчетного периода, без учета какого-либо удерживаемого обеспечения или других используемых механизмов повышения качества

кредита (например, соглашений о взаимозачете, которые не удовлетворяют соответствующим критериям МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*»); раскрытие этой информации не требуется для финансовых инструментов, балансовая стоимость которых наилучшим образом отражает максимальный размер кредитного риска;

- описание удерживаемого обеспечения и других механизмов повышения качества кредита, а также их финансовый эффект (например, оценка меры, в которой залоговое обеспечение и прочие механизмы повышения качества кредита смягчают кредитный риск) в отношении суммы, которая наилучшим образом отражает максимальный размер кредитного риска (выраженной балансовой стоимостью финансового инструмента);
- информацию о качестве финансовых активов, которые не являются просроченными или обесцененными, с точки зрения кредитного риска.

В отношении финансовых инструментов, к которым применяются требования МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», касающиеся обесценения, Компания должна раскрыть следующую информацию о кредитном риске:

- информацию о практике, которой придерживается Компания для управления кредитным риском, а также о том, как эта практика связана с признанием и оценкой ожидаемых кредитных убытков (ОКУ) – включая методы, допущения и информацию, используемые для оценки ОКУ;
- количественную и качественную информацию, позволяющую пользователям оценить суммы в финансовой отчетности, отражающие ОКУ – включая изменения суммы ОКУ и причины таких изменений; и
- информацию о подверженности Компании кредитному риску – включая значительные концентрации кредитного риска.

Представление информации о *риске ликвидности* включает:

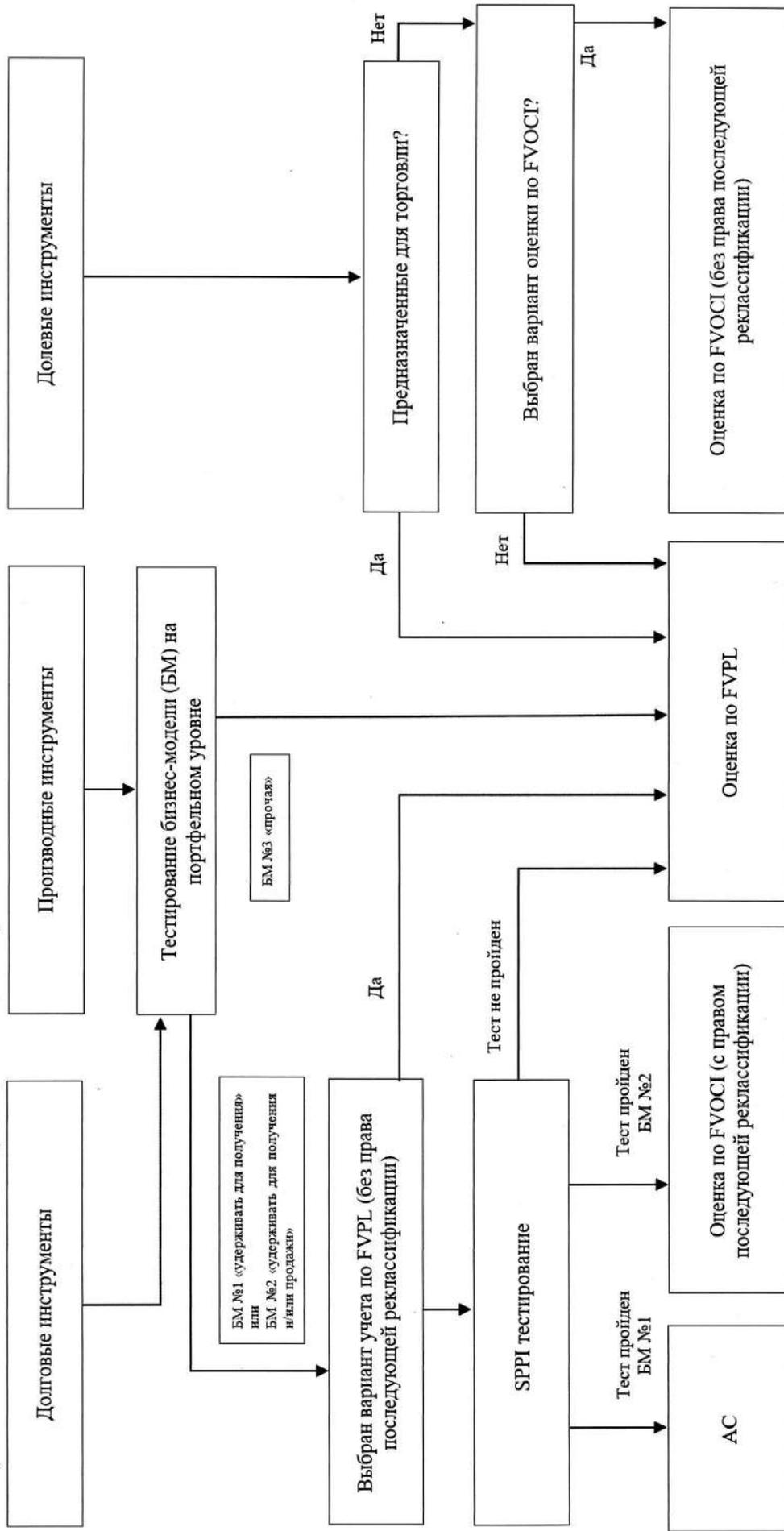
- анализ сроков погашения производных финансовых обязательств (включая выпущенные договоры финансовой гарантии), в котором указываются оставшиеся до их погашения договорные сроки;
- анализ сроков погашения производных финансовых обязательств. Данный анализ сроков погашения должен включать информацию об оставшихся до погашения договорных сроках по тем производным финансовым обязательствам, применительно к которым договорные сроки погашения являются существенными для понимания сроков возникновения потоков денежных средств;
- описание того, каким образом Компания управляет риском ликвидности, присущим финансовым обязательствам;
- анализ по срокам погашения в отношении финансовых активов, предназначенных для управления ликвидностью, если это необходимо для оценки характера и масштаба риска ликвидности, которому подвержена Компания.

Представление информации о *рыночном риске* включает:

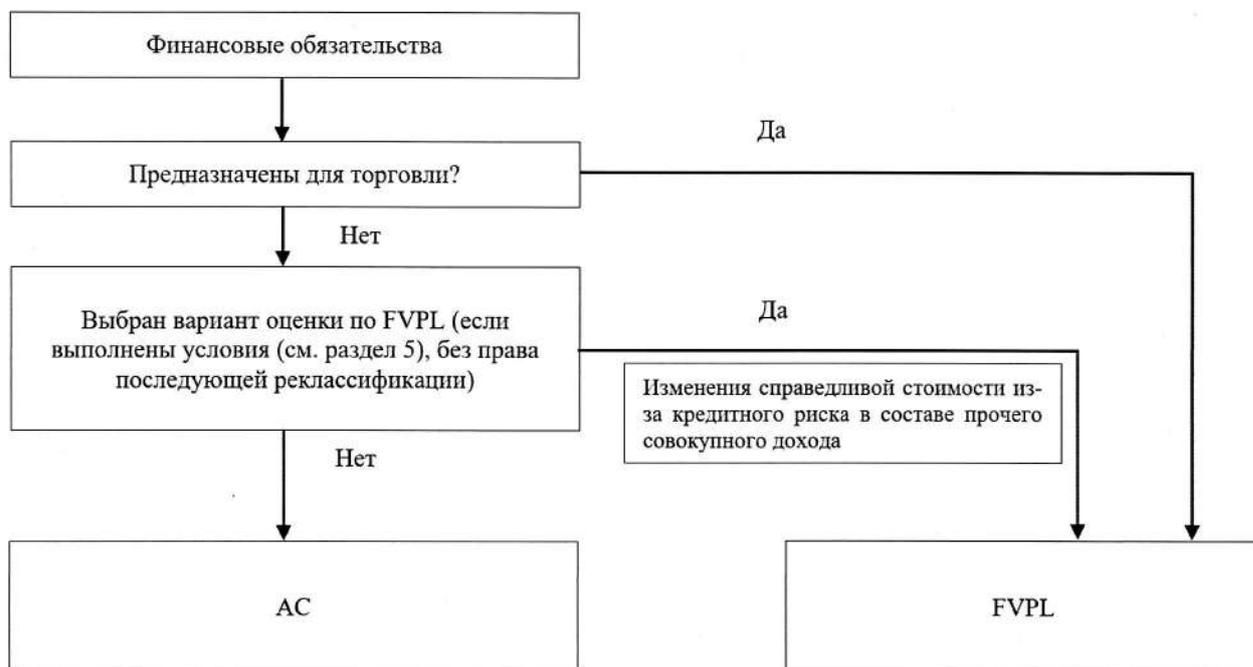
- анализ чувствительности по каждому виду рыночного риска, которому подвержена Компания на дату окончания отчетного периода, показывающий влияние на прибыль или

- убыток и собственный капитал, которое было бы оказано изменениями соответствующей переменной риска, которые являлись обоснованно возможными на указанную дату;
- методы и допущения, использованные при подготовке данного анализа чувствительности;
  - изменения, внесенные в используемые методы и допущения по сравнению с предыдущим периодом, и причины таких изменений.

9. Приложение 2: Схема классификации и оценки финансовых активов



### 10. Приложение 3: Схема классификации и оценки финансовых обязательств



**Учет расчетов с дебиторами и кредиторами**

## Содержание

1. Нормативные ссылки .....	3
2. Определение .....	3
3. Цель и сфера применения .....	4
4. Классификация .....	5
5. Признание и измерение .....	5
6. Последующий учет и оценка .....	6
7. Прекращение признания .....	8
8. Раскрытие информации в финансовой отчетности .....	10

## 1. Нормативные ссылки

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

*Таблица. Нормативные ссылки по учету дебиторской и кредиторской задолженности*

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление»	МСФО (IAS) 32
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 9 «Финансовые инструменты»	МСФО (IFRS) 9
		1.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»	МСФО (IFRS) 7
		1.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»	МСФО (IFRS) 13

## 2. Определение

**Дебиторская задолженность** – это требования, предъявляемые к покупателям, связанным сторонам и третьим лицам, на получение денежных средств, товаров или услуг.

**Дебиторская задолженность** – производный финансовый актив с фиксированными или определяемыми платежами, не котируемый на активном рынке.

Дебиторская задолженность классифицируется как краткосрочная, если предполагается, что ее погашение будет осуществлено в течение 12 (двенадцати) месяцев, либо она предназначена для продажи. Вся прочая дебиторская задолженность классифицируется как долгосрочная.

Авансы, выданные под капитальные вложения/приобретение долгосрочных активов, классифицируются как долгосрочные вне зависимости от срока поставок соответствующих активов либо получения работ или услуг для закрытия авансов.

Дебиторская задолженность классифицируется как торговая и прочая дебиторская задолженность.

**Торговая дебиторская задолженность** – это суммы, которые покупатели должны выплатить за реализованную готовую продукцию и услуги оказанные, в ходе осуществления обычной хозяйственной деятельности Компании.

Прочая дебиторская задолженность возникает при осуществлении различных операций и может быть письменным обещанием произвести оплату или предоставить товары или услуги (например: авансы выданные; дивиденды и проценты к получению; требования, предъявляемые к страховым компаниям за случившиеся страховые случаи; требования к государственным органам по возврату налогов и т.д.). Данные виды активов не являются финансовыми инструментами и не попадают под действие МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение». Неторговая дебиторская задолженность не подлежит дисконтированию.

**Кредиторская задолженность** – это существующее обязательство Компании перед связанными сторонами и третьими лицами, возникающее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию ресурсов, содержащих экономические выгоды, в форме денежных средств и других финансовых активов.

**Кредиторская задолженность** – производное финансовое обязательство с фиксированными или определяемыми платежами, не котируемое на активном рынке.

Для целей финансовой отчетности кредиторская задолженность классифицируется либо как краткосрочная, либо как долгосрочная.

Кредиторская задолженность классифицируется как краткосрочная, если предполагается, что ее урегулирование будет осуществлено в течение 12 (двенадцати) месяцев. Все прочие займы и кредиторская задолженность классифицируется как долгосрочная.

Кредиторская задолженность классифицируется как торговая и прочая кредиторская задолженность.

**Торговая кредиторская задолженность** – это суммы, которые Компания должна выплатить за товары и услуги, приобретенные в ходе осуществления обычной хозяйственной деятельности Компании. Торговая кредиторская задолженность является производным финансовым инструментом.

Прочая кредиторская задолженность возникает при осуществлении различных операций и может быть обязательством произвести оплату или предоставить товары или услуги (например: авансы полученные; задолженность по заработной плате, налоги к уплате и т.д.). Данные виды обязательств не являются финансовыми инструментами и не попадают под действие МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение». Прочая кредиторская задолженность не подлежит дисконтированию.

Дебиторская и кредиторская задолженность представляется в отчете о финансовом положении на нетто-основе только в том случае, когда:

- это отражает ожидаемые Компанией будущие потоки денежных средств от расчетов;
- когда у Компании есть право и намерение получить или выплатить одну нетто-сумму.

### **3. Цель и сфера применения**

Настоящая учетная Методика разработана в соответствии с требованиями Международного стандарта финансовой отчетности (IFRS 9) «Финансовые инструменты» (далее – МСФО (IFRS) 9) с целью определения порядка учета торговой и прочей дебиторской задолженности, расчета обесценения и раскрытия для Компании при подготовке финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

#### **4. Классификация**

Для целей составления финансовой отчетности Компания осуществляет классификацию дебиторской и кредиторской задолженности по видам расчетов, выделяя следующие категории:

- Торговая дебиторская задолженность от оказания услуг;
- Торговая дебиторская задолженность от готовой продукции;
- Авансы, выданные в национальной валюте;
- Авансы, выданные в иностранной валюте;
- Возмещаемый НДС и предоплата по налогам;
- Прочая торговая дебиторская задолженность.
- Торговая кредиторская задолженность поставщикам и подрядчикам;
- Кредиторская задолженность по оплате труда;
- Задолженность по платежам в бюджет;
- Авансы, полученные от покупателей и заказчиков;
- Задолженность по дивидендам к уплате;
- Прочая торговая кредиторская задолженность (например по арендным платежам, по претензиям).

В Компании принята следующая классификация доходов и расходов будущих периодов:

- а) доходы и расходы будущих периодов, подлежащие списанию в течение 12 (двенадцати) месяцев;
- б) доходы и расходы будущих периодов, подлежащие списанию в течение периода более 12 (двенадцати) месяцев.

#### **5. Признание и измерение**

Дебиторская задолженность признается в отчете о финансовом положении, когда Компания становится стороной договорных положений, и как следствие имеет право на получение денежных средств, прочих финансовых активов или товаров и услуг.

Кредиторская задолженность признается в отчете о финансовом положении, когда Компания становится стороной договорных положений, и как следствие обязано предоставить денежные средства, прочие финансовые активы, готовую продукцию или товары.

При первоначальном признании дебиторская и кредиторская задолженности измеряются по справедливой стоимости плюс затраты по сделке, которые напрямую связаны с приобретением или выпуском данной дебиторской задолженности.

Измерение после признания, резервы под обесценения дебиторской задолженности, прекращение признания и представление, и раскрытие описываются в разделе 9 «Финансовые инструменты».

## **6. Последующий учет и оценка**

Последующая оценка торговой и прочей дебиторской задолженности по операциям реализации товаров, работ и услуг производится в величине оценки при первоначальном признании за вычетом выплат, переданных в счет ее погашения, и за вычетом суммы ожидаемых кредитных убытков (то есть по амортизированной стоимости).

По состоянию на каждую отчетную дату Компания формирует резервы под ожидаемые кредитные убытки (ОКУ) по торговой и прочей дебиторской задолженности по операциям реализации товаров, работ и услуг.

Компания применяет упрощение практического характера при оценке ОКУ и оценивает их в сумме, равной ОКУ за весь срок действия финансового инструмента, с использованием кредитных рейтингов для каждого индивидуального дебитора.

Ожидаемые кредитные убытки за весь срок определяются стандартом как ожидаемые кредитные убытки в результате всех возможных событий дефолта по финансовому инструменту на протяжении всего ожидаемого срока его действия. [МСФО (IFRS) 9.A]

### **Определение термина «дефолт»**

МСФО (IFRS) 9 не содержит формального определения термина «дефолт», а вместо этого требует, чтобы каждое предприятие самостоятельно определило его для себя. Это определение должно соответствовать определению, которое используется предприятием для внутренних целей управления кредитным риском по соответствующему финансовому инструменту, и должно учитывать, когда применимо, качественные признаки - например, нарушение ограничительных условий договора («ковенантов»). Определение дефолта применяется последовательно, если только вновь полученная информация не указывает на то, что для конкретного финансового инструмента будет более уместным другое определение дефолта. [МСФО (IFRS) 9.B5.5.37]

Компания определяет термин «дефолт» в контексте конкретных видов имеющихся у него активов. В некоторых случаях может быть уместным считать, что имеет место дефолт по активу, если предусмотренный договором платёж не был осуществлён в срок. В других случаях дефолт может наступить раньше - например, в момент нарушения заёмщиком ограничительных условий кредитного соглашения («ковенантов») или при наличии признаков вероятного неплатежа со стороны заёмщика. [МСФО (IFRS) 9.B5.5.37, BC5.252]

Существует опровержимое допущение о том, что дефолт наступает не позже, чем когда финансовый актив просрочен на 90 дней, кроме случаев, когда предприятие располагает обоснованной и подтверждаемой информацией, доказывающей правомерность использования критерия дефолта, который предусматривает более длительную задержку платежа. [МСФО (IFRS) 9.B5.5.37].

Компания определяет уровень дефолта, если дебиторская задолженность просрочена на 90 и более дней.

Компания производит расчет ОКУ следующим образом:

1. Анализируется каждый дебитор на вероятность проблематичности возврата денежных средств и для каждого присваивается индивидуально кредитный рейтинг, полученный из официальных источников (Moody`s, S&P или Fitch)

В случае отсутствия у дебитора своего кредитного рейтинга, по умолчанию берется суверенный рейтинг экономики;

2. Диапазон с просрочкой менее 30 дней является непросроченным и для этого диапазона присваивается кредитный рейтинг «стабильный»;
3. Диапазон с просрочкой более 90 дней является просроченным и для этого диапазона присваивается кредитный рейтинг «негативный»;
4. На основе рейтингов, присвоенных для каждого индивидуального дебитора, на основе его просрочки определяется ставка вероятности дефолта рассчитанных в днях (Probability of Default (PD));

$$\text{Вероятность дефолта \% в днях} = 1 - (1 - \text{Вероятность дефолта \%})^{\left(\frac{\text{Дни просрочки}}{365}\right)}$$

5. На основе профессионального суждения Компании, определяется доля % вероятности возврата просроченной дебиторской задолженности (Exposure at default).

$$\text{Exposure at default} = (1 - \text{Loss Given Default})$$

6. Расчет ОКУ – величина ОКУ рассчитывается как произведение суммы дебиторской задолженности по состоянию на конец отчетного периода на вероятность дефолта, рассчитанную на шаге 5, в отношении каждой категории просрочки платежа и в отношении Exposure at Default (EAD).

$$\text{ОКУ} = (\text{Дебиторская задолженность}) * PD * EAD$$

При расчете количества дней просрочки платежа Компания корректирует сроки, установленные договором, при подписании дополнительных соглашений, изменяющих порядок оплаты до даты составления отчетности Компании.

Компания осуществляет пересмотр ставок оцениваемых резервов ежегодно.

Компания признает сумму ОКУ следующим образом:

Таблица 1. Проводки по созданию резерва на дебиторской задолженности.

Строка отчетности	Дт	Кт
Административные расходы	X	
Создание резерва по сомнительным требованиям		X

Если в последующие периоды величина ОКУ снизилась, ранее начисленный убыток подлежит восстановлению. В результате восстановления стоимость актива не должна превышать его стоимость в момент первоначального признания.

Восстановление (корректировка) ОКУ отражается следующими проводками:

*Таблица 2. Проводки по восстановлению резерва по дебиторской задолженности.*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Восстановление резерва по сомнительным требованиям	X	
Административные расходы		X

## **7. Прекращение признания**

Дебиторская задолженность перестает признаваться в учете и финансовой отчетности в случае ее погашения, списания ввиду неплатежеспособности дебитора и прочих выбытий, в результате которых Компания теряет право на получение будущих экономических выгод от владения дебиторской задолженностью.

Компания отражает прекращение признания торговой и прочей дебиторской задолженности по операциям реализации товаров, работ и услуг в следующих случаях:

- поступление оплаты;
- зачет дебиторской задолженности в счет исполнения обязательства по договору;
- прочих случаях прекращения признания дебиторской задолженности:
  - списание безнадежной дебиторской задолженности – контрагент юридически освобождается от первичной ответственности по этому обязательству (или его части) вследствие выполнения правовой процедуры или вследствие решения Компании;
  - зачет с другими видами задолженности – Компания юридически оформляет зачет дебиторской задолженности по договору в счет погашения своей кредиторской задолженности (в том числе по уступке прав требования).

Поступление оплаты дебиторской задолженности от покупателей и заказчиков Компания отражает по Дт счетов учета денежных средств и Кт счетов учета торговой и прочей дебиторской задолженности по операциям реализации товаров, работ и услуг.

В случае если осуществляется погашение дебиторской задолженности, по которой ранее начислено обесценение, в учете Компании отражается восстановление ОКУ по погашенной дебиторской задолженности следующим образом:

*Таблица 5. Восстановление ОКУ по погашенной дебиторской задолженности.*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Восстановление резерва по сомнительным требованиям	X	
Административные расходы		X

Списание дебиторской задолженности происходит в следующих случаях:

- при прекращении признания дебиторской задолженности в результате юридического освобождения должника от первичной ответственности по этому обязательству (или его части) вследствие выполнения правовой процедуры. Например, в судебном порядке должника освобождают от исполнения обязательств.
- при прощении долга;

Компания может освободить должника в лице контрагента от исполнения обязательств в случае, если это не нарушает прав других лиц в отношении имущества кредитора.

- при истечении срока исковой давности взыскания дебиторской задолженности;

Суммы дебиторской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списываются со счетов учета задолженности Компании.

- вследствие невозможности исполнения обязательства по возмещению дебиторской задолженности;

Обязательство прекращается вследствие невозможности исполнения обязательств в случае, если прекращение вызвано обстоятельствами, за которые ни одна из сторон не отвечает, например, в случае форс-мажорных обстоятельств: пожаров, стихийных бедствий и прочих чрезвычайных происшествий.

Также обязательство прекращается вследствие невозможности исполнения обязательства в случае ликвидации контрагента путем прекращения деятельности юридического лица без перехода его прав и обязанностей к другим лицам.

При списании безнадежной дебиторской задолженности Компания отражает использование ранее начисленного обесценения следующим образом:

*Таблица 6. Использование ранее начисленного обесценения:*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Восстановление резерва по сомнительным требованиям	X	
Счет учета торговой и прочей дебиторской задолженности		X

В отношении оставшейся суммы торговой и прочей дебиторской задолженности по операциям реализации товаров, работ и услуг Компания отражает списание задолженности следующим образом:

*Таблица 7. Списание задолженности:*

<i>Строка отчетности</i>	<i>Дт</i>	<i>Кт</i>
Административные расходы	X	
Счет учета торговой и прочей дебиторской задолженности		X

Примерами задолженности, нереальной к взысканию, которую Компания списывает, являются:

- задолженность контрагентов, которым предъявлены иски по поводу взыскания задолженности с низкой вероятностью положительного судебного решения или в отношении которых начата процедура банкротства;
- задолженность контрагентов, которые в силу своего финансового состояния, по мнению руководства, будут не способны погасить задолженность.

## **8. Раскрытие информации в финансовой отчетности**

Компания раскрывает обособленно в отчете о финансовом положении следующие виды дебиторской задолженности:

- торговая и прочая дебиторская задолженность;
- авансы выданные

Компания дополнительно раскрывает в примечаниях к финансовой отчетности:

- величину торговой дебиторской задолженности
- величину прочей дебиторской задолженности.

Компания представляет балансовую стоимость дебиторской задолженности в отчете о финансовом положении одной суммой за вычетом ОКУ.

Компания раскрывает сумму движений за период по ОКУ в примечаниях к финансовой отчетности.

Компания раскрывает в примечаниях к финансовой отчетности информацию о дебиторской задолженности и резерве под ожидаемые кредитные убытки связанных сторон.

Кредиторская и дебиторская задолженность по расчетам со структурными подразделениями не отражается в финансовой отчетности.

Взаимозачет и представление дебиторской и кредиторской задолженности в отчете о финансовом положении на нетто-основе осуществляется только в том случае, если выполняются оба следующих условия:

- Компания в настоящий момент времени имеет юридически защищенное право на осуществление зачета признанных сумм, то есть законное право урегулировать или аннулировать задолженность перед кредитором в полной сумме или частично посредством зачета против нее суммы, подлежащей получению от кредитора; и
- Компания намеревается:
  - произвести расчеты на нетто-основе; или
  - реализовать соответствующий актив (дебиторскую задолженность) одновременно с погашением соответствующего обязательства.

Компания раскрывает обособленно в отчете о финансовом положении следующие виды обязательств:

- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- обязательство по договору (авансы полученные);

Компания дополнительно раскрывает в пояснениях (примечаниях) к финансовой отчетности следующие виды обязательств:

- торговая и прочая кредиторская задолженность;
- задолженность перед работниками;
- задолженность по налогам и прочим платежам в бюджет;
- прочая кредиторская задолженность.

Задолженность перед поставщиками и подрядчиками за ВНА, товары, работы и услуги представляется как торговая кредиторская задолженность (то есть обязательство Компании оплатить полученные ВНА, товары, работы и услуги, за которые были выставлены счета или которые официально были согласованы с их поставщиком).

Кредиторская и дебиторская задолженность по расчетам со структурными подразделениями не отражается в финансовой отчетности Компании.

Взаимозачет и представление дебиторской и кредиторской задолженности в отчете о финансовом положении на нетто-основе осуществляется только в том случае, если выполняются оба следующих условия:

- Компания в настоящий момент времени имеет юридически защищенное право на осуществление зачета признанных сумм – то есть законное право урегулировать или аннулировать задолженность перед кредитором в полной сумме или частично посредством зачета против нее суммы, подлежащей получению от кредитора; и
- Компания намеревается:
  - произвести расчеты на нетто-основе; или
  - реализовать соответствующий актив (дебиторскую задолженность) одновременно с погашением соответствующего обязательства.

Компания раскрывает информацию качественного и количественного характера в части характера и размера рисков, связанных с дебиторской и кредиторской задолженностью и другими финансовыми инструментами согласно Учетной Политике по МСФО 9 «Финансовые инструменты».

**Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и  
ошибки согласно МСФО (IAS) 8**

## Содержание

1. Нормативные ссылки.....	3
2. Выбор и применение учетной политики.....	3
3. Последовательность применения учетной политики .....	3
4. Изменения в учетной политике .....	4
4.1 Условия для признания изменений в учетной политике .....	4
4.2 Применение изменений в учетной политике .....	4
4.3 Ретроспективное применение .....	4
4.4 Перспективное применение.....	5
4.5 Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	5
5. Изменения в расчетных оценках.....	5
5.1 Признание изменений в расчетных оценках.....	6
5.2 Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	6
6. Ошибки.....	6
6.1 Отражение исправлений ошибок в финансовой отчетности.....	6
6.2 Ретроспективное применение .....	7
6.3 Перспективное применение.....	7
6.4 Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	7
7. Ограничения ретроспективного применения.....	8
8. Раскрытие информации в финансовой отчетности.....	8

## 1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих подход к выбору учетной политики Компании, а также порядок учета изменений в учетной политике, расчетных оценках и исправления ошибок в финансовой отчетности Компании, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

*Нормативные документы по определению подхода к выбору учетной политики, отражению изменений в учетной политике, расчетных оценках и исправлению ошибок в финансовой отчетности*

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	МСФО (IAS) 1
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»	МСФО (IAS) 8
		1.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода»	МСФО (IAS) 10

## 2. Выбор и применение учетной политики

Учётная политика представляет собой определённые принципы, основы, общепринятые условия, правила и практические подходы, которые Компания применяет при подготовке и представлении финансовой отчётности. [МСФО (IAS) 8.5]

При выборе учетной политики Компания придерживается следующего порядка:

Если порядок учёта какой-либо операции прямо предусмотрен тем или иным МСФО, то Компания применяет именно этот порядок для отражения соответствующих операций в учёте. [МСФО (IAS) 8.7]

Если в МСФО отсутствуют указания по какому-либо конкретному вопросу, то Компания самостоятельно, используя собственное суждение, разрабатывает учётную политику, применение которой позволит сформировать надёжную информацию, имеющую значение для принятия экономических решений её пользователями. При этом Компания анализирует:

- в первую очередь указания и требования стандартов и разъяснений, в которых рассматриваются аналогичные операции и связанные вопросы; и затем
- положения Концептуальных основ. [МСФО (IAS) 8.10–12]

При выборе учетной политики Компания также ориентируется на существующую (принятую) отраслевую практику в части, не противоречащей стандартам, разъяснениям и Концептуальным основам. [МСФО (IAS) 8.12]

## 3. Последовательность применения учетной политики

Кроме случаев, когда иной подход прямо разрешён тем или иным МСФО, принятая компанией учётная политика применяется последовательно ко всем аналогичным статьям. [МСФО (IAS) 8.13]

## **4. Изменения в учетной политике**

### **4.1 Условия для признания изменений в учетной политике**

Изменения в учетной политике могут осуществляться в следующих случаях:

- внесение изменений требуется новым и (или) пересмотренным МСФО; или
- внесение изменений с целью предоставить в финансовой отчетности надежную и более уместную информацию о влиянии операций, прочих событий или условий на финансовое положение, финансовые результаты или движение денежных средств в компании. [МСФО (IAS) 8.14–15]

Не являются изменениями в учетной политике:

- разработка учетной политики в отношении новых операций или событий; и
- применение отдельных положений учетной политики в отношении операций, событий или условий, которые ранее были незначительными. [МСФО (IAS) 8.16]

### **4.2 Применение изменений в учетной политике**

Если изменение учётной политики вызвано принятием нового, пересмотренного или изменённого МСФО, то Компания следует специальным правилам перехода, установленными в данном МСФО, при этом данные переходные положения имеют приоритет над требованиями, касающимися отражения изменений в учётной политике, описанными в данном разделе. [МСФО (IAS) 8.19]

Компания также может изменить учётную политику добровольно (то есть по собственной инициативе), если новая политика обеспечит представление надёжной и более уместной информации. При этом досрочное применение нового МСФО не является добровольным изменением учётной политики. [МСФО (IAS) 8.14, 8.20]

Если переходные положения, применимые к изменению учетной политики в связи с принятием нового МСФО отсутствуют, или Компания добровольно меняет учетную политику, данное изменение отражается ретроспективно. Ретроспективное применение изменённой учётной политики, а также пересчёт показателей для исправления существенных ошибок являются обязательными, кроме случаев, когда они являются практически неосуществимыми. [МСФО (IAS) 8.19]

### **4.3 Ретроспективное применение**

В общем случае Компания применяет изменение в учётной политике ретроспективно включая любые последствия в части налога на прибыль. Это достигается путём корректировки сальдо каждого затронутого компонента собственного капитала на начало самого раннего из представленных в финансовой отчетности предыдущих периодов, а также других сравнительных показателей за каждый из представленных в финансовой отчетности предыдущих периодов. [МСФО (IAS) 8.22]

#### **4.4 Перспективное применение**

Если Компания находит практически неосуществимым определение конкретных последствий указанного изменения для одного или нескольких из представленных в отчётности предыдущих периодов, то Компания пересчитывает сальдо активов, обязательств и собственного капитала на начало самого раннего из периодов, в отношении которого возможно ретроспективное применение новой учётной политики. [МСФО (IAS) 8.24]

Если определение кумулятивного влияния изменения в учётной политике по состоянию на начало текущего отчётного периода является практически неосуществимым, то Компания пересчитывает сравнительные данные перспективно, начиная с самой ранней даты, на которую практически возможно осуществить расчётную оценку. [МСФО (IAS) 8.25, 8.27]

#### **4.5 Раскрытие информации в финансовой отчетности**

В отношении изменений в учётной политике Компания раскрывает причины соответствующего изменения и сумму соответствующей корректировки в отношении текущего и каждого из представленных в финансовой отчётности предыдущих периодов. Данная информация раскрывается отдельно по каждому такому изменению. [МСФО (IAS) 8.28–29]

При отражении изменений в учётной политике Компания также пересчитывает сопутствующую финансовую информацию, представляемую в отношении предыдущих периодов, раскрываемых в отчетности. [МСФО (IAS) 8.26]

#### **5. Изменения в расчетных оценках**

Изменение в бухгалтерской оценке – корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или величины, отражающей потребление актива в периоде, которая возникает в результате оценки текущего состояния активов и обязательств и ожидаемых будущих выгод, и обязанностей, связанных с активами и обязательствами. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий и, следовательно, не являются исправлениями ошибок. [МСФО (IAS) 8.5]

В результате неопределенностей, присущих хозяйственной деятельности, по многим статьям учета финансовой отчетности может быть получена не точная, а лишь расчетная оценка. Расчетная оценка предполагает суждения, основывающиеся на самой последней доступной надежной информации. Расчетные оценки могут потребоваться в следующих случаях:

- оценки безнадежных долгов;
- оценки справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств;
- оценки сроков полезного использования или ожидаемой схемы потребления будущих экономических выгод, заключенных в амортизируемых активах;
- иных случаях. [МСФО (IAS) 8.32]

## **5.1 Признание изменений в расчетных оценках**

Изменения в расчетных оценках отражаются перспективно в составе прибыли (убытка) за тот период, когда произошли эти изменения. [МСФО (IAS) 8.32–33, 8.38]

Изменение в расчётной оценке отличается от исправления ошибки, поскольку ошибка возникает в результате неправильного применения учётной политики или неправильной трактовки фактов или обстоятельств, существовавших на дату окончания отчётного периода. Изменения в бухгалтерских оценках возникают в результате появления новой информации или развития событий. Расчётные оценки учитывают все имеющиеся факты и обстоятельства, однако они меняются с течением времени по мере изменения указанных фактов и обстоятельств или по мере приобретения компанией большего опыта и (или) знаний.

Если нельзя объективно определить, является ли какое-либо изменение изменением учетной политики или изменением в расчетной оценке, это изменение отражается как изменение в расчетной оценке.

Если нельзя объективно определить, является ли какое-либо изменение ошибкой или изменением в расчетной оценке, это изменение отражается как изменение в расчетной оценке. [МСФО (IAS) 8.34–36, 8.48]

## **5.2 Раскрытие информации в финансовой отчетности**

В примечаниях к годовой финансовой отчетности раскрывается информация о любом значительном изменении в расчётных оценках, имевшем место в течение последнего промежуточного периода финансового года, кроме случаев, когда в отношении указанного периода публикуется отдельная промежуточная финансовая отчетность. [МСФО (IAS) 8.26]

## **6. Ошибки**

### **6.1 Отражение исправлений ошибок в финансовой отчетности**

Ошибки возникают в результате неправильного применения учётной политики, недосмотра или неправильной трактовки фактов и обстоятельств, существующих на отчётную дату, что имело место в одном из предыдущих периодов. [МСФО (IAS) 8.5]

Финансовая отчетность, содержащая существенные ошибки или же ошибки несущественные, но сделанные намеренно в целях достижения определённого результата в финансовой отчетности, не соответствует требованиям МСФО. Потенциальные ошибки текущего года исправляются до утверждения руководством финансовой отчетности к выпуску. Существенные ошибки предыдущих периодов исправляются путём пересчёта сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за текущий период. [МСФО (IAS) 8.41]

Для исправления существенной ошибки предыдущих периодов корректировка производится:

- либо путем пересчета сравнительных данных за представленный в отчетности предыдущий период (периоды), в котором (которых) была допущена ошибка;
- либо путем пересчета сальдо активов, обязательств и собственного капитала на начало самого раннего из представленных в отчетности предыдущих периодов, если ошибка возникла до начала этого предыдущего периода. [МСФО (IAS) 8.42]

## **6.2 Ретроспективное применение**

Ошибки, относящиеся к предыдущему периоду, учитываются ретроспективно следующим образом:

- если ошибка возникла в периоде, представленном в отчетности, то корректируются соответствующие статьи периода, к которому относится ошибка,
- если ошибка возникла в периоде, предшествующем самому раннему периоду, представленному в отчетности, то корректируются вступительное сальдо по статьям активов, обязательств и капитала, за исключением случаев, когда это является практически неосуществимым. [МСФО (IAS) 8.43]

Если практически неосуществимо определить влияние ошибки на один или несколько из представленных в отчетности предыдущих периодов, то Компания пересчитывает сальдо активов, обязательств и собственного капитала на начало самого раннего из периодов, в отношении которого ретроспективный пересчёт возможен. [МСФО (IAS) 8.44]

Если практически неосуществимо определить по состоянию на начало текущего периода кумулятивное влияние ошибки на все предыдущие периоды, Компания пересчитывает сравнительные данные с тем, чтобы исправить ошибку перспективно, начиная с самой ранней даты, на которую такой пересчёт практически возможен. [МСФО (IAS) 8.45]

## **6.3 Перспективное применение**

Ошибки, выявленные до подписания финансовой отчетности, исправляются в следующем порядке:

- ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года, исправляется записями по соответствующим счетам учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка;
- ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая финансовая отчетность) [МСФО (IAS) 8.41].

Ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания финансовой отчетности за этот год, исправляется записями по соответствующим счетам учета в том месяце отчетного года, в котором она выявлена. Доходы или расходы, возникшие в результате исправления ошибки, отражаются в составе тех доходов или затрат, к которым они относятся. [КО, 2.11 МСФО (IAS) 1.7].

## **6.4 Раскрытие информации в финансовой отчетности**

При пересчёте сравнительных данных сумма корректировки отражается в соответствующей статье отчёта о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в обычном порядке. Дополнительно, в финансовой отчётности полностью раскрывается информация в отношении допущенной ошибки и корректировок, сделанных для её исправления.

Пересчитанная финансовая отчётность за сравнительный период показывается под заголовком «пересчитано». [МСФО (IAS) 8.46]

## **7. Ограничения ретроспективного применения**

Ретроспективное применение или пересчёт осуществляются исходя только из той информации, которая:

- была бы доступна при подготовке финансовой отчётности за соответствующий прошлый период; и
- подтверждает условия (обстоятельства), существовавшие на дату (даты) проведения соответствующей операции или возникновения соответствующего события. [МСФО (IAS) 8.52]

Прочая информация, которая позволяет воспользоваться преимуществами оценки событий с учётом более поздних данных, использованию не подлежит. [МСФО (IAS) 8.53]

Ретроспективное применение или пересчёт считаются практически неосуществимыми, когда они требуют:

- значительных расчётных оценок, при которых невозможно, приложив все разумные усилия, отличить информацию, разрешённую к использованию, от информации, не разрешённой к использованию; или
- информации об операциях или событиях, которая остаётся недоступной компании после того, как оно приложило все разумные усилия для получения необходимой информации.

В таких случаях финансовая отчетность корректируется по состоянию на начало самого раннего из периодов, в отношении которого возможен ретроспективный пересчет данных. [МСФО (IAS) 8.5, 8.50, 8.52]

## **8. Раскрытие информации в финансовой отчетности**

Если Компания пересчитывает отчетные данные сравнительного периода вследствие изменений учетной политики, исправления ошибок или изменений в презентации данных, то в финансовую отчетность включается дополнительный отчет о финансовом положении, подготовленный по состоянию на начало сравнительного периода. [МСФО (IAS) 1.10]

**Учет события после отчетного периода согласно МСФО (IAS) 10**  
**«События после отчетного периода»**

1. Нормативные ссылки .....	3
2. Определение .....	3
3. Признание и оценка.....	3
3.1. Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску.....	3
3.2. Учет корректирующего события после окончания отчётного периода .....	4
3.3. Учет некорректирующего события после окончания отчётного периода .....	4
3.4. Учет объявленных дивидендов после окончания отчётного периода .....	4
4. Непрерывность деятельности .....	5
5. Раскрытие информации в финансовой отчетности .....	5

## 1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок отражения событий, произошедших после отчетного периода, в финансовой отчетности Компании, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

*Нормативные документы по отражению в финансовой отчетности событий после отчетного периода*

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»	МСФО (IAS) 1
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 10 «События после отчетного периода»	МСФО (IAS) 10

## 2. Определение

**Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску** – дата подписания финансовой отчетности должностными лицами Компании, которая указывается в представляемой пользователям финансовой отчетности.

**Корректирующие события** – события после отчетного периода, свидетельствующие об условиях, существовавших на отчетную дату. Эффект данных событий отражается в финансовой отчетности.

**Некорректирующие события** – события после отчетного периода, свидетельствующие об условиях, возникших после отчетного периода. Эффект данных событий не отражается в финансовой отчетности, но раскрывается в примечаниях к ней.

**Отчетная дата** – дата, по состоянию на которую Компания должна составлять финансовую отчетность. Для составления финансовой отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

**События после отчетного периода** – события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между концом отчетного периода и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

## 3. Признание и оценка

### 3.1. Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску

Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску – дата, на которую руководство компании подписывает (утверждает) и выпускает финансовую отчетность либо для наблюдательного органа, либо для акционеров. Даже если финансовая отчетность подлежит одобрению акционерами, датой утверждения финансовой отчетности к выпуску является дата ее выпуска, а не дата, на которую данная финансовая отчетность была одобрена акционерами. [МСФО (IAS) 10.5-6]

Для идентификации данной даты следует оценить все факты и обстоятельства, в том числе права и ответственность органа управления, а также местные регулирующие нормы по регламенту санкционирования решений в рамках корпоративного управления. [МСФО (IAS) 10.4-7]

#### **4. Непрерывность деятельности**

Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетного периода может указывать на необходимость рассмотрения уместности допущения о непрерывности деятельности. Если допущение о непрерывности деятельности более неуместно, то эффект от этого настолько значителен, что настоящий стандарт требует фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета. [МСФО (IAS) 10.15]

МСФО (IAS) 1 устанавливает требования по раскрытию информации для следующих случаев:

- финансовая отчетность не составляется на основе принципа непрерывности деятельности; или
- руководству известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации к непрерывности деятельности. События или условия, требующие раскрытия, могут возникнуть после отчетного периода. [МСФО (IAS) 10.16]

#### **5. Раскрытие информации в финансовой отчетности**

Компания раскрывает дату одобрения финансовой отчетности к выпуску и наименование органа, одобрявшего финансовую отчетность к выпуску. [МСФО (IAS) 10.17]

Если после окончания отчетного периода Компания получает новую информацию об условиях, существовавших на дату окончания отчетного периода, Компании обновляет раскрытия об этих условиях с учетом новой информации.

В отдельных случаях компания обновляет раскрытия финансовой отчетности, чтобы отразить информацию, полученную после окончания отчетного периода, даже если эта информация не оказывает влияния на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, необходимо обновление раскрытий, когда после окончания отчетного периода компания получает доказательство условного обязательства, существовавшего на конец отчетного периода. [МСФО (IAS) 10.19]

В отношении существенных некорректирующих событий подлежит раскрытию следующая информация:

- характер события,
- расчётная оценка в денежном выражении его последствий или же заявление о невозможности такой оценки.

Некорректирующее событие считается существенным в том случае, если оно является настолько важным, что отсутствие раскрытия информации о нём негативно повлияет на возможность пользователей финансовой отчётности надлежащим образом оценивать результаты и принимать решения.

Примерами некорректирующих событий, требующих раскрытия в финансовой отчетности, могут являться:

- существенное объединение бизнеса после окончания отчетного периода или выбытие крупной дочерней компании;
- оглашение плана по прекращению деятельности;
- крупные покупки активов, классификация активов в качестве, предназначенных для продажи, прочие выбытия активов или экспроприация большей части активов государством;
- уничтожение важных производственных мощностей Компании в результате пожара после окончания отчетного периода;
- объявление о крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;
- крупные операции с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями, произошедшие после окончания отчетного периода;
- необычно большие изменения стоимости активов или обменных курсов валют, произошедшие после окончания отчетного периода;
- изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после окончания отчетного периода, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;
- принятие значительных обязательств или условных обязательств, например, при выдаче значительных гарантий; и
- начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями, произошедшими после окончания отчетного периода. [МСФО (IAS) 10.21].

**Учет связанных сторон согласно МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»**

**Содержание**

1. Нормативные ссылки.....	3
2. Определение .....	3
3. Раскрытие информации.....	4

## 1. Нормативные ссылки

Ниже представлен перечень стандартов, а также положений, регламентирующих порядок раскрытия информации о связанных сторонах в финансовой отчетности Компании, действующих по состоянию на 1 января 2022 года.

*Нормативные документы по раскрытию информации об операциях со связанными сторонами*

Сфера законодательства		Источник		
1	Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)	1.1	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 19 «Вознаграждения работникам»	МСФО (IAS) 19
		1.2	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»	МСФО (IAS) 24
		1.3	Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 28 «Инвестиции в ассоциированные и совместные предприятия»	МСФО (IAS) 28
		1.4	Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»	МСФО (IFRS) 10

## 2. Определение

**Связанная сторона** – это частное лицо или предприятие, связанное с Компанией (далее в данном параграфе именуемой «отчитывающееся предприятие»).

— Частное лицо или близкий член семьи данного частного лица являются связанной стороной отчитывающейся организации, если данное лицо:

- осуществляет контроль или совместный контроль над отчитывающейся организацией;
- имеет значительное влияние на отчитывающуюся организацию; или
- входит в состав ключевого управленческого персонала отчитывающейся организации или ее материнской организации.

— Организация является связанной стороной отчитывающейся организации, если к ней применяется какое-либо из следующих условий:

- данная организация и отчитывающаяся организация являются членами одной группы (это означает, что все материнские и все дочерние организации одной и той же контролирующей стороны являются связанными);
- одна организация является ассоциированной организацией или совместным предприятием другой (или одна организация является ассоциированной организацией или совместным предприятием члена той группы, в которую входит другая организация);
- обе организации являются совместными предприятиями одной и той же третьей стороны;
- одна организация является совместным предприятием третьей стороны, а другая организация является ассоциированной организацией данной третьей стороны;
- сторона представляет собой программу вознаграждений по окончании трудовой деятельности, созданную для работников отчитывающейся организации или организации, являющейся связанной стороной отчитывающейся организации. Если отчитывающаяся организация сама является такой программой, финансирующие данную программу работодатели также являются связанными сторонами отчитывающейся организации;

- организация находится под контролем или совместным контролем лица, указанного в подпункте (а);
- лицо, указанное в подпункте (а)(i), имеет значительное влияние на организацию или входит в состав ключевого управленческого персонала организации (или ее материнской организации);
- Организация или любой член группы, частью которой она является, оказывает организации или ее материнской организации услуги ключевого управленческого персонала отчитываемой организации

**Операция со связанной стороной** – передача ресурсов, услуг или обязательств между отчитываемым предприятием и связанной с ним стороной, независимо от того, взимается ли при этом плата.

### 3. Раскрытие информации

Если между связанными сторонами проводились операции, Компания раскрывает характер отношений между связанными сторонами, а также информацию об операциях и остатках по ним, необходимую для понимания возможного влияния таких отношений на финансовую отчетность. Также Компания раскрывает информацию о компенсациях ключевому руководящему персоналу Компании.

При рассмотрении каждого случая отношений, которые могут являться отношениями между связанными сторонами, необходимо обращать внимание на содержание (сущность) таких отношений, а не только на их юридическую форму.

Ниже приведены примеры операций, которые необходимо раскрывать, если они проводятся со связанными сторонами:

- закупки и продажи товаров (готовых или незавершенных);
- закупки и продажи имущества и других активов;
- оказание или получение услуг;
- операции аренды;
- передача исследований и разработок;
- передача средств по договорам финансирования (в том числе кредиты и взносы в капитал в денежной или в натуральной форме);
- предоставление гарантий или обеспечения;
- расчеты по обязательствам от имени Компании или расчеты самой Компании от имени другой стороны.

Отношения между отчитываемым предприятием и его материнским предприятием раскрываются, независимо от того, проводились ли операции между ними в отчетном периоде. Компания раскрывает информацию о стороне, обладающей конечным контролем.

Информация о том, что операции между связанными сторонами проводились на условиях, идентичных условиям, на которых проводятся операции между несвязанными сторонами, раскрывается только в случае, если такие условия можно обосновать.