

# Deloitte.



---

Аудит

---

## МСФО в кармане.

2007 год

Аудит. Налоги. Консалтинг. Корпоративные финансы.

## МСФО в кармане. 2007 год.

В данной публикации компании «Делойт», СНГ представлено краткое описание Положений Международных стандартов финансовой отчетности по состоянию на 31 марта 2007 года, а также Предисловия к Международным стандартам финансовой отчетности и Концепции подготовки и представления финансовой отчетности.

Под Международными стандартами финансовой отчетности («МСФО») подразумеваются стандарты и интерпретации, утвержденные Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности («КМСФО» или «IASB»), включая:

1. Международные стандарты финансовой отчетности («МСФО» или «IFRS»).
2. Международные стандарты бухгалтерского учета («МСБУ» или «IAS»).
3. Интерпретации, опубликованные Комитетом по интерпретациям международных стандартов финансовой отчетности («КИМСФО» или «IFRIC»), который заменил собой Постоянный комитет по интерпретациям стандартов («ПКИ» или «SIC»).

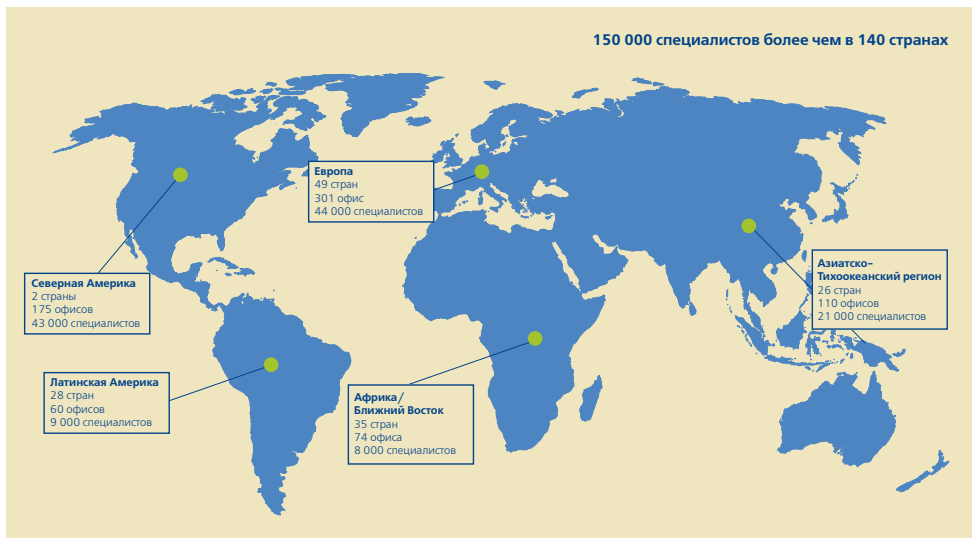
В данной публикации содержится лишь общая информация о МСФО. Она не отменяет необходимости прочтения полного текста МСФО.

## Международная сеть «Делойта»

Название «Делойт» относится к «Делойт Туш Томацу», объединению фирм (Swiss Verein), зарегистрированному в соответствии с законодательством Швейцарии, любой из фирм, входящих в его состав, а также их соответствующим дочерним и аффилированным предприятиям. В качестве Swiss Verein (Объединение) ни «Делойт Туш Томацу», ни фирмы, входящие в его состав, не несут какой-либо ответственности за действия или упущения друг друга. Каждая из фирм, входящих в состав «Делойт Туш Томацу», является отдельным и независимым юридическим лицом, работающим под названием «Делойт», «Делойт и Туш», «Делойт Туш Томацу» или другими аналогичными именами. Услуги предоставляются фирмами, входящими в состав «Делойт Туш Томацу», их дочерними и аффилированными предприятиями, а не самим объединением «Делойт Туш Томацу».

«Делойт» – одна из ведущих организаций в мире по предоставлению профессиональных услуг. Мы располагаем специалистами, ресурсами, международными знаниями и опытом, необходимыми для оказания содействия вашему бизнесу в достижении выдающихся результатов.

Офисы «Делойта» расположены более чем в 140 странах мира, и в них работают свыше 150 000 профессионалов. Наши специалисты, имеющие большой международный опыт работы, предоставляют услуги, отвечающие единым высоким стандартам качества вне зависимости от того, где осуществляют свою деятельность клиенты фирмы. «Делойт» предоставляет услуги в четырех основных областях: аудит, налогообложение, управленческий консалтинг и корпоративные финансы, обслуживая крупнейшие компании мира, а также крупные национальные предприятия, государственные органы, компании, играющие важную роль на рынках отдельных стран, и быстро растущие международные частные компании.



## Содержание

Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности .....	4
Концепция подготовки и представления финансовой отчетности.....	4
МСФО 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» .....	4
МСФО 2 «Выплаты, основанные на акциях» .....	5
МСФО 3 «Сделки по объединению бизнеса» .....	6
МСФО 4 «Договоры страхования».....	8
МСФО 5 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность».....	8
МСФО 6 «Разведка и оценка полезных ископаемых» .....	9
МСФО 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» .....	10
МСФО 8 «Операционные сегменты» .....	10
МСБУ 1 «Представление финансовой отчетности» .....	12
МСБУ 2 «Запасы» .....	13
МСБУ 7 «Отчеты о движении денежных средств» .....	14
МСБУ 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки».....	15
МСБУ 10 «События после отчетной даты» .....	16
МСБУ 11 «Договоры на строительство».....	17
МСБУ 12 «Налоги на прибыль».....	18
МСБУ 14 «Сегментная отчетность» .....	19
МСБУ 16 «Основные средства».....	20
МСБУ 17 «Аренда» .....	21
МСБУ 18 «Выручка».....	22
МСБУ 19 «Вознаграждения работникам» .....	23

МСБУ 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи» .....	25
МСБУ 21 «Влияние изменений валютных курсов» .....	26
МСБУ 23 «Затраты по займам» .....	27
МСБУ 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» .....	27
МСБУ 26 «Учет и отчетность пенсионных планов» .....	28
МСБУ 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» .....	29
МСБУ 28 «Инвестиции в ассоциированные компании» .....	30
МСБУ 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» .....	31
МСБУ 30 «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов» .....	31
МСБУ 31 «Участие в совместной деятельности» .....	32
МСБУ 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» .....	33
МСБУ 33 «Прибыль на акцию» .....	34
МСБУ 34 «Промежуточная финансовая отчетность» .....	35
МСБУ 36 «Обесценение активов» .....	36
МСБУ 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы» .....	37
МСБУ 38 «Нематериальные активы» .....	39
МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» .....	40
МСБУ 40 «Инвестиционное имущество» .....	44
МСБУ 41 «Сельское хозяйство» .....	45
КИМСФО 12 «Договора концессии на предоставление услуг» .....	46
Наши офисы в СНГ .....	47

## Предисловие к Международным стандартам финансовой отчетности

**Дата утверждения:** утверждено КМСФО в мае 2002 года.

**Краткое описание:** среди прочего, освещает следующие вопросы:

- цели КМСФО;
- объем МСФО;
- надлежащая правовая процедура разработки МСФО и их интерпретаций;
- равнозначный статус параграфов, «напечатанных жирным шрифтом» и «напечатанных обычным шрифтом»;
- политика в отношении сроков вступления в действие МСФО;
- использование английского языка в качестве официального.

# Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

**Дата утверждения:** одобрено КМСФО в апреле 1989 года, утверждено КМСФО в апреле 2001 года.

**Краткое описание:** данная концепция определяет нижеследующие параметры.

- Цель финансовой отчетности общего назначения, которая заключается в предоставлении информации, полезной широкому кругу пользователей при принятии экономических решений, о финансовом положении и его изменениях, а также о результатах деятельности организации.
- Качественные характеристики, которые делают полезной информацию, содержащуюся в финансовой отчетности. Концепция определяет четыре основных качественных характеристики финансовой информации: понятность, уместность, надежность и сопоставимость.
- Основные элементы финансовой отчетности, а также основы их отражения и оценки в финансовой отчетности. Элементы, непосредственно связанные с финансовым положением (балансом), включают в себя активы, обязательства и капитал. Элементы, непосредственно связанные с результатами деятельности (отчетом о прибылях и убытках), включают в себя доходы и расходы.

# МСФО 1

## «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»

**Дата вступления в силу:** первая финансовая отчетность по МСФО за период, начавшийся 1 января 2004 года или позднее.

**Цель:** определить процедуры, которые должны быть выполнены организацией, впервые составляющей отчетность по МСФО общего назначения.

**Краткое описание:** для организации, впервые применяющей МСФО при подготовке годовой финансовой отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2007 года, будет необходимо сделать нижеследующее.

- Выбрать учетную политику на основе МСФО, действующих по состоянию на 31 декабря 2007 года.
- Подготовить финансовую отчетность как минимум за 2007 и 2006 годы, а также ретроспективно пересчитать начальный баланс (за первый период, в отношении которого представляется полная сравнительная финансовая отчетность) путем применения МСФО, действующих на 31 декабря 2007 года:
  - в связи с тем, что МСБУ 1 требует отражения сопоставимой финансовой информации по крайней мере за один предшествующий период, начальный баланс будет необходимо подготовить по состоянию на 1 января 2006 года или на более раннюю дату;
  - если организация, впервые применяющая МСФО при подготовке отчетности за год, закончившийся 31 декабря 2007 года, планирует представить выборочную финансовую информацию (а не полную финансовую отчетность) в соответствии с МСФО за периоды, предшествующие 2006 году, в дополнение к полной финансовой отчетности за 2007 и 2006 годы, это не отменяет требования о том, что начальный баланс по МСФО составляется по состоянию на 1 января 2006 года.

**Интерпретации:** отсутствуют.

### Публикации «Делойта» по теме:

- «Первое применение МСФО: советы по применению МСФО 1» (на английском языке). Содержит рекомендации по применению стандартов «стабильной платформы», действующих в 2005 году. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dtppubs/pubs.htm)



## МСФО 2

### «Выплаты, основанные на акциях»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начиная с 1 января 2005 года или позднее.

**Цель:** определить порядок учета операций, в ходе которых организация получает или приобретает товары или услуги либо в качестве компенсации за свои долевые инструменты, либо путем принятия на себя обязательств в суммах, основанных на цене акций организации или других долевых инструментах организации.

#### Краткое описание:

- Все операции, платежи по которым определяются на основе стоимости акций, должны отражаться в финансовой отчетности по справедливой стоимости.
- Расходы признаются организацией в момент потребления полученных товаров или услуг.
- В отношении публичных и непубличных компаний применяются одинаковые стандарты признания и оценки.
- Операции, в ходе которых организация получает товары или услуги в качестве компенсации за переданные собственные долевые инструменты, оцениваются по справедливой стоимости полученных товаров или услуг. Оценку по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов разрешается проводить только в случае невозможности проведения надежной оценки справедливой стоимости полученных товаров или услуг.
- По операциям с участием работников организации или других лиц, оказывающих ей профильные услуги, организация должна оценить справедливую стоимость предоставленных им долевых инструментов, поскольку, как правило, оценить по справедливой стоимости услуги, оказанные работниками организации, не представляется возможным.
- В отношении операций, оцениваемых по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов (таких как операции с участием работников организации), справедливая стоимость определяется на дату предоставления долевых инструментов.
- В отношении операций, оцениваемых по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, справедливая стоимость определяется на дату получения товаров или услуг.
- В отношении товаров или услуг, оцениваемых на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, МСФО 2 уточняет, что в целом условия перехода прав по долевым инструментам (*vesting conditions*), за исключением рыночных условий, не принимаются в расчет при определении справедливой стоимости акций или опционов на соответствующую дату оценки (определенной, как указано выше). Вместо этого условия

перехода прав по долевым инструментам принимаются во внимание путем корректировки количества долевого инструмента, включенных в расчет при оценке суммы сделки, таким образом, чтобы в конечном итоге отраженная сумма стоимости товаров или услуг, полученных в качестве компенсации за переданные доли инструменты, основывалась на том количестве ценных бумаг, которое в итоге будет передано.

- МСФО 2 требует, чтобы справедливая стоимость предоставленных долевого инструмента основывалась на рыночных ценах (при наличии таковых), а также определялась с учетом условий предоставления таких финансовых инструментов. В случае отсутствия рыночных цен справедливая стоимость определяется с использованием модели определения цены данных долевого инструмента, которая бы использовалась при совершении сделки между независимыми сторонами, обладающими всей необходимой информацией и имеющими намерение совершить сделку. МСФО 2 не уточняет, какую конкретную модель определения цены нужно использовать.

#### **Интерпретации:**

- КИМСФО 8 «Сфера действия МСФО 2». КИМСФО 8 разъясняет порядок применения МСФО 2 в отношении операций, платежи по которым основаны на акциях, в тех случаях, когда организация не в состоянии полностью или частично идентифицировать полученные товары или услуги.
- КИМСФО 11 «МСФО 2 – операции с акциями группы и собственными выкупленными акциями». КИМСФО 11 разъясняет порядок применения МСФО 2 в отношении некоторых схем оплаты с использованием собственных долевого инструмента организации и долевого инструмента ее материнской компании.

#### **Публикации «Делойта» по теме:**

- «Выплаты, основанные на акциях: советы по применению МСФО 2» (на английском языке). Содержит советы по применению МСФО 2 в отношении большого количества типовых операций, платежи по которым определяются на основе стоимости акций. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm)

## МСФО 3

### «Сделки по объединению бизнеса»

**Дата вступления в силу:** сделки по объединению бизнеса, произошедшие 31 марта 2004 года или позднее.

**Цель:** определить финансовую отчетность, которую должна предоставить организация в случае ее участия в объединении бизнеса.

#### Краткое описание:

- Объединение бизнеса – это объединение отдельных предприятий или бизнеса в организацию, предоставляющую единую финансовую отчетность.
- МСФО 3 не применяется в отношении совместной деятельности, комбинации предприятий или бизнеса под общим контролем и объединения бизнеса с участием двух и более взаимных предприятий.
- Метод покупки используется в отношении всех объединений бизнеса. Применение метода объединения интересов (слияний) запрещено.
- При использовании метода покупки необходимо осуществить нижеследующие процедуры.
  1. Определить покупателя. Покупатель представляет собой организацию, осуществляющую объединение, которое получает контроль над бизнесом или другими организациями, участвующими в объединении.
  2. Оценить стоимость объединения. Стоимость объединения представляет собой сумму (а) справедливой стоимости переданных активов, возникших или принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных покупателем, на дату обмена и (б) любых затрат, напрямую связанных с объединением бизнеса. Стоимость объединения определяется на дату обмена.
  3. На дату приобретения необходимо распределить стоимость объединения на приобретенные активы, обязательства и условные обязательства. Для этого организация-покупатель должна признать идентифицируемые активы, обязательства и условные обязательства приобретаемой организации, существующие на дату приобретения, по их справедливой стоимости, если она может быть надежно оценена. Доля миноритарных акционеров в приобретаемой организации указывается в пропорциональном отношении к чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации.
- Если при первоначальном принятии к учету стоимость объединения может быть определена на конец первого отчетного периода только условно, то учет затрат по объединению

бизнеса необходимо вести в условной оценке. Корректировка условной оценки стоимости объединения осуществляется в течение 12 месяцев. По истечении 12 месяцев корректировок стоимости объединения не производится, за исключением корректировок в целях исправления ошибок.

- Гудвил при принятии к учету оценивается как превышение стоимости объединения бизнеса над долей покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации.
- Гудвил и другие нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не амортизируются, но должны, по крайней мере, ежегодно тестироваться на обесценение в соответствии с МСБУ 36.
- Если доля покупателя в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств приобретаемой организации превышает стоимость объединения, то сумма такого превышения (ранее известная как отрицательный гудвил) отражается в составе доходов отчетного периода.
- Доля миноритарных акционеров отражается в составе капитала в балансе организации. (В последнее время КМСФО начал использовать термин «неконтрольная доля» вместо «доля миноритарных акционеров».)

**Интерпретации:** отсутствуют.

#### **Публикации «Делойта» по теме:**

- «Сделки по объединению бизнеса: советы по применению МСФО 3» (на английском языке). Дополняет рекомендации КМСФО по применению указанного стандарта. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm)

## МСФО 4

### «Договоры страхования»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее.

**Цель:** определить порядок представления в финансовой отчетности договоров страхования до завершения второго этапа проекта КМСФО по договорам страхования.

#### **Краткое описание:**

- Страховщики освобождены от обязанности использования Концепции КМСФО и некоторых существующих МСФО.
- Создание резервов по рискам катастроф и резервов выравнивания убытков не допускается.
- Требуется проведения тестирования адекватности признанных обязательств по страхованию и тестирования на обесценение активов по перестрахованию.
- Обязательства по страхованию не могут быть зачтены в счет соответствующих активов по перестрахованию.
- Изменения учетной политики ограничены.
- Требуется раскрытие дополнительной информации.
- Начиная с 1 января 2006 года договоры финансовой гарантии учитываются в соответствии с МСБУ 39 при условии, что выдавшая их организация ранее не утверждала в явной форме, что она рассматривает такие договоры как договоры страхования, а также не использовала учетные процедуры, применимые к договорам страхования. В последнем случае выдавшее гарантию предприятие может применять МСБУ 39 либо МСФО 4.
- Рекомендация по использованию стандарта, пересмотренная в 2006 году, применяется только в случае одновременного использования организацией МСФО 7.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСФО 5

### «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращаемая деятельность»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее.

**Цель:** определить порядок учета внеоборотных активов, предназначенных для продажи, и представления и раскрытия информации о прекращаемой деятельности.

#### Краткое описание:

- Вводит понятия «активов, предназначенных для продажи», и «группы выбывающих активов» (группа активов, предназначенных для выбытия в рамках одной сделки, включая любые соответствующие обязательства, которые также передаются другой стороне).
- Внеоборотные активы или группы выбывающих активов, предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию.
- Такие внеоборотные активы, предназначенные для продажи (как по отдельности, так и в рамках группы выбывающих активов), не амортизируются.
- Внеоборотный актив, а также активы и обязательства в составе группы выбывающих активов, классифицированные как предназначенные для продажи, представляются в балансе отдельно.
- Прекращаемая деятельность представляет собой элемент организации, который либо выбыл, либо классифицирован как предназначенный для продажи, а также (а) является отдельным крупным направлением деятельности или географическим сегментом организации; (б) является частью отдельного скоординированного плана по выбытию отдельного крупного направления деятельности или географического сегмента организации или (в) является дочерним предприятием, приобретенным исключительно в целях перепродажи.
- Организация должна представлять единой суммой в отчете о прибылях и убытках сумму прибыли или убытка от прекращаемой деятельности за отчетный период и сумму прибыли или убытка, связанного с выбытием прекращаемой деятельности (или переоценкой активов и пассивов по прекращаемой деятельности как предназначенных для продажи). Соответственно, отчет о прибылях и убытках фактически делится на два раздела: продолжающаяся деятельность и прекращаемая деятельность.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСФО 6

### «Разведка и оценка полезных ископаемых»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2006 года или позднее.

**Цель:** определить порядок раскрытия в финансовой отчетности операций по разведке и оценке запасов полезных ископаемых до завершения КМСФО полномасштабного проекта в этой области.

#### **Краткое описание:**

- МСФО 6 не требует и не запрещает применение каких-либо конкретных способов признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых. Организация вправе продолжать использование существующей учетной политики при условии, что она соответствует требованиям параграфа 10 МСБУ 8, в частности, касательно формирования информации, являющейся уместной при принятии экономических решений пользователями финансовой отчетности, а также требованию надежности.
- Стандарт временно предоставляет право не применять параграфы 11 и 12 МСБУ 8, которые определяют иерархию источников МСФО в случае отсутствия отдельного стандарта по конкретной области учета.
- Требуется проведения тестирования на обесценение, если существует признак того, что балансовая стоимость активов, связанных с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых, превышает их восстановительную стоимость.
- Разрешает определять обесценение на уровне, превышающем уровень «генерирующей денежные потоки учетной единицы» в соответствии с МСБУ 36, но требует определять обесценение согласно МСБУ 36 в момент его оценки.
- Требуется раскрытия информации, определяющей и разъясняющей суммы, возникшие в связи с разведкой и оценкой запасов полезных ископаемых.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСФО 7

### «Финансовые инструменты: раскрытие информации»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2007 года или позднее этой даты. Заменяет МСБУ 30 и требования к раскрытию информации МСБУ 32.

**Цель:** определить порядок раскрытия информации, позволяющий пользователям финансовой отчетности оценивать значимость финансовых инструментов организации, характер и степень связанных с ними рисков и то, каким образом организация осуществляет управление ими.

#### Краткое описание:

- МСФО 7 требует раскрытия информации о значимости финансовых инструментов для финансового положения и результатов деятельности организации. В состав данной информации включается:
  - раскрытие информации по бухгалтерскому балансу, включая данные о финансовых активах и обязательствах по категориям, раскрытие специальной информации в случае использования оценки по справедливой стоимости, сведения об изменении классификации, списании, передаче в залог финансовых активов, встроенных производных инструментов и нарушении условий договоров;
  - раскрытие информации по отчету о прибылях и убытках и отчету об изменениях в капитале, включая информацию об отраженном доходе, расходах, прибылях и убытках, процентных доходах и расходах, доходах по комиссиям и убытках от обесценения;
  - раскрытие прочей информации, включая информацию об учетной политике, учете операций хеджирования и справедливой стоимости каждой группы финансовых активов и обязательств.
- МСФО 7 требует раскрытия информации о характере и степени рисков, связанных с финансовыми инструментами:
  - качественная оценка рисков по каждой группе рисков и процедуры управления ими;
  - количественная оценка рисков по каждой группе рисков, отдельно по кредитному риску, риску ликвидности и рыночному риску (включая анализ чувствительности).

**Интерпретации:** отсутствуют.

#### Публикации «Делойта» по теме:

- «iGAAP 2007: финансовые инструменты: разъяснения по применению МСБУ 32, МСБУ 39 и МСФО 7». 3-й выпуск (март 2007 года) (на английском языке). Рекомендации по применению указанных стандартов, включая примеры и интерпретации. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm).



# МСФО 8

## «Операционные сегменты»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2009 года или позднее этой даты. Заменяет МСБУ 14.

**Цель:** организация должна раскрывать информацию в финансовой отчетности таким образом, чтобы ее пользователи смогли оценить характер и финансовый эффект проводимых ею хозяйственных операций и экономическую среду, в которой она осуществляет свою деятельность.

МСФО 8 во многом согласуется со стандартом финансового учета США SFAS 131.

### Краткое описание:

- МСФО 8 применяется в отношении отдельной финансовой отчетности организации (и консолидированной финансовой отчетности группы, имеющей материнскую компанию),
  - чьи долговые или долевыми ценные бумаги торгуются на открытом рынке; или
  - которая представляет или находится в процессе представления своей (консолидированной) финансовой отчетности в комиссию по ценным бумагам или другую регулирующую организацию с целью выпуска любого вида ценных бумаг на открытом рынке.
- Операционный сегмент представляет собой компонент организации:
  - который осуществляет хозяйственную деятельность, в результате которой он может получать доходы и осуществлять расходы (включая доходы и расходы, связанные с операциями с другими компонентами той же организации);
  - чьи операционные результаты регулярно проверяются лицом, несущим основную ответственность в организации за принятие операционных решений по распределению ресурсов на данный сегмент и оценке результатов его деятельности;
  - в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.
- Даются рекомендации по операционным сегментам, информация о которых должна быть представлена в отчетности (общее правило – 10%-ный порог).
- По крайней мере, 75% доходов организации должно быть включено в сегменты, представленные в финансовой отчетности.
- МСФО 8 не дает определения сегментных доходов, сегментных расходов, сегментного результата, сегментных активов и обязательств, а также не требует подготовки сегментной информации в соответствии с учетной политикой, принятой в отношении финансовой отчетности организации.
- Организация обязана раскрывать определенную информацию даже в случае наличия у организации одного отчетного сегмента. Сюда входит информация о каждом продукте и услуге или о группах продуктов и услуг.

- Анализ доходов и некоторых внеоборотных активов по географическим зонам – обязательное требование для всех организаций. При этом необходимо раскрыть дополнительную информацию о доходах/активах по каждой стране (в случае их существенности), вне зависимости от организационной структуры компании.
- Также в стандарте содержится требование о раскрытии информации по операциям с крупнейшими покупателями (на которых приходится 10 и более процентов доходов организации).

**Интерпретации:** отсутствуют.

**Публикации «Делойта» по теме:**

- «МСФО 8 «Операционные сегменты»: перечень информации, подлежащей раскрытию» (на английском языке). Дополняет презентацию и перечень информации, подлежащей раскрытию, которые подготовлены «Делойтом» с целью систематизации требований МСФО 8 в части раскрытия информации. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/fs/fs.htm](http://www.iasplus.com/fs/fs.htm).

# МСБУ 1

## «Представление финансовой отчетности»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты (1 января 2007 года в части раскрытия информации о капитале).

**Цель:** установить общие принципы представления финансовой отчетности общего назначения, включая рекомендации по ее структуре и минимальному содержанию.

### Краткое описание:

- Фундаментальные принципы, лежащие в основе подготовки финансовой отчетности, включая допущение непрерывности деятельности, последовательность представления и классификации финансовой информации, учет по методу начисления и принцип существенности.
- Взаимозачет активов и обязательств, доходов и расходов не допускается, за исключением случаев, когда он разрешен или требуется в соответствии с другими МСФО.
- Необходимо представлять сравнительную информацию за предыдущие отчетные периоды в отношении сумм, показанных в финансовой отчетности и примечаниях к ней.
- Полный комплект финансовой отчетности должен включать в себя баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях капитала, отчет о движении денежных средств, учетную политику и примечания.
- Отчет об изменениях капитала должен включать в себя либо:
  - информацию обо всех изменениях в капитале, либо
  - информацию об изменениях в капитале, отличных от тех, которые возникают в результате сделок с собственниками организации, действующими в качестве таковых.
- Как правило, финансовая отчетность составляется ежегодно. В случае изменения даты окончания отчетного года или представления финансовой отчетности за другой отчетный период, необходимо отразить это в финансовой отчетности.
- Обычно требуется разделение активов и пассивов на оборотные и внеоборотные. Как правило, события после отчетной даты не рассматриваются при классификации активов и пассивов в качестве оборотных или внеоборотных.
- Определен минимум статей, которые должны быть представлены в балансе, отчете о прибылях и убытках, отчете об изменениях капитала, и даны указания по включению в них дополнительных статей.

- Анализ расходов в отчете о прибылях и убытках может быть дан в соответствии с их характером или функцией. В случае использования последнего варианта классификация расходов по характеру должна быть представлена в примечаниях.
- МСБУ 1 определяет минимальные требования к раскрытию информации в примечаниях. В них должна быть представлена следующая информация:
  - применяемая учетная политика;
  - суждения, сделанные руководством в процессе применения учетной политики организации, которые оказали наиболее существенное влияние на суммы, отраженные в финансовой отчетности; и
  - ключевые допущения относительно будущих периодов и другие источники неопределенности, которые с большой вероятностью могут потребовать внесения существенных корректировок в балансовую стоимость активов и пассивов в следующем отчетном году.
- В приложении к МСБУ 1 представлены примеры балансов, отчетов о прибылях и убытках и об изменениях в капитале.
- В соответствии с поправкой к стандарту, принятой в 2005 году и вступающей в действие с 2007 года, вводится требование о раскрытии информации о структуре капитала организации и его соответствии требованиям в отношении капитала.

### **Интерпретации:**

- ПКИ 29 «Раскрытие информации о концессионных соглашениях». Организация обязана раскрыть соответствующую информацию, если она предоставляет услуги на договорной основе, в ходе которых организация получает от органов государственной власти доступ к важнейшим экономическим и социальным объектам.

### **Публикации «Делойта» по теме:**

- «Модель финансовой отчетности по МСФО». Иллюстрирует структуру финансовой отчетности, требования по представлению и раскрытию информации в соответствии с МСФО. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/fs/fs.htm](http://www.iasplus.com/fs/fs.htm).

## МСБУ 2 «Запасы»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить порядок учета запасов, включая определение их стоимости и порядок признания материальных затрат.

### **Краткое описание:**

- Запасы должны оцениваться по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и чистой цене возможной реализации.
- Себестоимость запасов включает в себя все затраты на приобретение, переработку запасов (материальные затраты, затраты на оплату труда и накладные расходы) и прочие затраты, которые осуществляются с целью доставки запасов до места их расположения и доведения до текущего состояния, за исключением курсовых разниц.
- При отпуске в производство себестоимость запасов, не являющихся взаимозаменяемыми, определяется по себестоимости каждой единицы таких запасов.
- При отпуске в производство взаимозаменяемых запасов себестоимость определяется по средневзвешенной себестоимости либо по методу ФИФО. Применение метода ЛИФО не допускается.
- При продаже запасов их балансовая стоимость должна быть списана на расходы в периоде, в котором признается соответствующий доход.
- Списание балансовой стоимости запасов до их чистой цены возможной реализации признается расходом в периоде, в котором было произведено списание. Сумма дооценки запасов отражается как уменьшение расходов в периоде ее осуществления.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 7

### «Отчеты о движении денежных средств»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1994 года или позднее этой даты.

**Цель:** установление требования о предоставлении информации об изменениях в денежных средствах и эквивалентах денежных средств организации в виде отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация потоков денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный период.

#### Краткое описание:

- Отчет о движении денежных средств должен содержать анализ изменений денежных средств и их эквивалентов за отчетный период.
- К эквивалентам денежных средств относятся краткосрочные (со сроком обращения менее трех месяцев с момента приобретения) финансовые вложения, которые могут быть легко конвертированы в определенную сумму денежных средств и характеризуются незначительным риском изменения стоимости. Как правило, они не включают долевыми ценные бумаги.
- Потоки денежных средств по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности должны быть представлены отдельно.
- Информация о потоках денежных средств по операционной деятельности должна быть раскрыта с использованием прямого (рекомендуется) или косвенного метода.
- Денежные потоки, возникающие в связи с налогом на прибыль, должны классифицироваться как потоки по операционной деятельности, при условии, что они не могут быть конкретно увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью.
- Для пересчета операций, выраженных в иностранной валюте, и денежных потоков иностранного дочернего предприятия должны быть использованы обменные курсы, действующие на дату перемещения денежных потоков.
- Совокупные потоки денежных средств, связанные с приобретением или выбытием дочерних компаний или других структурных подразделений, представляются отдельно и классифицируются как инвестиционная деятельность с раскрытием дополнительной информации, перечень которой приводится в стандарте.
- Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств, исключаются из отчета о движении денежных средств; информация о них должна быть представлена отдельно.
- Примеры отчетов о движении денежных средств представлены в приложениях к МСБУ 7.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 8

### «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить критерии выбора и изменения учетной политики, а также порядок учета и раскрытия в финансовой отчетности изменений учетной политики, изменений в учетных оценках и исправлений ошибок.

#### Краткое описание:

- Устанавливает иерархию выбора вариантов учетной политики:
  - стандарты и интерпретации КМСФО с учетом любых соответствующих рекомендаций КМСФО по их применению;
  - при отсутствии непосредственно применимого стандарта или интерпретации, организация должна руководствоваться требованиями и рекомендациями стандартов и интерпретаций КМСФО, посвященных аналогичным или смежным вопросам учета, а также определениями, критериями признания и концепциями оценки активов и обязательств, доходов и расходов согласно Концепции подготовки и представления финансовой отчетности;
  - руководство организации также может руководствоваться наиболее поздними заявлениями других устанавливающих стандарты органов, использующих аналогичный концептуальный аппарат при разработке учетных стандартов, прочей литературой по финансовому учету и принятыми отраслевыми правилами.
- Учетную политику необходимо применять последовательно в отношении сходных операций.
- Изменение учетной политики допускается только в случае, если такое требование содержится в стандартах или интерпретациях или если изменение учетной политики приводит к повышению надежности и уместности финансовой информации.
- Если изменение учетной политики вызвано требованиями стандартов или интерпретаций, организация должна следовать содержащимся в них указаниям по переходу на новые учетные методы и процедуры. В случае если стандарт или интерпретация не дают таких указаний, а также при добровольном характере внедрения изменений, организация должна применять новую учетную политику ретроспективно путем пересчета показателей предыдущих периодов. Если такой пересчет не является целесообразным, необходимо показать в составе прибыли или убытков кумулятивный эффект от внедрения изменения. Если кумулятивный эффект не может быть определен, организация должна применять новую учетную политику только в отношении будущих периодов.
- Изменения в учетных оценках (например изменение срока полезного использования актива) признаются в текущем и будущих годах (без пересчета показателей предыдущих периодов).

- Все существенные ошибки должны быть исправлены путем пересчета сравнительных сумм за предыдущие отчетные периоды и, если ошибка произошла до начала самого раннего из представленных периодов, путем пересчета начального баланса.

**Интерпретации:** отсутствуют.



## МСБУ 10

### «События после отчетной даты»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** определить:

- когда организация должна скорректировать свою финансовую отчетность для целей отражения событий, произошедших после отчетной даты;
- подлежащую раскрытию информацию о дате утверждения финансовой отчетности и о событиях после отчетной даты.

**Краткое описание:**

- События после отчетной даты – события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности.
- Корректирующие события вызывают необходимость внесения корректировок в финансовую отчетность для отражения событий, которые предоставляют подтверждение условий, существовавших на отчетную дату (например решение суда, принятое после отчетной даты).
- Не корректирующие события не вызывают необходимости внесения корректировок в финансовую отчетность для отражения событий, возникших после отчетной даты (например падение рыночных цен по окончании отчетного года, которое не меняет оценку финансовых вложений по состоянию на отчетную дату).
- Дивиденды, предложенные или объявленные по долевым инструментам после отчетной даты, не отражаются в составе обязательств на отчетную дату. При этом в финансовой отчетности необходимо раскрыть соответствующую информацию.
- Организация не должна составлять финансовую отчетность исходя из допущения непрерывности деятельности, если события после отчетной даты указывают, что такое допущение неправомерно.
- Организация должна раскрывать дату утверждения своей финансовой отчетности.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 11

### «Договоры на строительство»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1995 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить порядок учета доходов и расходов по договорам на осуществление строительства в финансовой отчетности подрядчика.

#### **Краткое описание:**

- Доходы по договору на строительство включают сумму, установленную в первоначальном договоре, с учетом отклонений от нее, связанных с изменением объема работ, удовлетворением претензий и выплатой поощрений в той степени, в которой они могут привести к возникновению дохода и могут быть надежно оценены.
- Расходы по договору на строительство включают затраты, непосредственно связанные с конкретным договором; затраты, которые относятся к выполнению строительных работ в целом и могут быть справедливо отнесены на данный договор; прочие затраты, которые напрямую связаны с данным клиентом в соответствии с условиями договора.
- В случае если финансовый результат по договору на строительство может быть надежно оценен, доходы и расходы учитываются по завершенным этапам строительных работ (методом процента выполнения).
- Если финансовый результат по договору на строительство не может быть надежно определен, прибыль подрядчиком не признается. Вместо этого, доходы по договору отражаются только в той сумме, в которой произведенные расходы по договору ожидаются к возмещению; расходы по договору списываются на затраты по мере осуществления.
- При наличии вероятности того, что общая сумма затрат по договору превысит общую сумму доходов по нему, ожидаемый убыток признается немедленно.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 12

### «Налоги на прибыль»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1998 года или позднее этой даты; некоторые изменения применяются в отношении отчетных периодов, начинающихся с 1 января 2001 года или позднее этой даты.

**Цель:** определить порядок учета налогов на прибыль.

Установить принципы и предоставить рекомендации по учету текущих и будущих налоговых последствий, связанных с:

- будущей реализацией (погашением) балансовой стоимости активов (обязательств) на балансе организации;
- операциями отчетного периода, которые отражены в отчете о прибылях и убытках или напрямую в составе капитала.

#### Краткое описание:

- Текущие налоговые активы и обязательства признаются в отношении налоговых платежей за текущий и предыдущий отчетный период по ставкам, действовавшим в соответствующем периоде.
- Временная разница – это разница между балансовой стоимостью актива или обязательства и соответствующей налоговой базой.
- Отложенные налоговые обязательства признаются в отношении будущих налоговых последствий всех налогооблагаемых временных разниц, за исключением следующих случаев:
  - когда отложенное налоговое обязательство возникает при первоначальном признании гудвила;
  - при первоначальном признании актива или обязательства за исключением случаев объединения бизнеса, которые на момент совершения операции не влияют на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль;
  - при наличии разниц от вложений в дочерние предприятия, филиалы и ассоциированные компании и от участия в совместной деятельности (например, в связи с нераспределенной прибылью), когда организация может контролировать сроки восстановления временной разницы; существует вероятность того, что восстановление не произойдет в обозримом будущем; будет налогооблагаемая прибыль для использования временных разниц.
- Отложенный налоговый актив признается по вычитаемым временным разницам, неиспользованным налоговым убыткам и неиспользованным налоговым льготам в той степени, в которой существует вероятность получения налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на величину вычитаемых временных разниц, за следующими исключениями:

- при первоначальном признании актива или обязательства, кроме случаев объединения бизнеса, которые на момент совершения операции не влияют на бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль;
- активы, возникающие в связи с вычитаемыми временными разницами, связанными с финансовыми вложениями, признаются только в той степени, в которой существует вероятность восстановления временной разницы в обозримом будущем.
- Отложенные налоговые обязательства (активы) оцениваются исходя из налоговых ставок, ожидаемых к применению в момент погашения обязательства или реализации актива, на основе налоговых ставок или положений законодательства, которые вступили в силу или практически вступили в силу на отчетную дату.
- Дисконтирование отложенных налоговых активов и обязательств запрещено.
- Отложенные налоги должны быть представлены как внеоборотные статьи баланса.

### **Интерпретации:**

- ПКИ 21 «Налоги на прибыль – возмещение переоцененной стоимости неамортизируемых активов». Необходимо оценивать отложенное налоговое обязательство или актив, возникающий в результате переоценки, исходя из налоговых последствий продажи актива, а не его использования.
- ПКИ 25 «Налоги на прибыль – изменения налогового статуса компании или ее акционеров». Текущие и отложенные налоговые последствия изменения налогового статуса должны быть учтены при определении чистой прибыли или убытка за отчетный период, за исключением случаев, когда указанные последствия относятся к операциям или событиям, напрямую включаемым в состав капитала.

## МСБУ 14

### «Сегментная отчетность»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 июля 1998 года или позднее этой даты; начиная с 2009 года, заменяется МСФО 8.

**Цель:** установить принципы раскрытия финансовой информации по видам деятельности и географическим сегментам.

#### **Краткое описание:**

- МСБУ 14 применяется к организациям, чьи долевые или долговые ценные бумаги обращаются на открытом рынке, и к организациям, находящимся в процессе выпуска ценных бумаг для размещения на открытом рынке. Кроме того, любая организация, добровольно предоставляющая в финансовой отчетности информацию по сегментам, должна выполнять требования МСБУ 14.
- При определении операционных и географических сегментов организация должна руководствоваться особенностями своей организационной структуры и системы внутренней отчетности.
- Если сегмент не может быть выделен по географическому либо продуктовому признаку, необходимо перейти на следующий более низкий уровень внутренней сегментации для определения отчетных сегментов.
- Предоставляются рекомендации по тому, какие сегменты являются отчетными (как правило, существует 10%-ный порог).
- Сегмент бизнеса или географический сегмент должен быть признан организацией первичным, а другие виды сегментов – вторичными.
- Сегментная информация должна представляться на основании той же учетной политики, что и консолидированная отчетность группы или организации.
- МСБУ 14 устанавливает требования к раскрытию информации в отношении первичных и вторичных сегментов, причем в отношении вторичных сегментов предъявляются значительно более ограниченные требования.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 16

### «Основные средства»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить принципы первоначального и последующего учета основных средств.

#### Краткое описание:

- Объект основных средств должен учитываться в качестве актива, когда существует вероятность того, что организация получит связанные с этим активом будущие экономические выгоды, и стоимость актива может быть надежно определена.
- Основные средства принимаются к учету по фактической себестоимости, включающей в себя все расходы, необходимые для доведения актива до пригодного к использованию состояния. При отсрочке платежей в стоимость актива включаются проценты.
- После приобретения объекта основных средств МСБУ 16 разрешает использовать одну из следующих моделей учета:
  - учет по себестоимости: актив учитывается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения;
  - проведение переоценки: актив учитывается по стоимости, определенной в результате переоценки, которая представляет собой его справедливую стоимость на дату переоценки за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.
- Переоценка должна проводиться регулярно. Необходимо переоценивать все объекты, входящие в данную группу основных средств. Сумма дооценки увеличивает сумму собственного капитала.
- Уменьшение стоимости основных средств в результате переоценки сначала списывается на уменьшение суммы дооценки по соответствующему активу, а оставшаяся сумма списывается на убытки.
- При выбытии актива, по которому проводилась переоценка, сумма дооценки остается в составе капитала и не включается в прибыли или убытки.
- Составные части основных средств, получение экономической выгоды по которым происходит различными способами, должны амортизироваться отдельно.
- Амортизация начисляется систематически в течение срока полезного использования актива. Способ начисления амортизации должен отражать характер потребления экономических выгод. Остаточная стоимость пересматривается, по крайней мере, ежегодно и должна быть равна сумме, которую организация могла бы получить на текущий момент, если бы

актив находился в таком же состоянии и использовался в течение такого же периода времени, которые ожидаются в конце его срока полезного использования. Отдельные объекты основных средств могут требовать регулярного комплексного технического осмотра (например, самолеты). Расходы на каждый такой техосмотр включаются в балансовую стоимость основного средства как расходы по замене его частей при условии соблюдения установленных критериев.

- Обесценение объектов основных средств определяется в соответствии с МСБУ 36.
- Все операции по обмену объектов основных средств оцениваются по справедливой стоимости, включая обмен аналогичных активов, за исключением случаев, когда такая операция не имеет коммерческого характера или когда справедливая стоимость переданного и полученного активов не может быть надежно оценена.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 17 «Аренда»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить принципы учетной политики и составления финансовой отчетности в отношении аренды основных средств для арендатора и арендодателя.

### Краткое описание:

- Аренда классифицируются как финансовая аренда, если практически все риски и выгоды, связанные с использованием арендованного актива, передаются от арендодателя к арендатору. Примеры:
  - срок аренды составляет большую часть срока полезного использования актива; и/или
  - дисконтированная стоимость арендных платежей практически равна справедливой стоимости арендуемого актива.
- Прочая аренда классифицируется как операционная.
- В случае одновременной аренды земельного участка и здания учет необходимо осуществлять отдельно по аренде участка и отдельно по аренде здания. Аренда земельного участка, как правило, является операционной. Аренда здания, исходя из критериев МСБУ 17, является либо операционной, либо финансовой. Однако отдельная оценка аренды здания и земельного участка может не осуществляться, если имущественный интерес арендатора в отношении земельного участка и здания классифицируется как инвестиционное имущество в соответствии с МСБУ 40 и если принята модель учета по справедливой стоимости.
- Финансовая аренда – учет у арендатора:
  - активы и обязательства признаются по наименьшей из дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей и справедливой стоимости актива;
  - политика начисления амортизации аналогична политике, применяемой для собственных активов;
  - платежи по финансовой аренде распределяются между процентными расходами и уменьшением обязательств по аренде.
- Финансовая аренда – учет у арендодателя:
  - признается в составе дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду;
  - финансовый доход признается таким способом, который позволяет отразить постоянную периодическую норму прибыли на чистые вложения арендодателя.
- Операционная аренда – учет у арендатора:
  - арендная плата отражается равномерно в отчете о прибылях и убытках как расходы



в течение срока аренды при условии, что использование другого систематического способа учета не позволяет более адекватно отразить характер получения выгод.

- Операционная аренда – учет у арендодателя:
  - активы, переданные в операционную аренду, должны быть представлены на балансе арендодателя в соответствии с характером актива;
  - доход от операционной аренды признается равномерно в течение срока аренды при условии, что использование другого систематического способа учета не позволяет более адекватно отразить характер получения выгод.
- Арендодатель должен распределять первоначальные прямые расходы в течение срока аренды (единовременное списание затрат не допускается).
- Порядок учета операций продажи с обратной арендой зависит от того, является аренда финансовой или операционной.

### **Интерпретации:**

- ПКИ 15 «Операционная аренда – стимулы». Стимулы к заключению арендных договоров, существующие как у арендатора, так и у арендодателя (такие как временное предоставление объекта в безвозмездное пользование), уменьшают у обоих доходы и расходы по аренде, соответственно, в течение срока аренды.
- ПКИ 27 «Оценка сущности сделки, имеющей юридическую форму аренды». При заключении организацией ряда последовательных сделок, включающих юридическую форму аренды, экономический эффект от которых невозможно оценить без рассмотрения этих последовательных сделок в целом, такой ряд последовательных сделок должен рассматриваться как единая операция.
- КИМСФО 4 «Определение признаков аренды в некоторых сделках». КИМСФО 4 рассматривает операции, которые не принимают юридической формы аренды, но предусматривают передачу права пользования активами за разовый платеж или серию платежей. Сделка, которая соответствует перечисленным ниже критериям, является арендой или содержит признаки аренды и должна учитываться в соответствии с МСБУ 17 у арендатора и арендодателя:
  - осуществление сделки зависит от конкретного актива (что прямо или косвенно следует из условий сделки);
  - сделка предусматривает передачу права контроля над использованием соответствующего актива. КИМСФО 4 содержит более подробные рекомендации по определению признаков подобных ситуаций.

## МСБУ 18 «Выручка»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1995 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить порядок учета выручки от определенных операций и событий.

### Краткое описание:

- Выручка должна оцениваться по справедливой стоимости полученного или ожидаемого к получению возмещения.
- Признание:
  - выручка от продажи товаров признается, когда существенные риски и выгоды перешли к покупателю, продавец утратил фактический контроль над товарами и сумма выручки может быть надежно оценена;
  - выручка от продажи услуг признается на основе метода процента выполнения;
  - выручка по процентам, лицензионным платежам и дивидендам признается в том случае, когда существует вероятность получения организацией экономических выгод.

Проценты признаются на основе метода эффективной процентной ставки в соответствии с МСБУ 39.

Лицензионные платежи признаются по методу начисления в соответствии с условиями договора.

Дивиденды признаются в момент установления права акционеров на их получение.

### Интерпретации:

- ПКИ 31 «Выручка – бартерные операции, включающие предоставление рекламных услуг». Выручка по бартерным операциям, включающим предоставление рекламных услуг, отражается только в случае получения значительной выручки по небартерным операциям.

## МСБУ 19

### «Вознаграждения работникам»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1999 года или позднее этой даты. Некоторые изменения вступают в силу 1 января 2001 года или позднее указанной даты; другие изменения вступают в действие в отношении отчетных периодов, заканчивающихся 31 марта 2002 года. Изменение, принятое в 2004 году, разрешает признание актуарных доходов и расходов напрямую как изменение капитала и вводит дополнительные требования к раскрытию информации. Дата его вступления в силу – 1 января 2006 года.

**Цель:** устанавливает порядок учета и раскрытия информации о вознаграждениях работникам, включая: текущие вознаграждения (заработная плата, ежегодный оплачиваемый отпуск, оплачиваемый больничный лист, ежегодные отчисления из прибыли, премии и вознаграждения в неденежной форме); пенсии, страхование жизни и медицинское обслуживание после выхода на пенсию; прочие долгосрочные вознаграждения (оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, пособия по нетрудоспособности, компенсации, отложенные на будущие периоды, долгосрочные отчисления из прибыли и премии).

#### Краткое описание:

- Основной принцип: затраты, связанные с вознаграждениями работникам, признаются в периоде, в котором работники оказали организации соответствующие услуги, а не в периоде, в котором они выплачены или подлежат выплате.
- Текущие вознаграждения (подлежащие выплате в течение 12 месяцев) списываются на расходы в периоде предоставления услуг работниками организации.
- Отчисления из прибыли и премии признаются только при наличии у организации определяемых нормами права или обусловленных сложившейся практикой обязательств по их выплате, а также при условии, что данные расходы могут быть надежно оценены.
- Вознаграждения, выплачиваемые работникам организации после их выхода на пенсию (например, в виде пенсий и бесплатного медицинского обслуживания), классифицируются либо как пенсионные планы с установленными взносами, либо как пенсионные планы с установленными выплатами.
- По планам с установленными взносами расходы признаются в периоде, в котором уплачиваются взносы.
- По планам с установленными выплатами в балансе отражается обязательство на сумму, равную чистой суммарной величине:
  - дисконтированной суммы обязательства по плану с установленными выплатами (дисконтированная стоимость ожидаемых будущих платежей, которые необходимо проинвестировать для погашения обязательства, возникающего в связи с услугами, оказанными работниками в текущем и в предыдущих периодах);

- отложенных актуарных прибылей и убытков и отложенных затрат на оплату прошлых услуг;
  - справедливой стоимости активов плана на отчетную дату.
- Актуарные прибыли и убытки могут: (а) сразу признаваться в составе финансового результата; (б) быть отложены на будущие периоды до достижения максимальной суммы с включением превышения лимита в прибыли или убытки (подход «коридор»); (в) немедленно отражаться напрямую в составе капитала.
  - Активы плана включают активы, находящиеся в долгосрочном фонде вознаграждений работникам, и удовлетворяющие установленным требованиям страховые полисы.
  - Чистая себестоимость групповых планов отражается в отдельной финансовой отчетности организации, которая юридически является работодателем, спонсирующим такие планы, за исключением случаев, когда условиями договора или учетной политикой установлен иной порядок распределения затрат.
  - Долгосрочные вознаграждения работникам признаются и оцениваются так же, как пенсионные вознаграждения по планам с установленными выплатами. Однако в отличие от планов с установленными выплатами актуарные прибыли и убытки и стоимость прошлых услуг работников должны сразу же отражаться в составе прибылей и убытков.
  - Выходные пособия признаются, когда организация формально обязана уволить работников до установленного срока выхода на пенсию или выплатить выходное пособие работникам, которые добровольно соглашаются на увольнение в связи с сокращением штата.
  - Начиная с 2005 года, учет вознаграждений в виде долевых инструментов осуществляется в соответствии с МСФО 2, а не МСБУ 19.
  - Согласно изменениям, вступившим в силу с 1 января 2006 года, организациям предоставляется возможность признавать актуарные прибыли и убытки по пенсионному плану с установленными выплатами в полном объеме в периоде их возникновения не в составе прибылей и убытков, а в капитале. Любой выбранный метод учета должен применяться организацией последовательно в отношении всех планов с установленными выплатами.
  - Изменения в стандарте также вводят дополнительные требования в части раскрытия информации о трендах в стоимости активов и обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и допущениях, используемых при определении компонентов стоимости установленной выплаты.
  - Изменения уточняют, как организации, входящие в группу, должны учитывать групповой пенсионный план с установленными выплатами в своей отдельной финансовой отчетности. Изменения также разъясняют порядок учета соглашений о распределении накопленных средств (финансировании дефицита) пенсионных планов группы работодателей.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 20

### «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1984 года.

**Цель:** устанавливает порядок учета и требования к раскрытию информации о полученных государственных субсидиях и других формах государственной помощи.

#### Краткое описание:

- Государственные субсидии должны признаваться только в случаях, когда имеется обоснованная уверенность в том, что организация выполнит условия, связанные с их предоставлением, а также в том, что субсидии будут получены. Субсидии в неденежной форме обычно учитываются по справедливой стоимости, хотя также разрешается их учет по номинальной стоимости.
- Государственные субсидии не отражаются напрямую в составе капитала, а признаются в составе прибыли и убытков в тех периодах, в которых были понесены расходы, на компенсацию которых предназначены данные субсидии.
- Субсидии, относящиеся к доходу, могут быть отражены как доходы в отчете о прибылях и убытках или вычитаться из соответствующих расходов.
- Субсидии, относящиеся к активам, могут быть представлены в балансе либо в качестве доходов будущих периодов, либо путем уменьшения балансовой стоимости актива на величину соответствующих субсидий.
- Возврат правительственных субсидий учитывается как изменение учетной оценки, причем для субсидий, относящихся к доходу, и субсидий, относящихся к активам, установлен разный порядок учета.

#### Интерпретации:

- ПКИ 10 «Государственная помощь – отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью». Государственная помощь организациям, направленная на поощрение или долгосрочную поддержку предпринимательской деятельности в отдельных регионах и отраслях, должна рассматриваться как правительственная субсидия в соответствии с МСБУ 20.

## МСБУ 21

### «Влияние изменений валютных курсов»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** устанавливает порядок учета операций в иностранной валюте и зарубежной деятельности.

#### Краткое описание:

- Во-первых, необходимо определить функциональную валюту организации: это валюта основной экономической среды, в которой организация осуществляет хозяйственную деятельность.
- Затем необходимо пересчитать все учетные объекты, выраженные в иностранной валюте, в функциональную валюту организации:
  - в случае первоначального признания и оценки объекта используется курс, действующий на дату совершения операции;
  - на последующие отчетные даты с использованием:
    - валютного курса на конец отчетного периода по денежным статьям;
    - валютного курса на дату совершения операции по неденежным статьям, учитываемым по первоначальной исторической стоимости;
    - валютного курса на дату оценки по неденежным статьям, учитываемым по справедливой стоимости.
- Курсовые разницы при осуществлении выплат денежными средствами и пересчете денежных статей по курсу, отличному от использованного при первоначальном признании, включаются в состав прибылей или убытков за следующим исключением:
  - курсовые разницы по операциям с денежными статьями, являющимися частью чистых инвестиций организации в зарубежную деятельность, отражаются в консолидированной финансовой отчетности, которая включает в себя информацию о зарубежной деятельности, в качестве отдельного компонента капитала; такие разницы будут признаны в составе прибылей и убытков при выбытии чистых инвестиций.
- Финансовые результаты и финансовое положение организации, чья функциональная валюта не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, пересчитываются в другую валюту представления отчетности с использованием следующих процедур:
  - активы и обязательства в каждом представленном балансе (включая сравнительные данные) пересчитываются по курсу на конец дня на отчетные даты;
  - доходы и расходы по каждому отчету о прибылях и убытках (включая сравнительные данные) пересчитываются по обменным курсам на даты совершения операций;
  - возникающие при этом курсовые разницы признаются как отдельный компонент в составе капитала.

- Особые правила пересчета в валюту представления отчетности существуют в отношении финансовых результатов и показателей финансового состояния организации, чья функциональная валюта является гиперинфляционной.

**Интерпретации:**

- ПКИ 7 «Введение евро». Разъясняет порядок применения МСБУ 21 в момент введения евро.

## МСБУ 23

### «Затраты по займам»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1995 года или позднее этой даты. Пересмотренный стандарт, выпущенный в марте 2007 года и вступающий в силу 1 января 2009 года, вводит запрет на использование метода списания всех затрат по займам на расходы (см. ниже).

**Цель:** устанавливает порядок учета затрат по займам.

#### Краткое описание:

- К затратам по займам относятся проценты, амортизация дисконтов и премий по облигациям, амортизация дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения займов.
- Существует два возможных варианта учета:
  - списание всех затрат по займам на расходы по мере осуществления;
  - капитализация затрат по займам, напрямую связанным с приобретением или строительством квалифицируемого актива, но только если существует вероятность того, что указанные расходы принесут в будущем экономическую выгоду организации, и если они могут быть надежно оценены. Все остальные расходы по займам, которые не удовлетворяют условиям капитализации, должны быть списаны на расходы по мере осуществления.
- Квалифицируемый актив – это актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или продаже требует значительного времени. В качестве примеров можно привести тяжелое машиностроение, инвестиционное имущество и некоторые виды запасов.
- Если займы привлекались для общих целей и были использованы для приобретения квалифицируемого актива, необходимо применить ставку капитализации (рассчитываемую как средневзвешенное значение затрат по непогашенным в течение отчетного периода займам, привлеченным на общие цели) в отношении расходов, понесенных в отчетном периоде, чтобы определить сумму затрат по займам, которая может быть капитализована.

**Интерпретации:** отсутствуют.



## МСБУ 24

### «Раскрытие информации о связанных сторонах»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** обеспечить, чтобы в финансовой отчетности необходимое внимание уделялось тому факту, что существование связанных сторон может повлиять на финансовое положение и результаты деятельности организации.

#### Краткое описание:

- Сторона является связанной, если она контролирует или оказывает значительное влияние на организацию (включая материнские компании, собственников и членов их семей, крупных инвесторов, ключевой управленческий персонал) или если она контролируется или находится под значительным влиянием организации (включая дочерние компании, совместную деятельность, ассоциированные компании, пенсионные планы).
- В финансовой отчетности должна быть представлена следующая информация:
  - о взаимоотношениях, основанных на контроле, даже при отсутствии операций;
  - об операциях со связанными сторонами;
  - о вознаграждении, выплаченном руководству (включая анализ по видам вознаграждения).

В отношении операций со связанными сторонами необходимо раскрывать информацию о характере взаимоотношений с ними и предоставлять достаточно сведений для того, чтобы обеспечить понимание потенциального эффекта от совершения таких операций.

- Примеры операций со связанными сторонами, информацию о которых следует включать в финансовую отчетность:
  - купля-продажа товаров;
  - купля-продажа имущества;
  - оказание или потребление услуг;
  - аренда;
  - передача результатов исследований и разработок;
  - передача прав по лицензионным соглашениям;
  - финансовые соглашения (включая займы и взносы в уставный капитал);
  - предоставление гарантий и залогов;
  - погашение обязательств от имени организации или самой организацией от имени другой стороны.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 26

### «Учет и отчетность пенсионных планов»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1998 года или позднее этой даты.

**Цель:** устанавливает принципы оценки и раскрытия информации в отчетности пенсионных планов.

**Краткое описание:**

- Определяет требования к подготовке отчетности планов с установленными взносами и планов с установленными выплатами, включая подготовку отчета о чистых активах, имеющих для выплаты пенсий, и раскрытие информации об актуарной приведенной стоимости будущих выплат (с разбивкой на безусловные и условные вознаграждения).
- Указывает на необходимость актуарной оценки пенсионных выплат по планам с установленными выплатами и оценки по справедливой стоимости инвестиций в пенсионные планы.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 27

### «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** устанавливает требования к подготовке и представлению консолидированной финансовой отчетности группы организаций, находящихся под контролем материнской компании.

Устанавливает порядок учета инвестиций в дочерние компании, совместно контролируемые предприятия и ассоциированные компании в отдельной финансовой отчетности.

#### Краткое описание:

- Дочерняя компания – это компания, находящаяся под контролем другой компании (называемой материнской компанией). Контроль – это возможность определять финансовую и хозяйственную политику организации.
- Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность группы (материнской и дочерних компаний), представленная как финансовая отчетность единого хозяйствующего субъекта.
- Консолидированная финансовая отчетность должна включать информацию по всем дочерним компаниям, включая временно контролируемые компании и дочерние компании, действующие в условиях жестких ограничений на передачу долгосрочных средств материнской компании. Однако если в момент приобретения дочернее предприятие соответствует критериям классификации в качестве предназначенного для продажи согласно МСФО 5, оно учитывается в соответствии с этим стандартом.
- Внутригрупповые сальдо, операции, доходы и расходы исключаются при консолидации в полном объеме.
- Все входящие в группу организации, должны применять одну и ту же учетную политику.
- Отчетные даты дочерних предприятий не могут более чем на три месяца отличаться от отчетной даты группы в целом.
- Доля миноритарных акционеров отражается в составе капитала в балансе и не вычитается при оценке финансового результата группы. Однако распределение прибыли или убытка группы между миноритариями и акционерами материнской компании отражается в отчете о прибылях и убытках.

- В отдельной финансовой отчетности материнской компании учет всех ее вложений в дочерние предприятия, ассоциированные компании и совместную деятельность (за исключением классифицируемых как предназначенные для продажи согласно МСФО 5) ведется либо по фактической себестоимости, либо как учет финансовых вложений согласно МСБУ 39.

**Интерпретации:**

- ПКИ 12 «Консолидация – компании специального назначения». Организация обязана включить в консолидированную финансовую отчетность компанию специального назначения, когда она фактически контролирует эту компанию. Признаки наличия контроля указаны в ПКИ 12.

## МСБУ 28

### «Инвестиции в ассоциированные компании»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** устанавливает порядок учета инвестором инвестиций в ассоциированные компании, на деятельность которых он оказывает значительное влияние.

#### Краткое описание:

- Применяется в отношении всех объектов инвестиций, на которые инвестор оказывает значительное влияние, за исключением случаев, когда инвестор является венчурным, взаимным или паевым инвестиционным фондом, и он выбрал способ оценки таких инвестиций по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с МСБУ 39.
- Доли участия в ассоциированных компаниях, которые классифицируются как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5, учитываются согласно этому стандарту.
- В остальных случаях инвестор должен использовать метод учета по долевого участию в отношении всех вложений в ассоциированные компании, на которые он оказывает значительное влияние.
- Если инвестор прямо или косвенно владеет более чем 20% акций ассоциированной компании, она находится под его значительным влиянием, если не может быть доказано обратное.
- В соответствии с методом долевого участия инвестиции первоначально учитываются по фактической себестоимости. Впоследствии она корректируется на долю инвестора в изменении чистых активов организации после приобретения.
- В отчете о прибылях и убытках инвестора отражается его доля в прибылях и убытках организации после приобретения.
- Учетная политика ассоциированной компании должна быть такой же, как у инвестора.
- Отчетные даты ассоциированных компаний не могут более чем на три месяца отличаться от отчетной даты инвестора.
- Даже если консолидированная отчетность не составляется (например, потому что инвестор не имеет дочерних предприятий), необходимо применять метод учета по долевого участию. Однако этот метод не используется инвестором при представлении отдельной финансовой отчетности в соответствии с определением МСБУ 27. В этом случае учет ведется по фактической себестоимости или с использованием порядка учета инвестиций согласно МСБУ 39.

- Существуют требования проверки на возможное обесценение в соответствии с МСБУ 36. При этом используются указанные в МСБУ 39 признаки обесценения.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 29

### «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1990 года или позднее этой даты.

**Цель:** устанавливает особые стандарты для организаций, составляющих отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, чтобы представленная финансовая информация была адекватно истолкована пользователями.

#### Краткое описание:

- Финансовая отчетность организации, составляющей отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой, должна быть представлена в единицах измерения, действующих на отчетную дату.
- Сравнительные данные за предыдущие периоды пересчитываются в те же текущие единицы измерения.
- Экономика считается гиперинфляционной, если инфляция составляет более 100% на протяжении трех лет.

#### Интерпретации:

- КИМСФО 7 «Применение метода пересчета в соответствии с МСБУ 29». Если экономика страны, валюту которой организация использует в качестве функциональной, становится гиперинфляционной, организация должна применять требования МСБУ 29, как если бы гиперинфляция существовала в ней всегда.

## МСБУ 30

### «Раскрытие информации в финансовой отчетности банков и аналогичных финансовых институтов»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1991 года или позднее этой даты. Заменяется на МСФО 7, который вступает в силу с 2007 года.

**Цель:** устанавливает соответствующие стандарты представления и раскрытия информации для банков и аналогичных финансовых институтов, дополняющие требования других МСФО.

#### **Краткое описание:**

- Требует классификации статей в отчете о прибылях и убытках и балансе в соответствии с их природой и представления активов в порядке, отражающем их относительную ликвидность.
- Определяет необходимый минимум статей в отчете о прибылях и убытках и балансе для банков.
- Требует раскрытия информации о значительной концентрации активов, обязательств и забалансовых статей, об убытках по кредитам и авансам, об условных обязательствах, залогах и основных банковских рисках.

**Интерпретации:** отсутствуют.



## МСБУ 31

### «Участие в совместной деятельности»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** определяет порядок учета участия в совместной деятельности, вне зависимости от ее структуры и юридической формы.

#### Краткое описание:

- Применяется в отношении всех инвестиций, находящихся под совместным контролем инвестора, за исключением случаев, когда инвестор является венчурным, взаимным или паевым инвестиционным фондом, и он выбрал способ оценки таких инвестиций по справедливой стоимости через прибыли или убытки в соответствии с МСБУ 39.
- Основным признаком совместной деятельности – согласие сторон о разделе контроля, зафиксированное в договоре. Совместная деятельность может быть классифицирована как совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые компании. В зависимости от формы совместной деятельности применяются различные принципы учетной политики.
- Совместно контролируемые операции – участник совместной деятельности отражает в отдельной и консолидированной финансовой отчетности активы, которые он контролирует, расходы и обязательства, которые он несет, и свою долю в доходах от совместной деятельности.
- Совместно контролируемые активы – участник совместной деятельности отражает в отдельной и консолидированной финансовой отчетности: свою долю в совместно контролируемых активах, все обязательства, которые он несет напрямую, свою долю в любых обязательствах, которые он несет совместно с другими участниками, доход от продажи или использования своей доли продукции, произведенной в результате совместной деятельности, свою долю в расходах, понесенных в результате совместной деятельности, и расходы, которые он несет напрямую в связи со своим участием в совместной деятельности. Эти правила распространяются как на консолидированную, так и на отдельную финансовую отчетность.
- Совместно контролируемые компании – разрешается использование одного из следующих методов:
  - метод пропорциональной консолидации: участник совместной деятельности показывает в балансе свою долю в совместно контролируемых активах и свою долю в обязательствах, по которым он несет солидарную ответственность. В отчете о прибылях и убытках участник совместной деятельности отражает свою долю в доходах и расходах совместно контролируемой компании;
  - метод долевого участия: описан в МСБУ 28.

- Доли участия в совместно контролируемых компаниях, классифицируемых как предназначенные для продажи в соответствии с МСФО 5, учитываются в соответствии с этим стандартом.
- Даже если консолидированная отчетность не составляется (например, потому что участник совместной деятельности не имеет дочерних предприятий), к учету совместно контролируемых компаний необходимо применять метод пропорциональной консолидации или метод долевого участия. Однако согласно МСБУ 27 в отдельной финансовой отчетности организации ее участие в совместно контролируемых компаниях должно учитываться либо по фактической себестоимости, либо в соответствии с порядком учета инвестиций в соответствии с МСБУ 39.

### **Интерпретации:**

- ПКИ 13 «Совместно контролируемые компании – неденежные вклады участников». В большинстве случаев инвесторам разрешено признавать пропорциональную долю в прибылях и убытках по вкладам неденежными активами в совместную деятельность, переданным в обмен на получение доли участия в ней.

## МСБУ 32

### «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты. Положения стандарта, касающиеся раскрытия информации, заменяются МСФО 7, вступающим в действие с 2007 года.

**Цель:** устанавливает принципы классификации и представления финансовых инструментов в качестве обязательств или в составе капитала, а также принципы взаимозачета финансовых активов и обязательств.

#### Краткое описание:

- Классификация финансового инструмента у эмитента в качестве обязательства или долевой ценной бумаги:
  - основана на сущности, а не форме инструмента;
  - осуществляется на момент эмиссии и впоследствии не меняется;
  - финансовый инструмент представляет собой обязательство, если его эмитент может быть обязан предоставить, а владелец вправе потребовать денежные средства или иной финансовый актив. Пример – привилегированные акции, выкуп которых является обязательным;
  - финансовый инструмент, который не приводит к возникновению такого договорного обязательства, является долевым;
  - проценты, дивиденды, прибыли и убытки, связанные с финансовым инструментом, классифицированным как обязательство, должны признаваться в составе доходов или расходов.
- При проведении эмиссии эмитент должен отдельно классифицировать долговой и долевой компоненты сложного финансового инструмента, такого как конвертируемое долговое обязательство или долговое обязательство с отделяемыми правами или варрантами.
- Взаимозачет финансового актива и финансового обязательства должен производиться с отражением в отчетности сальдированной суммы только в случае наличия у организации юридически закрепленного права на взаимозачет и намерения произвести зачет по сальдированной сумме или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.
- Стоимость собственных выкупленных акций вычитается из собственного капитала, перепродажа собственных выкупленных акций является операцией с капиталом.
- Затраты на выпуск или выкуп долевых инструментов (за исключением объединения бизнеса) уменьшают стоимость собственного капитала за вычетом льгот по налогу на прибыль.
- Требования по раскрытию информации:
  - политика управления и хеджирования рисков;

- политика и процедуры учета хеджирования, прибыли и убытки от хеджирования;
- условия и учетная политика, относящиеся к финансовым инструментам;
- информация о риске изменения процентной ставки;
- информация о кредитном риске;
- справедливая стоимость всех финансовых активов и обязательств (за исключением тех, чья справедливая стоимость не может быть надежно оценена);
- информация о списании, обеспечении, обесценении, сомнительной задолженности и нарушении условий договоров, а также об изменении классификации финансовых инструментов.

### **Интерпретации:**

- КИМСФО 2 «Доли участия в кооперативах и аналогичные финансовые инструменты». Указанные финансовые инструменты классифицируются как обязательства за исключением случаев, когда кооператив имеет права не погашать их по требованию.

### **Публикации «Делойта» по теме:**

- «iGAAP 2007: финансовые инструменты: разъяснения по применению МСБУ 32, МСБУ 39 и МСФО 7», 3-й выпуск (март 2007 года) (на английском языке). Рекомендации по применению указанных стандартов, включая примеры и интерпретации. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm).

## МСБУ 33 «Прибыль на акцию»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить принципы определения и представления прибыли на акцию для улучшения сопоставимости показателей деятельности различных предприятий в одном и том же периоде и одного предприятия в различных отчетных периодах. Стандарт обращает особое внимание на определение знаменателя, используемого при расчете прибыли на акцию.

### Краткое описание:

- Применяется организациями, акции которых обращаются на открытом рынке, организациями, которые находятся в процессе размещения таких акций, и любыми другими организациями, представляющими данные о прибыли на акцию на добровольной основе.
- Прибыль на акцию должна рассчитываться в отношении прибыли или убытка, распределяемых на держателей обыкновенных акций материнской компании (отражается в отчете о прибылях и убытках), прибыли или убытка от продолжающейся деятельности, распределяемых на держателей обыкновенных акций материнской компании (отражается в отчете о прибылях и убытках), и прибыли или убытка от прекращаемой деятельности (отражается в отчете о прибылях и убытках или примечаниях).
- Базовая и разводненная прибыль на акцию отражается в отчете о прибылях и убытках:
  - по каждому классу обыкновенных акций, который предоставляет различные права на долю в прибыли за отчетный период;
  - одинаково наглядно;
  - по всем представленным периодам.
- В консолидированной финансовой отчетности прибыль на акцию отражает прибыль, распределяемую на акционеров материнской компании.
- Разводнение – это уменьшение прибыли на акцию или увеличение убытка на акцию исходя из допущения о том, что конвертируемые инструменты конвертируются, опционы или варранты исполняются или обыкновенные акции выпускаются в момент соблюдения определенных условий.
- Расчет базовой прибыли на акцию:
  - в числителе – чистая прибыль за период, за вычетом всех расходов, включая налоги и долю миноритарных акционеров, а также за вычетом дивидендов по привилегированным акциям;
  - в знаменателе – средневзвешенное количество акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

- Расчет разводненной прибыли на акцию:
  - в числителе – чистая прибыль за период, приходящаяся на обыкновенные акции, увеличенная на сумму дивидендов после уплаты налогов и на сумму процентов, признаваемых в отчетном периоде в отношении потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом (таких, как опционы, warrants, конвертируемые ценные бумаги, условные договоры страхования), и скорректированная на сумму любых других изменений доходов и расходов, которые могут возникнуть в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом;
  - знаменатель должен корректироваться на количество акций, которые могли бы быть выпущены при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции;
  - потенциальные обыкновенные акции с антиразводняющим эффектом в расчет не принимаются.

**Интерпретации:** отсутствуют.

# МСБУ 34

## «Промежуточная финансовая отчетность»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 1999 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить требования к минимальному содержанию промежуточной финансовой отчетности, а также принципы отражения и оценки для промежуточной финансовой отчетности.

### Краткое описание:

- Применяется только в случаях, когда организация обязана или добровольно решает публиковать промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.
- Определяется регуляторами конкретных стран (а не МСБУ 34):
  - какие организации обязаны публиковать промежуточную финансовую отчетность;
  - ее периодичность;
  - сроки после окончания отчетного периода, в течение которых промежуточная отчетность должна быть опубликована.
- Промежуточная финансовая отчетность – это полная или сокращенная финансовая отчетность за отчетный период, который короче полного финансового года.
- Минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности составляют сокращенные бухгалтерский баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет об изменениях в капитале, отчет о движении денежных средств и отдельные примечания.
- Устанавливает периоды, за которые в промежуточной финансовой отчетности должна быть представлена сравнительная информация.
- Существенность определяется исходя из финансовых данных промежуточного периода, а не прогнозируемых данных за год.
- Примечания к промежуточной отчетности должны включать в себя пояснения по поводу событий и операций, которые являются существенными для понимания изменений, произошедших с момента составления финансовой отчетности за прошлый год.
- Учетная политика аналогична применяемой при составлении годовой отчетности.
- Доходы и расходы признаются в период возникновения, а не в период, когда они ожидаются или на который они отложены.
- При изменении учетной политики производится пересчет ранее показанных в отчетности промежуточных периодов.

### **Интерпретации:**

- КИМСФО 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение». В случае если организация отразила убыток от обесценения в промежуточном отчетном периоде в отношении деловой репутации или вложения в долевые ценные бумаги или финансовые активы, учитываемые по фактической себестоимости, то такой убыток от обесценения не должен восстанавливаться в промежуточной финансовой отчетности за последующие периоды и в годовой финансовой отчетности.

### **Публикации «Делойта» по теме:**

- «Промежуточная финансовая отчетность: руководство по применению МСБУ 34» (на английском языке). Руководство по выполнению требований стандарта (по состоянию на март 2006 года), пример промежуточной финансовой отчетности и проверочный лист по ее составлению. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dtftpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dtftpubs/pubs.htm).



## МСБУ 36

### «Обесценение активов»

**Дата вступления в силу:** применяется в отношении деловой репутации и других нематериальных активов, приобретенных в ходе объединения бизнеса в соответствии с договором, составленным на 31 марта 2004 года или на более позднюю дату, а также перспективно применяется в отношении всех прочих активов за периоды, начиная с 31 марта 2004 года или позднее этой даты.

**Цель:** обеспечить учет активов по стоимости, не превышающей восстановительную стоимость, и определить порядок расчета восстановительной стоимости.

#### Краткое описание:

- МСБУ 36 применяется в отношении всех активов, за исключением запасов (см. МСБУ 2); активов, возникающих по договорам строительства (см. МСБУ 11); отложенных налоговых активов (см. МСБУ 12); активов, связанных с вознаграждениями работникам (см. МСБУ 19); финансовых активов (см. МСБУ 39); инвестиционного имущества, оцениваемого по справедливой стоимости (см. МСБУ 40); биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью и оцениваемых по справедливой стоимости, за вычетом оценочных расходов на реализацию (см. МСБУ 41).
- Убыток от обесценения признается, когда балансовая стоимость актива превышает его восстановительную стоимость.
- Для активов, учитываемых по фактической себестоимости, убыток от обесценения должен отражаться в отчете о прибылях и убытках; для активов, учитываемых по стоимости в результате переоценки, убыток от обесценения уменьшает ранее полученную сумму дооценки данного актива.
- Восстановительная стоимость – это наибольшая величина из двух значений: справедливой стоимости за вычетом расходов на реализацию и эксплуатационной ценности актива.
- Эксплуатационная ценность актива – это дисконтированная стоимость оценочных потоков денежных средств, ожидаемых к получению в результате продолжения использования актива и в результате его выбытия по окончании срока полезного использования.
- Ставка дисконтирования – это ставка до налогообложения, которая отражает текущую рыночную оценку временной стоимости денег и риски, присущие данному активу. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, на которые были скорректированы будущие потоки денежных средств, и должна равняться норме прибыли, которую потребовали бы инвесторы, если бы должны были выбрать инвестиции, которые генерируют потоки денежных средств, эквивалентные потокам денежных средств, которые организация ожидает получить от использования данного актива.

- На каждую отчетную дату необходимо производить проверку активов для выявления признаков обесценения. При обнаружении таких признаков необходимо рассчитать восстановительную стоимость активов.
- Деловая репутация (гудвил) и другие нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования должны проверяться на обесценение, по крайней мере, ежегодно с проведением расчета их восстановительной стоимости.
- В случае невозможности определения восстановительной стоимости конкретного актива необходимо рассчитать ее по единице генерации денежных потоков, к которой принадлежит данный актив. Тестирование деловой репутации на обесценение осуществляется на самом низком уровне организационной структуры, на котором ведется ее управленческий учет при условии, что единица или группа единиц, на которую распределен гудвил, не больше сегмента, определенного в соответствии с МСБУ 14 (или операционного сегмента в соответствии с МСФО 8).
- В отдельных случаях допускается восстановление убытка от обесценения прошлых лет (для деловой репутации оно запрещено).

### **Интерпретации:**

- КИМСФО 10 «Промежуточная финансовая отчетность и обесценение». В случае если организация отразила убыток от обесценения в промежуточном отчетном периоде в отношении гудвила или вложения в долевые ценные бумаги или финансовые активы, учитываемые по фактической себестоимости, то такой убыток от обесценения не должен восстанавливаться в промежуточной финансовой отчетности за последующие периоды и в годовой финансовой отчетности.

## МСБУ 37

### «Резервы, условные обязательства и условные активы»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 июля 1999 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить надлежащие критерии признания и способы оценки резервов, условных обязательств и условных активов, обеспечить раскрытие достаточной информации в примечаниях к финансовой отчетности, которая поможет пользователям понять их природу, сроки и сумму. Таким образом, стандарт призван обеспечить включение в финансовую отчетность только подлинных обязательств. Не признаются в учете запланированные расходы для осуществления в будущем, даже в случае их санкционирования советом директоров или равнозначным органом, а также начисления по самостоятельному страхованию убытков, в отношении общей неопределенности и прочих событий, которые еще не имели места.

#### Краткое описание:

- Резервы отражаются в учете при наличии у организации текущих обязательств (определяемых нормами права или подразумеваемых), возникших в результате прошлых событий, для погашения которых, вероятно, потребуется выбытие ресурсов; причем размер таких обязательств может быть надежно определен.
- Сумма, отраженная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения обязательств на отчетную дату.
- Необходимо проводить инвентаризацию резервов на каждую отчетную дату для корректировки их сумм с учетом изменений в оценках.
- Использование резерва возможно только на заранее определенные цели.
- Резервы могут создаваться на покрытие убытков по обременительным договорам, проведение реструктуризации, обслуживание гарантий, выплату компенсаций и восстановление месторождений.
- Условные обязательства возникают, если:
  - существует вероятность возникновения обязательства, зависящего от будущего события, которое организация не в состоянии контролировать; или
  - текущее обязательство может, но, с высокой вероятностью, не потребует оттока ресурсов; или
  - невозможно надежно оценить сумму текущего обязательства (редко встречается).
- Информация по условным обязательствам должна быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности, в самой отчетности она не признается. Если вероятность оттока ресурсов мала, информация не раскрывается.

- Условный актив возникает, когда существует вероятность, а не достаточная уверенность в том, что произойдет приток экономических выгод, зависящий от события, которое организация не в состоянии контролировать.
- Информация по условным активам должна быть раскрыта только в примечаниях к финансовой отчетности. Если в получении дохода имеется достаточная уверенность, соответствующий актив не является условным и должен быть отражен в финансовой отчетности.

### **Интерпретации:**

- КИМСФО 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу активов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах». Резервы необходимо корректировать с учетом изменений сумм или периодов возникновения будущих затрат, а также изменений рыночной ставки дисконтирования.
- КИМСФО 5 «Права на доли участия в фондах по выводу активов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и рекультивации земель». КИМСФО 5 рассматривает учет у участников фондов взносов в фонды на полное или частичное покрытие затрат на вывод активов из эксплуатации, восстановление окружающей среды и рекультивацию земель.
- КИМСФО 6 «Обязательства, возникающие в связи с участием в специализированном рынке – учет затрат на утилизацию электротехнического и электронного оборудования». КИМСФО 6 дает указания по учету обязательств по утилизации отходов. В частности, он рассматривает причины возникновения и порядок признания обязательств по осуществлению расходов на утилизацию оборудования, исходя из доли рынка, которую занимает организация в периоде проведения оценки. В интерпретации сделан вывод о том, что событием, вызывающим необходимость признания обязательства, является функционирование на указанном рынке в течение периода проведения оценки.

## МСБУ 38

### «Нематериальные активы»

**Дата вступления в силу:** применяется в отношении нематериальных активов, приобретенных в результате объединения бизнеса в соответствии с договором, составленным на 31 марта 2004 года или на более позднюю дату, а также перспективно применяется в отношении всех остальных нематериальных активов за периоды, начиная с 31 марта 2004 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить порядок учета, оценки и отражения всех нематериальных активов, которые специально не рассматриваются какими-либо другими МСФО.

#### Краткое описание:

- Требует, чтобы организация признавала приобретенный или созданный своими силами нематериальный актив, если:
  - вероятен приток экономических выгод в будущем от использования данного актива; и
  - стоимость актива может быть надежно определена.
- Дополнительные критерии признания существуют в отношении нематериальных активов, созданных собственными силами.
- Расходы на исследования списываются на затраты по мере осуществления.
- Затраты на разработки капитализируются только после установления технической и экономической целесообразности соответствующих продукции или услуг.
- Нематериальные активы, включая продолжающиеся НИОКР, приобретенные в результате объединения бизнеса, учитываются отдельно от деловой репутации, если они возникают из контрактных или других юридических прав или являются отделимыми от приобретенного бизнеса.
- Созданные силами самой организации гудвил, торговые марки, названия печатных изданий, клиентские базы данных, затраты на освоение нового производства, расходы на обучение персонала, рекламу и перемещение работников на новое место работы не включаются в нематериальные активы организации.
- Если нематериальный объект не соответствует определению и критериям признания в качестве нематериального актива, расходы на его приобретение или изготовление списываются на затраты по мере возникновения за исключением случаев, когда организация несет такие расходы в ходе объединения бизнеса, когда эти расходы формируют часть деловой репутации на дату приобретения бизнеса.
- Для целей учета нематериальных активов после их приобретения нематериальные активы классифицируются как:
  - имеющие неопределенный срок полезного использования: в обозримом будущем

- отсутствует ограничение срока, в течение которого организация ожидает притока экономических выгод от данного актива;
- имеющие ограниченный срок полезного использования: организация ожидает приток экономических выгод от данного актива в течение ограниченного периода времени.
- Нематериальные активы могут учитываться по себестоимости или оценочной стоимости (последний вариант учета допускается только в указанных ниже случаях). В случае учета нематериальных активов по себестоимости она определяется за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.
- Если нематериальный актив имеет цену на активном рынке (что бывает не часто), допускается его учет по оценочной стоимости. В соответствии с этим вариантом актив учитывается по стоимости, определенной в результате переоценки, за вычетом амортизации и убытков от обесценения последующих периодов.
- Стоимость (остаточная стоимость обычно равна нулю) нематериального актива с ограниченным сроком полезного использования списывается в течение этого срока. Проверка на обесценение в соответствии с МСБУ 36 проводится в обязательном порядке, когда существует признак того, что балансовая стоимость нематериального актива превышает его восстановительную стоимость.
- Нематериальные активы с неограниченным сроком полезного использования не амортизируются, но подлежат проверке на обесценение на каждую отчетную дату. Если восстановительная стоимость ниже балансовой, признается убыток от обесценения. В ходе оценки необходимо также определять, продолжает ли нематериальный актив иметь неограниченный срок полезного использования.
- Переоценку нематериальных активов необходимо проводить регулярно, причем переоцениваться должны все активы данного класса (за исключением случаев, когда для отдельных активов не существует активного рынка). Дооценка нематериальных активов включается в состав капитала. Сумма снижения стоимости в результате переоценки сначала погашается за счет ранее проведенной дооценки данного актива, а оставшаяся сумма относится на убытки организации. При выбытии такого актива сумма его дооценки продолжает учитываться в составе капитала и не списывается на прибыли или убытки.
- Как правило, расходы организации, связанные с нематериальным активом, после его приобретения или изготовления списываются на затраты. Только в редких случаях они удовлетворяют критериям включения в стоимость активов.

### **Интерпретации:**

- ПКИ 32 «Нематериальные активы – затраты на Интернет-сайт». Некоторые первоначальные затраты на разработку инфраструктуры и графический дизайн Интернет-сайта могут быть капитализированы.

## МСБУ 39

### «Финансовые инструменты: признание и оценка»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты, за исключением изменений 2004 и 2005 годов, связанных с вариантом учета по справедливой стоимости, учетом хеджирования денежных потоков от прогнозируемых внутригрупповых операций и договоров финансовой гарантии, которые вводятся в действие с 1 января 2006 года.

**Цель:** установить принципы принятия к учету, списания и оценки финансовых активов и обязательств.

#### Краткое описание:

- Все финансовые активы и финансовые обязательства, включая все производные инструменты и некоторые встроенные деривативы, признаются на балансе.
- Финансовые инструменты первоначально оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения или выпуска. Как правило, справедливая стоимость эквивалентна фактической себестоимости, но в некоторых случаях требуется ее корректировка.
- Организация вправе учитывать рядовые сделки купли-продажи ценных бумаг на рынке последовательно либо на дату заключения сделки, либо на расчетную дату. Если используется учет по дате расчетов, МСБУ 39 требует признания определенных изменений в стоимости ценных бумаг, произошедших с момента заключения сделки до даты расчетов.
- Для целей оценки финансового актива после первоначального признания стандарт классифицирует финансовые активы следующим образом:
  1. Займы и дебиторская задолженность, не предназначенные для торговли.
  2. Финансовые вложения, удерживаемые до погашения, такие как долговые ценные бумаги и подлежащие обязательному выкупу привилегированные акции, которые организация намеревается и имеет возможность удерживать до погашения. Если организация продает досрочно какие-либо финансовые вложения, удерживаемые до погашения (кроме исключительных случаев), оставшиеся финансовые вложения, удерживаемые до погашения, должны быть переведены в состав финансовых вложений, предназначенных для продажи (4 категория) и учитываться там в течение текущего и двух последующих отчетных периодов.
  3. Финансовые активы, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки, включающие предназначенные для торговли (извлечения прибыли в краткосрочной перспективе) и любые другие финансовые активы, которые обозначит организация (вариант учета по справедливой стоимости). Производные активы всегда включаются в данную категорию, если только они не признаются как инструменты хеджирования.

4. Финансовые активы, предназначенные для продажи – все финансовые активы, которые не попадают в вышеуказанные категории. Сюда входят все вложения в долевыми ценные бумаги, не оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки. Кроме того, организация может включить сюда любые займы и дебиторскую задолженность.
- Изменения 2005 года дают возможность применения варианта учета по справедливой стоимости (пункт 3 выше) в основном только для финансовых инструментов, которые при принятии к учету были включены в одну из следующих категорий:
5. Предназначенные для торговли.
6. В случае если выбор варианта учета по справедливой стоимости приводит к устранению учетного несоответствия, которое могло бы возникнуть при оценке стоимости активов и обязательств или признании связанных с ними прибылей и убытков в случае использования других вариантов учетной политики.
7. Финансовые инструменты, являющиеся частью группы финансовых активов, обязательств или и финансовых активов и финансовых обязательств, которые контролируются организацией, и соответствующие финансовые результаты оцениваются руководством по справедливой стоимости согласно утвержденной стратегии управления рисками или инвестиционной стратегии.
8. Финансовые инструменты, которые содержат один или несколько встроенных деривативов за исключением случаев, когда встроенный дериватив не приводит к существенному изменению связанных с ними денежных потоков или когда без проведения анализа или при проведении незначительно анализа, очевидно, что выделение встроенного дериватива не допускается.
- После первоначального признания:
    - все финансовые активы из категорий 1 и 2 оцениваются по амортизированной стоимости и проверяются на обесценение;
    - все финансовые активы из категории 3 учитываются по справедливой стоимости с отнесением изменений на прибыли и убытки;
    - все финансовые активы из категории 4 в балансе показываются по справедливой стоимости с отнесением изменений на капитал при условии проведения проверки на обесценение. Если справедливая стоимость таких активов не может быть надежно оценена, актив учитывается по первоначальной фактической себестоимости.
  - После приобретения большая часть финансовых обязательств учитывается по первоначальной стоимости за вычетом выплаты основной суммы долга и начисленной амортизации. Три категории обязательств оцениваются по справедливой стоимости с отнесением ее изменений на прибыли или убытки:



- обязательства по дериватам;
  - обязательства, предназначенные для торговли (коротких продаж);
  - любые обязательства, которые организация при их эмиссии определит как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки (вариант учета по справедливой стоимости). Сфера применения данного варианта была ограничена в 2005 году – см. выше.
- Справедливая стоимость – это сумма, которая может быть получена в обмен на актив или использована для погашения обязательства в сделке между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, имеющими намерение ее совершить.
  - Алгоритм определения справедливой стоимости:
    - цена на активном рынке (приоритет);
    - если справедливую стоимость определить невозможно, необходимо использовать метод оценки, основанный на информации о рыночных ценах и включающий в себя данные о недавно заключенных сделках между независимыми сторонами, текущей справедливой стоимости другого аналогичного финансового инструмента, анализ дисконтированных денежных потоков, модели ценообразования опционов.
  - Стандарт устанавливает условия определения момента передачи контроля за финансовым активом или обязательством другой стороне, и, следовательно, момента его списания с баланса. списание не допускается, когда передающая сторона продолжает полностью или частично участвовать в переданном активе.
  - Учет хеджирования (признание результатов взаимозачета изменений справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования в прибылях или убытках одного и того же отчетного периода) допускается в определенных обстоятельствах при условии, что отношения хеджирования четко определены, поддаются оценке и фактически существуют.
  - Стандарт выделяет три типа хеджирования:
    - хеджирование справедливой стоимости: если организация хеджирует изменения справедливой стоимости отраженного актива, пассива или твердого обязательства, изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования и объекта хеджирования списываются на прибыль или убыток по мере возникновения;
    - хеджирование денежных потоков: если организация хеджирует изменения будущих денежных потоков, связанных с отраженным активом, пассивом или вероятной прогнозируемой сделкой, изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования включается непосредственно в капитал до момента возникновения таких будущих денежных потоков;
    - хеджирование чистых инвестиций в зарубежную организацию: оно рассматривается как хеджирование денежных потоков.

- Хеджирование валютного риска твердого обязательства может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков.
- Согласно изменениям 2005 года: валютный риск по внутригрупповой сделке с высокой вероятностью ее совершения может быть классифицирован как объект хеджирования денежных потоков в консолидированной финансовой отчетности при условии, что сделка осуществляется в валюте, отличной от функциональной валюты организации, заключающей эту сделку, и что данный валютный риск окажет влияние на консолидированную финансовую отчетность; и
- Если хеджирование прогнозируемой внутригрупповой операции соответствует критериям учета хеджирования, любые прибыли и убытки, отражаемые напрямую в составе капитала в соответствии с правилами хеджирования МСБУ 39, должны быть переведены в состав прибыли или убытка того же отчетного периода, в течение которого валютный риск хеджируемой операции влияет на прибыль или убыток.
- Изменение 2004 года, касающееся макрохеджирования: портфельное хеджирование риска изменения процентной ставки (хеджирование денежной суммы, а не конкретного актива или обязательства) может быть классифицировано как хеджирование справедливой стоимости.
- Изменениями, внесенными в стандарт в 2005 году, уточняется, что финансовые гарантии теперь учитываются в соответствии с МСБУ 39 при условии, что организация раньше не делала прямых заявлений о том, что она рассматривает такие договоры как договоры страхования и не использовала принципы учета, применимые к договорам страхования. В этом случае эмитент может учитывать их либо по МСБУ 39, либо по МСФО 4. Выбор варианта учета можно делать индивидуально в отношении каждого договора, но изменить его нельзя.
- Все требования по раскрытию информации о финансовых инструментах содержатся в МСБУ 32, а не в МСБУ 39, а, начиная с 2007 года, при раскрытии такой информации организации должны руководствоваться МСФО 7.

### **Интерпретации:**

- КИМСФО 9 «Переоценка встроенных деривативов». В целом, решение о том, нужно ли учитывать встроенный производный инструмент отдельно от основного контракта, принимается, когда организация впервые становится стороной по основному контракту, и впоследствии не меняется. Аналогичным образом, организация, впервые применяющая МСФО, должна оценить условия, существовавшие на момент присоединения организации к гибриднему контракту, а не на момент первого применения МСФО. Организация

вправе пересматривать свою оценку только в случае существенного изменения условий контракта и существенного изменения ожидаемых будущих денежных потоков по встроенному деривативу, основному контракту или по обоим из них по сравнению с ранее ожидавшимися денежными потоками.

**Рекомендации по применению МСБУ 39:**

- Рекомендации по применению стандарта изложены в ежегодном издании МСФО, публикуемом КМСФО.

**Публикации «Делойта» по теме:**

- «iGAAP 2007: финансовые инструменты: разъяснения по применению МСБУ 32, МСБУ 39 и МСФО 7». 3-й выпуск (март 2007 года) (на английском языке). Рекомендации по применению указанных стандартов, включая примеры и интерпретации. Доступно в Интернете по ссылке [www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm](http://www.iasplus.com/dttpubs/pubs.htm).

## МСБУ 40

### «Инвестиционное имущество»

**Дата вступления в силу:** годовые отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2005 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить порядок учета инвестиционного имущества и требования к раскрытию соответствующей информации.

#### Краткое описание:

- Инвестиционное имущество представляет собой земельные участки или здания, используемые (на праве собственности или по договору финансовой аренды) для получения арендной платы, приращения капитала или для обеих целей.
- Стандарт не применяется в отношении объектов недвижимости, занятых собственником, строящихся и подлежащих использованию в будущем в качестве инвестиционного имущества или предназначенных для продажи в ходе обычной деятельности.
- Организация вправе выбрать вариант учета по справедливой стоимости или по фактической себестоимости.
  - учет по справедливой стоимости: инвестиционное имущество оценивается по справедливой стоимости с отражением изменений в отчете о прибылях и убытках;
  - учет по фактической себестоимости: инвестиционное имущество оценивается по амортизированной стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения. Информация о справедливой стоимости инвестиционного имущества должна, тем не менее, быть раскрыта.
- Выбранный вариант учета должен применяться в отношении всех объектов инвестиционного имущества организации.
- Если организация выбрала учет по справедливой стоимости, но в момент приобретения конкретного объекта становится ясно, что организация не сможет определять справедливую стоимость на постоянной основе, то учет такого объекта осуществляется по фактической себестоимости, причем данный вариант организация обязана применять до момента выбытия соответствующего объекта.
- Переход с одного варианта на другой разрешается, если это позволит улучшить представление информации (что маловероятно в случае перехода от учета по справедливой стоимости к учету по фактической себестоимости).
- Имущество, используемое арендатором по договору операционной аренды, может рассматриваться как инвестиционное имущество при условии, что арендатор применяет вариант учета по справедливой стоимости в соответствии с МСБУ 40. В этом случае арендатор ведет учет операционной аренды, как если бы это была финансовая аренда.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## МСБУ 41

### «Сельское хозяйство»

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начинающиеся с 1 января 2003 года или позднее этой даты.

**Цель:** установить принципы учета сельскохозяйственной деятельности, представляющей собой управление биотрансформацией биологических активов (растений и животных) в сельскохозяйственную продукцию.

#### **Краткое описание:**

- Все биологические активы оцениваются по справедливой стоимости за вычетом ожидаемых затрат на реализацию на каждую отчетную дату за исключением случаев, когда справедливая стоимость не может быть надежно определена.
- Сельскохозяйственная продукция оценивается по справедливой стоимости в момент сбора урожая за вычетом ожидаемых затрат на реализацию. Поскольку собранный урожай является товаром, обращающимся на рынке, на него не распространяется право не применять положение о «надежности оценки».
- Изменение справедливой стоимости биологических активов за отчетный период отражается в составе чистой прибыли или убытка.
- Исключение из метода учета по справедливой стоимости для биологических активов: в случае отсутствия активного рынка на момент признания в финансовой отчетности и отсутствия другого метода надежной оценки необходимо применять метод учета по фактической себестоимости только в отношении отдельных биологических активов. Биологический актив должен оцениваться по амортизированной стоимости за вычетом накопленных убытков от обесценения.
- Рыночная цена на активном рынке представляет собой наилучшую оценку справедливой стоимости биологического актива или сельскохозяйственной продукции. В случае отсутствия активного рынка МСБУ 41 дает указания о порядке выбора другого варианта оценки.
- Оценка по справедливой стоимости прекращается со сбором урожая. После сбора урожая применяется МСБУ 2.

**Интерпретации:** отсутствуют.

## КИМСФО 12

### «Договора концессии на предоставление услуг»

**Примечание:** данная интерпретация основана на нескольких стандартах и рассматривается отдельно в связи со своей сложностью и значимостью.

**Дата вступления в силу:** отчетные периоды, начиная с 1 января 2008 года или позднее этой даты.

**Цель:** определить порядок учета для операторов частного сектора, участвующих в предоставлении активов и услуг, связанных с инфраструктурой государственного сектора. Интерпретация не рассматривает учет договоров концессии у государственных органов.

#### Краткое описание:

- В отношении всех договоров, подпадающих под действие данной интерпретации (а именно, соглашений, в соответствии с которыми инфраструктура не контролируется оператором), используемые активы не отражаются в составе основных средств оператора. Вместо этого в зависимости от условий договора оператор признает:
  - финансовый актив – если оператор обладает безусловным правом получения определенной суммы денежных средств или иного финансового актива в течение срока действия договора; либо
  - нематериальный актив – если будущие денежные потоки оператора не определены, т.е. если они будут варьироваться в зависимости от использования инфраструктуры; либо
  - финансовый актив и нематериальный актив, если оператор получает прибыль частично от использования финансового актива и частично от использования нематериального актива.

# Наши офисы в СНГ

## Россия

### Москва

125009, ул. Воздвиженка,  
д. 4/7, стр. 2  
Деловой центр «Моховая»  
Тел.: +7 (495) 787 06 00  
Факс +7 (495) 787 06 01

### Санкт-Петербург

199004, Средний просп.,  
д. 36/40 лит. К  
Тел.: +7 (812) 703 71 06  
Факс: +7 (812) 703 71 07

### Южно-Сахалинск

693000, ул. Чехова,  
д. 78  
Деловой центр «Сфера»  
Тел.: +7 (4242) 46 30 55  
Факс: +7 (4242) 46 30 56

## Украина

### Киев

01004, ул. Пушкинская,  
д. 42/4  
Деловой центр  
«Киев-Донбасс»  
Тел.: +380 (44) 490 90 00  
Факс: +380 (44) 490 90 01

## Беларусь

### Минск

220004, ул. Короля, д. 51  
Тел.: +375 (17) 200 03 53  
Факс: +375 (17) 200 04 14

## Азербайджан

### Баку

370010, ул. Низами, д. 96  
Деловой центр «Ландмарк»  
Тел.: +994 (12) 598 29 70  
Факс: +994 (12) 598 98 05

## Казахстан

### Алматы

480099, ул. Фурманова,  
д. 240в  
Деловой центр «СДС»  
Тел.: +7 (3272) 58 13 40  
Факс: +7 (3272) 58 13 41

### Астана

010000, Самал  
Микродистрикт, д. 12  
Деловой центр «Астана  
Tower»  
Тел.: +7 (3172) 58 04 80  
Факс: +7 (3172) 58 03 90

### Атырау

465050, ул. Сатпаева, д. 6  
Гостиница «Атырау»  
Тел.: +7 (3122) 58 62 40  
Факс: +7 (3122) 58 62 41

## Киргизстан

### Бишкек

720001, просп. Манаса,  
д. 40  
Тел.: +996 (312) 60 09 99  
Факс: +996 (312) 60 09 90

## Таджикистан

### Душанбе

434025, ул. Шотемура,  
д. 54а  
Тел.: +992 (917) 76 36 76

## Узбекистан

### Ташкент

700000, ул. Пушкина, д. 75  
Тел.: +998 (71) 120 44 45  
Факс: +998 (71) 120 44 47

## Грузия

### Тбилиси

0105, ул. Ладосатиани,  
д. 36а  
Тел.: +995 (32) 24 45 66  
Факс: +995 (32) 24 45 69

Copyright © 2008 ЗАО «Делойт и Туш СНГ». Все права защищены.

Название «Делойт» относится к «Делойт туш Томацу», объединению фирм (Swiss Verein), зарегистрированному в соответствии со швейцарским законодательством, любой из фирм, входящих в его состав, а также их соответствующим дочерним и аффилированным компаниям. Ни «Делойт туш Томацу», как объединение фирм (Swiss Verein), ни фирмы, входящие в его состав, не несут какой-либо ответственности за действия или упущения друг друга. Каждая из фирм, входящих в состав «Делойт туш Томацу», является отдельным и независимым юридическим лицом, работающим под названием «Делойт», «Делойт и Туш», «Делойт Туш Томацу» или другими аналогичными именами. Услуги предоставляются фирмами, входящими в состав «Делойт Туш Томацу», их дочерними и аффилированными предприятиями, а не самим объединением «Делойт туш Томацу».

Member of  
**Deloitte Touche Tohmatsu**