

Утверждена решением
Совета директоров
акционерного общества
«Қазтеміртранс»
протокол №2
«18»марта 2014 года

УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА
Акционерного общества «Қазтеміртранс»

СОДЕРЖАНИЕ

1. Введение и система понятий	11
1. Общие положения.....	11
2. Организационно-правовой статус.....	11
3. Цели учетной политики.....	11
4. Функциональная валюта и валюта представления отчетности	13
5. Пользователи УП.....	13
6. Отчетный период	13
7. Основные допущения	13
8. Качественные характеристики финансовой отчетности	14
9. Элементы финансовой отчетности	19
10. Признание компонентов финансовой отчетности.....	22
11. Состав финансовой отчетности.....	23
12. Инвентаризация имущества и обязательств	23
13. Изменения в УП, расчетных оценках и ошибки.....	26
14. Бухгалтерские суждения	30
15. Контроль и аудит	32
16. Тайна бухгалтерской информации.....	32
17. Хранение учетно-бухгалтерской информации	32
18. Заключение	33
19. Нормативно – правовая база.....	33
2. Основные средства	34
1. Общие положения.....	34
2. Определения	34
3. Классификация и группировка.....	35
4. Принятие к учету и определение себестоимости объектов ОС	36
Приобретение ОС за плату	37
Приобретение объектов ОС в обмен (частичный) на актив другого типа	38
Строительство объектов ОС.....	39
Приобретение ОС на безвозмездной основе и оприходование излишков при инвентаризации	40
Приобретение объектов ОС в качестве вклада в уставный капитал	41
Понятие и критерии отнесения ОС к одному инвентарному объекту.....	41
5. Оценка ОС после признания	42
6. Амортизация.....	42
Определение срока полезной службы.....	43
Изменение срока полезной службы.....	45
7. Последующие затраты.....	46
8. Прекращение признания ОС.....	47
9. Требования к раскрытию в отчетности	48
10. Нормативно – правовая база.....	49
3. Аренда	50

1.	Общие положения.....	50
2.	Определения.....	50
3.	Классификация и группировка.....	53
4.	Учетные принципы.....	54
5.	Финансовая аренда.....	57
	Учет финансовой аренды у арендатора.....	57
	Учет финансовой аренды у арендодателя.....	58
6.	Операционная аренда.....	58
	Учет операционной аренды у арендатора.....	58
	Учет операционной аренды у арендодателя.....	59
7.	Продажа с обратной арендой.....	59
	Продажа с обратной финансовой арендой.....	59
	Продажа с обратной операционной арендой.....	60
8.	Требования к раскрытию.....	60
9.	Нормативно – правовая база.....	62
4.	Нематериальные активы.....	63
1.	Общие положения.....	63
2.	Определения.....	63
3.	Классификация и группировка.....	64
4.	Принципы учета нематериальных активов.....	65
	Принятие к учету.....	65
	Определение себестоимости.....	66
	Последующие затраты: учет затрат после приобретения или создания.....	70
	Оценка после первоначального признания.....	71
	Амортизация.....	71
5.	Требования к раскрытию в отчетности.....	73
6.	Нормативно-правовая база.....	74
5.	Инвестиционная собственность.....	75
1.	Общие положения.....	75
2.	Определения.....	75
3.	Классификация и группировка.....	76
4.	Принятие к учету объектов.....	76
5.	Определение первоначальной стоимости объектов.....	77
6.	Последующее признание и оценка.....	77
7.	Амортизация объектов инвестиционной собственности.....	77
8.	Обесценение.....	78
9.	Выбытие объектов инвестиционной собственности.....	78
10.	Требования к раскрытию в отчетности.....	78
11.	Нормативно – правовая база.....	79
6.	Финансовые инструменты.....	80
1.	Общие положения.....	80

2.	Определения	80
3.	Классификация и группировка	83
	Классификация финансовых инструментов	83
4.	Основные положения УП	85
	Учет поступлений финансовых активов и обязательств	85
	Финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли и убытки	86
	Инвестиции, удерживаемые до погашения	87
	Займы выданные и полученные	88
	Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи	89
	Дебиторская и кредиторская задолженность	92
	Учет выпущенных облигаций	94
	Финансовые гарантии	95
	Обесценение финансовых вложений	96
	Учет хеджирования	97
	Прекращение признания финансового инструмента	100
5.	Требования к раскрытию	102
6.	Нормативно – правовая база	105
7.	Товарно-материальные запасы.....	106
1.	Общие положения	106
2.	Определения	106
3.	Классификация и группировка	107
4.	Основные положения по учету запасов	108
	Учетные принципы	108
	Поступление запасов	109
	Учет внутреннего перемещения запасов	114
	Учет запасов, переданных и полученных на ответственное хранение или в переработку	114
	Порядок создания и учет резервов на возможное обесценение запасов	115
	Выбытие запасов	117
5.	Учет отдельных видов запасов	117
6.	Требования к раскрытию в отчетности	117
7.	Нормативно – правовая база	118
8.	Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность	119
1.	Общие положения	119
2.	Определения	119
3.	Критерии классификации	120
4.	Оценка и признание долгосрочных активов, предназначенных для продажи	121
5.	Изменения в планах продажи	122
6.	Требования к раскрытию в отчетности	123

7.	Нормативно – правовая база.....	125
9.	Обесценение активов.....	126
1.	Общие положения.....	126
2.	Определения.....	126
3.	Классификация и группировка.....	127
4.	Общие принципы.....	127
5.	Алгоритм проверки активов на обесценение.....	129
	Признаки обесценения активов и генерирующих единиц.....	129
	Правила проведения теста на обесценение.....	130
	Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу.....	131
	Определение ценности использования актива.....	131
6.	Признание убытков от обесценения.....	133
	Признание и оценка убытков от обесценения для отдельных активов.....	133
	Распределение убытка от обесценения на активы в рамках генерирующей единицы.....	133
7.	Восстановление убытка от обесценения.....	134
	Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива.....	134
	Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы.....	134
8.	Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	135
9.	Нормативно – правовая база.....	137
10.	Денежные средства.....	138
1.	Определения.....	138
2.	Классификация и группировка.....	138
3.	Учет денежных средств.....	139
4.	Учет денежных эквивалентов.....	140
5.	Учет денежных средств в иностранной валюте.....	140
6.	Отчет о движении денежных средств.....	140
7.	Требования к раскрытию в отчетности.....	144
8.	Нормативно – правовая база.....	144
11.	Капитал.....	145
1.	Общие положения.....	145
2.	Определения.....	145
3.	Классификация и группировка.....	145
4.	Уставный капитал.....	146
5.	Дополнительно оплаченный капитал.....	146
6.	Резервы.....	146
7.	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).....	147
8.	Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	147
9.	Нормативно – правовая база.....	148
12.	Вознаграждения работникам.....	150

1.	Общие положения.....	150
2.	Определения.....	150
3.	Классификация и группировка.....	150
4.	Признание и оценка.....	150
	Краткосрочные вознаграждения работникам.....	150
	Вознаграждения по окончании трудовой деятельности.....	153
	Прочие долгосрочные вознаграждения работникам.....	156
	Компенсационные выплаты в связи с потерей работы.....	157
5.	Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	172
6.	Нормативно – правовая база.....	159
13.	Доходы.....	161
1.	Общие положения.....	161
2.	Определения.....	161
3.	Классификация и группировка доходов.....	161
4.	Основные положения по учету доходов.....	161
	Признание доходов.....	162
	Оценка доходов.....	163
5.	Учет отдельных видов доходов.....	164
	Учет доходов от грузовых перевозок.....	164
	Учет доходов будущих периодов.....	165
	Учет доходов от продажи активов.....	166
	Учет штрафов полученных.....	166
	Учет доходов от списания кредиторской задолженности.....	167
	Учет прочих доходов.....	167
6.	Требования к раскрытию.....	167
7.	Нормативно – правовая база.....	168
14.	Государственные субсидии.....	169
1.	Общие положения.....	169
2.	Определения.....	169
3.	Классификация и группировка.....	170
4.	Основные положения по учету государственных субсидий.....	170
	Признание государственных субсидий.....	170
	Оценка средств государственного субсидирования.....	171
	Использование средств государственного субсидирования.....	171
5.	Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	172
6.	Нормативно – правовая база.....	172
15.	Расходы.....	174
1.	Общие положения.....	174
2.	Определения.....	174
3.	Классификация и группировка.....	174
4.	Основные положения по учету расходов.....	176

Методика признания расхода и оценка расходов	176
Принцип начисления для отражения расходов текущего отчетного периода	178
5. Учет отдельных видов расходов	178
Учет расходов будущих периодов.....	178
Учет убытков от выбытия ОС.....	179
6. Требования к раскрытию	179
7. Нормативно – правовая база.....	179
16. Затраты по займам.....	180
1. Общие положения.....	180
2. Определения	180
3. Классификация.....	180
4. Основные положения УП.....	181
Расходы, связанные с получением займов	181
Проценты по займам	182
Амортизация дисконта или премии по векселям и облигациям	184
Проценты по финансовой аренде	184
5. Требования к раскрытию	184
6. Нормативно – правовая база.....	185
17. Социальная сфера	186
1. Общие положения.....	186
2. Определения	186
3. Классификация и группировка.....	186
4. Учет объектов социальной сферы.....	186
Объекты социальной сферы, решение о приобретении или создании которых, принимается Единственным акционером	186
Объекты социальной сферы, создаваемые или приобретаемые с целью использования для собственных нужд Общества и расходы, понесенные Обществом, для формирования положительного имиджа Общества	187
Затраты, инициированные Единственным акционером.....	188
5. Требования к раскрытию	188
6. Нормативно-правовая база	188
18. Учет корпоративного подоходного налога	189
1. Общие положения.....	189
2. Определения	189
3. Классификация и группировка.....	190
4. Учетные принципы	190
Текущий налог на прибыль	191
Отложенные налоговые активы и обязательства.....	192
Списание отложенных налоговых активов/обязательств	194

Отложенный налог на прибыль при консолидации финансовой отчетности	195
Влияние изменения ставки налога на прибыль.....	196
Методика расчета отложенного налога на прибыль.....	197
5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	197
6. Нормативно – правовая база.....	199
19. Учет операций в иностранной валюте.....	200
1. Общие положения.....	200
2. Определения.....	200
3. Классификация и группировка.....	201
4. Учетные принципы.....	201
Первоначальное признание активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.....	201
Последующая оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте.....	202
5. Перевод в валюту отчетности.....	204
6. Требования к раскрытию в отчетности.....	205
7. Нормативно – правовая база.....	205
20. Резервы, условные обязательства и условные активы.....	206
1. Общие положения.....	206
2. Определения.....	206
3. Классификация и группировка.....	207
4. Признание и оценка условных фактов хозяйственной деятельности.....	207
Условные обязательства.....	207
Резервы.....	208
Условные активы.....	210
Порядок оценки вероятности.....	210
5. Требования к раскрытию.....	211
6. Нормативно-правовая база.....	212
21. События после отчетной даты.....	213
1. Общие положения.....	213
2. Определения.....	213
3. Классификация и группировка.....	213
4. Учет событий после отчетной даты.....	213
Корректирующие события.....	214
Некорректирующие события.....	215
Источники, содержащие информацию о событиях после отчетной даты.....	215
5. Влияние будущих событий на допущение непрерывности деятельности.....	217
6. Требования к раскрытию.....	217
7. Нормативно-правовая база.....	218

22. Связанные стороны	219
1. Общие положения.....	219
2. Определения.....	219
3. Классификация и группировка.....	219
4. Оценка операций со связанными сторонами	221
5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности.....	221
6. Нормативно – правовая база.....	222
23. Сегментная отчетность	223
1. Общие положения.....	223
2. Определения.....	223
3. Классификация и группировка.....	223
4. Основные положения	224
5. Нормативно – правовая база.....	224
24. Промежуточная финансовая отчетность	225
1. Общие положения.....	225
2. Определения.....	225
3. Содержание промежуточной финансовой отчетности	225
4. Признание и оценка	226
5. Требования к раскрытию в отчетности	228
6. Нормативно – правовая база.....	230
25. Объединение бизнесов.....	231
1. Общие положения.....	231
2. Определения.....	231
3. Применяемый метод учета.....	232
4. Подготовка финансовой отчетности.....	234
5. Нормативно – правовая база.....	237
26. Подготовка консолидированной финансовой отчетности	237
1. Общие положения	237
2. Учет дочерних организаций.....	240
3. Учет инвестиций в ассоциированные организации и совместные соглашения.....	253
4. Учет инвестиций по фактической себестоимости	259
5. Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности.....	259
6. Раскрытие информации	260
7. Нормативно – правовая база	264
27. Оценка справедливой стоимости.....	264
1. Сфера применения	264
2. Определения	265

3.Оценка	268
4. Раскрытие информации	286
5.Нормативно – правовая база	290
28. Применение дисконтирования	291
1.Общие положения	291
2. Определения	291
3. Принципы дисконтирования	291
4. Нормативно – правовая база.....	298

1. Введение и система понятий

1. Общие положения

1. Учетная политика Акционерного общества «Қазтеміртранс» (далее – Общество) разработана на основании Закона Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года № 234-III «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», Концепции подготовки и представления финансовой отчетности, Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО), включающие в себя международные стандарты финансовой отчетности – МСФО (IFRS), Международные стандарты бухгалтерского учета – МСБУ (IAS) и Интерпретации к ним, а также методических рекомендаций по применению МСФО, разработанных уполномоченным органом по регулированию бухгалтерского учета и финансовой отчетности.

2. Учетная политика (далее – УП) Общества не противоречит требованиям Закона Республики Казахстан «О естественных монополиях и регулируемых рынках», Закону «О конкуренции» и методике ведения раздельного учета доходов, затрат, и задействованных активов, действующей в Обществе на дату принятия УП.

Все изменения и дополнения в УП подлежат согласованию с уполномоченным органом.

3. Принципы УП Общества распространяются на все его структурные подразделения.

4. Положения настоящей УП применяются к учету и отчетности Общества с 1 января 2013 года.

2. Организационно-правовой статус

5. Общество создано в соответствии с Законом Республики Казахстан «Об акционерных обществах» и решением Совета директоров Закрытого акционерного общества «Национальная Компания «Қазақстан темір жолы» от 5 сентября 2003 года (протокол №9) согласно приказа Президента Закрытого акционерного общества «Национальная Компания «Қазақстан темір жолы» от 09.10.2003 года № 719-Ц «О создании акционерного общества «Қазжелдортранс».

6. В соответствии с решением Правления Акционерного общества «Национальная компания «Қазақстан темір жолы» от 4 октября 2006 года (протокол №02/20) и приказом исполняющего обязанности Президента Акционерного общества «Национальная компания «Қазақстан темір жолы» от 10 января 2007 года № 33-Ц «Об утверждении устава Акционерного общества «Қазтеміртранс» Общество было переименовано в Акционерное общество «Қазтеміртранс».

7. Общество перерегистрировано Департаментом юстиции города Астана 24 января 2007 года (свидетельство о государственной перерегистрации 14750-1901-АО).

8. Общество является юридическим лицом и осуществляет свою деятельность на основе законодательства Республики Казахстан и Устава Общества.

9. Общество имеет текущие (в тенге и в иностранной валюте), и другие счета в банках, печать с указанием своего наименования на государственном и русском языках, товарный знак и может иметь иную символику, образцы, которой утверждаются и регистрируются в установленном порядке, а также штампы на государственном, русском языках, фирменные бланки и другие реквизиты

10. Учредителем Общества и Единственным акционером Общества является Акционерное общество «Национальная Компания «Қазақстан темір жолы» (далее – АО «НК «КТЖ»).

11. Основные виды деятельности Общества определены в соответствии с Уставом Общества. Основными видами деятельности Общества являются:

- 1) перевозка грузов;
- 2) оказание транспортно-экспедиционных услуг;
- 3) оказание услуг оператора вагонов, управление вагонным парком, ведение учета вагонов принадлежности Общества, находящихся на территории Республики Казахстан и за её пределами;
- 4) предоставление в имущественный наем (аренду) грузовых вагонов;
- 5) ремонт грузовых вагонов и их узлов и деталей;
- 6) сбор (заготовка), хранение, переработка, реализация металлолома;
- 7) иная деятельность, технологически либо неразрывно связанная с предоставляемыми услугами (товарами, работами).

12. Органами Общества являются:

- 1) высший орган – Единственный акционер;
- 2) орган управления – Совет директоров;
- 3) исполнительный орган – Правление;
- 4) орган, осуществляющий контроль за финансово-хозяйственной деятельностью Общества – Служба внутреннего аудита АО «НК «КТЖ».

13. Председатель Правления – Президент Общества – осуществляет руководство текущей деятельностью Общества.

3. Цели учетной политики

14. УП определяет существенные принципы бухгалтерского учета и подготовки отдельной и консолидированной финансовой отчетности Общества, без информации о которых невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств и финансовых результатов деятельности Общества.

15. УП призвана обеспечить:

- 1) выполнение основных допущений учета;

2) соответствие финансовой информации следующим качественным характеристикам: значимость и достоверное представление;

3) единство методики при организации и ведении бухгалтерского учета в Обществе;

4) оперативность реагирования системы бухгалтерского учета на изменения условий осуществления финансово-хозяйственной деятельности, в том числе обусловленных изменениями законодательных, нормативных актов и МСФО.

4. Функциональная валюта и валюта представления отчетности

16. Функциональной валютой и валютой отчетности Общества является национальная валюта Республики Казахстан – казахстанский тенге. Финансовая отчетность иностранной деятельности переводится в валюту отчетности Общества. Активы и обязательства пересчитываются по курсу на соответствующую балансовую дату. Отчет о совокупном доходе пересчитывается по курсу на день совершения операции или по среднему курсу, если последний обеспечивает приближенное значение суммарного эффекта к фактическим курсам.

5. Пользователи УП

17. Настоящей УП в своей деятельности руководствуются все лица, связанные с решением вопросов, регламентируемых УП, в частности:

1) руководство Общества;

2) работники служб и подразделений Общества, отвечающие за своевременное и качественное выполнение всех видов учетных работ и составление достоверной отчетности всех видов;

3) работники иных служб и подразделений Общества.

6. Отчетный период

18. Отчетным периодом для целей составления финансовой отчетности является календарный год (с 1 января по 31 декабря). Промежуточная финансовая отчетность составляется на ежеквартальной основе.

7. Основные допущения

19. Учет по принципу начисления

Финансовая отчетность Общества составляется по принципу начисления за исключением отчета о движении денежных средств. Согласно этому принципу результаты операций и прочих событий признаются по мере их возникновения (а не в момент получения или выплаты денежных средств и

эквивалентов) и отражаются в учетных записях и в финансовой отчетности в том периоде, к которому они относятся.

Расходы в отчете о совокупном доходе признаются на основе принципа соотношения, т.е. на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениями по конкретным статьям доходов.

Финансовая отчетность, подготовленная с использованием метода начисления, представляет пользователям информацию не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но также и об обязательствах по уплате денежных средств в будущем и о ресурсах, которые предполагают получение денежных средств в будущем. Такая финансовая отчетность представляет информацию о прошлых операциях и прочих событиях, которая наиболее полезна для пользователей при принятии экономических решений.

20. Непрерывность деятельности

Финансовая отчетность подготавливается на основе допущения, что Общество функционирует непрерывно, и будет вести операции в обозримом будущем. Следовательно, предполагается, что у Общества нет ни намерения, ни необходимости в ликвидации или в существенном сокращении масштабов деятельности. Если такое намерение или необходимость существует, или имеются серьезные сомнения в способности Общества непрерывно осуществлять свою деятельность, финансовая отчетность должна составляться на другой основе, и применяемая основа должна раскрываться.

21. Учёт в соответствии с требованиями уполномоченных органов

Учет в Обществе ведется в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан «О естественных монополиях и регулируемых рынках» и методикой ведения раздельного учета доходов, затрат, и задействованных активов, действующей в Обществе на дату принятия УП.

8. Качественные характеристики финансовой отчетности

22. Качественные характеристики являются атрибутами, делающими представляемую в финансовой отчетности информацию полезной для пользователей. Выделяют две основные качественные характеристики финансовой отчетности: значимость и достоверное представление.

23. Для того, чтобы быть полезной, информация должна быть как значимой, так и достоверно представленной. Ни достоверное представление незначительных явлений, ни недостоверное представление значимых явлений не поможет пользователям принять хорошие решения.

Финансовая информация представляет экономические явления в повествовательной и цифровой форме. Для того чтобы быть полезной, финансовая информация должна не только представлять значимые явления, но и достоверно представлять явления, которые она предназначена представлять.

Для совершенно достоверного представления, описание должно иметь три характеристики. Оно должно *быть безошибочным, нейтральным и полным.*

24. Значимость

Чтобы быть полезной, информация должна быть значимой для пользователей, принимающих решение. Информация является значимой, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или корректировать их прошлые оценки.

Значимая финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями. Информация может повлиять на принятие решения, даже если некоторые пользователи решат не воспользоваться ей или уже осведомлены о ней из других источников.

На значимость информации влияют ее:

- 1) характер, иногда сам характер предопределяет ее значимость;
- 2) существенность.

Информация считается существенной, если ее пропуск или искажение может повлиять на решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности.

25. Достоверное представление

Для того, чтобы быть надежной, информация должна достоверно представлять операции и прочие события, которые представлены, либо должны быть представлены в будущем. Таким образом, например, бухгалтерский баланс должен достоверно отражать операции и другие события, результатом которых на отчетную дату стали активы, обязательства и капитал, отвечающие критериям признания.

Может существовать риск недостоверного предоставления информации. Это не означает намеренное искажение информации, а скорее результат возникающих трудностей либо в идентификации операций и других событий для их измерения или в разработке и применении методов измерения и представления. В определенных случаях измерение финансового воздействия операций и других событий может быть настолько неопределенным, что Общество в целом не признает их в своей финансовой отчетности.

26. Безошибочность

Достоверное представление не означает точное во всех отношениях.

Безошибочное означает отсутствие ошибок или пропусков в описании явлений, кроме того, процесс, использованный для подготовки отчетной информации, выбран и применен без ошибок. Например, оценка ненаблюдаемой на рынке цены или стоимости не может быть определена как точная или неточная. Тем не менее, представление такой оценки будет достоверной, если сумма четко и точно указана как оценка, характер и ограничения процесса оценки пояснены, и ошибки не допущены в выборе и применении соответствующего процесса разработки оценки.

27. Нейтральность

Нейтральное описание является объективным в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное описание не является односторонним и узким, отягощенным, приуменьшенным или иным образом манипулированным в целях увеличения вероятности благоприятности или неблагоприятности восприятия финансовой информации пользователями. Нейтральная информация не означает бесцельную информацию, не имеющую влияния на поведение. Напротив, значимая финансовая информация способна, по определению, повлиять на решения пользователей.

28. Полнота

Полное описание включает всю информацию, необходимую для пользователя для понимания описываемых явлений, включая все необходимые описания и пояснения. Например, полное описание группы активов должно включать, по меньшей мере, описание характера активов группы, цифровое описание всех активов группы, а также описание, что представляет собой цифровое описание (например, первоначальная стоимость, скорректированная стоимость или справедливая стоимость). По некоторым статьям, полное описание может также подразумевать пояснения существенных фактов качества и характера статей, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на их качество и характер, а также процесс, использованный для определения цифрового описания.

29. Понятность

Информация в финансовой отчетности должна быть понятной и доступной для пользователей. Пользователи должны обладать достаточными знаниями в сфере деловой и экономической деятельности и бухгалтерского учета. Пользователи должны правильно отвечать на возникающие сложные вопросы для принятия правильных экономических решений, и данные вопросы не могут быть исключены только из-за того, что могут оказаться слишком сложными для понимания определенными пользователями.

30. Сопоставимость

Сопоставимость является качественной характеристикой, позволяющей пользователям определять и понять схожесть и разность статей. В отличие от других качественных характеристик, сопоставимость не связана с одной статьей. Сравнение требует, по меньшей мере, две статьи.

Последовательность, хотя связана с сопоставимостью, представляет другое. Последовательность относится к применению подобных методов к подобным статьям от периода к периоду в отчитывающейся организации, или в отдельном периоде по организациям.

Для того, чтобы информация была сопоставимой, подобные вещи должны выглядеть одинаково, и разные вещи должны выглядеть по-разному. Сопоставимость финансовой информации не улучшается посредством увеличения сопоставимости разных вещей или посредством уменьшения сопоставимости подобных вещей.

Некоторая степень сопоставимости, вероятно, будет обеспечена посредством соответствия фундаментальным качественным характеристикам. Достоверное представление соответствующих экономических явлений должно содержать определенную степень сопоставимости с достоверным представлением подобных экономических явлений другой отчитывающейся организацией.

Хотя одно и то же экономическое явление может быть достоверно представлено различными способами, разрешение альтернативных методов учета одного и того же экономического явления уменьшает сопоставимость.

Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сопоставлять:

- 1) финансовую отчетность Общества за разные периоды, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности;
- 2) финансовую отчетность разных организаций, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Важным условием сопоставимости, как качественной характеристики, является информирование пользователей о вариантах УП, которой руководствовались в процессе подготовки финансовой отчетности, любых изменениях в ней и результатах этих изменений.

Ведение бухгалтерского учета является неэффективным, если принятая политика не обеспечивает такие качественные характеристики, как значимость и достоверное представление, и нецелесообразно оставлять УП без изменений, когда имеется более значимая и достоверная альтернатива.

Так как пользователи должны иметь возможность сравнивать финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении Общества с течением времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

31. Своевременность

Своевременность означает своевременное обеспечение информации для лиц, принимающих решения, которая может повлиять на такие решения. Обычно, чем старше информация, тем она менее полезна. Тем не менее, некоторая информация может оставаться своевременной в течение долгого периода после окончания отчетного периода, так как, например, некоторым пользователям потребуется определить и оценить тенденции.

32. Сверяемость

Сверяемость помогает заверить пользователей в том, что информация достоверно представляет экономические явления, которая она предназначена представлять. Сверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут достичь консенсуса, хотя необязательно полного согласия в отношении того, что определенное описание является достоверным представлением. Для того, чтобы количественная информация была сверяемой,

она необязательно должна быть единой оценкой. Ряд возможных сумм и связанных вероятностей может также быть сверяемым.

Сверка может быть прямой или косвенной. Прямая сверка означает сверку суммы или другого представления посредством непосредственного наблюдения, например, посредством подсчета денежных средств. Косвенная сверка означает проверку внесения данных в модель, формулу или другие методы и пересчет результатов с использованием той же методологии. Например, сверка балансовой стоимости товарно-материальных запасов посредством проверки исходных данных (количества и стоимости) и пересчета конечного баланса по товарно-материальным запасам с использованием одного и того же допущения потока стоимостей.

33. Концепции капитала и поддержания капитала

При составлении финансовой отчетности Общество исходит из концепции финансового капитала. В данной концепции финансовый капитал является синонимом чистых активов (или собственного капитала) Общества. Физический капитал (т.е. его операционная способность) рассматривается как продуктивная способность, производственная мощность Общества, которая определяется объемом оказания услуг (выпуска продукции).

При выборе приемлемой концепции капитала Общество ориентируется на потребности пользователей. Понятие финансового капитала применяется, если пользователи в основном обеспокоены поддержанием номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала. Если же пользователей в большей степени беспокоит производственная мощность Общества, то следует руководствоваться концепцией физического капитала. Выбор концепции отражает цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, несмотря на определенные трудности расчета отдельных показателей, обусловленные применением той или иной концепции.

Поддержание финансового капитала. В соответствии с данным понятием прибыль имеет место только в том случае, когда финансовая (денежная) величина чистых активов на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода (без учета вкладов собственников или выплат им в течение отчетного периода). Поддержание финансового капитала может быть оценено или в номинальных денежных единицах, или в единицах постоянной покупательной способности.

Поддержание физического капитала. В соответствии с данным понятием прибыль считается полученной только в том случае, когда производительная способность (операционная мощность) организации на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода (без учета вкладов собственников или выплат им в течение отчетного периода).

34. Взаимозачет

Общество производит взаимозачет активов и обязательств только тогда, когда это требуется или разрешается в соответствии с другими разделами

настоящей УП. Финансовые активы и обязательства взаимозачитываются, и в бухгалтерском балансе отражается чистая величина только в тех случаях, когда существует юридически установленное право произвести взаимозачет отраженных сумм, а также намерение либо произвести взаимозачет, либо одновременно реализовать актив и урегулировать обязательство.

Статьи доходов и расходов должны взаимозачитываться в следующих случаях:

- 1) какой-либо конкретный МСФО требует или разрешает это; или
- 2) прибыли, убытки и сопутствующие расходы, возникающие в результате таких же или аналогичных операций и событий, не являются существенными.

При несоблюдении указанных критериев взаимозачет не производится даже в тех случаях, когда доходы и расходы относятся к одной операционной деятельности, либо одному операционному сегменту.

Важно, чтобы как активы, так и обязательства, а также доходы и расходы представлялись в отчетах по отдельности, когда они являются существенными. Взаимозачет, за исключением случаев, когда он отражает содержание операции или события, снижает возможности пользователей по пониманию проведенных операций и оценке движения денежных средств Общества в будущем. Представление в отчетах активов за вычетом оценочных резервов не является взаимозачетом.

9. Элементы финансовой отчетности

35. Финансовая отчетность отражает финансовые результаты операций и других событий, группируя их по основным категориям в соответствии с экономическими характеристиками. Эти категории называются элементами финансовой отчетности. В балансе элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения, являются активы, обязательства и капитал. В отчете о совокупном доходе элементами, непосредственно связанными с измерением результатов деятельности, являются доходы и расходы.

36. Активы

Активы – это ресурсы, контролируемые Обществом, возникшие в результате прошлых событий, от которых Общество ожидает поступления экономических выгод в будущем.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в Общество различными способами. Например, актив может быть:

- 1) использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых Обществом;
- 2) обременен на другие активы;
- 3) использован для погашения обязательства;
- 4) распределен среди собственников Общества.

Общество должно представлять текущие (оборотные) и долгосрочные (внеоборотные) активы как отдельные разделы баланса.

Разграничение активов на текущие и долгосрочные зависит от продолжительности операционного цикла Общества.

Операционный цикл Общества – период между приобретением активов для обработки и их реализацией за денежные средства и их эквиваленты. Однако в ситуациях, когда операционный цикл Общества не может быть достоверно определен, допускается, что его продолжительность равна 12 месяцам.

После признания активов в качестве долгосрочных они не должны переклассифицироваться в текущие активы, если только они не соответствуют критериям признания в качестве предназначенных для продажи в соответствии с разделом «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» настоящей УП.

Активы классифицируются в качестве текущих в том случае, когда они удовлетворяют одному из следующих критериев, причем все остальные активы классифицируются как долгосрочные:

- 1) активы предполагается реализовать или они предназначены для продажи или потребления в ходе обычного операционного цикла Общества;
- 2) активы предназначены главным образом для продажи;
- 3) активы предполагается реализовать в течение 12 месяцев после отчетной даты;
- 4) активы представляют собой денежные средства или их эквиваленты¹, за исключением случаев, когда их запрещено обменивать или использовать для погашения обязательств в течение как минимум 12 месяцев после отчетной даты.

Исключением являются отложенные налоговые активы, которые не могут быть классифицированы в качестве оборотных активов.

37. Обязательства

Обязательства – это вероятные будущие потери экономических выгод, возникающие в результате существующих обязательств Общества передать активы или предоставить в будущем услуги вследствие операций или событий в прошлом отчетном периоде.

Урегулирование существующего обязательства обычно связано с оттоком из Общества ресурсов, содержащих экономическую выгоду, ради удовлетворения требований другой стороны. Урегулирование существующего обязательства может осуществляться несколькими способами, например:

- 1) выплатой денежных средств;
- 2) передачей других активов;

¹ см. раздел «Денежные средства»

- 3) предоставлением услуг;
- 4) заменой одного обязательства другим;
- 5) переводом обязательства в капитал.

Обязательство также может быть погашено другими средствами, такими как отказ или утрата кредитором своих прав.

Обязательство классифицируется как текущее (краткосрочное), если оно удовлетворяет любому из следующих критериев, причем все остальные обязательства классифицируются как долгосрочные:

1) обязательство предполагается погасить в ходе обычного операционного цикла Общества;

2) обязательство предназначено главным образом для продажи;

3) обязательство подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты;

4) Общество не имеет безусловного права отложить погашение соответствующего обязательства в течение как минимум 12 месяцев после отчетной даты;

5) исключением являются отложенные налоговые обязательства, которые не могут быть классифицированы в качестве текущих обязательств;

6) обязательства, которые подлежат погашению в течение 12 месяцев, классифицируются как текущие, в том случае если:

7) они должны быть погашены в течение 12 месяцев после отчетной даты, даже если:

первоначальные условия предусматривали период, превышающий 12 месяцев;

соглашение о рефинансировании или изменении графика платежей на долгосрочной основе заключается после отчетной даты и до того, как финансовая отчетность одобрена к выпуску;

8) Общество нарушает обязательства по долгосрочному кредитному соглашению на отчетную дату или до нее, в результате чего обязательство подлежит погашению по требованию.

Однако вышеуказанные обязательства классифицируются как долгосрочные, если предполагается их рефинансирование на долгосрочной основе. Данная информация раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности.

38. Капитал

Капитал – это доля в активах Общества, остающаяся после вычета всех обязательств².

39. Результаты деятельности Общества

² см. раздел «Собственный капитал»

Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доходы и расходы.

Доходы – это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока (или увеличения) активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, за исключением притока, относящегося к взносам акционеров (собственников имущества)³.

Расходы – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала, не связанного с его распределением между акционерами (собственниками имущества)⁴.

10. Признание компонентов финансовой отчетности

40. Признание – процесс включения в баланс или отчет о совокупном доходе объекта, который подходит под определение одного из элементов финансовой отчетности и удовлетворяет нижеуказанным критериям признания. Признание содержит словесное описание статьи и ее денежное выражение, и включение этой суммы в итоги отчета о финансовом положении или отчета о совокупном доходе.

41. Объект, отвечающий определению элемента финансовой отчетности, признается, если:

- 1) существует вероятность того, что любые будущие экономические выгоды, связанные с объектами, будут получены (утрачены);
- 2) фактические затраты на приобретение или стоимость объекта могут быть надежно оценены.

42. Взаимосвязь между элементами финансовой отчетности означает, что статья, отвечающая определению и критериям признания для конкретного элемента, например актива, автоматически требует признания другого элемента, например, дохода или обязательства.

43. При оценке соответствия статьи этим критериям и, следовательно, возможности его признания в финансовой отчетности, необходимо учитывать фактор существенности.

44. Признание активов

Актив признается в случае, если существует вероятность получения будущих экономических выгод, а также стоимость или оценка актива могут быть надежно измерены.

³ см. раздел «Доходы»

⁴ см. раздел «Расходы»

45. Признание обязательств

Обязательство признается в случае, если существует вероятность выбытия ресурсов, содержащих экономическую выгоду, из Общества при погашении обязательства, а также, при условии, что сумма обязательства может быть надежно измерена.

46. Признание доходов

Доход признается в случае увеличения будущих экономических выгод в форме прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, и что может быть надежно измерено.

47. Признание расходов

Расход признается в случае сокращения будущих экономических выгод в форме уменьшения активов или возникновения обязательств, что приводит к уменьшению капитала, и что может быть надежно измерено.

11. Состав финансовой отчетности

48. Полный комплект документов финансовой отчетности состоит из следующих отчетов:

- 1) Баланс;
- 2) Отчет о совокупном доходе;
- 3) Отчет об изменениях в капитале за период;
- 4) Отчет о движении денежных средств за период;
- 5) Примечания к финансовой отчетности (пояснительная записка), включающие существенные положения УП и прочие пояснительные примечания.

Общество согласно приказу Министра финансов Республики Казахстан от 20 августа 2010 года № 422 «Об утверждении перечня и форм годовой финансовой отчетности для публикации организациями публичного интереса (кроме финансовых организаций)» предоставляет в уполномоченные органы комплект документов финансовой отчетности:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) отчет о прибылях и убытках;
- 3) отчет о движении денежных средств;
- 4) отчет об изменениях в капитале;
- 5) пояснительную записку.

12. Инвентаризация имущества и обязательств

49. Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности Общество проводит инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

50. Основными целями инвентаризации являются:

- 1) выявление фактического наличия имущества;
- 2) сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета и финансовой отчетности;
- 3) проверка полноты отражения в учете обязательств.

51. Одновременно инвентаризация обеспечивает:

- 1) контроль сохранности имущества Общества;
- 2) выявление неликвидных запасов;
- 3) проверку соблюдения правил, условий хранения, содержания и эксплуатации имущества.

52. Инвентаризации подлежит все имущество независимо от его местонахождения, а также не принадлежащие Обществу, но числящиеся в учете (имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное согласно договору найма, полученное для переработки, принятое на комиссию), а также имущество, неучтенное по каким – либо причинам, и все виды обязательств.

53. Плановая инвентаризация имущества и обязательств проводится не менее одного раза в год по решению руководителя Общества либо уполномоченного им лица перед составлением годовой финансовой отчетности.

54. Кроме того, инвентаризация в обязательном порядке проводится:

- 1) при смене материально-ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- 2) при установлении фактов хищения или злоупотребления, а также порчи основных средств и/или запасов;
- 3) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- 4) при реорганизации Общества перед составлением разделительного баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством Республики Казахстан.

55. В зависимости от степени охвата проверкой активов и обязательств различают:

- 1) полную инвентаризацию, которая охватывает все без исключения активы и обязательства;
- 2) частичную инвентаризацию, которая охватывает один или несколько видов активов и обязательств;
- 3) выборочную инвентаризацию.

56. По срокам проведения инвентаризация бывает:

- 1) плановая (в установленные сроки);
- 2) внеплановая (по мере необходимости);
- 3) внезапная (по требованию государственных органов в соответствии с их компетенцией, Единственного акционера, руководства Общества).

57. Плановая инвентаризация проводится в следующие сроки:

Имущество и обязательства	Срок на
Запасы	1 октября
Долгосрочные активы (объекты, относящиеся к основным средствам, незавершенному строительству; инвестиционной собственности; долгосрочным активам, предназначенным для продажи; нематериальные активы)	1 ноября
Расчеты, денежные средства, денежные документы, бланки строгой отчетности	1 января

58. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

- 1) излишки запасов приходуется по справедливой стоимости⁵;
- 2) излишки основных средств – по справедливой стоимости⁶;
- 3) суммы недостач и порчи запасов списываются со счетов учета по их себестоимости;
- 4) суммы недостач по основным средствам – по балансовой стоимости.

59. Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета признаются:

- 1) излишки – прочими доходами;
- 2) недостачи, в случае установления виновных лиц, подлежат возмещению указанными лицами;
- 3) недостачи, в случае невозможности установления виновных лиц, – прочими расходами.

60. Основания, по которым результаты инвентаризации могут быть признаны недействительными:

- 1) отсутствие материально-ответственного лица при проведении инвентаризации;
- 2) отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации;
- 3) не оговорены исправления в инвентаризационных описях;
- 4) инвентаризационные описи оформлены не в соответствии с требованиями, предъявленными к данным объектам.

61. Правила проведения инвентаризации устанавливаются в соответствии с локальным актом Общества, определяющим порядок проведения инвентаризации имущества и обязательств Общества.

⁵ см. раздел «Товарно-материальные запасы»

⁶ см. раздел «Основные средства»

13. Изменения в УП, расчетных оценках и ошибки

62. Изменения в УП

Пользователи финансовой отчетности должны иметь возможность сопоставлять данную финансовую отчетность на протяжении определенного промежутка времени для того, чтобы определить тенденции изменения финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств Общества. Таким образом, УП должна применяться последовательно от одного периода к другому.

УП может быть изменена только в случае, если изменения:

- 1) требуются в соответствии с МСФО/МСБУ или Интерпретациями;
- 2) приведут к более достоверному отражению событий и сделок в финансовой отчетности Общества.

Следующие действия не являются изменениями в УП:

- 1) применение УП к событиям или операциям, отличающимся по существу от ранее происходивших событий или операций; и
- 2) применение новой УП к событиям или операциям, которые не были несущественными ранее или ранее не происходили.

63. Применение изменений в УП

Для целей учета в соответствии с МСФО изменение в УП должно применяться ретроспективно за исключением тех случаев, когда практически невозможно определить либо воздействие этого изменения на конкретный период, либо его кумулятивное воздействие. Любая полученная корректировка, относящаяся к периодам предшествующим отчетному, должна представляться в отчетности как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода. Сравнительная информация должна пересчитываться, если только это практически осуществимо.

Ретроспективный подход основывается на предположении, что новая УП применялась Обществом всегда. При изменении УП, связанной с более достоверным представлением данных в финансовой отчетности, применяется ретроспективный подход.

В случае если на начало текущего периода практически невозможно определить кумулятивное воздействие применения новой УП на все предшествующие периоды, Общество скорректирует соответствующую сравнительную информацию для того, чтобы применить новую УП перспективно с наиболее ранней практически возможной даты.

Если изменение в УП оказывает существенное воздействие на текущий или любой из предшествующих отчетных периодов или может оказать существенное воздействие на последующие периоды, Общество раскрывает следующую информацию:

- 1) причины изменения;
- 2) сумму корректировки для текущего и для каждого из представленных периодов;

3) сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в сравнительную информацию; и

4) тот факт, что сравнительная информация была пересчитана, или что сделать это было практически невозможно.

При первоначальном применении стандарта или интерпретации Общество должно учитывать возникающие изменения в УП:

1) в соответствии со специальными переходными положениями (если предусмотрено в МСФО);

2) ретроспективно, в случае если стандарт или интерпретация не содержит специальных переходных положений, применимых к изменению.

При принятии нового стандарта или интерпретации, когда его первоначальное применение влияет на текущий или любой предшествующий период (за исключением случая, когда невозможно определить сумму корректировки) или на будущие периоды, раскрывается следующая информация:

1) название стандарта или интерпретации;

2) описание переходных положений, в соответствии с которыми было произведено изменение, а также положений, которые могут повлиять на будущие периоды;

3) характер изменения;

4) величину произведенных корректировок (для текущего периода и представленных предыдущих периодов);

5) величину произведенных корректировок, сделанных в более ранние, чем представленные, периоды;

6) за текущие и предшествующие периоды сумму корректировки каждой статьи финансовой отчетности;

7) обстоятельства, которые сделали ретроспективное применение практически невозможным, а также описание с какого времени и каким образом применялись изменения.

Если Общество еще не приняло новый стандарт, который был опубликован, но еще не вступил в силу, то необходимо раскрыть его влияние на УП в будущем, а также возможное влияние на финансовую отчетность при его применении.

64. Изменения в расчетных оценках

Подготовка отдельной и консолидированной финансовой отчетности Общества требует от руководства использования оценок и допущений, которые оказывают влияние на отраженные в финансовой отчетности суммы активов и обязательств, а также суммы доходов и расходов за отчетный период.

В результате факторов неопределенности, свойственных хозяйственной деятельности, многие статьи финансовой отчетности не могут быть рассчитаны с достаточной точностью. Процесс приблизительных расчетов предполагает суждения, основывающиеся на своевременной и актуальной информации.

Расчетная оценка может пересматриваться, если меняются обстоятельства, на которых она основывалась, или в результате появления новой информации, накопления опыта или последующего развития. По своей природе пересмотр расчетных оценок не относится к прошлым периодам и не является корректировкой ошибок.

В случае если различие между изменением в УП и изменением в расчетных оценках трудно провести, изменение трактуется как изменение в расчетных оценках, с надлежащим раскрытием информации.

Результат изменения в расчетных оценках должен включаться при определении чистой прибыли или убытка в:

- 1) периоде, когда произошло изменение, если оно влияет только на данный период; или
- 2) периоде, когда произошло изменение, и в будущих периодах, если оно влияет как на этот, так и на будущие периоды.

Изменение в расчетных оценках может влиять только на текущий период или на текущий и будущий периоды.

Результаты изменений в расчетных оценках должны быть включены в те же самые статьи финансовой отчетности, в которых были ранее учтены указанные расчетные значения.

Примерами изменений в расчетных оценках могут служить: изменение сроков и методов амортизации, пересмотр сумм резервов по сомнительным требованиям, пересмотр рыночной стоимости финансовых активов или финансовых обязательств и т.д.

65. Ошибки

Ошибки могут быть допущены в отношении признания, измерения, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не является достоверной, если она содержит существенные ошибки или несущественные ошибки, совершенные преднамеренно с целью достигнуть определенного представления финансового положения Общества, финансовых результатов и потоков денежных средств. Возможные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, должны быть скорректированы перед предоставлением финансовой отчетности. Однако существенные ошибки могут быть обнаружены и в последующих периодах, и такие ошибки прошлых периодов корректируются в сравнительной информации, представляемой в финансовой отчетности за этот последующий период.

Существенные ошибки прошлых периодов должны быть исправлены в финансовой отчетности за период, ближайший к периоду обнаружения ошибки путем:

- 1) пересчета сравнительных сумм за прошлый период, в котором данные ошибки были допущены;
- 2) пересчета входящих сальдо активов, обязательств и капитала на начало наиболее раннего из представленных периодов (в случае если ошибки

были допущены в периоде, предшествующему наиболее раннему из представленных).

Существенные ошибки прошлых периодов корректируются путем ретроспективного пересчета, т.е. таким образом, как если бы существенная ошибка была исправлена в том периоде, в котором она была совершена, за исключением случаев, когда не представляется возможным определить эффект от совершения ошибки в конкретном периоде или кумулятивный эффект ошибки.

В случае, когда не представляется возможным точно определить эффект от совершения ошибки на сравнительную информацию за один или более предшествующих периодов, пересчитываются входящие сальдо активов, обязательств и капитала на начало наиболее раннего из периодов, для которого практически возможно осуществить ретроспективный пересчет (таким периодом может быть текущий период).

В случае, когда не представляется возможным определить кумулятивный эффект необходимо осуществить пересчет сравнительной информации, начиная с периода, для которого практически возможно осуществить ретроспективный пересчет.

Корректировка ошибок прошлых периодов исключается из прибыли или убытка за период, в котором ошибка была обнаружена. Любая информация, представленная в отношении прошлых периодов, включая любые сводные финансовые данные, подлежит пересчету с наиболее раннего из практически возможных периодов.

Существует различие между исправлением ошибок и изменениями в расчетных оценках. Последние по своей природе являются приближенными значениями, которые могут нуждаться в пересмотре по мере поступления дополнительной информации. Прибыль или убыток, признанные по результатам условных фактов хозяйственной деятельности, которые не могли быть надежно оценены ранее, не представляет собой исправление ошибки.

В отношении ошибок Общество раскрывает следующую информацию:

- 1) характер существенной ошибки предшествующего периода;
- 2) величину исправления на начало самого раннего из представленных предыдущих периодов;
- 3) за текущие и предшествующие периоды сумму корректировки каждой статьи финансовой отчетности;
- 4) факт повторного представления сравнительной информации либо утверждение о практической невозможности такого представления, с описанием причины и момента исправления ошибки;
- 5) если ретроспективное отражение не может быть применимо к специфическому предшествующему периоду, необходимо раскрыть обстоятельства, которые привели к существованию данного условия, а также каким образом и с какого периода ошибка была исправлена.

66. Раскрытие вышеуказанной информации не требуется для последующих периодов.

14. Бухгалтерские суждения

67. Общество использует оценки и делает допущения, которые оказывают влияние на отражаемые в финансовой отчетности суммы и на балансовую стоимость активов и обязательств в течение учетного финансового периода. Оценки и суждения подвергаются постоянному критическому анализу и основаны на прошлом опыте руководства Общества и других факторах, в том числе на ожиданиях относительно будущих событий, которые считаются обоснованными в сложившихся обстоятельствах.

68. Общество также использует некоторые суждения, кроме требующих оценок, в процессе применения учетной политики. Суждения, которые оказывают наиболее значительное влияние на показатели, отражаемые в финансовой отчетности, и оценки, которые могут привести к необходимости существенной корректировки балансовой стоимости активов и обязательств в течение учетного финансового периода, включают следующие учетные принципы:

Обесценение и резервы

Гудвил.

Гудвил тестируется на наличие обесценения и тогда, когда обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость может быть обесценена. Возмещаемые суммы генерирующих единиц определяются на основании расчетов их ценности, полученной в результате их использования.

Обесценение инвестиций, имеющихся в наличии для продажи.

Общество считает, что инвестиции в капитал, имеющиеся в наличии для продажи, должны подвергаться обесценению, если наблюдается значительное или длительное снижение их справедливой стоимости до уровня, ниже стоимости приобретения. Для определения того, что является значительным или длительным, требуется применять профессиональные суждения. Формируя такие профессиональные суждения, Общество, среди прочих факторов, оценивает колебания цены акций. Кроме того, обесценение может иметь место, если имеется признак изменения технологий или признак ухудшения финансового положения объекта инвестиций, отрасли или сектора экономики, а также операционных и финансовых потоков денежных средств.

Финансовые активы, оцениваемые по амортизируемой стоимости.

Общество применяет суждения в ходе оценки финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости, на предмет наличия объективных признаков обесценения. При оценке на предмет обесценения кредитов и авансов Общество применяет профессиональные суждения о наличии признаков, свидетельствующих о снижении ожидаемых денежных потоков по кредитам. При оценке кредитов на портфельной основе руководство

применяет оценки на основе данных об убытках прошлых лет в отношении активов с аналогичными характеристиками кредитного риска.

Ассоциированные компании и совместные предприятия.

Общество применяет метод долевого участия и определяет необходимость признать дополнительный убыток от обесценения инвестиций Общества в ассоциированную компанию/ совместные предприятия. Общество определяет наличие объективных свидетельств обесценения инвестиций в ассоциированные компании/ совместные предприятия. Если инвестиции обесценены, Общество рассчитывает сумму обесценения как разницу между справедливой стоимостью ассоциированной компании/ совместные предприятия и текущей балансовой стоимостью приобретения.

Резервы по сомнительной дебиторской задолженности и авансам, выданным на приобретение долгосрочных активов.

Определение резервов Обществом по сомнительной дебиторской задолженности и авансам, выданным на приобретение долгосрочных активов, требуют от руководства применения значительных суждений. Начисление и пересмотр таких резервов производится исходя из длительности просрочки сроков погашения, исторического и ожидаемого поведения покупателя и других влияющих факторов.

Товарно-материальные запасы.

Общество создает резервы по неликвидным и устаревшим товарно-материальным запасам. Начисление и пересмотр размера такого резерва производится исходя из сроков нахождения запасов на складах, степени их пригодности к использованию в производственной деятельности.

Резервы по налоговым рискам.

При оценке налоговых рисков Общество учитывает вероятность возникновения обязательств касательно областей налоговых позиций, в отношении которых известно, что Общество не будет подавать апелляции по начислениям налоговых органов или не считает, что исход таких апелляций будет успешным. Такие оценки основаны на существенных суждениях и подлежат изменениям в случае изменений в налоговом законодательстве, оценках ожидаемого исхода потенциальных разбирательств и исхода текущих налоговых проверок, проводимых налоговыми органами. Если в результате суждений возникает необходимость создания резерва по налоговым рискам, то начисление или пересмотр размера такого резерва осуществляется исходя из результатов суждения Общества в отношении размера и вероятности возникновения обязательств.

Прочие активы.

Общество оценивает, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения прочих активов. Если такие признаки существуют, или если требуется проведение ежегодного тестирования на предмет обесценения, то Общество отражает активы по наименьшей из балансовой и возмещаемой стоимости. Возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшую

величину из справедливой стоимости актива за вычетом расходов на его реализацию и его стоимости использования.

Признание выручки.

Выручка признается, если существует вероятность того, что Общество получит экономическую выгоду, и если выручка может быть надежно оценена. В ходе признания выручки от реализации товаров и услуг Общество формирует существенные суждения.

15. Контроль и аудит

69. Внутренний контроль за финансово-хозяйственной деятельностью и соответствием учета и отчетности положениям УП Общества возлагается на Службу внутреннего аудита и Управление ревизий. Руководители бухгалтерских служб структурных подразделений Общества несут ответственность за достоверность бухгалтерского учета.

16. Тайна бухгалтерской информации

70. Содержание первичных документов и регистров бухгалтерского учета является информацией, составляющей коммерческую тайну, доступ к которой предоставляется лишь лицам, которые имеют разрешение руководства Общества и должностным лицам государственных органов в соответствии с законами Республики Казахстан.

Лица, имеющие доступ к указанным документам, обязаны не разглашать содержащуюся в них информацию без согласия Общества и не имеют права использовать ее в личных интересах. Лица, имеющие доступ к информации Общества, составляющей коммерческую тайну, несут ответственность за ее разглашение в соответствии с законами Республики Казахстан.

17. Хранение учетно-бухгалтерской информации

71. Общество хранит учетно-бухгалтерские данные в соответствии со сроками и порядком, установленными законодательством Республики Казахстан.

72. Первичные документы, регистры бухгалтерского учета на электронных и бумажных носителях хранятся 5 лет.

73. Карточки-справки (лицевые счета) работников – 75 лет.

74. Годовая финансовая отчетность и пояснительные записки к ней хранятся на постоянной основе.

75. Передаточные, разделительные и ликвидационные балансы, приложения и пояснительные записки к ним – на постоянной основе.

76. Годовые отчеты по налогам и другим обязательным платежам в бюджет хранятся на постоянной основе, квартальные – 5 лет, месячные – 1 год.

77. Договоры и соглашения хранятся 5 лет после истечения срока действия; договоры о материальной ответственности – 5 лет после увольнения материально-ответственного лица.

78. Первичные документы и итоговые записи распечатываются на бумаге или хранятся на электронных носителях. Структурные подразделения Общества представляют отпечатанные копии документов по требованию государственных контролирующих органов.

18. Заключение

79. Вопросы, не урегулированные настоящей УП, регулируются в соответствии с МСФО и действующим законодательством Республики Казахстан.

19. Нормативно – правовая база

80. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) Концепция подготовки и представления финансовой отчетности;
- 2) МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- 3) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 4) МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных бухгалтерских оценках и ошибки»;
- 5) МСБУ (IAS) 10 «События после отчетной даты».

81. Действующее законодательство Республики Казахстан в области финансовой отчетности.

2. Основные средства

1. Общие положения

82. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания, оценки и раскрытия основных средств в финансовой отчетности Общества.

83. Данный раздел не определяет правила учета:

- 1) обесценения основных средств⁷;
- 2) инвестиционной собственности⁸;
- 3) основных средств, классифицированных как предназначенные для продажи⁹;
- 4) биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью.

84. МСБУ (IAS) 17 «Аренда» предусматривает собственные правила признания и оценки объектов основных средств. В разделе «Аренда» настоящей УП содержится описание того, каким образом признается и оценивается объект основных средств, находящийся в финансовой аренде¹⁰. Однако после того, как объект основных средств был признан как объект, находящийся в финансовой аренде, к нему применяется порядок учета, предусмотренный настоящим разделом.

2. Определения

85. Балансовая стоимость - сумма, по которой актив признается в балансе после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

86. Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств и справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного для приобретения актива на момент его приобретения или сооружения.

87. Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

88. Амортизация – систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы.

⁷ см. раздел «Обесценение активов»

⁸ см. раздел «Инвестиционная собственность»

⁹ см. раздел «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

¹⁰ см. раздел «Аренда»

89. Справедливая стоимость – сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

90. Основные средства (ОС) – материальные активы, предназначенные для использования в производстве или поставке товаров и услуг, для сдачи в аренду третьим лицам, или для административных целей, которые Общество предполагает использовать в течение более чем одного отчетного периода.

91. Ликвидационная стоимость – расчетная сумма, которую Общество получило бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока полезной службы.

92. Срок полезной службы – это период времени, на протяжении которого Общество предполагает использовать актив, либо количество единиц производства или аналогичных единиц, которое Общество ожидает получить от использования актива.

3. Классификация и группировка

93. Для целей составления финансовой отчетности Общество использует следующую классификацию ОС по группам:

- 1) Земля;
- 2) Здания и сооружения;
- 3) Передаточные устройства;
- 4) Машины, оборудование;
- 5) Транспортные средства;
- 6) Инструменты;
- 7) Производственный инвентарь и принадлежности;
- 8) Хозяйственный инвентарь;
- 9) Многолетние насаждения;
- 10) Прочие ОС;
- 11) Офисное оборудование и мебель;
- 12) Объекты социальной сферы;
- 13) Неинвентарные ОС;
- 14) Незавершенное строительство:

приобретенные объекты ОС, требующие дополнительных затрат для приведения в рабочее состояние;

строительно-монтажные работы по строительству ОС, выполненные хозяйственным способом;

строительно-монтажные работы по строительству ОС, выполненные подрядным способом;

реконструкция и модернизация ОС, увеличивающая их стоимость;

прочие затраты по капитальным вложениям;

оборудование к установке;
крупные запасные части к установке;
затраты по закладке и выращиванию многолетних насаждений;
работы по коренному улучшению земель;
проектно-сметная документация.

4. Принятие к учету и определение себестоимости объектов ОС

94. В качестве ОС признаются материальные активы, для которых соблюдаются следующие основные условия:

- 1) актив предназначен для использования в течение срока продолжительностью свыше 12 месяцев;
- 2) себестоимость актива можно достоверно оценить;
- 3) актив приобретается не для последующей перепродажи в ближайшем будущем;
- 4) существует высокая вероятность, что актив способен приносить экономические выгоды в будущем.

95. В качестве ОС могут также признаваться объекты, использование которых может не приносить прямых экономических выгод для Общества, но которые необходимы для получения выгод от использования других объектов либо для предотвращения утраты экономических выгод (косвенные экономические выгоды). Примерами таких объектов являются ОС, приобретаемые для обеспечения безопасности или в целях защиты окружающей среды.

96. Крупные запасные части и резервное оборудование классифицируются как основные средства и учитываются в составе незавершенного строительства, если Общество рассчитывает использовать их в течение более одного периода. Аналогичным образом, если запасные части и сервисное оборудование могут использоваться только в связи с эксплуатацией объекта основных средств, они учитываются как основные средства в составе незавершенного строительства.

97. Колесные пары и тележки подвижного состава учитываются в составе запасов, так как они:

- 1) имеют незначительную стоимость относительно объекта ОС, на который они устанавливаются;
- 2) не используются с конкретным объектом;
- 3) могут быть установлены на объекты ОС, имеющие различные технические характеристики и сроки полезной службы, вследствие чего определение срока полезной службы таких запасных частей не представляется возможным.

98. Многолетние насаждения, высаживаемые вдоль железнодорожного полотна, и связанные с основной деятельностью Общества учитываются в составе ОС. Затраты на дополнительную посадку многолетних насаждений

списываются на текущие расходы. Затраты Общества на ботанические насаждения, используемые для озеленения и благоустройства территорий, признаются в составе расходов текущего периода.

99. Формирование себестоимости объекта ОС зависит от варианта его поступления.

Возможны следующие основные варианты поступления ОС:

- 1) приобретение ОС за плату;
- 2) приобретение объектов ОС в обмен (частичный) на актив другого типа;
- 3) строительство объектов ОС;
- 4) приобретение объектов ОС на безвозмездной основе и оприходование излишков при инвентаризации;
- 5) получение объектов ОС в качестве вклада в уставный капитал;
- 6) получение объектов ОС по договорам финансовой аренды ¹¹.

Приобретение ОС за плату

100. Себестоимость объекта ОС, приобретенного за плату, включает:

- 1) покупную цену (за вычетом скидок, предоставленных поставщиками), включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги, связанные с покупкой объекта ОС;
- 2) прямые затраты, относимые на доставку актива в нужное место и приведение объекта в работоспособное состояние (доставка, установка, монтаж и другое), позволяющее использовать объект ОС по назначению;
- 3) первоначальную оценку затрат на демонтаж, ликвидацию объекта ОС и восстановление природных ресурсов на занимаемом им участке.

101. Примерами прямых затрат, включаемых в себестоимость объекта ОС, являются:

- 1) затраты на выплату вознаграждений работникам (оплата труда работников), которые возникают непосредственно вследствие создания или приобретения объекта ОС;
- 2) стоимость доставки и погрузочно-разгрузочных работ;
- 3) стоимость установки;
- 4) затраты на пробный пуск, за вычетом чистых поступлений от пробных образцов товара или иных доходов (например, образцы произведенные при тестировании оборудования);
- 5) оформление подтверждающих право собственности документов, гонорары, юридические и консультационные услуги и др.

¹¹ см. раздел «Аренда»

102. Необходимым условием для включения любых затрат в себестоимость является непосредственная связь их с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния.

103. Административные и другие общие накладные затраты, которые не связаны с приобретением/созданием ОС, не включаются в фактические затраты на приобретение объектов ОС, а учитываются как расходы текущего периода в отчете о совокупном доходе. Например, затраты на подготовку и обучение персонала, затраты на внедрение нового продукта или услуги, включая затраты на рекламу и продвижение продукции.

104. Признание затрат прекращается, как только объект ОС доставлен в установленное место и приведен в состояние, необходимое для его использования по назначению, определенному руководством, т.е. как правило, в момент фактического завершения создания актива. Поэтому затраты, понесенные в процессе использования или передислокации объекта ОС, а также первоначальные операционные убытки не включаются в балансовую стоимость объекта.

105. Если имеет место отсрочка платежа за объект ОС на период, превышающий обычные условия оплаты, то разница между ценой в эквиваленте денежных средств и общей суммой платежа признается как процент за период кредитования¹², если только такой процент не признается в балансовой стоимости объекта ОС, в соответствии с порядком учета, предусмотренным МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

Приобретение объектов ОС в обмен (частичный) на актив другого типа

106. Объект, или группа объектов ОС могут приобретаться в обмен на неденежный (немонетарный актив) или комбинацию денежного (монетарного) и неденежного актива.

107. Себестоимость таких объектов ОС оценивается по справедливой стоимости переданного актива. Если операция по приобретению ОС включает частичную оплату денежными средствами, то справедливая стоимость товаров или услуг корректируется на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов.

108. Если операция по обмену основана не на коммерческой основе, или справедливая стоимость ни полученного актива, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то приобретенный объект ОС оценивается по балансовой стоимости переданного актива.

109. Если справедливая стоимость получаемого актива меньше остаточной балансовой стоимости переданного актива (скорректированной на

¹² см. раздел «Применение дисконтирования»

сумму доплат), то это свидетельствует об обесценении переданного актива. В этом случае остаточная балансовая стоимость переданного актива должна быть предварительно уменьшена до справедливой стоимости получаемого актива. Уменьшение остаточной балансовой стоимости передаваемого актива отражается как убыток от обесценения передаваемого актива.

Строительство объектов ОС

110. Себестоимость актива, созданного своими силами или подрядной организацией по заказу, определяется на основе тех же принципов, что и стоимость приобретенного за плату актива.

111. Учет капитального строительства, осуществляемого подрядным способом.

В случае привлечения сторонних подрядчиков на основании договора подряда первоначальная стоимость объекта ОС определяется как сумма фактических затрат Общества на приобретение услуг по договорам строительного подряда, за исключением возмещаемых налогов. Собственные материалы, передаваемые подрядчикам для осуществления строительномонтажных работ, также включаются в стоимость объектов капитального строительства.

При учете договора подряда (как долгосрочного, так и краткосрочного характера) подписываются промежуточные акты на выполненные работы по этапам, стоимость, которых учитывается в составе незавершенного строительства.

Признание расходов на строительство объектов ОС подрядным способом осуществляется путем ссылки на стадию завершенности работ по договору, т.е. методом «процента выполнения». При использовании этого метода, только те затраты по договору, которые отражают выполненную согласно этому договору работу, включаются в затраты, понесенные на отчетную дату.

Метод «процента выполнения» применяется на кумулятивной основе в каждом отчетном периоде к текущим расчетам затрат по договору подряда.

Объекты переводятся из состава незавершенного строительства в состав ОС по мере их физической готовности к эксплуатации. В случае, если объект может быть готов к эксплуатации только после завершения всего комплекса работ (например, здание, требующее внутренней отделки), необходимых для приведения его в состояние, пригодное для использования, такой объект переводится в состав ОС после завершения всего комплекса работ.

В случае, нецелесообразности дальнейшего строительства объектов ОС, подтвержденной технико-экономическим обоснованием, затраты, ранее капитализированные на счете «Незавершенное строительство», должны быть списаны на расходы текущего периода.

112. Учет капитального строительства, осуществляемого хозяйственным способом.

Первоначальная стоимость ОС в данном случае формируется на основе тех же принципов, что и для покупных ОС и строительно-монтажных работ, выполненных подрядным способом. Таким образом, стоимость ОС складывается из суммы фактических затрат Общества (профильных подразделений) на их сооружение, включая стоимость оборудования, переданного в монтаж, за исключением возмещаемых налогов.

Затраты на содержание строящегося объекта включаются в себестоимость ОС (капитализируются) в том случае, если они могут быть соотнесены непосредственно со строящимся объектом или приобретаемым оборудованием (по профильным подразделениям). К таким затратам относятся затраты на заработную плату, командировочные, амортизацию, расходы по юридическим и консультационным услугам, арендная плата за офисное помещение, занимаемое дирекцией строящегося объекта на период строительства, и прочие аналогичные расходы.

В том случае, если затраты нельзя соотнести непосредственно со строящимся объектом, они должны быть списаны на расходы текущего периода в момент их возникновения в составе общих и административных расходов или прочих расходов.

Потери строительных материалов в случае порчи или хищения не включаются в первоначальную стоимость объекта капитального строительства, а списываются на прочие расходы текущего периода.

До окончания работ по строительству объектов затраты на их возведение, составляют незавершенное строительство. Незавершенным строительством являются объекты, которые находятся в процессе строительства.

В первоначальную стоимость объекта, который построен хозяйственным способом, включаются все затраты, предусмотренные сметной документацией, а при ее отсутствии - утвержденной калькуляцией затрат.

Приобретение ОС на безвозмездной основе и оприходование излишков при инвентаризации

113. Себестоимостью объектов ОС, полученных Обществом на безвозмездной основе по договору дарения или выявленных при инвентаризации (излишки), признается их справедливая стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету.

114. Для определения справедливой стоимости объектов ОС Общество может использовать следующую информацию:

1) данные о последней рыночной цене операций с соответствующими ОС, но при условии отсутствия существенных отрицательных изменений в технологической, рыночной или правовой среде, в которой Общество осуществляет свою деятельность;

2) информацию о рыночной цене на подобные ОС с учетом индивидуальных характеристик, особенностей, для которых определяется справедливая стоимость;

3) иные дополнительные показатели, характеризующие уровень цен на рассматриваемые ОС (в том числе и данные о стоимости ОС, которые определит независимый оценщик);

4) различные внешние источники, такие как: статистические данные, данные прайс-листов других организаций, Интернет.

Приобретение объектов ОС в качестве вклада в уставный капитал

115. Себестоимостью объекта ОС, внесенного в качестве вклада в уставный капитал, признается его справедливая стоимость.

Понятие и критерии отнесения ОС к одному инвентарному объекту

116. Единицей бухгалтерского учета ОС является инвентарный объект.

117. Инвентарным объектом ОС признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

118. Комплекс конструктивно сочлененных предметов – это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющие либо общие приспособления и принадлежности, либо общее управление, либо смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

119. Отнесение нескольких объектов к одному комплексу должно осуществляться на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами.

120. Каждому инвентарному объекту присваивается уникальный инвентарный номер. Инвентарный номер, присвоенный инвентарному объекту ОС, сохраняется за ним на весь период его нахождения в Обществе.

121. Общество применяет профессиональное суждение при определении того, что фактически составляет отдельный объект ОС, подлежащий индивидуальному признанию (единицу признания). Например, Общество может группировать большое количество незначительных объектов ОС, таких как запчасти, инструменты, которые тем не менее используются в течение нескольких отчетных периодов, и применять требования настоящего раздела

УП к стоимости такой группы в целом (необходимость выделять отдельные активы отсутствует).

122. В случае если стоимость отдельных компонентов, входящих в один инвентарный объект, значительна по отношению к стоимости инвентарного объекта в целом и срок службы отдельных объектов отличается от срока службы инвентарного объекта, такие объекты учитываются как отдельные компоненты инвентарного объекта.

123. Общество применяет компонентный учет в отношении верхнего строения пути.

124. Если удовлетворяются критерии признания объекта ОС, то затраты, понесенные при замене или обновлении компонента, учитываются как приобретение отдельного актива, а остаточная (балансовая) стоимость замененного компонента списывается с баланса. Общество должно приостановить учет текущего существенного компонента при его замене, вне зависимости от того, амортизировался ли он отдельно, либо как часть инвентарного объекта.

125. Если Общество не может определить балансовую стоимость замененного компонента, то оно может использовать стоимость нового компонента в качестве ориентировочной стоимости замененного компонента на момент его приобретения, за вычетом амортизации, рассчитанной с момента приобретения инвентарного объекта с учетом срока службы замененного компонента, либо может использовать стоимостную оценку, сделанную поставщиком.

5. Оценка ОС после признания

126. Общество применяет модель учета по себестоимости ко всему классу ОС. После первоначального признания в качестве актива, объект ОС учитывается по его себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения¹³.

6. Амортизация

127. Амортизируемая стоимость объекта ОС должна систематически списываться в течение срока полезной службы объекта ОС через амортизацию. Общество использует прямолинейный (равномерный) метод начисления амортизации.

¹³ см. раздел «Обесценение активов»

128. Общество исходит из предположения, что ликвидационная стоимость всех объектов ОС равна нулю и при расчете амортизируемой стоимости ею пренебрегает.

129. Каждый компонент объекта ОС, себестоимость которого значительна в сравнении с совокупной себестоимостью объекта, амортизируется отдельно.

130. Амортизационные отчисления по объектам ОС за каждый период признаются расходами, за исключением случаев, когда данные объекты ОС используются для создания других активов (например, незавершенное строительство). В последнем случае амортизационные отчисления капитализируются в стоимости этих активов.

131. Амортизация актива начинается, когда он становится доступен для использования, т.е. когда местоположение и состояние актива обеспечивают его использование в соответствии с намерениями руководства Общества. Амортизация актива прекращается с прекращением его признания.

132. Амортизация не прекращается, когда наступает простой актива или он выводится из активного использования и предназначается для выбытия, кроме случая, когда он уже полностью самортизирован. В этом случае, при применении метода амортизации актива на основе его использования, амортизационное начисление может равняться нулю, пока актив используется.

133. По завершении работ по объектам незавершенного строительства и их приемки приемочной или государственной приемочной комиссиями, то есть с момента подписания «Акта приемочной или государственной приемочной комиссии о приемке объекта в эксплуатацию» данные объекты переводятся на счет «Законченные объекты незавершенного строительства до ввода в состав основных средств» до перевода в состав основных средств (до утверждения приказа о передаче капитальных вложений инициатору проекта). При этом по указанным объектам в установленном порядке производится расчет и начисление ежемесячной амортизации.

Определение срока полезной службы

134. Срок полезной службы актива определяется с учетом предполагаемой полезности актива для Общества и может определяться Обществом самостоятельно или путем привлечения оценщика.

135. При определении срока полезной службы учитываются следующие факторы:

1) предполагаемое использование актива. Использование оценивается с учетом ожидаемой мощности и физической выработки;

2) предполагаемый физический износ, зависящий от производственных факторов, таких как число замен и ремонтов, программа поддержки актива, а также поддержание актива во время его остановки;

3) моральный износ, возникающий в результате изменений или усовершенствования производственного процесса, или в результате изменений требований рынка к продукту или услуге актива;

4) юридические или аналогичные ограничения на использование актива, такие как сроки аренды.

136. Для целей составления финансовой отчетности Общество использует сроки полезной службы для различных классов ОС.

137. Для целей составления финансовой отчетности Общество использует следующие сроки полезной службы для различных классов ОС:

Класс основного средства	Расчетный срок полезной службы
Здания, в том числе	
Здания кроме жилых, в зависимости от капитальности	10-100
Жилые здания, в зависимости от капитальности	15-140
Сооружения, в том числе	
Земляное полотно железных дорог	80
Верхнее строение пути железных дорог	15-40
Искусственные сооружения	10-100
Снегозащитные заборы	11-30
Гидротехнические сооружения	30-45
Остальные сооружения	10-67
Передаточные устройства, в том числе	
Контактная сеть электрифицированных железных дорог	14-53
Кабельные линии электропередач	20-50
Воздушные линии связи	25
Кабельные линии связи	15-40
Водопроводы, водопроводные и тепловые сети	15-59
Канализационные сети	15-50
Остальные передаточные устройства	5-59

Машины и оборудование, в том числе	
Силовые машины и оборудование	3-30
Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта	5-25
Измерительные, регулирующие приборы	3-35
Машины и оборудование для обработки данных	5-14
Транспортные средства, в том числе	
Подвижной состав железнодорожного транспорта	10-40
Автотранспорт	4-15
Инструменты	2-5
Производственный инвентарь и принадлежности	7-20
Хозяйственный инвентарь	5-10
Многолетние насаждения, в том числе	3-50
Насаждения в эксплуатации	40-50

Изменение срока полезной службы

138. Срок полезной службы ОС пересматривается на дату проведения инвентаризации, с учетом предполагаемой полезности актива для Общества и, если ожидания по использованию объекта ОС значительно отличаются от предыдущих оценок, амортизационные отчисления за текущий год корректируются.

139. Срок полезной службы объекта ОС может быть увеличен в результате проведенной реконструкции или модернизации, когда происходит изменение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта ОС, или без проведения модернизации (например, проводится тестирование объекта ОС).

140. Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) стоимости производится исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом амортизация начисляется исходя из оставшегося (пересмотренного) срока полезной службы объекта ОС.

141. Общество может также пересматривать метод расчета амортизации по объектам ОС, если наблюдались существенные изменения в ожидаемом характере потребления экономических выгод от использования объекта ОС. Подобные изменения в методе расчета амортизации учитываются перспективно.

Применение и начисление амортизации иными методами согласовывается с уполномоченным органом в установленном порядке.

7. Последующие затраты

142. Последующие затраты на объекты ОС увеличивают стоимость только в том случае, если существует высокая вероятность того, что Общество получит будущие экономические выгоды, связанные с активом, и его стоимость может быть надежно оценена. Все прочие затраты признаются в качестве расходов в том периоде, в котором они возникают.

143. Объекты ОС в процессе их эксплуатации подвергаются физическому и моральному износу. Их отдельные части (основные узлы и детали, конструктивные элементы) изнашиваются в более короткий срок, по сравнению с объектом ОС в целом. Во избежание преждевременного износа ОС их периодически ремонтируют.

144. Затраты на ремонт и обслуживание учитываются в отчете о совокупном доходе по мере их возникновения, если ремонт проводится с целью устранения незначительных повреждений путем частичной замены деталей, мелкой починки отдельных частей и др. Его проводят в процессе эксплуатации объектов ОС для поддержания их в рабочем состоянии. При проведении ремонта выполняются следующие критерии (по отдельности или вместе взятые):

1) не увеличивается срок полезной службы объекта ОС, производственная мощность и соответственно будущие экономические выгоды, связанные с данным объектом;

2) ремонт не приводит к значительному увеличению производительности или к значительному сокращению ранее оцененных операционных расходов;

3) затраты на ремонт объекта ОС значительно ниже, чем стоимость нового объекта ОС.

145. Ремонт объектов ОС может производиться подрядным способом или собственными силами Общества. При подрядном способе ремонт ОС осуществляется специализированными предприятиями на основе договоров. В стоимость ремонта объекта ОС включается стоимость работ подрядной организации.

146. Затраты, увеличивающие экономические выгоды от использования объекта ОС и направленные на улучшение состояния объекта, на продление срока его полезной службы и/или на повышение производительности сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей, капитализируются и амортизируются в течение предполагаемого срока полезной службы.

Порядок определения и классификации затрат, приводящих к увеличению экономических выгод, улучшению состояния объекта, продлению срока его полезной службы сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей устанавливается в Классификаторе видов ремонтов основных

средств и методических рекомендаций по его применению, являющемся приложением к настоящей УП.

147. Условием продолжения эксплуатации объекта ОС может быть регулярное проведение технических осмотров на наличие неисправностей, вне зависимости от того, производится при этом замена частей или нет. Целью таких периодических проверок ОС является определение статуса работоспособности ОС.

148. В случае если Общество не может определить балансовую стоимость замененного компонента, то можно использовать стоимость нового компонента в качестве ориентировочной стоимости замененного компонента на момент его приобретения, за вычетом амортизации, рассчитанной с момента приобретения инвентарного объекта с учетом срока службы замененного компонента, либо использовать стоимостную оценку, сделанную поставщиком.

8. Прекращение признания ОС

149. Объект ОС должен быть списан с баланса при его выбытии, или в том случае, когда от его использования или выбытия не ожидается больше никаких экономических выгод. При этом, выбытие объекта ОС может происходить различными способами (например, продажа, безвозмездная передача, передача в виде вклада в уставный капитал других организаций, ликвидация ОС и др.). Объекты ОС Общества, которые полностью утратили производственное и хозяйственное значение вследствие физического или морального износа, в результате стихийных бедствий, аварий, списываются. Процедуры выбытия объекта ОС производятся и оформляются в соответствии с локальными актами Общества.

150. Грузовые вагоны, не прошедшие одну и более ежегодных общесетевых переписей и не обнаруженные в эксплуатации, подлежат исключению из инвентарного парка и списанию по результатам инвентаризации ОС.

151. Излишние, не используемые объекты ОС могут быть реализованы другим юридическим и физическим лицам или обменены. Если списание объекта ОС производится в результате его продажи, то выручка от продажи отражается в бухгалтерском учете в сумме, согласованной сторонами в договоре¹⁴. При обмене, Общество отражает в учете реализацию обмениваемого ОС и приобретение получаемых взамен ценностей по справедливой стоимости.

¹⁴ см. раздел «Доходы»

152. Прибыль или убыток, возникающие в связи с прекращением признания объекта ОС или выбытием объекта незавершенного строительства, отражаются в отчете о совокупном доходе Общества в том отчетном периоде, к которому они относятся, и определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия (если таковые имеются) и балансовой стоимостью данного объекта.

153. Если при выбытии ОС остаются материалы или запасные части, которые планируется использовать в дальнейшем, они оцениваются и приходуются как соответствующие виды запасов, по стоимости, определенной на основе разработанных внутренних оценок, базирующихся на основе технического состояния демонтируемых средств, величины их износа и действующих рыночных цен на аналогичные новые материалы.

154. При выбытии объектов ОС Общество оценивает, в какой мере оно сохраняет риски и выгоды владения активом. При этом:

1) если происходит передача большей части рисков и выгод от владения активом, Общество признает выбытие ОС;

2) если Общество продолжает нести большую часть рисков и выгод от владения активом, оно не признает выбытие ОС;

3) если Общество передало все выгоды владения активом, но в то же время сохранило за собой все риски, связанные с владением актива, то актив продолжает числиться у передающей стороны.

155. В случаях, где необходима государственная регистрация перехода права собственности, необходимо обращать внимание на условия в договоре, а именно:

1) если по условиям договора выгоды и риски владения активом переходят покупателю в момент подписания акта, то в этом случае выбытие актива отражается на дату передачи актива по акту;

2) если по условиям договора риски, связанные с владением актива, остаются на передающей стороне до момента государственной регистрации перехода права собственности, то в этом случае выбытие актива отражается на дату регистрации перехода права собственности.

9. Требования к раскрытию в отчетности

156. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию для каждого вида ОС:

1) принципы оценки, используемые для определения общей балансовой стоимости активов;

2) используемый метод начисления амортизации;

3) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;

4) общая балансовая стоимость и накопленная амортизация (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;

5) сверка балансовой стоимости на начало и на конец периода, в которой представлены:

поступления;

выбытия;

активы, классифицированные как «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи», или включенные в группы выбытия;

приобретения путем объединения бизнесов;

убытки от обесценения, признанные в отчете о совокупном доходе в течение периода согласно МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (если имели место);

убытки от обесценения, восстановленные в отчете о совокупном доходе в течение периода согласно МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (если имели место);

амортизация за период;

чистые курсовые разницы, возникающие при переводе финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту представления;

прочие изменения.

157. Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1) наличие и степень ограничений права собственности, а также ОС, переданные в обеспечение исполнения обязательств;

2) сумму затрат, признанных в составе балансовой стоимости строящихся ОС;

3) сумму договорных обязательств по приобретению ОС;

4) если не раскрыто отдельно в отчете о совокупном доходе, сумму компенсации, полученной от третьих сторон и включенной в прибыль или убыток, в отношении объектов ОС, которые обесценились или были утрачены.

10. Нормативно – правовая база

158. Международные стандарты финансовой отчетности

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

2) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

3) МСБУ (IAS) 16 «Основные средства»;

4) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;

5) МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

3. Аренда

1. Общие положения

159. Настоящий раздел УП устанавливает основные принципы, методы учета аренды и раскрытия соответствующей информации в финансовой отчетности Общества.

2. Определения

160. Аренда – договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право на использование актива в течение согласованного периода времени.

161. Финансовая аренда – аренда, по условиям которой происходит существенный перенос на арендатора всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Со временем право собственности на арендуемый актив может передаваться или не передаваться арендатору.

162. Операционная аренда – аренда, отличная от финансовой.

163. Продажа с обратной арендой – сделка, при которой первоначальный владелец актива продает его стороне, предоставляющей финансирование, а затем заключает договор аренды на эти же активы и получает их обратно в аренду.

164. Неаннулируемая аренда – договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях:

- 1) при наступлении маловероятного непредвиденного события;
- 2) с разрешения арендодателя;
- 3) если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем;
- 4) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой таков, что на дату принятия аренды ее продолжение можно обоснованно считать гарантированным.

165. Дата принятия аренды – более ранняя из следующих дат: дата заключения договора аренды или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. Именно на эту дату:

- 1) аренда классифицируется как операционная или финансовая;
- 2) в случае финансовой аренды определяются суммы, подлежащие признанию на начало срока аренды.

166. Начало срока аренды – дата, с которой арендатор получает возможность осуществлять свое право на использование арендуемого актива. Это дата первоначального признания аренды, т.е. признания соответствующих активов, обязательств, дохода или расходов, возникающих в связи с арендой.

167. Срок аренды – не подлежащий сокращению период, на который арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на дату принятия аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

168. Минимальные арендные платежи – платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, сумм на оплату услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, наряду со следующими суммами:

1) для арендатора: любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором;

2) для арендодателя: любой ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю кем-либо из следующих лиц:

арендатором;

стороной, связанной с арендатором;

или

третьей стороной, не связанной с арендодателем, в финансовом отношении способной выполнить обязанности по гарантии.

169. Однако, если арендатор имеет право купить актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости актива на дату использования этого права, и при этом на дату принятия аренды существует обоснованная уверенность в том, что это право будет использовано, то минимальные арендные платежи состоят из минимальной арендной платы на протяжении срока аренды и платежа, необходимого для использования арендатором права на приобретение данного актива.

170. Справедливая стоимость – сумма средств, на которую можно обменять актив или урегулировать обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

171. Срок экономической службы:

1) период времени, в течение которого ожидается экономическое использование актива одним или несколькими пользователями;

либо

2) количество единиц продукции или аналогичных изделий, которые Общество ожидает получить от использования актива.

172. Срок полезной службы – расчетный оставшийся период с начала срока аренды, не ограничиваемый сроком аренды, на протяжении которого Общество предполагает получать экономические выгоды, заключенные в активе.

173. Гарантированная ликвидационная стоимость:

1) для арендатора: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется к уплате арендатором, или связанной с ним стороной (величина

гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате);

2) для арендодателя: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется к уплате арендатором, или третьей стороной, не связанной с арендодателем, которая с финансовой точки зрения способна выполнить обязательства по гарантии.

174. Негарантированная ликвидационная стоимость – часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

175. Первоначальные прямые затраты – дополнительные издержки, связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

176. Валовые инвестиции в аренду – совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде, и любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

177. Чистые инвестиции в аренду – валовые инвестиции в аренду, дисконтированные по ставке процента, предусмотренной в договоре аренды.

178. Неполученный финансовый доход – разница между валовыми инвестициями в аренду и чистыми инвестициями в аренду.

179. Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды – ставка дисконта, которая на дату принятия аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

180. Приростная ставка процента на заемный капитал – ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если таковую определить невозможно, то ставка на дату принятия аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

181. Условная арендная плата – часть арендных платежей, которая не фиксирована по сумме и основывается на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, будущий объем продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущая рыночная ставка процента).

182. Понятия «лизингодатель», «лизингополучатель», «лизинговый платеж», предусмотренные законодательством Республики Казахстан о финансовом лизинге, равнозначны понятиям «арендодатель», «арендатор», «арендный платеж» по договорам финансовой аренды, используемым в настоящем разделе.

3. Классификация и группировка

183. Аренда разделяется на два основных типа:

- 1) финансовая аренда;
- 2) операционная (текущая) аренда.

184. Классификация аренды основывается на том, в какой степени риски и вознаграждения от арендуемого актива относятся к арендодателю или арендатору. Определение типа аренды производится по состоянию на дату принятия аренды и может изменяться при изменении условий аренды. Измененное соглашение рассматривается как новый договор аренды на протяжении его срока действия.

185. Однако изменения в оценках срока полезной службы, ликвидационной стоимости арендованного актива или вызванные неплатежеспособностью арендатора не приводят к пересмотру классификации аренды.

Определение наличия в договорах условий аренды

186. Некоторые договора юридически не оформляются как аренда, но тем не менее предусматривают передачу прав на пользование соответствующими активами в обмен на плату или серию платежей. Право пользования активом может передаваться от одной стороны (поставщика) другой стороне (покупателю) вместе со связанными с этим правом услугами или продукцией, например:

- 1) договоры о передаче функций на внешний подряд (аутсорсинг);
- 2) договоры в сфере телекоммуникаций, в соответствии с которыми поставщики предоставляют покупателям доступ к каналам сети;
- 3) договоры, предусматривающие полную оплату при отказе от поставок (например, договоры, согласно которым покупатели обязуются приобрести большую часть энергии, вырабатываемой электрогенератором поставщика).

187. В целях определения операций, подлежащих учету в качестве аренды, Общество анализирует договоры на предмет наличия следующих признаков:

- 1) выполнение условий договора зависит от использования конкретного актива;
- 2) договор предусматривает передачу прав на использование актива.

188. Анализ на предмет содержания в договоре условий аренды производится в момент: заключения договора или принятия сторонами обязательств по исполнению договора в зависимости от того, какое событие произойдет раньше.

189. Повторный анализ проводится только в случае если:

1) имеет место изменение условий договора (за исключением возобновления или продления срока действия договора);

2) достигнуто соглашение о возобновлении или продлении срока действия договора (если они не были приняты во внимание в рамках первоначального анализа условий аренды в соответствии с МСБУ (IAS) 17 «Аренда»);

3) имеет место изменение в оценке зависимости выполнения условий договора от конкретного актива;

4) имеет место значительное изменение в физическом состоянии актива.

190. К договорам, содержащим условия аренды, применяются учетные принципы, установленные настоящим разделом.

4. Учетные принципы

191. Разделение аренды на финансовую или операционную основывается на содержании, а не на форме договора.

192. Определение типа аренды производится по состоянию на дату принятия аренды и может изменяться при изменении условий аренды. Измененное соглашение рассматривается как новый договор аренды на протяжении его срока действия.

193. Аренда, при которой арендодатель фактически сохраняет за собой риски и выгоды, связанные с правом собственности на актив, классифицируется как операционная аренда.

194. В отличие от операционной, финансовая аренда является долгосрочной, т.е. по существу представляет собой приобретение активов в рассрочку с оплатой имущества по частям и переходом почти всех рисков и вознаграждений, связанных с использованием арендуемого имущества, к арендатору.

195. Признаки, которые по отдельности или вместе взятые, как правило, обуславливают отнесение аренды к финансовой:

1) к концу срока аренды право собственности на арендуемый актив переходит к арендатору;

2) арендатор имеет право купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а в начале срока аренды существует объективная определенность того, что это право будет реализовано;

3) срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива, несмотря на то, что право собственности на него не передается;

4) в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, существенную долю всей справедливой стоимости арендуемого актива;

5) арендуемые активы имеют настолько специальное назначение, что без значительных модификаций их может использовать только данный арендатор;

б) если арендатор может аннулировать аренду, убытки арендодателя, связанные с аннулированием, покрываются арендатором;

7) прибыли и убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной суммы причитаются арендатору.

196. Для целей классификации аренды земля и здания рассматриваются отдельно как элементы аренды. Если право собственности на оба элемента предполагается передать арендатору, то они классифицируются как финансовая аренда.

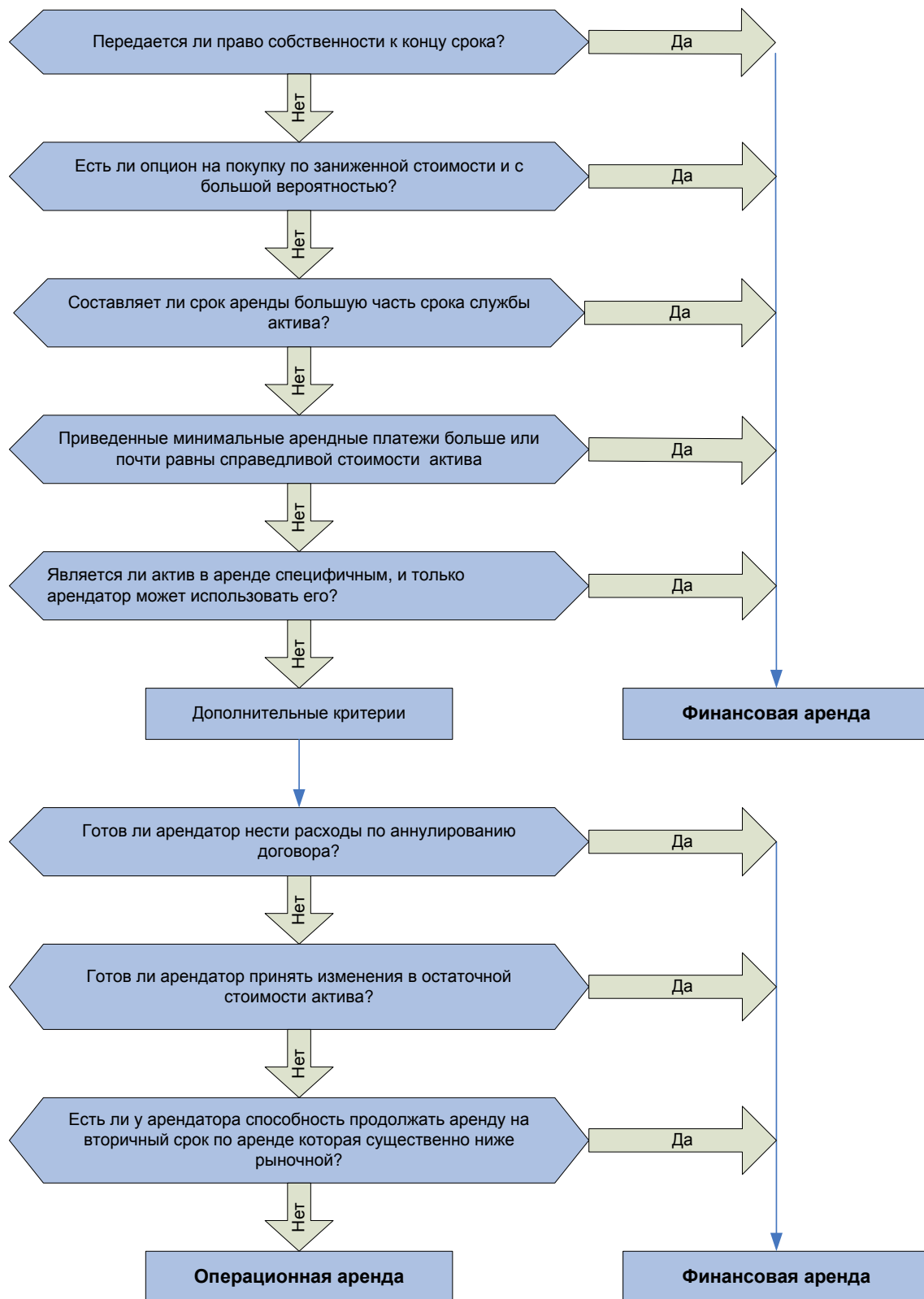
197. Так как земля имеет неограниченный срок полезной службы, то данный элемент обычно классифицируется как операционная аренда, если только не предполагается передать право собственности арендатору. Элемент «здания» классифицируется как финансовая или операционная аренда в зависимости от условий договора.

198. В целях классификации и учета аренды земли и зданий минимальные арендные платежи (включая единовременные платежи в начале срока аренды) разделяются по элементам «земля» и «здания» пропорционально их относительной справедливой стоимости в общей стоимости аренды.

199. Если арендные платежи не могут быть разграничены надлежащим образом между двумя элементами, то вся аренда классифицируется как финансовая аренда или как операционная аренда.

200. Если стоимость аренды земельного участка является несущественной в общей сумме аренды, то срок полезной службы зданий принимается в качестве срока полезной службы всего арендованного актива (как самого здания, так и земли).

201. Нижеприведенная диаграмма позволяет отнести аренду к операционной или финансовой.



5. Финансовая аренда

Учет финансовой аренды у арендатора

202. Первоначальное признание и оценка

Активы, находящиеся в финансовой аренде, отражаются в финансовой отчетности арендатора в качестве актива и одновременно в качестве обязательства в начале срока аренды по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости арендуемого актива или дисконтированной суммы минимальных арендных платежей.

При этом, первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором, включаются в стоимость актива. К прямым затратам относятся любые дополнительные затраты, напрямую связанные с переговорами о заключении договора аренды и процессом его заключения. Сумма обязательств отражается в балансе в разделе «Обязательства» с разделением на текущую и долгосрочную части.

При расчете текущей стоимости минимальных арендных платежей в качестве ставки процента используется ставка вознаграждения по договору аренды. В случае если, определить ставку процента, подразумеваемую в договоре аренды, не представляется возможным, можно использовать приростную ставку процента на заемный капитал Общества, т.е., ставку, которую Общество должно было бы платить по займам (полученным на аналогичный срок и под аналогичное обеспечение) в объеме, необходимом для покупки арендованного актива.

203. Последующая оценка

Арендные платежи распределяются между расходами по вознаграждению и снижением имеющегося обязательства. Расходы по вознаграждению распределяются по периодам в течение срока аренды с тем, чтобы получить постоянную ставку вознаграждения по оставшейся сумме обязательств для каждого периода. Условная аренда отражается в составе расходов в период их возникновения.

Кроме расходов по вознаграждению, связанных с финансовой арендой, арендатор отражает амортизацию соответствующих арендованных активов. Политика амортизации в отношении арендуемого актива соответствует политике по амортизации собственных активов. Если есть основания полагать, что к концу срока аренды арендатор получит право собственности на актив, ожидаемым сроком использования актива должен считаться срок его полезной службы. Если нет таких оснований, то актив должен быть полностью самортизирован в течение самого короткого из двух сроков: срока аренды или срока его полезной службы.

Для определения обесценения арендованного актива Общество руководствуется разделом «Обесценение активов» настоящей УП.

Учет финансовой аренды у арендодателя

204. Арендодатель отражает активы, находящиеся в финансовой аренде, в составе дебиторской задолженности в сумме, равной величине чистых инвестиций в аренду.

205. Задолженность по арендным платежам к получению является для арендодателя возмещением основной суммы долга и финансовым доходом для компенсации и вознаграждения арендодателя за его инвестиции и услуги.

206. Первоначальные прямые затраты, в том числе комиссионные, юридические и внутренние затраты, которые носят приростной характер и прямо относятся на подготовку и заключение арендных соглашений ложатся на арендодателей. К таким затратам не относятся общие накладные затраты.

207. Финансовые доходы признаются по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы в каждом периоде получилась постоянная норма прибыли на непогашенные чистые инвестиции арендодателя в финансовую аренду.

208. При расчете минимальных арендных платежей принимается во внимание сумма чистых капитальных вложений в аренду. Остаточная стоимость ОС, передаваемого в аренду, предполагается равной нулю к концу срока аренды.

209. Ежемесячно арендодатель в учете дебетует счет дебиторской задолженности и кредитует счет учета финансовых доходов по процентам. Арендные платежи, относящиеся к учетному периоду, вычитаются из валовых инвестиций в аренду для уменьшения основной суммы долга и неполученного финансового дохода.

6. Операционная аренда

Учет операционной аренды у арендатора

210. Арендные платежи по договору операционной аренды (за исключением стоимости услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) отражаются в отчете о совокупном доходе арендатора как расходы, распределенные равномерно в течение срока аренды. Имущество, полученное в операционную аренду, отражается на забалансовых счетах.

211. Арендные платежи систематически сопоставляются с доходом, относящимся к выгоде, извлекаемой из сданного в аренду актива. Обычно, она рассматривается равной подлежащим к уплате арендным платежам; однако может требоваться создание расходов будущих периодов или резерва, в случае если:

- 1) арендные платежи не распределены равномерно по сроку аренды;

2) требуется внесение арендных платежей до начала эксплуатации актива;

3) срок аренды значительно меньше периода, в течение которого извлекается доход из арендованного актива.

Учет операционной аренды у арендодателя

212. При операционной (текущей) аренде переход права собственности на арендуемое имущество не происходит, и имущество продолжает учитываться в балансе у арендодателя.

213. Арендодатель может отражать объекты, переданные в операционную аренду, обособленно от активов, используемых для собственных нужд.

214. Доход от операционной аренды отражается в составе доходов арендодателя на равномерной основе на протяжении срока аренды, за исключением случаев, когда другая систематическая основа более наглядно показывает временной график, по которому уменьшается получение выгод от арендуемого актива.

215. Затраты, в том числе на амортизацию, понесенные при получении арендного дохода включаются в состав расходов в том же периоде, что и соответствующие ему полученные арендные доходы.

216. Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем в связи с подготовкой и заключением договоров операционной аренды, включаются в балансовую стоимость передаваемого в аренду актива и признаются в составе расходов на протяжении срока аренды на той же основе, что и доходы от аренды.

217. Амортизационная политика для передаваемых в аренду активов соответствует политике амортизации, применяемой арендодателем в отношении аналогичных активов, используемых для собственных нужд.

7. Продажа с обратной арендой

Продажа с обратной финансовой арендой

218. Операция продажи с обратной арендой подразумевает продажу актива с его же последующей обратной арендой. Если обратная аренда является финансовой, то операция является способом предоставления финансовых средств арендодателем арендатору, а актив при этом выступает в роли обеспечения.

219. Если операция продажи с обратной арендой приводит к финансовой аренде, тогда сумма превышения поступления от продажи актива над его балансовой стоимостью, отражается в составе доходов будущих периодов, и списывается на доходы на протяжении срока аренды.

Продажа с обратной операционной арендой

220. Если операция продажи с обратной арендой приводит к операционной аренде, и цена продажи соответствует справедливой стоимости актива, то любая прибыль или убыток признаются в отчетном периоде.

- Если справедливая стоимость на момент проведения операции продажи с обратной операционной арендой ниже балансовой стоимости актива, убыток в размере разности между балансовой и справедливой стоимостью актива признается в составе расходов текущего периода.

221. Если цена продажи ниже справедливой стоимости актива, то убыток признается немедленно, за исключением случаев, когда убыток компенсируется будущими арендными платежами по цене ниже рыночной. В таком случае убыток должен быть отсрочен и списан пропорционально арендным платежам в течение периода использования объекта аренды.

222. Если цена продажи выше справедливой стоимости на момент проведения операции продажи с обратной операционной арендой, то такое превышение учитывается как доходы будущих периодов и списывается в течение предполагаемого периода использования актива.

8. Требования к раскрытию

223. Если Общество выступает в качестве арендатора, то в его финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

1) для финансовой аренды:

для каждого класса активов - чистая балансовая стоимость на отчетную дату;

сверка между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью. Кроме того, Общество раскрывает информацию о совокупной сумме будущих минимальных арендных платежей на отчетную дату и их дисконтированной стоимости для каждого из периодов:

- до года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет;

сумма условной арендной платы, отнесенной на расходы отчетного периода;

общая сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по неаннулируемым договорам субаренды;

общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором с указанием: базы для определения размера условных арендных платежей; наличия и условий опционов возобновления или покупки актива, а также оговорок о скользящих ценах; ограничениях, установленных договорами аренды.

Кроме этого, в отношении арендуемых объектов по договорам финансовой аренды Общество раскрывает информацию в соответствии с разделами «Основные средства», «Инвестиционная **собственность**», «Нематериальные активы», «Финансовые инструменты» и «Обесценение активов» настоящей УП.

2) для операционной аренды:

сумма будущих минимальных арендных платежей по неаннулируемым договорам операционной аренды для следующих периодов:

- до года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет;

общая сумма будущих минимальных платежей по субаренде, которые, как ожидается, будут получены по неаннулируемым договорам субаренды, на отчетную дату;

выплаты по договорам аренды и субаренды, отраженные в составе расходов отчетного периода, при этом минимальные арендные платежи, условная арендная плата и платежи по субаренде раскрываются отдельными суммами;

общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, с указанием: базы для определения размера условной арендной платы; наличия и условий опционов на возобновление аренды или покупку актива, а также оговорок о скользящих ценах; ограничений, установленных договорами аренды.

Кроме этого, в отношении арендуемых объектов по договорам операционной (текущей) аренды Общество раскрывает информацию в соответствии с разделом «Финансовые инструменты» настоящей УП.

Требования к раскрытию информации, изложенные в пунктах 1) и 2) также применимы в отношении операции продажи с обратной арендой.

224. Если Общество является арендодателем, то в отчетности раскрывается следующая информация:

1) для финансовой аренды:

сверка между суммой валовой инвестиции в аренду по состоянию на отчетную дату, и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату;

общая сумма валовых инвестиций в аренду и дисконтированной стоимости дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на отчетную дату для каждого из следующих периодов:

- до года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет;

неполученный финансовый доход;

условная арендная плата, признанная в качестве дохода в отчетном периоде;

накопленный резерв по безнадежной дебиторской задолженности, связанной с минимальными арендными платежами;

общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем;

негарантированная ликвидационная стоимость, начисляемая в пользу арендодателя.

Кроме этого, в отношении объектов, сдаваемых в аренду по договорам финансовой аренды, Общество раскрывает информацию в соответствии с разделом «Финансовые инструменты».

2) для операционной аренды:

будущие минимальные арендные платежи по неаннулируемым договорам аренды в общей сумме и по отдельности для каждого периода:

- до года;
- от одного года до пяти лет;
- свыше пяти лет;

общая сумма условной арендной платы, отраженной в составе доходов отчетного периода;

общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

Кроме этого, в отношении объектов, сдаваемых в аренду по договорам операционной аренды. Общество раскрывает информацию в соответствии с разделами «Основные средства», «Инвестиционная **собственность**», «Нематериальные активы», «Финансовые инструменты» и «Обесценение активов» настоящей УП.

225. Вышеизложенные требования к раскрытию информации также применимы в отношении операций продажи с обратной арендой. Операции по продаже с обратной арендой могут подпадать под критерии, предусматривающие раскрытие дополнительной информации в соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

9. Нормативно – правовая база

226. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 17 «Аренда»;
- 3) Интерпретация 4 Комитета по Интерпретациям (IFRIC) «Как определить, имеет ли сделка признаки аренды».

4. Нематериальные активы

1. Общие положения

227. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания, оценки и порядок раскрытия информации о нематериальных активах (НМА) в финансовой отчетности Общества.

228. Данный раздел не применяется в отношении:

- 1) финансовых активов¹⁵;
- 2) деловой репутации, приобретенной в результате объединения бизнеса¹⁶;
- 3) нематериальных активов, предназначенных для продажи (в ходе обычной деятельности или как часть группы выбытия), которые учитываются в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство», или МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи»;
- 4) договоров аренды¹⁷.

2. Определения

229. Активный рынок – это рынок, где соблюдаются все перечисленные условия: а) статьи, продаваемые на таком рынке являются однородными; б) обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели; в) информация о ценах является общедоступной.

230. Амортизация – систематическое распределение амортизируемой суммы нематериального актива на протяжении срока его полезной службы.

231. Балансовая стоимость – сумма, по которой актив признается в балансе после вычета любой накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

232. Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного в счет оплаты стоимости актива на момент его приобретения или сооружения, или, там где это применимо, сумма, относимая на такой актив при его первоначальном признании в соответствии с конкретными требованиями других МСФО.

¹⁵ см. раздел «Финансовые инструменты»

¹⁶ см. раздел «Объединение бизнесов»

¹⁷ см. раздел «Аренда»

233. Амортизируемая стоимость – себестоимость актива или другая сумма, отраженная вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

234. Разработки – применение научных открытий или других знаний для планирования или конструирования новых или существенно улучшенных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

235. Справедливая стоимость – это та сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

236. Убыток от обесценения – сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость.

237. Нематериальный актив (НМА) – идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы.

238. Денежные активы – это удерживаемые деньги и активы к получению в фиксированных или определяемых суммах.

239. Исследования – оригинальные и плановые научные изыскания, предпринимаемые с перспективой получения новых научных или технических знаний.

240. Интернет-сайт – совокупность уникальных Интернет-страниц с определенным наполнением (контентом), дизайном и программным обеспечением.

241. Гудвилл (деловая репутация) – надбавка к цене, уплачиваемая Обществом в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.¹⁸

242. Ликвидационная стоимость нематериального актива – расчетная сумма, которую Общество получило бы на текущий момент от реализации актива за вычетом предполагаемых затрат на выбытие, если бы данный актив уже достиг того возраста и состояния, в котором, как можно ожидать, он будет находиться в конце срока его полезной службы.

243. Срок полезной службы:

1) период времени, на протяжении которого Общество предполагает использовать актив;

или

2) количество единиц продукции или иных аналогичных натуральных показателей, которые Общество ожидает получить от использования актива.

3. Классификация и группировка

¹⁸ см раздел «Объединение бизнесов»

244. Общество выделяет следующие категории нематериальных активов:

1) Гудвилл (деловая репутация)¹⁹;

2) Прочие нематериальные активы:

Лицензии и франшизы;

Программное обеспечение;

Патенты;

Нематериальные активы на стадии разработки;

Прочие нематериальные активы.

4. Принципы учета нематериальных активов

Принятие к учету

245. Для принятия к бухгалтерскому учету объекта (кроме гудвилла) в качестве НМА необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) Возможность идентификации актива. Актив является идентифицируемым, если он:

отделен от бизнеса, т.е. он может быть продан, передан, арендован или обменян один или вместе со связанным договором, активом или обязательством;

или

возникает из законодательно установленных или договорных прав, независимо от того, передаваемы и отделяемы ли данные права от других прав и обязанностей;

2) Контроль. Контроль Общества над активом означает контроль над выгодами от использования этого актива и способность ограничивать возможности других компаний пользоваться этими выгодами.

Обычно, но не обязательно, контроль подтверждается наличием юридических прав Общества на актив. Отсутствие юридических прав усложняет подтверждение контроля, но не означает его отсутствие.

3) Будущие экономические выгоды могут включать выручку от продажи товаров или услуг, экономию затрат и другие выгоды, являющиеся результатом использования нематериального актива Обществом.

246. Некоторые нематериальные активы могут иметь материальный носитель и, например, помещаться на компакт-диске (в виде программного обеспечения), в правовой документации (в виде лицензии или патента) или на пленке. В этом случае актив может учитываться либо как материальный, либо как нематериальный, в зависимости от того, какой актив более значим. Общество использует профессиональное суждение о том, какой из этих элементов важнее. Например:

¹⁹ см. раздел «Объединение бизнесов»

247. Затраты по статьям, которые не соответствуют всем критериям признания нематериального актива, относятся на расходы по мере их возникновения (например, покупка нелегального программного продукта, открыто предлагаемого на рынке).

248. Момент принятия к учету

Общество признает нематериальный актив, когда:

- 1) есть вероятность получения будущих экономических выгод, связанных с использованием данного актива;
- 2) себестоимость актива может быть надежно оценена;
- 3) переходит большая часть рисков и выгод от владения активом, а также возникает право контроля над ним.

Если выгоды и риски владения активом переходят в момент подписания акта, то принятие к учету актива происходит на дату передачи актива по акту.

Если риски, связанные с владением активом остаются на передающей стороне до момента государственной регистрации перехода права собственности, то в этом случае принятие к учету актива происходит на дату государственной регистрации.

НМА первоначально оцениваются по себестоимости.

Определение себестоимости

249. Основные способы поступления нематериальных активов:

- 1) отдельное приобретение за плату;
- 2) внутреннее создание или приобретение НМА, создаваемых подрядной организацией на основании соответствующего договора с Обществом;
- 3) приобретение за счет государственной субсидии;
- 4) обмен активами;
- 5) приобретение НМА в результате объединения бизнеса.

250. Отдельное приобретение нематериальных активов за плату

НМА принимается к учету по себестоимости его приобретения, которое определяется как сумма его покупной цены, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок, а также любых прямых затрат, напрямую связанных с подготовкой актива к его предполагаемому использованию.

Прямые затраты включают:

- 1) затраты на вознаграждения работникам, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в рабочее состояние;
- 2) плата за профессиональные услуги, возникающие непосредственно в связи с приведением актива в рабочее состояние;
- 3) затраты на проверку надлежащего функционирования актива.

Признание затрат в балансовой стоимости НМА прекращается, когда актив приведен в состояние, пригодное для использования в соответствии с намерениями руководства.

В себестоимость отдельно приобретенного НМА не включаются следующие затраты:

1) затраты на введение нового продукта или услуги, включая затраты на рекламную деятельность;

2) затраты на ведение деятельности в новом месте или с новой категорией клиентов, включая затраты на обучение персонала;

3) административные и другие общие накладные расходы;

4) затраты, понесенные при использовании или перемещении НМА;

5) затраты, понесенные в течение периода, когда актив, способный функционировать в соответствии с намерениями руководства, еще ожидает ввода в эксплуатацию;

б) первоначальные операционные убытки, такие, как убытки, понесенные в период создания спроса на продукцию актива.

251. Внутреннее создание нематериальных активов

Для того, чтобы оценить соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, Общество классифицирует создание актива на:

1) стадию исследований;

2) стадию разработок.

В любом случае, затраты Общества на самостоятельно создаваемые торговые марки, списки клиентов и аналогичные активы всегда признаются расходами периода, в котором понесены, и не создают нематериального актива. Считается, что они всегда неотделимы от затрат на развитие Общества в целом.

Примерами стадии исследований является:

1) деятельность, направленная на получение новых знаний;

2) поиск, оценка и окончательный отбор областей применения результатов исследований или других знаний;

3) поиск альтернативы материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам;

4) формулирование, конструирование, оценка и окончательный отбор возможных альтернатив новым или улучшенным материалам, устройствам, продуктам, процессам, системам или услугам.

Примерами стадии разработки являются:

1) проектирование, конструирование и тестирование опытных образцов и моделей;

2) проектирование инструментов, шаблонов, форм и штампов, включающих новую технологию;

3) проектирование, конструирование и эксплуатация опытной установки, которая по экономическим масштабам не подходит для коммерческого производства;

4) проектирование, конструирование и тестирование новых или усовершенствованных материалов, устройств, продуктов, процессов, систем или услуг.

Любые затраты на стадии исследований признаются расходами того периода, в котором они понесены и отражаются в отчете о совокупном доходе. Если Общество не может отличить стадию исследований от стадии разработок, то затраты по внутреннему проекту рассматриваются так, как если бы они были понесены только на стадии исследований.

Затраты, отраженные как расход до даты, когда они впервые начинают отвечать критериям признания нематериального актива, не восстанавливаются в качестве актива.

В случаях, когда Общество передает подрядной организации работы по созданию НМА, оно применяет суждение при определении того, приобретает ли оно НМА или получает услуги, которые будут в дальнейшем использоваться для создания НМА. Например, расходы на услуги подрядной организации, связанные с проведением проектно-исследовательских работ (ПИР), относятся на расходы периода.

Общество вправе капитализировать лишь те затраты, которые были понесены после того, как возникает высокая вероятность получения экономических выгод (например, проектно-сметная документация (ПСД)), а если Общество работает над собственным проектом – после соответствия нижеуказанным критериям признания НМА, созданного на стадии разработок.

НМА, возникающий из разработок, признается при соблюдении всех следующих условий:

1) существует техническая возможность завершения разработки актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;

2) существует намерение завершить разработку актива с последующим его использованием или продажей;

3) существует способ использовать или продать актив;

4) будущие экономические выгоды от актива будут получены через продажу актива или продажу продукции (услуг) возникающих от его эксплуатации, либо через внутреннее использование в Обществе;

5) наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки, использования или продажи актива;

6) можно достоверно оценить затраты, относящиеся к активу в ходе его разработки.

При этих условиях намерение завершить разработку (2) и наличие достаточных ресурсов (5) должны подтверждаться бизнес-планом, бюджетом, или другим документом, показывающим необходимые технические, финансовые и другие ресурсы, а также способность Общества обеспечить эти ресурсы.

Затраты на создание нематериальных активов собственными силами признаются только если сумма затрат может быть определена и документально подтверждена (например, актами приемки выполненных работ или внутренними документами, подтверждающими сумму осуществленных затрат).

В остальных случаях, а также когда расходы не удовлетворяют критериям 1 - 6 признания актива, затраты признаются расходами того периода, в котором они понесены, и отражаются в отчете о совокупном доходе.

Себестоимость самостоятельно созданного нематериального актива включает все прямые затраты, которые могут быть непосредственно отнесены к процессу создания, производства и подготовки актива к его использованию, в частности:

- 1) затраты на материалы и услуги, использованные или потребленные при создании актива;
- 2) заработную плату и другие виды вознаграждения работникам, непосредственно занятым в создании актива, а также связанные с этими вознаграждениями налоги и обязательные виды страхования,;
- 3) затраты на регистрацию юридического права;
- 4) амортизация патентов и лицензий, которые использовались в процессе создания актива.

Не включаются в себестоимость внутренне созданного нематериального актива:

- 1) торговые, административные и прочие общехозяйственные накладные расходы, кроме тех, которые могут быть непосредственно отнесены на подготовку актива к использованию;
- 2) затраты на продвижение и рекламу продукции;
- 3) установленные случаи неэффективных затрат ресурсов и первоначальные операционные убытки, понесенные до достижения плановых показателей использования актива;
- 4) затраты, ранее отнесенные на расходы;
- 5) затраты на обучение и подготовку персонала к эксплуатации актива.

252. Затраты на интернет-сайты

Затраты на собственные интернет-сайты принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов, если выполняются условия принятия к учету, установленные в пункте «Принятие к учету», а также:

- 1) существует высокая вероятность того, что разработка интернет-сайта будет успешно завершена, Общество имеет достаточные технические, финансовые и прочие ресурсы для завершения разработки, а также имеет намерение и возможности для создания сайта, его использования или продажи;
- 2) сайт будет приносить будущие экономические выгоды;
- 3) у Общества имеется возможность достоверной оценки затрат, относящихся к интернет-сайту в ходе его разработки.

Для интернет-сайтов условия пункта «Принятие к учету» (будущие экономические выгоды) считаются выполненными, только если сайт предназначен для непосредственного генерирования выручки, в частности, посредством размещения на нем заказов, либо выручки, получаемой от размещения рекламы.

Интернет-сайт, разработанный Обществом исключительно для рекламы и продвижения собственной продукции (работ, услуг), не признается нематериальным активом и все затраты на разработку такого сайта следует относить на расходы по мере их возникновения.

При создании интернет-сайта собственными силами, затраты, возникающие на стадии планирования (изучения коммерческой целесообразности, определения целей и спецификаций, оценки альтернатив и отбора предпочтительных вариантов), не относятся на увеличение первоначальной стоимости сайта, а отражаются в качестве затрат в периоде, когда они были понесены. Затраты, возникающие на последующих стадиях (разработки приложений и инфраструктуры, разработки графического дизайна и содержания сайта), включаются в первоначальную стоимость сайта при выполнении условий, указанных выше.

253. Обмен активами

НМА могут быть приобретены в обмен на неденежный актив или активы, либо на комбинацию денежных и неденежных активов.

Себестоимостью таких активов, признается:

- 1) справедливая стоимость переданного актива, скорректированная на сумму доплат; или
- 2) балансовая стоимость переданного актива, скорректированная на сумму доплат (если справедливая стоимость переданного актива не может быть надежно определена).

Если справедливая стоимость получаемого актива меньше остаточной балансовой стоимости передаваемого актива (скорректированной на сумму доплат), то это свидетельствует об обесценении передаваемого актива. В этом случае балансовая стоимость передаваемого актива должна быть предварительно уменьшена до справедливой стоимости получаемого актива. Уменьшение остаточной балансовой стоимости передаваемого актива отражается как убыток от обесценения нематериальных активов.

254. Приобретение НМА в результате объединения бизнеса

Себестоимостью НМА, приобретаемых при объединении бизнеса, является их справедливая стоимость на дату приобретения бизнеса.

Если надежно оценить справедливую стоимость не представляется возможным, то актив не признается в качестве нематериального актива, и принимается к учету в составе гудвилла.

Последующие затраты: учет затрат после приобретения или создания

255. Последующие затраты на НМА, понесенные после его признания, списываются на расходы при их возникновении, за исключением случаев, когда:

- 1) есть вероятность того, что эти затраты позволят активу создавать будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных норм; или

2) объект приобретен при объединении бизнесов и не может быть признан как отдельный актив (в этом случае затраты на данный объект войдут в величину гудвилла).

256. Применительно к программному обеспечению расходы, качественно улучшающие характеристики программного продукта (внедрение и первоначальная настройка новых модулей программного обеспечения, расширяющих функциональность программного обеспечения, существенное повышение эффективности работы программного продукта и т.д.), увеличивают стоимость соответствующего НМА.

257. Расходы, связанные с несущественными изменениями в программных продуктах, таких как: обновление отчетных форм в соответствии с требованиями законодательства, исправление сбоев в работе, донастройка программного продукта, и т.д. не увеличивают стоимость НМА, а являются расходами периода. Кроме того, затраты на поддержание регистрации прав на нематериальный актив, либо затраты на периодические/непериодические обновления НМА, в частности программных продуктов, признаются расходами периода.

258. Затраты на нематериальный актив, который был первоначально признан в качестве расхода, не подлежат признанию как часть себестоимости НМА на более позднюю дату.

Оценка после первоначального признания

259. Общество применяет модель учета по себестоимости. После первоначального принятия к учету нематериальные активы учитываются по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

Амортизация

260. Амортизация нематериальных активов начинается с момента, когда актив готов к использованию.

261. Общество исходит из предположения, что экономические выгоды от использования нематериальных активов потребляются равномерно в течение срока полезной службы объектов, и использует равномерный (прямолинейный) способ начисления амортизации. Амортизация начисляется ежемесячно и применяется последовательно от одного отчетного периода к другому. Применение и начисление амортизации иными методами согласовывается с Уполномоченным органом в установленном порядке.

262. При завершении работ по объектам незавершенного строительства и их приемки приемочной или государственной приемочной комиссиями, то есть с момента подписания «Акта приемочной или государственной приемочной комиссии о приемке объекта в эксплуатацию» данные объекты переводятся на счет «Законченные объекты незавершенного строительства до ввода в состав

нематериальных активов» до перевода в состав нематериальных активов (до утверждения приказа о передаче капитальных вложений инициатору проекта). При этом по указанным объектам в установленном порядке производится расчет и начисление ежемесячной амортизации.

263. Срок полезной службы

Основой для учета НМА является срок его полезной службы. Общество оценивает срок полезной службы НМА и определяет, является ли он ограниченным или неограниченным.

Если срок ограничен, то Общество определяет его продолжительность или количество продукции, которое с помощью данного актива можно произвести.

Если Общество получает контроль над будущими экономическими выгодами от НМА через юридические права, предоставленные на ограниченный период, срок полезной службы НМА не должен превышать периода действия юридического права (например, срока действия лицензионного соглашения), за исключением случаев, когда юридические права являются возобновляемыми, и расходы на поддержание НМА в нормальном состоянии при дальнейшем использовании являются незначительными.

Для прочих нематериальных активов Общество устанавливает срок полезной службы от 1 года до 10 лет. Срок полезной службы определяется для конкретного НМА или группы НМА, входящих в категорию прочих НМА, но не может быть больше или меньше данного срока.

Общество может признать срок полезной службы актива неограниченным, если, проанализировав все имеющиеся факторы, оно приходит к выводу, что не существует никаких временных ограничений по получению экономических выгод от использования актива.

НМА с определенным сроком службы амортизируются, а НМА с неопределенным сроком полезной службы не амортизируются, а тестируются на предмет обесценения на ежегодной основе, или чаще, если события или обстоятельства указывают на возможность обесценения²⁰.

Пересмотр сроков и метода начисления амортизации

Срок полезной службы объектов пересматривается на каждую отчетную дату.

Если произошло существенное изменение в характере потребления экономических выгод ожидаемых от использования активов, или расчетный срок полезной службы значительно отличается от прежних оценок, срок полезной службы и/или метод амортизации корректируются, чтобы отразить такое изменение.

²⁰ см. раздел «Обесценение активов»

Данные изменения являются изменениями в учетных оценках и отражаются путем корректировки амортизационных отчислений за текущий месяц и все последующие месяцы, без ретроспективных корректировок.

Актив снимается с учета и его остаточная стоимость списывается на расходы периода при его выбытии, или в том случае, когда принято решение о прекращении использования актива и от его использования далее не ожидается экономических выгод.

264. Доходы и расходы от списания активов отражаются в бухгалтерском учете в отчетном периоде, к которому они относятся.

265. Финансовый результат от выбытия или изъятия из обращения активов определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия актива и его балансовой стоимостью и отражается в отчете о совокупном доходе в составе прочих доходов и расходов.

266. Выбытие признается при переходе значительных рисков и вознаграждений, связанных с собственностью на активы. Если риски, связанные с владением актива остаются на передающей стороне до момента государственной регистрации перехода права собственности, то выбытие актива отражается в учете на дату государственной регистрации.

5. Требования к раскрытию в отчетности

267. В финансовой отчетности Общество раскрывает следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными самим Обществом и приобретенными/полученными нематериальными активами:

1) является ли срок полезной службы неопределенным или определенным, а в случае определенного срока – срок полезной службы или норму амортизации;

2) применяемые методы амортизации для НМА с определенным сроком полезной службы;

3) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию, а также накопленные убытки от обесценения на начало и конец отчетного периода;

4) статьи отчета о совокупном доходе, в которые включена амортизация нематериальных активов;

5) сверку балансовой стоимости по состоянию на начало и конец отчетного периода, отражающую:

поступления, с разбивкой на поступления за счет разработки собственными силами, поступления в результате отдельных приобретений и поступлений в рамках объединения бизнеса;

активы, отнесенные к категории предназначенных для продажи или включенные в группу выбытия в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность», а также другие выбытия

снижение стоимости в течение периода в результате убытков от обесценения, признанных в отчете о совокупном доходе в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (при наличии таковых);

убытки от обесценения, отнесенные или восстановленные в финансовых результатах, в течение периода в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (при наличии таковых);

амортизацию, начисленную в течение отчетного периода;

чистые курсовые разницы, возникающие при переводе финансовой отчетности в другую валюту отчетности и при переводе зарубежных операций в валюту отчетности Общества;

другие изменения в балансовой стоимости нематериальных активов в течение отчетного периода;

б) в отношении НМА с неопределенным сроком полезной службы – балансовую стоимость этого актива и причины, обосновывающие неопределенный срок;

7) описание, балансовую стоимость на конец года и остающийся период амортизации любого нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности Общества в целом;

8) балансовую стоимость НМА, права в отношении которых ограничены, или которые используются в качестве обеспечения исполнения обязательств;

9) величину контрактных обязательств по приобретению НМА.

6. Нормативно-правовая база

268. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- 3) МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- 4) МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- 5) ПКИ (SIC) 32 «Нематериальные активы - затраты на Интернет-сайт».

5. Инвестиционная собственность

1. Общие положения

269. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания, оценки и раскрытия в отчетности Общества инвестиционной собственности

270. Данный раздел не определяет правила учета:

- 1) недвижимости, занимаемой владельцем²¹;
- 2) долгосрочных активов, предназначенных для продажи и групп выбытия²².

2. Определения

271. Инвестиционная собственность – имущество (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), предназначенное (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для получения арендных платежей, доходов от прироста стоимости капитала или того и другого, но не для:

- 1) использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, для административных целей; или
- 2) продажи в ходе обычной деятельности.

272. Собственность, занимаемая владельцем – имущество, предназначенное (собственником или арендатором по договору финансовой аренды) для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг, или в административных целях. Данная категория имущества учитывается в составе ОС Общества.

273. Балансовая стоимость – сумма, в которой актив признается в балансе.

274. Себестоимость – сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливая стоимость иного встречного предоставления, переданного в счет оплаты стоимости актива на момент его приобретения или сооружения.

275. Справедливая стоимость – та сумма, на которую можно обменять актив при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

²¹ см. раздел «Основные средства»

²² см. раздел «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

3. Классификация и группировка

276. Общество классифицирует инвестиционную собственность на следующие категории:

- 1) собственность, сданная в аренду;
- 2) собственность предназначенная для сдачи в аренду;
- 3) собственность для получения доходов от прироста ее стоимости;
- 4) собственность, в процессе строительства для будущего использования как инвестиционная собственность;
- 5) земля, дальнейшее предназначение которой в настоящее время не определено.

4. Принятие к учету объектов

277. Общество признает объекты инвестиционной собственности в составе активов в случае, если:

- 1) существует вероятность притока будущих экономических выгод, связанных с данной инвестиционной собственностью;
- 2) можно достоверно оценить себестоимость данной инвестиционной собственности.

278. Способы поступления объектов инвестиционной собственности аналогичны тем, которые раскрыты в разделе «Основные средства». Кроме того, объекты инвестиционной собственности могут быть переведены в эту категорию из состава ОС.

279. Перевод объектов инвестиционной собственности

Перевод объекта в категорию инвестиционной собственности или исключение из данной категории производится при изменении способа его использования, а именно:

- 1) владелец начинает занимать собственность – объект переводится из категории инвестиционной собственности в категорию собственности, занимаемой владельцем и учитываемой в составе ОС;
- 2) начало подготовки собственности для целей последующей продажи – объект переводится из инвестиционной собственности в категорию запасы;
- 3) заканчивается период, в течение которого владелец занимает собственность – объект переводится из категории собственности, занимаемая владельцем в категорию инвестиционной собственности;
- 4) завершение строительных работ или реконструкции собственности – объект переводится из категории незавершенного строительства в категорию инвестиционную собственность.

Общество переводит объект из инвестиционной собственности в категорию запасы только при изменении его предназначения, о чем свидетельствует начало реконструкции объекта в целях его продажи. Если Общество принимает решение о том, чтобы избавиться от объекта инвестиционной собственности без его реконструкции, Общество продолжает

отражать объект в составе инвестиционной собственности до прекращения его признания, и не отражает его в составе запасов.

То же самое происходит в случае, если Общество начинает реконструкцию имеющегося объекта инвестиционной собственности для дальнейшего использования в качестве инвестиционной собственности – имущество сохраняет статус инвестиционной собственности и в течение реконструкции не классифицируется как собственность, занимаемая владельцем.

Перевод объектов в категории инвестиционная собственность, недвижимость, занимаемая владельцем, и запасы не приводит к изменению балансовой стоимости объектов.

5. Определение первоначальной стоимости объектов

280. Первоначальная стоимость объектов инвестиционной собственности определяется по фактической себестоимости приобретения, аналогично подходам, описанным в разделе «Основные средства» настоящей УП.

281. Себестоимость инвестиционной собственности не повышается в связи с:

1) затратами на пусковые работы (кроме случаев, когда они необходимы для приведения объекта собственности в рабочее состояние);

2) операционными убытками до выхода на запланированный уровень по предоставлению помещений в аренду;

3) сверхнормативным потреблением материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объекта недвижимости.

282. В отношении объекта незавершенного строительства, или находящегося в стадии реконструкции, который предполагается в будущем использовать в качестве инвестиционной собственности, применяются положения раздела «Основные средства» до момента завершения строительных работ или реконструкции, после чего объект переходит в категорию инвестиционная собственность и для его учета начинают применяться положения настоящего раздела.

6. Последующее признание и оценка

283. После первоначального признания Общество оценивает инвестиционную собственность по первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

284. Текущие расходы по содержанию инвестиционной собственности относятся на затраты отчетного периода.

7. Амортизация объектов инвестиционной собственности

285. Для начисления амортизации по инвестиционной собственности Общество применяет прямолинейный (равномерный) метод списания стоимости.

8. Обесценение

286. По состоянию на каждую отчетную дату Общество проверяет наличие любых признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости инвестиционной собственности. В случае выявления такого признака Общество оценивает возмещаемую стоимость инвестиционной собственности²³.

9. Выбытие объектов инвестиционной собственности

287. Признание объекта инвестиционной собственности прекращается при выбытии или окончательном снятии с эксплуатации, когда после выбытия объекта не предполагается получение связанных с ним экономических выгод.

288. Выбытие объекта инвестиционной собственности может осуществляться посредством продажи, передачи в финансовую аренду или списания.

289. Прибыли или убытки, возникающие в результате списания или выбытия объекта инвестиционной собственности, определяются как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью инвестиционной собственности и отражаются в составе прочих доходов или расходов в отдельной и консолидированной финансовой отчетности.

290. Компенсации от сторонних организаций за обесцененные или пропавшие объекты инвестиционной собственности признаются в отчете о совокупном доходе в момент, когда получение таких компенсаций становится очевидным.

10. Требования к раскрытию в отчетности

291. В финансовой отчетности Общество раскрывает следующую информацию об объектах инвестиционной собственности:

- 1) используемый метод начисления амортизации;
- 2) применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
- 3) общая балансовая стоимость и накопленная амортизация (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;

²³ см. раздел «Обесценение активов»

4) информацию об изменении балансовой стоимости инвестиционной собственности на начало и на конец отчетного периода, включая:

 поступления, с отдельным указанием тех, которые получены от приобретений, и тех, которые являются результатом последующих расходов, признанных в качестве актива;

 поступления, возникающие в результате объединения бизнесов;

 выбытия объектов;

 амортизацию;

 убытки от обесценения, признанные и восстановленные в отчетном периоде;

 чистые курсовые разницы, возникающие при переводе финансовой отчетности из функциональной валюты в валюту отчетности;

 перевод объектов инвестиционной собственности в категорию запасы или ОС и обратно;

 прочие изменения;

5) суммы, признанные в отчете о совокупном доходе, включая:

 доход от сданной в аренду инвестиционной собственности;

 прямые операционные расходы (включая расходы на ремонт и текущее обслуживание), возникшие в связи с инвестиционной собственностью, от которой в отчетном периоде был получен доход от аренды;

 прямые операционные расходы (включая расходы на ремонт и текущее обслуживание), возникшие в связи с инвестиционной собственностью, которая не принесла арендный доход за отчетный период;

б) справедливую стоимость инвестиционной собственности. В исключительных случаях, когда невозможно надежно определить справедливую стоимость инвестиционной собственности, предоставляется следующая информация:

 описание инвестиционной собственности;

 причины, в силу которых справедливая стоимость не может быть надежно определена;

 по возможности, границы оценок, в которых, скорее всего, может находиться справедливая стоимость.

11. Нормативно – правовая база

292. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;

3) МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная собственность».

6. Финансовые инструменты

1. Общие положения

293. Настоящий раздел УП устанавливает порядок признания, оценки и раскрытия в отчетности финансовых инструментов.

2. Определения

294. Финансовый инструмент – любой договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство/ долевого инструмент - у другой.

295. Финансовый актив – любой актив, который представляет собой:

- 1) денежные средства²⁴;
- 2) долевого инструмент другой организации;
- 3) договорное право на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации или на обмен финансовых активов или финансовых обязательств на потенциально выгодных условиях;

4) договор,

расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами Общества; и

который при этом является производным инструментом, по которому у Общества имеется или может появиться обязанность получить переменное число собственных долевого инструментов; или

таким производным инструментом, расчет по которому будет или может быть произведен любым иным способом, нежели путем обмена фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число собственных долевого инструментов.

296. Финансовое обязательство – любое обязательство представляющее собой:

1) обязанность по договору: передать другой организации денежные средства или иные финансовые активы; или обменяться с другой организацией финансовыми активами или финансовыми обязательствами на потенциально невыгодных условиях;

2) контракт, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами Общества и представляет собой: производный инструмент, по которому Общество поставляет или может быть обязано поставить переменное количество собственных долевого инструментов Общества; либо производный инструмент, расчет по которому будет или может

²⁴ см. раздел «Денежные средства»

быть произведен способом, отличным от обмена фиксированного количества собственных долевых инструментов Общества на фиксированную сумму денежных средств или на иной финансовый актив.

297. Финансовые вложения – это финансовый актив, который не является денежными средствами, а представляет собой право получения определенного количества денежных средств или иных финансовых активов в определенный срок в соответствии с документом, удостоверяющим это право (договором, ценной бумагой и т.д.).

298. К финансовым вложениям, в частности, относятся инвестиции в ценные бумаги, не оформленные ценными бумагами вложения в уставные капиталы других организаций, банковские вклады (депозиты), задолженность, полученная по договору уступки права требования, предоставленные другим организациям займы, производные финансовые вложения.

299. Долевые финансовые вложения – финансовые инструменты, эмитент которых не имеет обязательств по их погашению (выкупу). К долевым финансовым вложениям, в частности, относятся акции, паи, доли, вложения в совместную деятельность.

300. Долговые финансовые вложения – финансовые инструменты, эмитент которых имеет обязательства по их погашению (выкупу). К долговым финансовым вложениям, в частности, относятся облигации, векселя, займы, депозиты.

301. Долгосрочные финансовые вложения – финансовые вложения, которые Общество намерено и имеет возможность продать (погасить) более чем через 12 месяцев после даты приобретения. К долгосрочным финансовым вложениям также относятся вложения, намерения Общества по продаже которых не определены.

302. Краткосрочные финансовые вложения – финансовые вложения, которые Общество намерено и имеет возможность продать (погасить) менее чем через 12 месяцев после даты приобретения.

303. Текущая часть долгосрочных финансовых вложений – часть долговых долгосрочных финансовых вложений, подлежащая погашению в течение 12 месяцев после даты приобретения (отчетной даты).

304. Просроченные финансовые вложения – долговые финансовые вложения, срок погашения которых уже наступил, но которые не были своевременно погашены.

305. Производный инструмент - это финансовый инструмент или иной договор, обладающий всеми тремя приведенными ниже характеристиками:

1) его стоимость меняется в результате изменения конкретной процентной ставки, курса ценной бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, другой переменной;

2) для его приобретения не требуются первоначальные инвестиции или необходимы первоначальные чистые инвестиции, которые меньше, чем

потребовались бы в сравнении с другими типами договоров, которые, как ожидается, аналогичным образом зависят от изменений рыночных факторов;

3) расчеты по нему осуществляются в будущем.

306. Первоначальная стоимость – сумма денежных средств либо справедливая стоимость иных активов, уплаченных (переданных) контрагенту при приобретении финансовых вложений.

307. Дисконт/ премия – разница между номинальной и первоначальной стоимостью долговых финансовых вложений.

308. Балансовая стоимость финансовых вложений – стоимость финансовых вложений, по которой они отражаются в балансе на отчетную дату. Балансовая стоимость долевых финансовых вложений состоит из первоначальной стоимости и резерва. Балансовая стоимость долговых финансовых вложений состоит из номинальной стоимости, дисконта, начисленных, но не полученных процентов (купонов) и резерва.

309. Справедливая стоимость финансовых вложений – сумма денежных средств, которая может быть получена на рынке при продаже финансовых вложений в сделке между независимыми контрагентами.

310. Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства – это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оцениваются при первоначальном признании, за вычетом выплат основной суммы, плюс или минус накопленная амортизация, с применением метода эффективной ставки процента, разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения, минус частичное списание на обесценение или безнадежную задолженность.

311. Затраты, непосредственно связанные с приобретением – затраты, понесенные Обществом для приобретения финансовых вложений и которые можно отнести на конкретный объект финансовых вложений.

312. Метод эффективной ставки процента – это метод расчета амортизации дисконта с использованием эффективной ставки процента финансового инструмента²⁵.

313. Эффективная ставка процента – это ставка, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений до наступления срока платежа или очередной даты пересмотра ставки до чистой балансовой стоимости финансового актива или обязательства. В расчет включаются все вознаграждения и прочие суммы, выплаченные или полученные сторонами договора. Эффективная ставка процента иногда называется уровнем дохода к погашению или к моменту следующего пересмотра ставки и является внутренней нормой доходности финансового актива за данный период.

²⁵ см. раздел «Применение дисконтирования»

314. Дебиторская задолженность – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, не котирующиеся на активном рынке, отличные от:

1) активов, которые Общество намерено продать незамедлительно или в ближайшее время, и которые, вследствие этого, должны классифицироваться в качестве имеющихся в наличии для продажи, а также активов, которые при первоначальном признании были определены в качестве учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

2) активов, которые при первоначальном признании были определены в качестве имеющихся в наличии для продажи; или

3) активов, по которым держатель, в силу иных, нежели ухудшение качества кредита, причин, может не возместить значительную часть своей первоначальной инвестиции, и которые должны вследствие этого классифицироваться как имеющиеся в наличии для продажи.

315. Кредиторская задолженность – производные финансовые обязательства с фиксированными или определяемыми платежами, не учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, а также не являющиеся заимствованиями.

316. Инструмент хеджирования – определенный производный инструмент или (применительно к хеджированию риска изменений только валютно-обменных курсов) определенный производный финансовый актив или производное финансовое обязательство, справедливая стоимость или потоки денежных средств которого, как ожидается, будут компенсировать изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств определенной хеджируемой статьи.

317. Эффективность хеджирования – это степень, в которой относящиеся к хеджируемому риску изменения справедливой стоимости или денежных потоков хеджируемой статьи компенсируются изменениями справедливой стоимости или денежных потоков инструмента хеджирования.

3. Классификация и группировка

Классификация финансовых инструментов

4. Финансовые активы:

1) Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли/убытки;

2) Займы выданные и дебиторская задолженность;

3) Инвестиции, удерживаемые до погашения;

4) Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи.

5. Финансовые обязательства:

1) Финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости;

2) Займы полученные и кредиторская задолженность.

6. Финансовый актив или финансовое обязательство, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, - это финансовый актив или финансовое обязательство:

классифицированное в качестве предназначенного для торговли, или которое на момент первоначального признания решено в дальнейшем учитывать по справедливой стоимости, а изменения последней относить на прибыль или убыток.

7. Инвестиции, удерживаемые до погашения – финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами и фиксированным сроком погашения, которые Общество намеревается и способно удерживать у себя до наступления срока их погашения, за исключением тех из них, которые определяются Обществом как предназначенные для продажи или имеющиеся для продажи или отвечают определению займов и дебиторской задолженности.

8. Классификация финансовых инструментов при объединении бизнесов.

С точки зрения приобретающей стороны, использующей метод покупки, объединение бизнесов считается первоначальным признанием финансовых инструментов. Таким образом, при приобретении дочерних организаций Общество классифицирует инвестиции в приобретаемую компанию в зависимости от критериев отнесения в ту или иную категорию. Если Общество не имеет намерения продавать данные инвестиции, то они классифицируются как инвестиции, удерживаемые до погашения.

9. Займы и дебиторская задолженность – производные финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами, не котирующиеся на активном рынке, за исключением:

активов, которые Общество намеревается продать в ближайшее время, и поэтому должны классифицироваться как предназначенные для продажи, и тех, которые после первоначального признания Общество решает учитывать по справедливой стоимости с отражением ее изменения в прибыли (или убытке);

активов, которые с момента первоначального признания относятся к имеющимся для продажи;

активов, по которым инвестор может не возместить значительную часть своих первоначальных инвестиций (кроме ситуаций снижения кредитного рейтинга), и которые должны классифицироваться как имеющиеся для продажи.

10. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи – производные финансовые активы, которые определены как имеющиеся в наличии для продажи или не классифицированы ни как займы и дебиторская задолженность, ни как инвестиции, удерживаемые до погашения, ни как финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

11. Реклассификация финансовых активов в другую категорию

Общество не вправе реклассифицировать финансовый инструмент в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток в период владения этим инструментом.

4. Основные положения УП

Учет поступлений финансовых активов и обязательств

5. Финансовые активы и обязательства первоначально отражаются по себестоимости, которая представляет собой справедливую стоимость полученного или уплаченного вознаграждения, соответственно, включая или вычитая затраты, связанные с совершением сделки.

6. К таким затратам могут относиться:

1) вознаграждения и комиссионные, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за юридические, информационные, консультационные и иные услуги, связанные с получением заемных средств, непосредственно направленных на приобретение финансового актива;

2) налоги и сборы регулирующих органов и фондовых бирж, нотариальные услуги, непосредственно связанные с получением заемных средств, направленных на приобретение финансового актива;

3) иные затраты, непосредственно связанные с получением заемных средств, направленных на приобретение финансового актива.

7. В общем виде порядок учета финансовых инструментов представлен в таблице:

Группа финансовых инструментов	Финансовые активы / обязательства, учитываемые по справедливой стоимости	Инвестиции, удерживаемые до погашения	Займы, дебиторская и кредиторская задолженность	Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи	
				Долговые, долевые, производные финансовые инструменты	Долевые, по которым невозможно определить справедливую стоимость
Первоначальное признание	Справедливая стоимость (затраты по сделке не включаются)	Справедливая стоимость + затраты по сделке	Справедливая стоимость + затраты по сделке	Справедливая стоимость + затраты по сделке	
Последующее измерение	Справедливая стоимость	Амортизированная стоимость	Амортизированная стоимость	Справедливая стоимость	Затраты на приобретение
Доходы / убытки от изменения справедливой стоимости	Финансовые доходы/расходы	-	-	Резерв под изменения стоимости (в составе капитала)	-

Группа финансовых инструментов	Финансовые активы / обязательства, учитываемые по справедливой стоимости	Инвестиции, удерживаемые до погашения	Займы, дебиторская и кредиторская задолженность	Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи	
				Долговые, долевыми, производные финансовые инструменты	Долевые, по которым невозможно определить справедливую стоимость
Проценты и дивиденды	Финансовые доходы / расходы	Финансовые доходы / расходы (по эффективной ставке процента)	Финансовые доходы / расходы (по эффективной ставке процента)	Финансовые доходы / расходы (по эффективной ставке процента); дивиденды к получению	Дивиденды к получению
Убытки от обесценения	-	Убытки от обесценения	Убытки от обесценения	-	Убытки от обесценения

Финансовые активы и финансовые обязательства, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли/убытки

8. По решению Общества финансовый инструмент может быть отнесен к группе финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, за исключением долевого инструмента, не имеющих опубликованных котировок на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена.

9. К финансовым инструментам, учитываемым по справедливой стоимости, могут относиться инвестиции в долевыми ценными бумагами, а также в долговые ценные бумаги, имеющие котировки на активном рынке, и которые Общество не планирует удерживать до погашения.

10. Первоначальное признание и оценка

При первоначальном признании финансовые инструменты данной категории признаются по справедливой стоимости.

11. Последующая оценка

Для целей последующей оценки на каждую отчетную дату и на дату выбытия финансовые инструменты данной категории учитываются по справедливой стоимости с отнесением переоценки на финансовые результаты.

Наличие опубликованных котировок на активном рынке является наилучшим показателем справедливой стоимости. Соответствующей рыночной котировкой для имеющегося инструмента является текущая цена спроса, а для приобретаемого инструмента – текущая цена предложения.

В случае отсутствия информации о цене спроса и предложения основой определения текущей справедливой стоимости служит цена самой последней сделки при условии, что с момента ее проведения и до отчетной даты не произошло существенных изменений экономических условий.

В других случаях, а также при отсутствии рыночной котировки, для определения справедливой стоимости используются различные технические приемы оценки.

Основными техническими приемами являются сопоставление с текущей рыночной стоимостью другого очень похожего инструмента и анализ дисконтированных денежных потоков²⁶.

Инвестиции, удерживаемые до погашения

12. Инвестициями, удерживаемыми до погашения, являются финансовые вложения с определяемыми или фиксированными платежами и фиксированным сроком погашения, которыми Общество твердо намерено и способно владеть до наступления срока погашения, за исключением:

- 1) финансовых вложений, отнесенных по решению Общества к категории учитываемых по справедливой стоимости;
- 2) инвестиций, имеющих в наличии для продажи;
- 3) предоставленных займов и дебиторской задолженности.

13. К данной категории относятся долговые ценные бумаги (облигации, векселя), не планируемые к продаже до срока погашения, а также банковские вклады сроком свыше 3 месяцев.

14. Первоначальное признание и оценка

Инвестиции, удерживаемые до погашения, представляют собой долговые ценные бумаги с определенными или фиксированными платежами.

Инвестиции, удерживаемые до погашения, признаются по справедливой стоимости с учетом затрат по сделке и в последствии амортизируются с использованием метода эффективной процентной ставки.

15. Изменение стоимости

Если существует вероятность того, что Общество не сможет взыскать полную сумму долга (основную сумму и проценты) согласно договорным условиям займов и дебиторской задолженности, предоставленных Обществом, или удерживаемых до погашения инвестиций, то имеет место убыток от обесценения или сомнительной задолженности. Сумма убытка представляет собой разность между балансовой стоимостью актива и дисконтированной стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств (за исключением еще не понесенных будущих кредитных убытков), рассчитанной с использованием первоначальной эффективной ставки процента по финансовому активу (т.е. эффективной ставке процента, рассчитанной при первоначальном признании). При этом балансовая стоимость актива уменьшается до его оценочной возмещаемой суммы непосредственно или с

²⁶ см. раздел «Применение дисконтирования»

использованием счета оценочного резерва в зависимости от ситуации. Сумму убытка следует включить в прибыль или убыток за период.

Если в последующем величина убытка от обесценения активов или безнадежная задолженность сокращается, и это сокращение можно объективно связать с событием, случившемся после признания обесценения, то ранее признанный убыток от обесценения следует восстанавливать отдельно или с использованием счета оценочного резерва. В результате балансовая стоимость финансового актива не должна превышать величину амортизируемой стоимости, которая была бы отражена на дату восстановления суммы частичного списания, произведенного в отношении стоимости финансового актива, если бы обесценение актива не было признано. Восстановленную сумму следует включить в прибыль или уменьшение убытка за период.

Займы выданные и полученные

16. К данной категории относятся непроизводные финансовые инструменты с фиксированными или определенными платежами, которые не котируются на активном рынке, за исключением:

- 1) финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости;
- 2) инвестиций, имеющих в наличии для продажи;
- 3) финансовых вложений, по которым держатель может не получить значительную часть первоначальных инвестиций из-за ухудшения кредитных условий, которые должны быть отнесены к категории имеющих в наличии для продажи.

17. Часть долгосрочных займов, погашаемая в течение 12 месяцев после отчетной даты, реклассифицируется в краткосрочную задолженность.

18. Реклассификация не производится в случае одновременного выполнения следующих требований:

- 1) первоначальный срок, на который был получен/выдан заем, превышал 12 месяцев;
- 2) предполагается продление договора займа либо заключение нового договора займа для погашения предыдущего займа, таким образом, что срок погашения по новому договору займа превысит 12 месяцев с отчетной даты;
- 3) возможность продления подтверждена договором на продление, либо договором, заключенным для погашения первоначального договора займа, заключенным до даты утверждения финансовой отчетности.

19. Займы, подлежащие погашению в течение не более чем 12 месяцев после отчетной даты, рефинансированные или пролонгированные по решению Общества, считаются частью долгосрочного финансирования и должны классифицироваться как долгосрочные.

20. Первоначальное и последующее признание и оценка

Займы полученные и выданные первоначально учитываются по стоимости, представляющей собой справедливую стоимость полученных или

выданных денежных средств с учетом расходов, связанных с привлечением или выдачей займов.

После первоначального признания займы учитываются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента²⁷.

При использовании метода эффективной ставки процента балансовая стоимость займа складывается из первоначальной стоимости и амортизированной (признанной) части разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения.

21. Займы с нерыночными условиями

Общество использует следующий порядок учета для выданных или полученных беспроцентных займов (в т.ч. финансовой помощи) либо займов, процентная ставка по договорным условиям которых отлична от среднерыночной процентной ставки с аналогичными условиями (срок, валюта).

При первоначальном признании такие займы отражаются по справедливой стоимости с учетом затрат по сделке, определяемой как текущая дисконтированная стоимость всех денежных потоков по займу с использованием среднерыночной процентной ставки с аналогичными условиями (срок, валюта). При этом разница между дисконтированной стоимостью и полученными средствами относится на финансовые доходы/расходы при первоначальном признании.

При последующей оценке займы отражаются по амортизированной стоимости с использованием эффективной ставки процента, определенной при первоначальном признании (если только не было изменений в договорных условиях), при этом:

- 1) сумма процентов, подлежащая получению или уплате в соответствии с договорными условиями займа, отражается в составе финансовых доходов либо расходов на финансирование соответственно как вознаграждение;
- 2) разница между финансовым доходом/расходом, определенным с использованием эффективной ставки процента, и суммой процентов, начисленной в соответствии с договорными условиями, отражается в составе финансовых доходов либо расходов на финансирование.

Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи

22. К данной категории относятся финансовые активы, имеющиеся у Общества, и не классифицированные в качестве одной из категорий:

- 1) учитываемые по справедливой стоимости;
- 2) удерживаемые до погашения;
- 3) предоставленные займы.

²⁷ см. раздел «Применение дисконтирования»

23. Первоначальное признание и оценка

Инвестиционные ценные бумаги, предназначенные для удержания в течение неопределенного периода времени, которые могут быть проданы в случае возникновения потребности в ликвидности или в результате изменения ставок вознаграждения, классифицируются как имеющиеся в наличии для продажи. Данные ценные бумаги включаются в состав долгосрочных активов, если только Общество не выразило намерения удерживать их в течение периода менее 12 месяцев с даты составления финансовой отчетности, или если не возникает необходимость в их продаже для пополнения оборотного капитала. В этом случае они включаются в состав текущих активов.

Общество определяет соответствующую классификацию своих инвестиционных ценных бумаг на момент их приобретения.

24. При первоначальном признании инвестиции, имеющиеся для продажи, оцениваются по справедливой стоимости с учетом затрат по совершению сделки.

25. Последующая оценка

Инвестиции, классифицированные как имеющиеся в наличии для продажи, и имеющие котировки на активном рынке учитываются по справедливой стоимости с отнесением результатов переоценки (после корректировки на величину начисленных процентов и курсовых разниц, возникающих в результате переоценки активов, выраженных в иностранной валюте, в сумме корректировки затрат на выплату процентов) на прочий совокупный доход.

Долевые инструменты, не имеющие котировок на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена, учитываются по фактическим затратам на приобретение.

В случае появления активного рынка, такие активы будут учитываться по справедливой стоимости.

Проценты к получению по финансовым инвестициям, имеющимся в наличии для продажи, начисляются (в случае, если это уместно, например, для облигаций) с использованием метода эффективной ставки процента и отражаются в прибылях и убытках в составе процентных или финансовых доходов.

Дивиденды к получению по финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи, начисляются, когда Общество получает право на выплату дивидендов, и отражаются в отчете о совокупном доходе в составе финансовых доходов.

Фактические затраты на приобретение финансовых инвестиций равны справедливой стоимости активов, переданных в обмен на финансовые инвестиции. Балансовая стоимость финансовых инвестиций, учитываемых по методу учета по фактическим затратам, не подлежит последующей амортизации или корректировке на справедливую стоимость.

Балансовая стоимость финансовых инвестиций, учитываемых по фактическим затратам на приобретение, подлежит отражению в отчетности с учетом убытков от обесценения.

26. Изменение стоимости

Прибыли или убытки от изменения стоимости финансовых активов, имеющих в наличии для продажи, учитываются в составе прочего совокупного дохода в корреспонденции с резервом переоценки инвестиций в составе собственного капитала.

При выбытии таких активов накопленные прибыли и убытки от изменения стоимости списываются с резерва переоценки и отражаются в прибылях и убытках по статьям «прочие финансовые доходы» или «прочие финансовые расходы», соответственно.

При снижении справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, и наличии объективных признаков обесценения актива, накопленный убыток, признанный непосредственно в капитале, списывается с прочего совокупного дохода и относится на убыток от обесценения в отчетном периоде, даже если финансовый актив не был списан с баланса.

Сумма накопленного убытка, которая списывается с резерва переоценки и отражается в прибыли или убытке - это разница между затратами на приобретение актива (за вычетом каких-либо выплат основной суммы и амортизации) и текущей справедливой стоимостью за вычетом убытка от обесценения этого актива, ранее отраженного в прибыли или убытке.

Все последующие убытки, включая связанные с изменением курса валют, также признаются в составе прочего совокупного дохода до прекращения признания актива.

Если в последующем периоде справедливая стоимость долгового инструмента, классифицированного в качестве имеющегося в наличии для продажи, увеличивается, и увеличение может быть объективно соотнесено с событием, имевшим место после признания убытка от обесценения в составе прибыли или убытка, следует восстановить ее последующим включением убытка от обесценения в прибыль или убыток.

Убыток от обесценения, ранее отраженный в отчете о совокупном доходе, по долевым инструментам, имеющимся в наличии для продажи, не подлежит восстановлению в отчете о совокупном доходе, а отражается в составе прочего совокупного дохода.

27. Накопленные убытки от обесценения финансовых инвестиций, имеющих в наличии для продажи, и учитываемых по фактическим затратам на приобретение. Величина убытка от обесценения финансовой инвестиции, учитываемой по фактическим затратам на приобретение, представляет собой разницу между ее балансовой стоимостью и текущей стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием эффективной ставки процента для сходного финансового инструмента (возмещаемой суммой).

Величина данного убытка от обесценения восстановлению не подлежит.

Дебиторская и кредиторская задолженность

28. Для целей составления отчетности Общество применяет следующую группировку расчетов с дебиторами и кредиторами:

- 1) расчеты с торговыми дебиторами/ кредиторами;
- 2) расчеты с прочими дебиторами/ кредиторами.

29. Первоначальное признание и оценка

Дебиторская задолженность по расчетам с торговыми дебиторами признается и отражается в бухгалтерском учете по суммам выставленных счетов к оплате, за вычетом резерва по сомнительным требованиям.

Кредиторская задолженность первоначально оценивается по справедливой стоимости, а впоследствии переоценивается по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента. Долгосрочной задолженностью признается задолженность сроком более 12 месяцев после отчетной даты.

Долгосрочная задолженность подлежат дисконтированию, краткосрочная задолженность не дисконтируется.

30. Создание резерва по сомнительным требованиям (резерв под обесценение)

Общество определяет наличие объективных признаков обесценения на индивидуальной основе применительно к финансовым активам, имеющим самостоятельное значение, и на индивидуальной или совокупной основе применительно к финансовым активам, не имеющим самостоятельного значения. Если Общество констатирует отсутствие объективных признаков обесценения применительно к индивидуально оцениваемому финансовому активу, как имеющему, так и не имеющему самостоятельное значение, то она включает такой актив в группу финансовых активов со схожими характеристиками кредитного риска и на совокупной основе оценивает их на предмет обесценения. Индивидуально оцениваемые на предмет обесценения активы, по которым признан или по-прежнему признается убыток от обесценения, не включаются в совокупную оценку обесценения.

При наличии объективных доказательств того, что Общество не сможет взыскать полную сумму долга (основную сумму и проценты) согласно договорным условиям, необходимо признать убыток от обесценения ссуд и займов. Сумма убытка от обесценения определяется как разница между:

- балансовой стоимостью актива; и
- дисконтированной стоимостью ожидаемых денежных потоков с использованием первоначальной эффективной ставки процентов (т.е. по эффективной ставке процента, рассчитанной при первоначальном признании)

Балансовая стоимость актива должна быть уменьшена либо напрямую, либо с использованием резерва под обесценение. Сумма убытка должна признаваться в прибылях и убытках.

Если в последующем периоде сокращается величина обесценения и это сокращение можно объективно связать с событием, случившимся после частичного списания активов (например, с повышением рейтинга кредитоспособности дебитора), то сумма частичного списания подлежит восстановлению с использованием счета резерва. В результате восстановления балансовая стоимость финансового актива не должна превышать величину амортизированной стоимости на дату восстановления, если бы обесценение актива не было признано.

Восстановленная сумма относится на прибыли и убытки отчетного периода путем сторнирования ранее признанного убытка от обесценения, либо напрямую, либо путем корректировки резерва под обесценение.

В случаях когда суммы дебиторской задолженности не имеют самостоятельного значения, т.е. несут незначительный характер, создается резерв по сомнительным требованиям.

Резерв по сомнительным требованиям начисляется при невозмещении дебиторской задолженности в установленные договором сроки.

Резерв по сомнительным требованиям периодически пересматривается и, если возникает необходимость в корректировках, соответствующие суммы отражаются в отчете о совокупном доходе отчетного периода в составе общих и административных расходов, в котором выявлена такая необходимость.

Безнадежная задолженность списывается по мере ее выявления за счет ранее созданного резерва.

Общество создает резервы по сомнительным требованиям на дату составления финансовой отчетности посредством метода учета счетов по срокам оплаты с применением учетной оценки, классификации и процентов сомнительных требований, указанной в таблице:

Срок, просроченной дебиторской задолженности	Процент
От 3 до 6 месяцев	50%
Более 6 месяцев	100%

По состоянию на отчетную дату Общество оценивает наличие объективных признаков обесценения дебиторской задолженности:

1) информацию о значительных финансовых трудностях дебитора (в том числе вероятность банкротства);

2) фактическое нарушение договора: отказ или уклонение от уплаты задолженности;

3) предоставление Обществом льготных условий по экономическим или юридическим причинам, связанным с финансовыми трудностями дебитора, чего Общество не осуществило бы ни при каких других обстоятельствах;

4) объективные данные о значительном снижении будущего денежного потока по группе дебиторов с момента первоначального признания дебиторской задолженности, даже если пока это снижение нельзя связать с определенным дебитором в группе.

Согласованные сторонами сроки переноса поставки готовой продукции (товаров, работ, услуг) или осуществления расчетов не рассматриваются как признаки обесценения.

Резервы под обесценение по задолженности между дочерними организациями и структурными подразделениями Общества не создаются.

Безнадежным признается долг, по которому истек срок исковой давности, установленный действующим законодательством, либо получение которого признано невозможным вследствие отказа суда в удовлетворении иска либо вследствие неплатежеспособности должника.

Списание дебиторской задолженности, признанной безнадежной, производится за счет суммы ранее созданного резерва под обесценение. При недостаточности резерва списание происходит напрямую на счета учета прибылей и убытков.

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

Учет выпущенных облигаций

31. Первоначальное признание и оценка

Облигации принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальная стоимость определяется следующим образом:

1) если облигации размещены в обмен на денежные средства – в размере фактически поступивших денежных средств от их размещения;

2) если облигации размещены в обмен на неденежный актив либо в обмен на прекращение другого обязательства Общества – по справедливой стоимости выпущенной облигации (векселя).

В финансовой отчетности первоначальная стоимость облигаций отражается развернуто с разделением на номинальную стоимость и дисконт/премию.

Первоначальная стоимость = Номинальная стоимость +/- Дисконт/
Премия

Дисконт / Премия — это та часть справедливой стоимости облигаций, которая до погашения должна достигнуть нулевого значения, т. е. амортизироваться.

32. Последующая оценка

Амортизация дисконта заключается в следующем: сумма дисконта, как влияющего на сумму ежегодных расходов Общества на оплату процентов по облигациям (увеличивающего эти расходы), распределяется на весь период обращения облигаций, т.е. направляется на увеличение расходов на выплату процентов держателям. В результате такого списания сумма дисконта уменьшается, тогда как текущая стоимость облигаций (номинальная минус дисконт), соответственно, увеличивается. В связи с этим амортизация дисконта должна распределиться таким образом, чтобы на дату погашения облигаций их текущая стоимость равнялась номинальной, т.е. сумма дисконта по ним достигла нулевого значения.

Амортизация премий заключается в следующем: сумма этих премий, как влияющих на сумму ежегодных расходов Общества на выплату процентов по облигациям (уменьшающих эти расходы), должна распределяться на весь период обращения этих облигаций, т.е. направляться на покрытие расходов на выплату процентов держателям. В результате такого списания сумма премий из года в год уменьшается, уменьшая, соответственно, текущую стоимость облигаций. В связи с этим амортизация премии на протяжении всего периода распределяется таким образом, чтобы на дату погашения облигаций их текущая стоимость равнялась номинальной, т.е. сумма премий по ним достигла нулевого значения.

Амортизация дисконта/ премии рассчитывается с использованием эффективной ставки процента²⁸ и отражается в отчете о совокупном доходе как финансовые расходы/ доходы.

Финансовые гарантии

33. Справедливая стоимость гарантий определяется и включается в состав обязательств в момент выдачи гарантии. Первоначальная сумма гарантий в последующем корректируется по мере изменения суммы основного обязательства. Расходы, относящиеся к такому изменению, учитываются в отчете о совокупном доходе. В момент, когда возникает высокая вероятность возникновения обязательств по выданным гарантиям, начисляются обязательства, при условии что эти обязательства можно оценить с высокой степенью надежности, основываясь на текущих фактах и обстоятельствах.

²⁸ см. раздел «Применение дисконтирования»

Обесценение финансовых вложений

34. По состоянию на каждую отчетную дату Общество оценивает финансовые активы (кроме активов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки) на наличие признаков обесценения.

35. К признакам обесценения относятся следующие:

- 1) значительные финансовые трудности, испытываемые эмитентом или должником;
- 2) нарушение условий договора;
- 3) предоставление кредитором льготных условий, связанных с финансовыми трудностями заемщика;
- 4) вероятность банкротства или финансовой реорганизации заемщика;
- 5) исчезновение активного рынка для данного финансового актива;
- 6) свидетельства о предполагаемом уменьшении денежных потоков по группе финансовых активов, с момента первоначального признания этих активов.

36. Для финансовых активов, отраженных по амортизированной стоимости, сумма обесценения представляет собой разницу между балансовой стоимостью актива и текущей стоимостью предполагаемого будущего движения денежных средств, дисконтированной по первоначально действующей процентной ставке.

37. Балансовая стоимость финансового актива уменьшается на убыток от обесценения по всем финансовым активам, за исключением торговой дебиторской задолженности, когда балансовая стоимость уменьшается посредством исполнения резерва по сомнительным требованиям.

38. Если в последующем периоде сумма убытка от обесценения уменьшается, и уменьшение может быть объективно связано с событием, происходящим после признания обесценения, то ранее признанная сумма убытка от обесценения сторнируется в отчете о совокупном доходе в той мере, в какой балансовая стоимость инвестиции (за исключением долевых инструментов, имеющих для продажи) на дату сторнирования обесценения не превышает сумму, которую могла составлять амортизированная стоимость, если обесценение не было бы признано.

39. Доходы и расходы, возникающие в результате изменений в справедливой стоимости инвестиционных ценных бумаг, имеющих в наличии для продажи, признаются непосредственно в собственном капитале.

40. Создание резервов под обесценение долевых финансовых вложений, имеющих в наличии для продажи также зависит от того, обращаются они на какой-либо фондовой бирже или нет. Для этих целей все долевые финансовые вложения подразделяются на следующие группы:

- 1) акции, обращающиеся на рынке ценных бумаг;
- 2) акции, не обращающиеся на рынке ценных бумаг, и прочие долевые финансовые вложения (паи, доли).

41. Акции, обращающиеся на рынке ценных бумаг

Под данные финансовые вложения резерв под обесценение не создается, поскольку их учет ведется по текущей рыночной стоимости.

42. Акции, не обращающиеся на рынке ценных бумаг, и прочие долевые финансовые вложения (паи, доли).

Поскольку первоначальная стоимость данных финансовых вложений не изменяется со временем, в случае значительного снижения справедливой стоимости данных финансовых вложений необходимо начислять резерв под обесценение.

Общество начисляет резерв под обесценение данных долевых финансовых вложений в случае, если:

- 1) справедливая стоимость может быть оценена достаточно надежно;
- 2) справедливая стоимость долевых финансовых вложений на отчетную дату ниже балансовой стоимости.

При невыполнении хотя бы одного из вышеперечисленных условий резерв под обесценение финансовых вложений на конец отчетного периода не создается.

Учет хеджирования

43. Общество использует производные финансовые инструменты для снижения возможного риска, возникающего из-за изменений процентных ставок, изменений курсов валют. Такие производные финансовые инструменты учитываются по справедливой стоимости. Общество использует данные финансовые инструменты только для целей хеджирования, и они не используются для торговых или других спекулятивных целей.

Признание хеджирования

44. Для целей учета выделяются три вида хеджирования:

1) хеджирование риска связанного с изменением справедливой стоимости признанного актива или обязательства или определенной доли такого актива или обязательства, которое относится к конкретному риску и оказывает влияние на чистую прибыль отчетного периода;

2) хеджирование риска, связанного с изменением денежных потоков, которое относится к конкретному риску, связанному с признанным активом или обязательством (например, хеджирование всех или отдельных будущих

выплат процентов по долговому обязательству с переменной процентной ставкой) или с ожидаемой сделкой (например, хеджирование ожидаемой покупки или продажи);

3) хеджирование чистых инвестиций в зарубежные компании.

45. При хеджировании специальный учет применяется, только если выполняются все условия:

1) использование инструментов хеджирования отвечает внутренним положениям Общества в области управления риском и стратегии осуществления хеджирования;

2) ожидается, что хеджирование окажется высокоэффективным инструментом (эффективность от 80%) компенсации рисков, и эта эффективность может быть оценена с достаточной степенью надежности;

3) при хеджировании денежных потоков, ожидаемая сделка, являющаяся объектом хеджирования, должна отвечать следующим условиям:

ее совершение представляется высоко вероятным; и ей сопутствует риск изменений денежных потоков, влияющих в конечном итоге на чистую прибыль или убыток;

4) постоянно проводилась оценка хеджирования, в результате чего была установлена его высокая эффективность на протяжении всего отчетного периода.

46. Объектом хеджирования могут быть:

1) актив, обязательство, твердое соглашение или высоковероятная прогнозируемая сделка;

2) группа активов, обязательств, твердых соглашений или высоковероятных прогнозируемых сделок со схожими характеристиками риска;

3) нефинансовый актив или обязательство (как например, запасы) на риск изменения курса валют, изменения справедливой стоимости всего объекта или справедливой стоимости всего объекта без риска на изменение курса валют;

4) инвестиция, удерживаемая до погашения на риск изменения курса валют или кредитного риска (но не риск изменения процентной ставки);

5) часть потока денежных средств любого финансового актива или обязательства;

6) для хеджирования риска изменения процентной ставки на портфельной основе, часть портфеля финансовых активов или обязательств, у которых одинаковый риск хеджированию, или

7) чистые инвестиции в зарубежную компанию.

47. В учете при хеджировании по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования» признаются взаимозачитываемые результаты изменений в справедливой стоимости инструмента хеджирования и хеджируемой статьи.

48. В связи с хеджированием риска, связанного с изменением справедливой стоимости, любые прибыли или убытки, возникающие в результате переоценки инструментов хеджирования по справедливой

стоимости, включаются в отчет о совокупном доходе по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования».

49. Балансовая стоимость хеджируемой статьи корректируется с учетом отнесенной к хеджируемому риску прибыли или убытка по хеджируемой статье, которая незамедлительно относится на прибыль или убыток по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования».

50. В связи с хеджированием риска, связанного с изменением денежных потоков, часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, который оказался достаточно эффективным, относится непосредственно на счет капитала в отчете о совокупном доходе в составе прочего совокупного дохода. Неэффективная часть относится непосредственно на прибыль или убыток отчетного периода по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования».

51. Когда хеджирование твердых обязательств приводит к признанию актива или обязательства, тогда в момент признания такого актива или обязательства соответствующие прибыли или убытки, которые ранее были признаны в собственном капитале, переносятся в отчет о совокупном доходе по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования» в том же самом периоде, в котором хеджирование твердых обязательств оказывает влияние на чистую прибыль или убыток, например, тогда, когда будущая сделка купли-продажи фактически имеет место.

52. Хеджирование чистых инвестиций в зарубежные компании учитывается по аналогии с хеджированием риска, связанного с изменением денежных потоков.

53. Для производных финансовых инструментов, которые не отвечают условиям, необходимым для специального учета хеджирования, любые прибыли и убытки, возникающие в результате изменений справедливой стоимости, напрямую учитываются по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования».

Прекращение признания.

54. Учет хеджирования прекращается тогда, когда срок действия инструментов хеджирования истекает, или же происходит их реализация, срок действия прерывается или происходит исполнение хеджирования, или же более нет условий, необходимых для специального учета хеджирования.

В этот момент любые кумулятивные прибыли или убытки по инструментам хеджирования, признанные в собственном капитале, удерживаются в собственном капитале до тех пор, пока фактически не произойдет прогнозируемая операция. Если же более не ожидается, что хеджированная сделка произойдет, кумулятивные прибыли или убытки по инструментам хеджирования, признанные в собственном капитале, переводятся в прибыль или убыток за период и отражаются по статьям «Финансовые доходы» или «Расходы от финансирования».

55. Хеджирование считается высокоэффективным, только при одновременном выполнении следующих условий:

- на дату установления отношений хеджирования и в последующие периоды, существуют ожидания относительно высокой степени компенсации хеджем изменений справедливой стоимости или денежных потоков, вызванных данным риском в течение определенного периода (перспективная эффективность);

- фактические результаты хеджирования находятся в диапазоне от 80 до 125 процентов (ретроспективная эффективность).

56. Оценка эффективности хеджирования производится на постоянной основе, только по отношению к производным инструментам, к которым применен учет хеджирования. Оценка эффективности хеджирования может также производиться по отношению к производным инструментам, к которым не применен учет хеджирования, с целью выявления эффективности хеджирования и/или принятия решения по признанию хеджирования.

57. Оценка эффективности хеджирования осуществляется следующим образом:

1) Ретроспективная эффективность:

метод взаимозачета - сопоставление изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования к изменению справедливой стоимости или денежных потоков хеджируемой статьи на кумулятивной основе или на основе изменений за период, либо

допускается применение статистических методов, таких, например, как регрессионный анализ, в случае получения подтверждения статистической достоверности результатов на постоянной основе.

2) Перспективная оценка эффективности хеджирования осуществляется путем:

выявления высокой степени статистической корреляции между справедливой стоимостью или денежными потоками хеджируемой статьи и инструмента хеджирования используя регрессионный анализ либо сравнение изменений стоимостей хеджируемой статьи и инструмента хеджирования при симуляции переменных, влияющих на стоимость хеджируемой статьи.

либо путем демонстрации совпадения ключевых параметров хеджируемой статьи с инструментом хеджирования на дату установления отношений хеджирования.

При расчете эффективности хеджирования, в случае если объектом хеджирования не является кредитный риск, Общество не учитывает изменения в кредитных спредах по инструменту.

Прекращение признания финансового инструмента

58. Прекращение признания финансового актива

Общество прекращает признание финансового актива в том случае, если:

1) истекает срок договорных прав требования на потоки денежных средств по финансовому активу; либо

2) Общество передает финансовый актив, когда передача отвечает критериям прекращения признания.

Финансовый актив считается переданным Обществом, когда оно:

1) передало права требования по договору на получение потоков денежных средств по финансовому активу; либо

2) сохранило за собой договорные права на получение потоков денежных средств по финансовому активу, но при этом приняло на себя договорное обязательство выплачивать эти денежные средства одному или нескольким получателям в рамках соглашения только при соблюдении трех конкретных условий:

когда у Общества отсутствует обязательство по выплате денежных средств конечным получателям, до тех пор пока оно не получило эквивалентные суммы с первоначального актива. Производимые Обществом краткосрочные авансовые с правом полного возмещения суммы заемных средств, плюс начисленные по рыночным ставкам проценты, не являются нарушением этого условия.

когда по условиям договора передачи Общество не вправе продавать или закладывать для других целей первоначальный актив, кроме гарантийного обеспечения своего обязательства по выплате потоков денежных средств конечным получателям.

Обществу не следует допускать существенных задержек с перечислением любых потоков денежных средств, получаемых им от лица конечных получателей. Кроме того, Общество не вправе реинвестировать такие потоки денежных средств, за исключением инвестиций в денежные средства или эквивалентах денежных средств в течение короткого расчетного периода с даты получения до даты требуемого перечисления конечным получателям, при этом процентный доход от таких инвестиций подлежит передаче конечным получателям.

В процессе передачи финансового актива Общества необходимо оценивать степень, в которой за ним сохраняются риски и выгоды, связанные с владением этим финансовым активом. В этом случае:

1) если Общество передает значительную часть всех рисков и выгод, связанных с владением финансовым активом, ему следует прекратить признание этого финансового актива и отдельно признать в качестве активов и обязательств любые права и обязательства, возникшие или сохраненные при передаче;

2) если Общество сохраняет за собой существенную часть всех рисков и выгод, связанных с владением финансовым активом, ему следует и дальше признавать этот финансовый актив.

59. Прекращение признания финансового обязательства

Общество списывает финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) только в случае, когда оно погашено, то есть, когда указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.

Происходящий между заемщиком и кредитором обмен долговыми инструментами с существенно отличными условиями представляет собой погашение старого долга, что приводит к прекращению его признания, и признание нового финансового обязательства. Точно так же существенное изменение условий существующего финансового обязательства следует учитывать как погашение старого долга и признание нового финансового обязательства.

Разницу между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне обязательства (или части финансового обязательства), включая любые переданные неденежные активы или принятые обязательства, относятся на прибыль и убыток.

Финансовый актив и финансовое обязательство подлежат взаимозачету, а в балансе отражается чистая сумма, когда Общество:

- 1) имеет юридически закрепленное право осуществить зачет признанных сумм; и
- 2) намеревается произвести расчет на нетто-основе или реализовать актив и исполнить обязательство одновременно.

5. Требования к раскрытию

60. В финансовой отчетности Общество раскрывает следующую информацию, указанную в пунктах 365-368 настоящей УП.

61. Баланс

Информация о балансовой стоимости каждой из следующих категорий раскрывается в балансе или в примечаниях к финансовой отчетности:

- 1) финансовые активы и обязательства, переоцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, отдельно отражая: отнесенные в эту категорию при первоначальном признании; классифицированные как предназначенные для продажи;
- 2) инвестиции, удерживаемые до погашения;
- 3) займы и дебиторская задолженность;
- 4) инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи;
- 5) финансовые обязательства, оцениваемые по амортизированной стоимости;

В случае если финансовые активы были переклассифицированы в категорию, в которой активы оцениваются:

- 1) по фактической стоимости или амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости; либо
- 2) по справедливой стоимости, а не по фактической стоимости или амортизированной стоимости.

Общество раскрывает сумму по переклассификации в каждую категорию и из нее, а также причины такой переклассификации.

В финансовой отчетности Общество также раскрывает информацию о балансовой стоимости активов предоставленных в качестве обеспечения по обязательствам или условным обязательствам, а также условиях залога.

62. Отчет о совокупном доходе

Информация о сумме чистых доходов или чистых расходов по:

- 1) финансовым активам или обязательствам, переоцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток;
- 2) финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи;
- 3) инвестициям, удерживаемым до погашения;
- 4) займам и дебиторской задолженности;
- 5) финансовым обязательствам, оцениваемым по амортизированной стоимости.

Информация о сумме общего процентного дохода и расхода, рассчитанной с помощью метода эффективной ставки процента по финансовым активам и обязательствам, которые не переоцениваются по справедливой стоимости.

Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств Общество раскрывает справедливую стоимость этого класса активов и обязательств таким образом, который позволяет сравнить ее с соответствующей балансовой стоимостью.

63. По каждому типу риска, связанному с финансовыми инструментами, Общество раскрывает следующую информацию:

- 1) подверженность риску и причины его возникновения;
- 2) цели Общества, политику и процедуры управления рисками, а также методы, использованные для оценки риска;
- 3) изменения по сравнению с прошлым периодом.

64. Информация о кредитном риске (неисполнение (или отказ от исполнения) обязательства одной из сторон может привести к возникновению убытка у другой стороны):

1) максимальный размер кредитного риска по каждому классу финансовых инструментов (для балансовых активов это, как правило, балансовая стоимость соответствующих активов; для выданных гарантий, поручительств – максимальная сумма выплаты);

2) результаты анализа кредитного качества финансовых активов, которые не являются просроченными или обесцененными (например, их анализ по группам кредитного риска);

3) результаты анализа по срокам финансовых активов, которые просрочены, но не обесценены;

4) информацию о полученном обеспечении и других инструментах, снижающих кредитный риск (например, полученных гарантиях, поручительствах).

65. Информация о риске ликвидности (риск того, что Общество столкнется с трудностями при выполнении контрактных обязательств по выплатам), включая:

Анализ финансовых обязательств по срокам погашения, показывающий оставшиеся сроки погашения по договорам, при этом:

1) Определение числа временных интервалов зависит от специфики деятельности Общества. Например, Общество может счесть целесообразным использование следующих интервалов:

- до одного месяца;
- от одного до трех месяцев;
- от трех месяцев до года;
- от года до пяти лет;

2) Суммы, раскрываемые в анализе по срокам погашения, должны представлять собой договорные недисконтированные денежные потоки, например:

валовые обязательства по финансовой аренде (до вычета будущих финансовых расходов по аренде);

цены, указанные в форвардных соглашениях на покупку финансовых активов за денежные средства;

чистые суммы по процентным свопам с выплатой плавающих/получением фиксированных платежей, если происходит обмен денежными потоками на нетто-основе;

договорные суммы, которые должны быть обменены по производному инструменту (например, валютному свопу), если происходит обмен валовыми денежными потоками;

валовые суммы обязательств по предоставлению займов.

66. Информация о рыночном риске (риск того, что справедливая стоимость или будущие денежные потоки от финансовых инструментов будут колебаться из-за изменений в рыночных ценах.), а именно анализ чувствительности к рыночным рискам.

Такой анализ показывает, как изменились бы чистая прибыль или убыток Общества и его капитал в случае потенциального изменения того или иного рыночного параметра (курса иностранной валюты, уровня процентных ставок, цен на акции и т.п.). Анализ проводится отдельно по каждому рыночному параметру, существенно влияющему на деятельность Общества.

67. По всем видам хеджирования Общество должно раскрывать:

- 1) описание каждого вида хеджирования;
- 2) описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость по состоянию на отчетную дату;
- 3) характер хеджируемых статей/рисков.

68. При хеджировании справедливой стоимости Общество должно отдельно раскрывать прибыли или убытки по инструменту хеджирования и по хеджируемой статье.

69. При хеджировании денежных потоков Общество должно раскрывать:

1) периоды, в которых ожидаются денежные потоки их влияние на прибыль или убыток;

2) характер любой прогнозируемой сделки, в отношении которой применялся учет хеджирования, но совершение которой больше не ожидается;

3) эффективность хеджирования, в том числе сумму, признанную в капитале;

4) неэффективность хеджирования, в том числе сумму, отраженную в отчете о совокупном доходе;

5) сумму, списанную с капитала и отраженную в отчете о совокупном доходе;

6) сумму, списанную со счета капитала и включенную в балансовую стоимость актива или обязательства в момент его признания.

70. При хеджировании чистых инвестиций в зарубежные компании Общество должно раскрывать:

1) эффективность хеджирования, в том числе сумму, признанную в капитале;

2) неэффективность хеджирования, в том числе сумму, отраженную в отчете о совокупном доходе.

6. Нормативно – правовая база

71. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации»;

2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;

3) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

4) МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации»;

5) МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка».

7. Товарно-материальные запасы

1. Общие положения

72. Настоящий раздел УП определяет порядок учета, первоначального признания, классификации, последующей оценки, прекращения признания и выбытия товарно-материальных запасов (далее – запасы).

73. Данный раздел не применяется в отношении:

- 1) ОС и незавершенного строительства²⁹;
- 2) финансовых инструментов³⁰;
- 3) инвестиционной собственности³¹
- 4) биологических активов.

2. Определения

74. Сырье и материалы – это материальные ценности, предназначенные для использования в производственном процессе или используемые для управленческих нужд Общества.

75. Незавершенное производство – продукция или работы, не прошедшие всех стадий, фаз или переделов, предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки.

76. Готовая продукция – часть запасов, предназначенных для продажи, конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов.

77. Товары – это материальные ценности, закупленные и хранящиеся для перепродажи.

78. Возможная чистая стоимость реализации - это предполагаемая продажная цена в ходе обычной деятельности, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию.

79. Возможная чистая стоимость реализации привязана к конкретной организации – это та сумма, которую Общество реально ожидает получить от продажи конкретного запаса, в отличие от справедливой стоимости. Поэтому возможная чистая стоимость реализации может отличаться от справедливой стоимости за вычетом торговых издержек.

²⁹ см. раздел «Основные средства»

³⁰ см. раздел «Финансовые инструменты»

³¹ см. раздел «Инвестиционная собственность»

80. Справедливая стоимость – это та сумма, на которую можно обменять актив, или зачесть обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

81. Текущий запас – это товарно-материальные запасы, предназначенные для удовлетворения текущих потребностей Общества и содержания проектов, а также для выполнения работ, обеспечивающих непрерывность производственного процесса.

82. Запасы для плановых видов ремонта и строительства – запасы, предназначенные для ремонта (например, капитального, деповского) и нового строительства, а также запасы, приобретенные в качестве стратегических запасов.

83. Сверхнормативный запас – запасы, которые образуются в результате их неиспользования в планируемый период (кроме устаревших и неликвидных запасов).

84. Аварийно-восстановительный запас – это запас материалов и запасных частей, созданный как нормативный, обновляемый с установленной периодичностью, неснижаемый и контролируемый резерв, необходимый для устранения в кратчайшие сроки аварийных ситуаций или стихийных бедствий.

85. Неликвидные запасы – длительно неиспользуемые Обществом запасы, подлежащие ликвидации и продаже, но при этом труднореализуемые на рынке.

86. Неликвидными признаются запасы, которые отвечают следующим критериям:

1) наличие повреждений (например, порча, поломка, дефекты), в результате которых запасы не могут быть использованы;

2) физическое или моральное устаревание запасов и нецелесообразность их использования;

3) не использование в течение длительного срока или нормального производственного цикла, кроме аварийно-восстановительного и сверхнормативного запаса.

3. Классификация и группировка

87. Для целей представления в финансовой отчетности запасы классифицируются на следующие категории:

1) сырье и материалы:

материалы верхнего строения пути;

топливо;

тара, тарные материалы;

запасные части;

прочие материалы;

строительные материалы;

материалы, переданные в переработку, включая материалы в пути;

- 2) готовая продукция;
- 3) незавершенное производство;
- 4) товары;
- 5) прочие запасы.

88. По целевому назначению запасы классифицируются на:

- 1) текущие запасы;
- 2) запасы для плановых видов ремонта и строительства;
- 3) сверхнормативный запас;
- 4) аварийно-восстановительный запас;
- 5) устаревшие и неликвидные запасы.

89. Аналитический учет запасов ведется по подотчетным лицам, по наименованиям запасов (по маркам, сортам, размерам, номенклатурным номерам).

4. Основные положения по учету запасов

Учетные принципы

90. Запасами признаются:

- 1) активы, в форме сырья и материалов, предназначенные для использования в процессе производства или оказания услуг;
- 2) готовая продукция;
- 3) активы, предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- 4) активы, находящиеся в процессе производства для такой продажи.

91. Товарно-материальные запасы Общества включают сырье и материалы, предназначенные для использования в процессе производства и оказания услуг, готовую продукцию и незавершенное производство по оказанию ремонтных услуг сторонним организациям и по изготовлению запасов собственного производства.

92. Форменная одежда, спецодежда, постельные принадлежности одновременно в момент выдачи списываются на расходы и учитываются на забалансовых счетах.

93. Запасные части, отвечающие критериям принятия к учету в качестве ОС, классифицируются как мелкие запчасти и учитываются в составе запасов, в случае, если они:

- 1) имеют незначительную стоимость относительно объекта ОС, на который они устанавливаются;
- 2) не используются с конкретным объектом;
- 3) могут быть установлены на объекты ОС, имеющие различные технические характеристики и сроки полезной службы, вследствие чего определение срока полезной службы таких запасных частей не представляется возможным.

94. К таким запчастям относятся, например, колесные пары.

95. Объект запасов принимается к учету в момент перехода всех выгод и рисков по данным активам к Обществу. Запасы, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания:

1) при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;

2) при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

96. Общество оценивает запасы по наименьшей из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации.

97. Себестоимость запасов включает все фактические затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

98. Затраты на приобретение запасов включают затраты на приобретение, за вычетом любых торговых скидок, возвратов налоговых платежей и прочих аналогичных статей, импортные (таможенные) пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением, затраты, связанные с транспортировкой (доставкой), затраты по разгрузке и обработке грузов и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов, и не включают затраты по заемным средствам.

99. Для последующей оценки себестоимости запасов Общество использует метод средневзвешенной стоимости, при котором стоимость каждой статьи запасов определяется по средневзвешенной стоимости аналогичных статей запасов, имеющих в наличии на начало периода и приобретенных или произведенных в течении периода.

Поступление запасов

100. Поступление запасов может происходить в следующих случаях:

1. Создание запасов Обществом;
2. Приобретение запасов за плату;
3. Выявление излишков при инвентаризации;
4. Поступление запасов в обмен на неденежные средства;
5. Безвозмездное поступление запасов;
6. Поступление запасов в качестве вклада в уставный капитал;
7. Оприходование материалов при демонтаже объектов ОС.

101. Создание запасов Обществом

При изготовлении запасов собственными средствами первоначальной стоимостью запасов является их фактическая производственная себестоимость. Фактическая производственная себестоимость складывается из:

- 1) прямых затрат на материалы;
- 2) прямых затрат на выплату вознаграждений работникам (оплату труда работников);

- 3) других прямых затрат, связанных с изготовлением запасов;
- 4) переменных накладных расходов, включающих материальные затраты, амортизацию ОС, заработную плату вспомогательного персонала, накладные расходы, непосредственно связанные с изготовлением и реализацией запасов.

Накладные расходы распределяются на пропорциональной основе путем систематического распределения постоянных и переменных производственных накладных расходов, понесенных при переработке материалов в готовую продукцию.

Постоянные производственные накладные расходы - это косвенные затраты, которые остаются относительно постоянными вне зависимости от объема производства, например, содержание и амортизация зданий и оборудования. Распределение постоянных производственных накладных расходов основано на нормальной производственной мощности ОС.

Нормальная производственная мощность определяется как средний объем производства, который планируется достичь в течение нескольких периодов или сезонов при нормальных условиях с учетом падения производительности по причине планового технического обслуживания и ремонта.

Использование реального уровня производства возможно, если он в целом соответствует нормальной производственной мощности. При этом превышение накладных расходов не может относиться на производство, если оно произошло по причине низкой производительности или простоя мощностей. В этих случаях нераспределенные накладные расходы должны списываться на расходы текущего периода. В периоды очень высокой производительности отнесение постоянных накладных расходов на стоимость запасов должно быть сокращено, поскольку в противном случае запасы будут отражены в учете по стоимости, превышающей себестоимость.

Нормативные затраты учитывают нормальные уровни использования сырья и материалов, труда, эффективности и мощности. Они регулярно проверяются и пересматриваются по мере необходимости.

102. Приобретение запасов за плату

Запасы, приобретенные за плату, первоначально принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость запасов, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Республики Казахстан) включает:

1) Прямые расходы:

суммы, уплачиваемые поставщикам в соответствии с договорами (за минусом скидок, возвратов и прочих аналогичных статей, вычитаемых при определении затрат на приобретение);

таможенные пошлины;

невозмещаемые налоги;

затраты по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (например, затраты по доработке, сортировке, упаковке и улучшению технических характеристик полученных запасов);

вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
транспортные расходы, связанные с приобретением запасов;
услуги по снабжению, хранению и комплектации;
прочие связанные с приобретением запасов работы и услуги;

2) Дополнительные расходы, к которым относятся затраты на приобретение и заготовку, которые нельзя напрямую отнести к конкретным запасам на основании первичных документов, а также расходы, возникающие после принятия запасов к учету.

Затратами, исключаемыми из себестоимости запасов и признаваемыми в качестве текущих расходов в период их возникновения, являются:

1) сверхнормативные потери сырья, труда и прочих производственных затрат;

2) затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему этапу;

3) административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;

4) расходы на продажу.

103. Учет неотфактурованных поставок запасов

Поступившие неотфактурованные запасы принимаются к учету по ценам, указанным в договоре (приложении или спецификации к договору), а в случае отсутствия договора - по предполагаемой стоимости (например, на основании договоренностей с поставщиками).

В дальнейшем, после получения первичных документов стоимость запасов корректируется исходя из реальной покупной стоимости запасов. Если первичные документы поступили после окончательного закрытия отчетного периода разница между учетной стоимостью и фактической себестоимостью учитывается в составе соответствующих статей расходов в момент получения первичных документов.

104. Приобретение запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте

При приобретении запасов, стоимость которых выражена в иностранной валюте, их оценка производится в тенге путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу, действующему на дату перехода всех выгод и рисков по данным запасам³².

В дальнейшем фактические затраты на приобретение таких запасов не корректируется на курсовые разницы, возникающие с момента первичного

³² см. раздел «Учет операций в иностранной валюте»

принятия запасов к учету до момента погашения соответствующих обязательств.

105. Отсрочка платежа

Если договором на приобретение запасов предусмотрена отсрочка платежа на срок свыше 12 месяцев, то стоимость данных запасов определяется как приведенная (дисконтированная) к настоящему моменту стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за данный объект запасов. Разница между определенной таким образом стоимостью и общей величиной всех будущих платежей списывается на расходы на финансирование в течение срока погашения задолженности за данные запасы.

Приведенная стоимость денежных платежей определяется с использованием эффективной ставки процента³³.

106. Учет запасов в пути

Под запасами в пути понимаются запасы, которые еще не поступили, но право собственности, на которые уже перешло к Обществу в соответствии с условиями договора. Запасы в пути учитываются на отдельном субсчете («Материалы в пути») до момента поступления запасов на склад, после чего они реклассифицируются на соответствующие счета учета запасов.

107. Учет выявленных излишков запасов

В случае если в ходе проведения инвентаризации обнаружены неучтенные запасы (излишки), то такие запасы приходятся в корреспонденции со счетами прочих доходов по стоимости, которая определяется исходя из их справедливой стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Для определения справедливой стоимости запасов, Общество использует следующие данные:

1) данные о последней рыночной цене операции с соответствующими запасами, но при условии отсутствия существенных отрицательных изменений в технологической, рыночной или правовой среде, в которой Общество осуществляет свою деятельность;

2) информацию о рыночной цене на подобные запасы с учетом индивидуальных характеристик, особенностей и степени незавершенного производства, для которого определяется справедливая стоимость;

3) иные дополнительные показатели, характеризующие уровень цен на рассматриваемые запасы (в том числе и данные о стоимости запасов, определяемые независимым оценщиком);

4) различные внешние источники, такие как: статистические данные, данные прайс-листов других организаций, Интернет.

³³ см. раздел «Применение дисконтирования»

Справедливую стоимость запасов Общество может определять как самостоятельно, так и с привлечением независимого оценщика. Целесообразность привлечения независимого оценщика Общество определяет самостоятельно, исходя из принципа баланса между выгодами и затратами³⁴.

108. Поступление запасов в обмен на неденежные средства

Себестоимостью запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение неденежными средствами, признается стоимость активов переданных или подлежащих передаче, исходя из их справедливой (рыночной) стоимости.

Кроме того, в себестоимость запасов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, включаются все дополнительные расходы, связанные с доставкой и приведением запасов в состояние, пригодное для использования.

Если операция по приобретению запасов включает частичную оплату денежными средствами, то справедливая (рыночная) стоимость товаров или услуг корректируется на сумму соответствующих денежных средств или их эквивалентов.

109. Учет запасов, полученных в результате обмена вагонами между железнодорожными администрациями

Согласно договору с железнодорожными администрациями в случае утраты или повреждения грузового вагона по обстоятельствам, по которым Общество отвечает согласно условиям данного договора, Общество обязано предоставить другой железнодорожной администрации аналогичный вагон с сопоставимым оставшимся сроком службы.

В случае если грузовой вагон не подлежит ремонту, Общество приходит его в качестве запасов по стоимости металлолома, определяемой на основе разработанных внутренних оценок и действующих рыночных цен.

В случае если поврежденный вагон подлежит ремонту и повреждение произошло:

1) по вине Общества и:

виновные лица установлены - расходы на ремонт подлежат возмещению виновной стороной;

виновные лица не установлены - расходы на ремонт признаются в составе прочих операционных расходов;

2) по вине третьих сторон – на их счет выставляется претензия.

110. Безвозмездное поступление запасов

Первоначальной стоимостью запасов, полученных безвозмездно, признается их справедливая (рыночная) стоимость на дату принятия к учету. В себестоимость запасов включаются фактические затраты Общества на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

³⁴ см. раздел «Введение и система понятий»

Безвозмездно полученные запасы отражаются по дебету счета «Запасы» и кредиту счета «Прочие доходы».

111. Поступление запасов в качестве вклада в УК

Фактической себестоимостью запасов, внесенных в счет вклада в уставный капитал, признается их справедливая стоимость, согласованная учредителями (участниками). Справедливая стоимость может быть определена Обществом самостоятельно или с привлечением независимого оценщика (см. пункт «Учет выявленных излишков»).

В себестоимость запасов могут включаться фактические затраты Общества на доставку запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

112. Оприходование запасов при демонтаже объектов ОС

При демонтаже, а также проведении ремонта объектов ОС (например, сооружений верхнего строения пути и т.д.), Общество производит замену его элементов (например, рельсов, шпал и т.д.).

Демонтированные элементы Общество приходит в качестве запасов по стоимости, определенной на основе разработанных внутренних оценок, базирующихся на основе технического состояния, величины их износа и действующих рыночных цен на аналогичные новые материалы.

После демонтажа данные элементы признаются в составе доходов³⁵ и одновременно учитываются в составе материалов на складах, предназначенных для дальнейшего их использования в производстве, реализации и замены.

Учет внутреннего перемещения запасов

113. Под внутренним перемещением запасов для отдельной отчетности понимается их перемещение внутри одного юридического лица, а именно между структурными подразделениями Общества. Такое перемещение отражается записями на счетах аналитического учета запасов и учитывается по себестоимости.

114. Затраты по доставке запасов к месту текущего расположения между структурными подразделениями Общества признаются расходами текущего периода.

115. Под внутренним перемещением запасов для консолидированной отчетности понимается их перемещение между материнской компанией и дочерними организациями. Такие перемещения учитываются в рамках каждого отдельного юридического лица как обычное приобретение/ выбытие запасов.

Учет запасов, переданных и полученных на ответственное хранение или в переработку

³⁵ см. раздел «Доходы»

116. При передаче запасов на ответственное хранение или в переработку Общество продолжает нести все риски, связанные с владением и использованием данного имущества, поэтому данные запасы не исключаются с балансовых счетов Общества.

117. Учет запасов, полученных на ответственное хранение или в переработку, осуществляется на забалансовых счетах.

Порядок создания и учет резервов на возможное обесценение запасов

118. Запасы принимаются к учету по себестоимости. С течением времени себестоимость запасов может быть снижена в результате изменения рыночной конъюнктуры, повреждения в процессе хранения, полного или частичного устаревания запасов. Соответственно, величина, по которой запасы были отражены на счетах учета, может превышать их реальную стоимость.

119. При проведении инвентаризации определяются случаи снижения стоимости запасов, на основании которых Общество определяет степень обесценения стоимости запасов.

120. Стоимость запасов может быть снижена в следующих случаях:

- 1) повреждение запасов (порча, поломка, дефекты);
- 2) полное или частичное устаревание запасов;
- 3) увеличение возможных расходов, связанных с реализацией запасов;
- 4) отсутствие возможности дальнейшего использования запасов в связи с изменением технологий, применяемых в Обществе;
- 5) другие случаи, когда утрачивается первоначально ожидаемая экономическая выгода, то есть существует вероятность частичной потери прибыли при использовании запасов.

121. Алгоритм проведения теста на обесценение и формирования резерва

На дату составления финансовой отчетности Обществом проводится тест на обесценение запасов, которые должны оцениваться по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и возможной чистой стоимости реализации. Затраты на выбытие могут игнорироваться, если их сумма незначительна.

В целях проведения теста на обесценение и принятия решения о создании резерва Общество выделяет запасы, которые на данный момент:

- 1) невозможно использовать или реализовать в их текущем состоянии (неликвидные запасы);
- 2) можно использовать в производстве или реализовать на свободном рынке без дополнительных расходов по доведению их до состояния пригодных к реализации.

Для этого Общество проводит инвентаризацию запасов и/или детальный анализ движения запасов (анализ оборачиваемости) и выделяет неликвидные запасы (см. раздел «Определения»).

В случае выявления неликвидных запасов Общество производит начисление резерва в размере 100% от их стоимости. Начисление и пересмотр размера такого резерва производится исходя из сроков нахождения запасов на

складах, степени их пригодности к использованию в производственной деятельности, морального износа.

В случае, если по результатам анализа запасов выявлены запасы, которые на данный момент можно использовать в производстве или реализовать на свободном рынке без дополнительных расходов по доведению их до состояния пригодных к реализации, то необходимо рассчитать возможную чистую стоимость их реализации и сравнить ее с балансовой стоимостью данных запасов.

Возможная чистая стоимость реализации - это предполагаемая продажная цена в ходе обычной деятельности, за вычетом возможных затрат на выполнение работ и возможных затрат на реализацию. Возможная чистая стоимость реализации запасов определяется как текущая рыночная стоимость запасов на отчетную дату за вычетом предполагаемых затрат на реализацию.

Текущая рыночная стоимость определяется на основе информации о ближайших по времени к отчетной дате сделках по реализации данного вида запасов или, при ее отсутствии, оценках Общества в отношении возможной цены реализации запасов.

Расчет возможной чистой стоимости реализации запасов производится агрегировано по группам однородных запасов, имеющих одинаковую рыночную стоимость, или по каждой статье номенклатуры.

Если чистая стоимость реализации запасов меньше их балансовой стоимости, то на разницу создается резерв под обесценение запасов.

В случае повышения продажной цены запасов, стоимость которых ранее была снижена и, которые продолжают оставаться на складе, следует восстановить их стоимость до себестоимости, т.к. выше себестоимости запасы оцениваться не могут. На каждую отчетную дату проводится оценка резерва под обесценение запасов. В зависимости от состояния запасов на отчетную дату производится корректировка, учитывающая как все списания запасов, которые не могут быть реализованы или отпущены в производство, так и изменения их качества. То есть, происходит не возврат списания стоимости запасов, а корректировка резерва под их обесценение.

На каждую отчетную дату Общество выявляет наличие или отсутствие каких-либо признаков того, что убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении запасов, возможно, больше не существует или уменьшился. В этом случае, убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды в отношении запасов, подлежит реверсированию.

Если на конец текущего периода оценка резерва превышает величину резерва, созданного на конец предыдущего периода, то разница относится на увеличение текущих расходов. Если на конец текущего периода оценка резерва меньше, чем величина резерва, созданного на конец предыдущего периода, то разница относится на уменьшение текущих расходов.

Выбытие запасов

122. Выбытие запасов происходит в следующих случаях:

1) Списание запасов на расходы при отпуске их в производство;

2) Реализация запасов на сторону:

за плату, в соответствии с договором купли-продажи;

безвозмездно;

в качестве взносов в уставной капитал;

3) Прочее выбытие запасов как результат:

истечения сроков хранения, морального устаревания, иных случаев утраты потребительских свойств;

выявления недостат при инвентаризации;

хищения запасов;

123. При отпуске запасов в производство, при продаже и ином выбытии их оценка производится по средневзвешенной стоимости.

124. Недостачи или естественная убыль запасов в пределах норм, списывается на себестоимость. При отсутствии норм - убыль рассматривается как недостача сверх норм.

125. Недостачи запасов и порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновные лица не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостачи порчи списываются на текущие расходы.

126. После продажи запасов, их балансовая стоимость, признается в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующий доход.

127. Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

5. Учет отдельных видов запасов

128. Учет переработанных материалов

В процессе осуществления своей деятельности, Общество закупает материалы, требующие дополнительной обработки (например, для использования в производстве сырой песок подлежит сушке и очистке).

Первоначально такие материалы учитываются на соответствующих счетах учета запасы по стоимости приобретения, а после переработки переводятся на счет «Материалы после переработки». Затраты, связанные с доведением материалов до состояния готовности к использованию, включаются в себестоимость запасов и также учитываются на этом счете.

6. Требования к раскрытию в отчетности

129. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию о запасах:

- 1) метод, принятый для оценки запасов;
- 2) общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по видам запасов;
- 3) балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- 4) сумму запасов, признанных в качестве расходов в течение периода;
- 5) сумму резерва под обесценение запасов, признанную в качестве расхода в периоде;
- 6) сумму восстановленного резерва под обесценение запасов, признанную в качестве прочего дохода в периоде;
- 7) те обстоятельства или события, которые привели к восстановлению резерва под обесценение запасов;
- 8) балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения обязательств.

7. Нормативно – правовая база

130. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 2 «Запасы»;
- 3) «МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости».

8. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность

1. Общие положения

131. Настоящий раздел УП определяет правила учета долгосрочных активов, предназначенных для продажи, а также требований к представлению и раскрытию информации о прекращенной деятельности.

132. Данный раздел не определяет правила учета следующих типов активов:

- 1) ОС³⁶;
- 2) инвестиционной собственности³⁷;
- 3) ОС в пользовании по договорам аренды³⁸;
- 4) отложенных налоговых активов;
- 5) финансовых активов³⁹.

2. Определения

133. Долгосрочные активы, предназначенные для продажи – долгосрочные активы, балансовая стоимость которых будет возмещена главным образом посредством операции по его продаже, а не его дальнейшего использования.

134. Группа выбытия – группа активов, предназначенных для одновременного выбытия путем продажи, либо другим способом, на основе одной операции, а также обязательств, непосредственно связанных с этими активами, которые передаются в результате этой операции.

135. Прекращенная деятельность – компонент, который либо уже выбыл, либо классифицируется как удерживаемый для продажи, и

- 1) представляет собой одно из основных направлений деятельности или географический сегмент;
- 2) является частью единого плана выбытия основного направления деятельности или географического сегмента; или
- 3) является дочерней организацией, приобретенной исключительно с целью перепродажи.

³⁶ см. раздел «Основные средства»

³⁷ см. раздел «Инвестиционная собственность»

³⁸ см. раздел «Аренда»

³⁹ см. раздел «Финансовые инструменты»

3. Критерии классификации

136. Долгосрочный актив классифицируется как предназначенный для продажи, если его балансовая стоимость будет возмещена, главным образом, благодаря сделке купли-продажи, а не посредством дальнейшей эксплуатации или долгосрочного использования.

137. К категории долгосрочных активов, предназначенных для продажи, могут быть отнесены долгосрочные активы или группы выбытия, находящиеся в собственности Общества, если в их отношении было принято решение о продаже и выполняются все условия, необходимые для классификации их в качестве предназначенных для продажи, а также вновь приобретенные активы, отвечающие ниже описанным критериям классификации. Примером таких активов являются грузовые вагоны, исключенные из инвентарного парка и подлежащие разделке на металлолом в течение одного года после отчетной даты.

138. Активы или группы выбытия должны быть готовы к немедленной продаже в их нынешнем состоянии, а вероятность продажи должна быть высокой, что требует соблюдения следующих условий:

- 1) руководство имеет твердое намерение продать актив;
- 2) руководство берет на себя обязательство по планированию реализации долгосрочного актива (группы выбытия) и предпринимает инициативу по определению покупателя и осуществлению плана по реализации;
- 3) ожидается, что данная продажа должна произойти в течение одного года с момента классификации долгосрочного актива или группы выбытия в качестве предназначенных для продажи;
- 4) действия, необходимые для завершения плана, должны свидетельствовать об отсутствии вероятности существенных изменений в этом плане или его отмены.

139. Предполагаемая продажа долгосрочных активов должна быть осуществлена в течение одного года с даты классификации. Планируемый период продажи активов может превысить один год по обстоятельствам, не зависящим от Общества, но при этом должна быть достаточная уверенность, что Общество сможет реализовать план по продаже активов.

140. Торговая операция по продаже долгосрочных активов может быть проведена путем обмена долгосрочных активов на другие долгосрочные активы при наличии коммерческой сущности операции.

141. В случае если Общество покупает долгосрочные активы исключительно для целей последующей продажи, такие активы классифицируются как предназначенные для продажи на дату приобретения, только если удовлетворяется требование о продаже в течение одного года с даты приобретения и высока вероятность того, что другие критерии классификации, которым активы не удовлетворяют на дату приобретения, будут выполнены в течение короткого периода времени (не более трех месяцев после приобретения).

142. Если требования по классификации долгосрочного актива как предназначенного для продажи соблюдаются только после отчетной даты, то в финансовой отчетности данный долгосрочный актив или группа выбытия не классифицируется в качестве предназначенного для продажи. Тем не менее, если эти требования выполняются после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то Общество раскрывает необходимую информацию в примечаниях к финансовой отчетности.

4. Оценка и признание долгосрочных активов, предназначенных для продажи

143. Непосредственно перед первоначальной классификацией активов или группы выбытия как предназначенные для продажи, их балансовая стоимость оценивается в соответствии с требованиями применимого раздела настоящей УП (в зависимости от типа активов).

144. После этого долгосрочные активы или группы выбытия, классифицируемые как предназначенные для продажи, оцениваются по наименьшей величине из двух значений: их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

145. Если предполагается, что продажа произойдет более чем через год после даты приобретения, затраты на продажу оцениваются по их дисконтированной стоимости. Любое возникающее со временем увеличение дисконтированной стоимости расходов на продажу, учитывается в отчете о совокупном доходе в составе расходов на финансирование.

146. Если актив или группа выбытия являлись амортизируемыми до момента выполнения критериев отнесения к долгосрочным активам, предназначенным для продажи, то, как только актив удовлетворяет этим критериям, его амортизация прекращается.

147. Если вновь приобретенные активы или группа выбытия удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенного для продажи, то при первоначальном признании они оцениваются по наименьшей величине из двух значений: стоимости приобретения или справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу. Это означает, что если актив или группа выбытия, приобретаются в результате объединения компаний, то при первоначальном признании они оцениваются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

148. В дальнейшем Общество признает убыток от обесценения применительно к любой первоначальной или последующей переоценке актива или группы выбытия как снижение его балансовой стоимости до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, если события либо изменения в обстоятельствах указывают на то, что его текущая стоимость может быть обесценена.

149. Последующее увеличение справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу Общество отражает как прибыль, но только в сумме, не

превышающей величину накопленного убытка от обесценения, учитываемого в соответствии с разделом «Обесценение активов»⁴⁰.

150. Доход или убыток, ранее не учтенные в оценке долгосрочных активов или группы выбытия, учитываются на дату прекращения признания. Такая ситуация возможна, если стоимость актива была определена с учетом предположения о его продаже, а затем обнаружилось, что цена реализации будет ниже его стоимости.

5. Изменения в планах продажи

151. В случае если долгосрочный актив, классифицированный ранее как предназначенный для продажи, более не удовлетворяет необходимым критериям классификации, Общество перестает его учитывать в качестве предназначенного для продажи.

152. В этом случае долгосрочный актив учитывается по наименьшей величине из двух значений:

1) его балансовой стоимости, определенной до того момента, когда они были классифицированы как предназначенные для продажи, скорректированной на сумму амортизации, износа активов, которые были бы учтены, если бы долгосрочные активы или группы выбытия не были классифицированы как предназначенные для продажи;

2) его возмещаемой стоимости на дату последующего решения об отказе от продажи;

153. Возмещаемая стоимость определяется как наибольшая из величин:

1) справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу; и

2) ценности его дальнейшего использования (дисконтированная стоимость расчетных будущих потоков денежных средств, ожидаемых от продолжающегося использования актива и от его выбытия в конце срока его полезной службы).

154. Любые корректировки балансовой стоимости активов, ранее классифицированных как предназначенные для продажи, признаются в отчете о совокупном доходе в периоде, в котором критерии классификации больше не удовлетворяются.

Продление периода, требуемого для завершения продажи

155. Продление периода, требуемое для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или группы выбытия) как имеющегося для продажи, если такое продление вызвано событиями или обстоятельствами, неподконтрольными Обществу, и при этом существуют достаточные подтверждения твердого обязательства Общества осуществить свой план продажи такого актива (или группы выбытия). Указанный период времени в

⁴⁰ см. раздел «Обесценение активов»

качестве одного из условий классификации активов (или групп выбытия) как «имеющихся для продажи», может быть продлен в следующих случаях:

1) при наличии обоснованных предположений о том, что другие лица (за исключением покупателя) выдвинут дополнительные условия по передаче внеоборотного актива или группы выбытия и при условии, что действия, необходимые для реагирования на указанные условия, не могут быть осуществлены до тех пор, пока не будет получено твердое соглашение о приобретении со стороны покупателя и высока вероятность получить твердое согласие о приобретении в течение года;

2) твердое обязательство о приобретении включает условия (со стороны покупателя или других лиц), которые продлевают период, требуемый для совершения продажи, а также продлевают период, требуемый для совершения продажи, а также выполняются следующие условия:

предпринимаются своевременные действия по реагированию на создавшиеся условия; и

ожидается благоприятное разрешение проблем и устранение факторов, обусловивших задержку продажи;

3) внеоборотные активы или группы выбытия, имеющиеся для продажи, остаются непроданными к концу первоначально установленного годового периода:

в течение указанного периода Общество предпринимает действия по реагированию на факты, ведущие к изменению условий продажи;

предпринимаются активные действия по продаже внеоборотных активов или группы выбытия на рынке по разумной цене;

выполняются критерии классификации.

6. Требования к раскрытию в отчетности

156. Долгосрочные активы или группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи

Информация о долгосрочных активах, предназначенных для продажи, и итоговые активы и итоговые обязательства группы выбытия представляются в балансе отдельно от других активов и обязательств в категории краткосрочных активов/обязательств. Эти суммы не подлежат взаимозачету и не компенсируются друг другом.

Основные классы активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, раскрываются отдельно в примечаниях к финансовой отчетности.

Для отражения группировки активов и обязательств по состоянию на последнюю отчетную дату переклассификация активов за прошлые периоды не производится.

В примечаниях к финансовой отчетности за отчетный период, в котором долгосрочный актив или группа выбытия классифицировались, как

предназначенные для продажи или были проданы, раскрывается следующая информация:

1) описание (название, балансовая стоимость) долгосрочного актива или группы выбытия;

2) описание обстоятельств по продаже актива, а также способа и сроков такого выбытия;

3) прибыль или убыток от продажи актива или группы выбытия (отдельной строкой в отчете о совокупном доходе).

Для долгосрочных активов или групп выбытия, по которым изменились планы продажи, раскрывается следующая информация:

1) описание обстоятельств, обусловивших принятие решения об изменении плана продажи;

2) влияние принятого решения на результаты деятельности в данном отчетном периоде и в течение всех периодов, по которым информация представлялась ранее.

157. Прекращенная деятельность

В финансовой отчетности раскрытию подлежит следующая информация:

1) в отчете о совокупном доходе – общая сумма в отношении прекращенной деятельности, включающая:

прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;

прибыль или убыток после налогообложения, признанные по результатам оценки по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или при выбытии активов или группы выбытия, составляющих прекращенную деятельность;

2) расшифровка этой суммы с отражением следующих показателей (либо в отчете о совокупном доходе, либо в примечаниях):

выручки, расходов, прибылей и убытков до налогообложения от прекращенной деятельности;

соответствующих расходов по корпоративному подоходному налогу;

прибыли или убытка после налогообложения, признанных при оценке по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, или при выбытии активов или группы выбытия, составляющих прекращенную деятельность.

Раскрытие информации в соответствии с вышеуказанными требованиями пересматривается для всех прошлых периодов, представленных в финансовой отчетности, с тем, чтобы отразить все операции, которые были прекращены на отчетную дату последнего из представленных периодов.

В случае если компонент группы перестает быть классифицирован как предназначенный для продажи, результаты деятельности компонента, ранее отраженные в соответствии с вышеприведенными требованиями, должны быть реклассифицированы и включены в отчет о совокупном доходе по продолжающейся деятельности за все представленные периоды. При этом

необходимо указать, что суммы за прошлые периоды ранее были представлены иначе.

Корректировки текущего периода, напрямую связанные с выбытием прекращенной деятельности в прошлых периодах, отражаются отдельно в разделе по прекращенной деятельности.

7. Нормативно – правовая база

158. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»;
- 2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- 3) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

9. Обесценение активов

1. Общие положения

159. Настоящий раздел УП устанавливает порядок выявления случаев обесценения активов, а также определяет требования к раскрытию соответствующей информации в финансовой отчетности Общества.

160. Данный раздел не определяет правила учета обесценения:

- 1) запасов;⁴¹
- 2) финансовых активов;⁴²
- 3) отложенных налоговых активов;⁴³
- 4) активов, возникающих из вознаграждений работникам;⁴⁴
- 5) долгосрочных активов (или групп выбытия), классифицированных как предназначенные для продажи.⁴⁵

2. Определения

161. Активный рынок – рынок, на котором выполняются следующие условия:

- 1) товары, обращающиеся на этом рынке, являются однородными;
- 2) в любой момент времени на рынке присутствуют желающие заключить сделку покупатели и продавцы;
- 3) информация о ценах общедоступна.

162. Балансовая стоимость – стоимость, по которой актив признан за вычетом впоследствии накопленной амортизации (износа) и накопленного убытка от обесценения.

163. Генерирующая единица (ГЕ) – наименьшая идентифицируемая группа активов, генерирующих поток денежных средств, которые в основном не зависят от потоков денежных средств от других активов или групп активов.

164. Корпоративные активы – это активы, за исключением гудвилла, которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств как от рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

165. Затраты на выбытие – дополнительные затраты, которые непосредственно связаны с продажей или иным выбытием актива, за

⁴¹ см. раздел «Товарно-материальные запасы»

⁴² см. раздел «Финансовые инструменты»

⁴³ см. раздел «Учет корпоративного подоходного налога»

⁴⁴ см. раздел «Вознаграждения работникам»

⁴⁵ см. раздел «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»

исключением расходов на финансирование и расходов по корпоративному подоходному налогу.

166. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу – сумма, которая может быть получена от продажи актива или генерирующей единицы в результате коммерческой сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию сторонами, за вычетом затрат на выбытие.

167. Убыток от обесценения – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую сумму.

168. Возмещаемая стоимость актива или генерирующей единицы представляет собой наибольшее значение из его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или ценности его использования.

169. Ценность использования – это дисконтированная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

3. Классификация и группировка

170. По виду активов, к которым относится обесценение, оно классифицируется на:

- 1) обесценение ОС и незавершенного строительства;
- 2) обесценение нематериальных активов;
- 3) обесценение гудвилла (деловой репутации);
- 4) обесценение инвестиционной собственности;
- 5) обесценение прочих долгосрочных активов (жилого фонда).

4. Общие принципы

171. Определение экономической выгоды от актива возможно в результате оценки получения выгод от использования актива по назначению (ценность использования) или выгод от продажи (справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу). Обществу необходимо выбрать максимальную величину из возможных выгод – эксплуатировать или продать.

172. Балансовая стоимость актива не должна превышать экономической выгоды, которую Общество в состоянии получить от актива, то есть проверка актива на обесценение состоит в выборе минимального из значений – балансовой стоимости актива или его возмещаемой стоимости.

173. Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой стоимости, необходимо:

- 1) уменьшить стоимость актива в балансе до его возмещаемой стоимости;
- 2) признать убыток от обесценения в размере балансовая стоимость актива минус его возмещаемая стоимость.

174. Генерирующая единица

Возмещаемая стоимость определяется для отдельных активов за исключением случаев, когда невозможно определить ценность использования отдельного актива. В данном случае возмещаемая стоимость должна быть определена для так называемой единицы, генерирующей денежные средства, к которой принадлежит рассматриваемый актив.

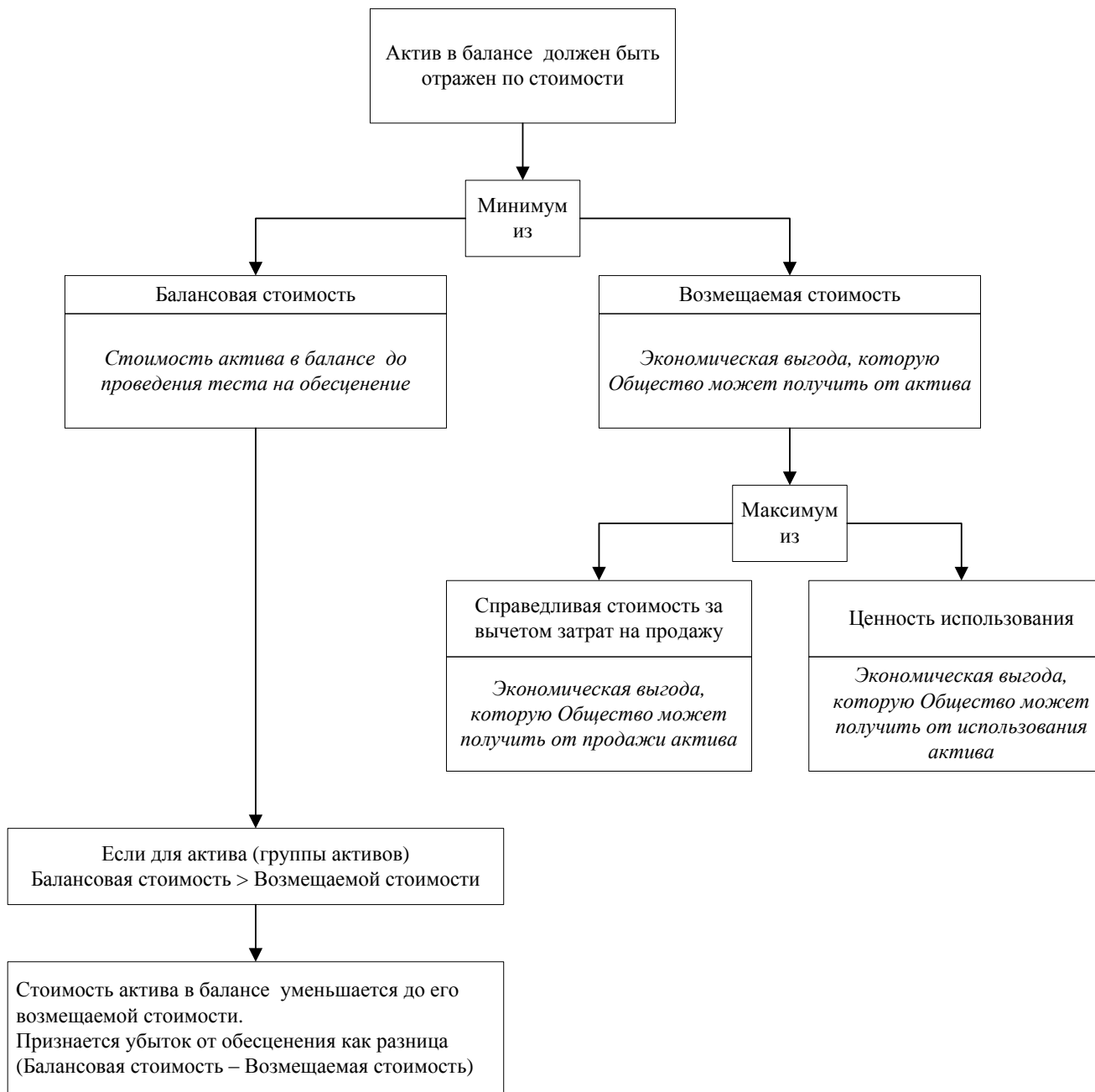
175. Корпоративные активы

Общество может владеть активами, которые не могут генерировать денежные потоки независимо от других активов или групп активов (например, административные здания или компьютерное оборудование, выполняющее централизованные функции). Указанные активы являются корпоративными активами. Характеристикой корпоративного актива является то, что он вносит свой вклад в несколько генерирующих единиц и его балансовая стоимость не может быть полностью отнесена на рассматриваемую ГЕ.

ГЕ должны определяться последовательно от периода к периоду - то есть в каждом последующем периоде включать единый перечень активов. Перечень активов, включенных в ГЕ, может быть изменен в случае, когда такое изменение оправдано.

Тестирование ГЕ на предмет обесценения осуществляется аналогично проверке на обесценение отдельного актива. Оно предполагает определение возмещаемой стоимости ГЕ и ее сравнение с балансовой стоимостью активов ГЕ, включающей в том числе распределенную стоимость корпоративных и совместно используемых активов. Если балансовая стоимость активов ГЕ оказывается больше ее возмещаемой стоимости, необходимо уменьшить балансовую стоимость активов ГЕ до их возмещаемой стоимости и признать убыток от обесценения.

5. Алгоритм проверки активов на обесценение



Признаки обесценения активов и генерирующих единиц

176. Общество рассматривает внешние признаки возможного обесценения активов, если в течение отчетного периода произошли следующие события:

1) рыночная стоимость актива снизилась намного больше, чем предполагалось, исходя из нормальных условий его эксплуатации (например, в результате общего спада в экономике страны);

2) произошли или очевидно, что произойдут существенные технологические, юридические или экономические изменения, отрицательно влияющие на положение Общества;

3) выросли рыночные процентные ставки или иные рыночные показатели доходности инвестиций. Такое повышение окажет влияние на ставку дисконтирования, используемую при расчете ценности использования актива, что приведет к снижению возмещаемой суммы актива;

4) балансовая стоимость чистых активов Общества стала больше ее рыночной капитализации.

177. К внутренним признакам возможного обесценения активов, выявленным в течение отчетного периода, относятся:

1) признаки морального устаревания актива;

2) повреждение или утрата (кража) актива;

3) изменение характера использования актива, которое негативно повлияло или повлияет на потоки денежных средств от актива. К таким изменениям относятся простой актива, планы реализовать актив ранее, чем предполагалось, пересмотр срока полезной службы актива с неопределенного на определенный и др.;

4) изменение показателей управленческого учета, которые указывают, что текущие или будущие результаты использования актива хуже, чем ожидаемые изначально (например, затраты на приобретение и эксплуатацию оказались больше, доходы от использования актива оказались меньше, чем было изначально предусмотрено бюджетом).

178. Последствиями перечисленных выше признаков является снижение будущих поступлений денежных средств от активов по сравнению с первоначально ожидаемыми. Ситуация, которая приводит к уменьшению будущих поступлений денежных средств от актива, является признаком возможного обесценения актива и требует проведения теста на обесценение.

179. Для выявления внутренних признаков обесценения Общество оценивает степень физического и морального износа объектов, и подтверждает это документально. На основе собранной информации Общество создает резерв под обесценение данных объектов.

Правила проведения теста на обесценение

180. Для всех активов и ГЕ Общество должно проводить обязательный тест на обесценение в конце каждого отчетного периода.

181. При наличии признаков обесценения необходим расчет возмещаемой стоимости. Если признаки обесценения отсутствуют, возмещаемая стоимость не рассчитывается за исключением следующих случаев:

1) нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы;

2) активов, не готовых к использованию;

3) гудвилла, приобретенного в ходе объединения бизнесов.

Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу

182. Наилучшей базой для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу является цена по договору, одной из сторон по которому выступает Общество, уменьшенная на сумму расходов, непосредственно связанных с выбытием актива. К таким расходам относятся расходы по демонтажу и транспортировке актива, дополнительные расходы, связанные с предпродажной подготовкой актива и др. Затраты Общества на привлечение оценщика для проведения независимой оценки активов не включаются в расчет справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, и должны признаваться как расход в отчетном периоде.

183. Если договор купли-продажи отсутствует, но существует активный рынок, справедливая стоимость может быть определена как рыночная цена (обычно текущая цена покупателя), скорректированная с учетом затрат на осуществление сделки. Существование активного рынка обусловлено следующими факторами:

1) желающие продать или купить актив могут быть найдены в любое время;

2) цены общедоступны, т.е. объявляются открыто.

184. В случае отсутствия активного рынка или его недостаточной организованности для определения справедливой стоимости используются технические способы оценки:

1) цена последней аналогичной сделки, при условии, что с момента ее проведения до отчетной даты не произошло существенных изменений экономических условий;

2) сопоставление с текущей рыночной стоимостью другого очень похожего актива и т.д.

185. Оценка справедливой стоимости должна основываться на наилучшей доступной информации. При этом используется информация о результатах последних операций с аналогичными активами в рамках той же отрасли, различные внешние источники, такие как: статистические данные, данные прайс-листов других организаций, Интернет.

186. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу может быть определена даже в том случае, если актив не обращается на активном рынке. Однако, в некоторых случаях, из-за отсутствия основы для надежной оценки суммы, которая может быть получена от продажи актива, Общество принимает ценность использования за возмещаемую сумму актива.

Определение ценности использования актива

187. Расчет определения ценности использования актива/ ГЕ включает следующие этапы:

этап 1: расчет будущего притока и оттока денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и в результате его выбытия в конце срока службы;

этап 2: определение соответствующей ставки дисконтирования и дисконтирование будущих денежных потоков.

188. Этап 1. Оценка будущих потоков денежных средств.

Основанием для построения прогнозных денежных потоков от использования актива должны являться бюджеты/ планы, утвержденные руководством Общества. Данные, закладываемые в расчет, должны основываться на допущениях, которые отражают текущее состояние актива и содержат наилучшие оценки будущих экономических условий его использования.

Прогнозы, основанные на этих бюджетах/ планах, должны охватывать период максимальной продолжительностью в пять лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан более продолжительный период (например, наличие утвержденной стратегии Общества). Прогнозы потоков денежных средств, выходящие за пределы этого периода должны оцениваться путем экстраполяции прогнозов, основанных на бюджетах/ планах, с использованием стабильного или понижающего темпа роста для последующих лет, за исключением случаев, когда может быть оправдан повышающий темп роста. При этом темп роста не должен превышать долгосрочный средний темп роста в отношении продукции, отраслей, страны или стран, в которых работает Общество, или в отношении рынка, на котором используется актив.

Потоки денежных средств от использования актива должны включать:

1) притоки денежных средств от продолжающегося использования актива, т.е. выручку от реализации продукции (работ, услуг), произведенной с использованием рассматриваемого актива;

2) оттоки денежных средств, необходимые для генерирования этих притоков денежных средств (т.е. требуемые для повседневного обслуживания актива, а также будущие накладные расходы, которые относятся к использованию актива); и

3) поступления от продажи актива в конце периода его эксплуатации.

Будущие потоки денежных средств оцениваются для актива в его текущем состоянии и не должны включать оценочные будущие потоки и оттоки денежных средств, которые ожидаются от:

1) будущей реструктуризации, к которой Общество еще не приступало (как только Общество приступит к реструктуризации, оно должно учитывать ее влияние на будущие потоки денежных средств);

2) будущих капитальных затрат, которые улучшат или усовершенствуют актив, повысив его первоначально оцененную стандартную эффективность;

3) финансовой деятельности;

4) поступлений и выплат по корпоративному подоходному налогу.

189. Этап 2. Определение соответствующей ставки дисконтирования и дисконтирование будущих денежных потоков.

В качестве ставки дисконтирования Общество выбирает доналоговую ставку, отражающую текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, присущие этому активу. Для оценки ценности использования актива Общество использует средневзвешенную стоимость капитала Общества (WACC).

6. Признание убытков от обесценения

Признание и оценка убытков от обесценения для отдельных активов

190. Если балансовая стоимость актива оказывается больше его возмещаемой суммы, то Общество уменьшает балансовую стоимость актива до его возмещаемой суммы и признает убыток от обесценения в отчете о совокупном доходе в размере: балансовая стоимость актива минус его возмещаемая сумма.

191. После признания убытка от обесценения будущие расходы на амортизацию в отношении данного актива, корректируются для систематического распределения пересмотренной балансовой стоимости актива в течение остающегося срока полезной службы.

Распределение убытка от обесценения на активы в рамках генерирующей единицы

192. Убыток от обесценения для генерирующей единицы (наименьшей группы генерирующих единиц, на которую распределяется гудвилл или корпоративный актив) признается в том случае, если возмещаемая сумма единицы (группы единиц) меньше чем балансовая стоимость этой единицы (группы единиц).

193. Убыток от обесценения должен быть распределен между всеми активами ГЕ в следующем порядке:

1) сначала уменьшается балансовая стоимость гудвилла, отнесенного к этой генерирующей единице;

2) если вся стоимость гудвилла списана, уменьшается стоимость других активов генерирующей единицы пропорционально их балансовой стоимости в составе единицы (группы единиц).

194. При распределении убытка от обесценения, необходимо проследить, чтобы балансовая стоимость актива не оказалась ниже наибольшего значения из:

- 1) справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
- 2) его ценности использования;
- 3) нуля.

7. Восстановление убытка от обесценения

195. На каждую отчетную дату Общество оценивает признаки того, что убыток от обесценения активов (исключая гудвилл), признанный в предыдущих периодах (например, в отношении ОС или незавершенного строительства), возможно больше не существует или изменился. К таким признакам относятся следующие события:

- 1) рыночная стоимость актива значительно выросла;
- 2) произошли или очевидно, что произойдут существенные положительные изменения среды, в которой работает Общество;
- 3) снизились рыночные ставки процента;
- 4) данные управленческой отчетности доказывают, что текущие или будущие результаты использования актива оказываются значительно лучше, чем ожидалось и др.

196. Если вышеуказанные признаки существуют, то Общество повторно рассчитывает возмещаемую сумму актива.

Восстановление убытка от обесценения для отдельного актива

197. При восстановлении убытка от обесценения необходимо следить, чтобы скорректированная балансовая стоимость актива не оказалась больше его балансовой стоимости (за вычетом амортизации), которая существовала бы без учета убытка от обесценения.

198. Восстановление убытка от обесценения признается в отчете о совокупном доходе.

199. После того как произошло восстановление убытка от обесценения, осуществляется корректировка амортизационных отчислений по соответствующему активу на будущие периоды для равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока его полезной службы.

Восстановление убытка от обесценения для генерирующей единицы

200. Восстановление убытка от обесценения в отношении ГЕ подлежит распределению на активы данной единицы, кроме гудвилла, пропорционально значениям балансовой стоимости этих активов. При этом балансовая стоимость актива не может увеличиться сверх меньшего из:

- 1) ее возмещаемой суммы (если определена);
- 2) балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды в отношении актива не признавался убыток от обесценения.

8. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

201. Для каждого класса активов Общество раскрывает следующую информацию:

1) сумму убытков от обесценения, признанную в отчете о совокупном доходе за отчетный период, а также статьи отчета о совокупном доходе, в которые эти убытки включены;

2) сумму восстановления убытков от обесценения, признанную в отчете о совокупном доходе за отчетный период, а также статьи отчета о совокупном доходе, в которых эти убытки восстановлены;

3) сумму убытков от обесценения переоцениваемых активов, признанную непосредственно в капитале за отчетный период;

4) сумму восстановления убытков от обесценения в отношении переоцениваемых активов, признанную непосредственно в капитале за отчетный период.

202. Классом активов является группа активов, схожих по характеру и использованию в деятельности Общества.

203. Относительно каждого существенного значения убытка от обесценения, признанного (или восстановленного) в течение периода в отношении актива или генерирующей единицы. Включая гудвилл, Общество раскрывает:

1) события и обстоятельства, в результате которых был признан или восстановлен убыток от обесценения;

2) сумму признанного или восстановленного убытка от обесценения;

3) в отношении отдельного актива - характер и назначение актива и информацию о том, к какому сегменту принадлежит актив;

4) для генерирующей единицы:

описание ГЕ, сумму признанного (или восстановленного) убытка от обесценения по классам активов и отчетным сегментам;

при изменениях в совокупности активов, составляющих ГЕ, произошедших со времени проведения предыдущей оценки возмещаемой стоимости – описание метода объединения активов, который применяется в настоящее время, и который применялся ранее. Кроме того, раскрываются причины, которые привели к изменению метода определения ГЕ;

5) информацию о том, определялась ли возмещаемая стоимость актива или ГЕ как его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или как его ценность от использования;

б) если возмещаемая стоимость определялась как справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу, то раскрываются принципы, использованные для определения справедливой стоимости (т.е. была ли она определена посредством использования информации с активного рынка);

7) если возмещаемая стоимость определялась как ценность от использования, то раскрывается ставка дисконтирования, использованная при

проведении настоящей и предыдущей оценки ценности от использования актива.

204. Общество раскрывает информацию об оценках, используемых для измерения возмещаемой стоимости ГЕ, когда гудвилл (или нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы) включается в балансовую стоимость этой ГЕ.

205. Общество раскрывает информацию о величине гудвилла, который остался нераспределенным на ГЕ, и причины, по которым это произошло, если какая-либо часть гудвилла, приобретенного в результате объединения в течение периода, не была распределена между ГЕ по состоянию на отчетную дату.

206. По каждому ГЕ (или группе ГЕ), для которых отнесенная на них балансовая стоимость гудвилла или нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы является значительной, подлежит ежегодному раскрытию следующая информация:

1) балансовая стоимость гудвилла, распределенного на ГЕ или группу ГЕ;

2) балансовая стоимость нематериальных активов с неограниченным сроком полезной службы, распределенных на ГЕ или группу ГЕ;

3) как была определена возмещаемая стоимость ГЕ – как ценность от использования или как справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу;

4) в случае, если возмещаемая стоимость ГЕ или группы ГЕ определена на основе ценности от использования:

описание всех ключевых допущений, на основании которых подготовлен прогноз движения денежных потоков для периода, на который составлены последние финансовые планы/ предварительные расчеты;

описание подхода к определению стоимости, связанной с каждым ключевым допущением;

период, в рамках которого прогнозируется движение денежных средств согласно утвержденным финансовым бюджетам/прогнозам, и если этот период превышает пять лет, обоснование использования более продолжительного периода;

темпы роста, используемые для экстраполяции прогнозируемых потоков денежных средств на периоды, для которых не существует планов/ предварительных расчетов;

ставка дисконтирования, применяемая к прогнозируемым денежным потокам;

5) если возмещаемая стоимость ГЕ установлена на основании справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, то раскрывается информация о методике определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

9. Нормативно – правовая база

207. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- 3) МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

10. Денежные средства

1. Определения

208. Денежные средства включают денежные средства на банковских счетах, денежные средства в кассе и депозиты (вклады) до востребования.

209. Овердрафт – суммы денежных средств, предоставляемых банком, обслуживающим Общество, в соответствии с договором банковского счета, при недостаточности или отсутствии денежных средств на расчетном или валютном счетах.

210. Эквиваленты денежных средств – краткосрочные и высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости. Они предназначены для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей. Вложения квалифицируются в качестве эквивалентов денежных средств, когда они имеют срок погашения три месяца и менее (согласно первоначального договора).

211. Движение денежных средств – поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов.

212. Операционная деятельность – основная приносящая доход деятельность и прочая деятельность, отличная от инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

213. Инвестиционная деятельность – приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

214. Финансовая деятельность – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и заемных средств.

215. Внутригрупповые расчеты для отдельной отчетности – расчеты между структурными подразделениями.

216. Внутригрупповые расчеты для консолидированной отчетности – расчеты между дочерними организациями и Обществом

2. Классификация и группировка

217. Денежные средства и их эквиваленты классифицируются и группируются следующим образом:

- 1) денежные средства в кассе;
- 2) денежные средства в пути;
- 3) денежные средства на текущих банковских счетах;
- 4) денежные средства на карточных счетах;
- 5) денежные средства на сберегательных счетах;
- 6) прочие денежные средства;

7) краткосрочные вклады (со сроком погашения три месяца и менее, согласно первоначального договора).

3. Учет денежных средств

218. Учет наличных денежных средств

Порядок совершения кассовых операций, получения пластиковых карточек, а также условия, необходимые для обеспечения сохранности наличных денег и контроля производятся согласно Правилам ведения и организации учета кассовых операций и получения пластиковых карточек в компании, утверждаемым приказом Президента Общества.

Все поступления и выдачи наличных денег учитываются в кассовой книге. Записи в ней делает кассир сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ответственным за сохранность денег в кассе является кассир либо другое материально-ответственное лицо, уполномоченное выполнять функции кассира.

Помимо наличных денег, в кассе хранятся чековые книжки и бланки строгой отчетности.

219. Учет овердрафта

Суммы денежных средств, предоставляемых банком, обслуживающим Общество, в соответствии с договором банковского счета, при недостаточности или отсутствии денежных средств на расчетном или валютном счетах, т.е. овердрафт, подлежит учету в составе денежных средств.

В связи с тем, что банковские овердрафты являются неотъемлемой частью управления денежными средствами Общества, в отчетности овердрафт должен быть отражен по статье денежных средств и эквивалентов в составе краткосрочных активов отчета о финансовом положении.

220. Учет денежных средств в пути

Денежные средства, внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет Общества, но еще не зачисленные по назначению; а также средства, находящиеся на транзитных валютных счетах, предназначенных для обмена (конвертации) валюты, но пока еще не зачисленных на текущие счета в банках учитываются по статье «Денежные средства в пути».

221. Учет денежных средств, ограниченных к использованию

Денежные средства, ограниченные для использования в силу договорных или других юридических условий (счет является залоговым, либо на счет наложен арест налоговыми или другими государственными органами), учитываются в бухгалтерском учете обособленно.

Суммы денежных средств и их эквивалентов, ограниченные для использования в течение срока менее 12 месяцев после отчетной даты, отражаются в составе краткосрочных активов. В случае ограничения использования денежных средств и их эквивалентов в течение 12 месяцев после

отчетной даты или более, данные суммы отражаются в составе долгосрочных активов.

222. Создание резерва под обесценение денежных средств

Для отражения реальной суммы денежных средств, которые возможно использовать для текущей деятельности, предусматривается создание резерва под обесценение денежных средств. Резерв создается по счетам в банках, в отношении которых начата процедура банкротства или имеются обоснованные сомнения в возможности получения денежных средств, размещенных в соответствующем банке.

4. Учет денежных эквивалентов

223. В составе эквивалентов денежных средств учитываются краткосрочные вклады с первоначальным (согласно договору) сроком погашения три месяца и менее, а также, начисленные вознаграждение (процентные доходы) к получению по таким вкладам.

224. Вклады, размещенные на срок более трех месяцев (т.е. договор банковского вклада заключен на срок более трех месяцев) рассматриваются в качестве инвестиций и учитываются на соответствующих счетах краткосрочных или долгосрочных финансовых вложений.

5. Учет денежных средств в иностранной валюте

225. При отражении расчетов в иностранной валюте для каждой валюты должен быть обеспечен отдельный учет (на уровне субсчета или с использованием аналитического счета).

226. Операции в иностранной валюте подлежат отражению в учете по официальному курсу на дату совершения операции.

227. Остатки по счетам в иностранной валюте подлежат переоценке по официальному курсу на конец каждого месяца.

228. Курсовая разница, возникающая при переоценке остатков денежных средств по счетам в иностранной валюте на дату составления отчетности, должна признаваться в качестве дохода или расхода в периоде ее возникновения. Данная курсовая разница подлежит отражению на счетах прочих доходов и прочих расходов.

6. Отчет о движении денежных средств

229. Отчет о движении денежных средств должен представлять данные о движении денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности. Для сравнения указываются данные отчета о движении денежных средств за один год, предшествующий отчетному периоду.

230. Из состава информации о движении денежных средств исключаются внутригрупповые расчеты.

231. Отчет о движении денежных средств может составляться двумя методами: прямым и косвенным.

232. Операционная деятельность

Примерами притока денежных средств от операционной деятельности являются выручка от продажи товаров, работ, услуг, включая оплату краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности и претензий за несвоевременную оплату, выбытие краткосрочных инвестиций, а также денежные поступления от предоставления активов в аренду, получение комиссионных и пр.

Видами оттока денежных средств от операционной деятельности являются выплаты поставщикам за товары и услуги, приобретенные для использования в производстве или для перепродажи, включая выплаты сопутствующих процентов, штрафов, пени, приобретение краткосрочных инвестиций, а также выплаты работникам компании, уплата налогов и прочих обязательных платежей.

Все другие существенные притоки и оттоки денежных средств, отличные от инвестиционной и финансовой деятельности, также классифицируются как операционная деятельность до тех пор, пока они не будут напрямую отнесены к инвестиционным или финансовым операциям.

Денежные потоки, возникающие в связи с уплатой корпоративного подоходного налога, должны раскрываться отдельно и классифицироваться как денежные потоки от операционной деятельности. Например, денежные потоки, возникающие в связи с уплатой корпоративного подоходного налога при продаже ценных бумаг, будут квалифицироваться как денежные потоки от инвестиционной деятельности; денежные потоки, возникающие в связи с уплатой корпоративного подоходного налога при выплате процентов за полученный заем и по которым в соответствии с законодательством необходимо удержать налог у источника выплаты, будут классифицироваться как денежные потоки от финансовой деятельности.

При использовании косвенного метода прибыль/убыток до налогообложения отчетного периода корректируются на суммы любых операций неденежного характера, статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выбытием денежных средств по инвестиционной или финансовой деятельности, изменения счетов краткосрочных активов и краткосрочных обязательств (отсрочки или начисления прошлых или будущих денежных поступлений или платежей по операционной деятельности).

Корректировки чистой прибыли могут включать:

1) Неденежные статьи:

износ и амортизацию;

прибыль/убыток от обесценения ОС и прочих долгосрочных активов;

прибыль/ убыток от обесценения инвестиций, имеющихся в наличии для продажи;

расходы по вознаграждениям работникам по окончании трудовой деятельности;

начисление резерва по налогу на добавленную стоимость к возмещению;

начисление/ восстановление резерва по неликвидным и устаревшим запасам;

начисление/ восстановление резерва по сомнительным требованиям;

начисление/ восстановление резерва по неиспользованным отпускам.

2) Статьи, связанные с движением денежных средств по инвестиционной и финансовой деятельности:

расходы на финансирование;

прибыль/ убыток от выбытия ОС и прочих основных фондов, нетто;

долю в чистой прибыли/ прибыль в ассоциированных организациях/ совместных предприятиях;

нереализованную положительную/ отрицательную курсовую разницу, нетто;

доход/ расход от выбытия инвестиций в дочерние организации, нетто.

233. Инвестиционная деятельность.

В денежные потоки от инвестиционной деятельности включаются:

1) приобретение ОС;

2) поступления от выбытия ОС и прочих основных фондов;

3) приобретение нематериальных активов;

4) поступления от выбытия нематериальных активов;

5) поступления от выбытия долгосрочных активов, классифицируемых как предназначенные для продажи;

6) строительство и поступление от реализации жилого фонда;

7) поступления от выбытия дочерних организаций, за вычетом выбывших денег;

8) приобретение инвестиций, имеющихся в наличии для продажи;

9) дивиденды полученные.

При учете инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия, раскрывается информация о движении денежных средств между инвестором и объектом инвестирования, например по дивидендам и авансам.

Денежные потоки, возникающие в результате приобретений и продаж дочерних организаций и других структурных единиц, представляются отдельно и классифицируются как инвестиционная деятельность. Однако денежные потоки, возникающие в связи с изменением доли владения в дочерней

организации, которые не ведут к потере контроля (допокупка доли), учитываются как финансовая деятельность.

234. Финансовая деятельность

В денежные потоки от финансовой деятельности включаются:

- 1) займы полученные;
- 2) погашение займов;
- 3) дивиденды выплаченные;
- 4) погашение обязательств по финансовой аренде (проценты по финансовой аренде учитываются в составе операционной деятельности);
- 5) поступление от выпущенных долговых ценных бумаг.

Денежные потоки от инвестиционной и финансовой деятельности должны развернуто отражать основные виды денежных поступлений и денежных платежей (например, поступления займов должны быть показаны отдельно от погашения займов).

Потоки денежных средств, связанные с получением и выплатой процентов и дивидендов классифицируются в отчете о движении денежных средств как:

1) Проценты, полученные по депозитам с первоначальным (согласно договору) сроком погашения более трех месяцев классифицируются как операционная деятельность;

2) Проценты уплаченные классифицируются как операционная деятельность;

3) Проценты, полученные по депозитам с первоначальным (согласно договору) сроком погашения три месяца и менее классифицируются как операционная деятельность;

4) Дивиденды полученные классифицируются как инвестиционная деятельность;

5) Дивиденды уплаченные классифицируются как финансовая деятельность.

Движение денежных средств, возникающее в результате операций в иностранной валюте, отражается в валюте отчетности Общества путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса указанных валют на дату возникновения данного движения денежных средств.

Поступления и платежи денежных средств иностранной дочерней организации должны пересчитываться по обменным курсам между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения движения денежных средств.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, не являются движением денежных средств. Однако они должны быть отражены в отчете о движении денежных средств для того, чтобы согласовать денежные средства и их эквиваленты в начале и в конце отчетного периода. Статья «Влияние изменения валютных курсов на сумму денежных средств и денежных эквивалентов» представляется в отчете о движении денежных средств отдельно от потоков

денежных средств, возникающих в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

7. Требования к раскрытию в отчетности

235. В финансовой отчетности Общество раскрывает информацию о составе денежных средств и их эквивалентов и проводится сверка сумм в отчете о движении денежных средств с соответствующими статьями, представленными в балансе.

236. Остатки по счетам денежных средств и их эквивалентов отражаются в балансе в разделе краткосрочных активов по статье «Денежные средства и их эквиваленты».

237. В примечаниях к финансовой отчетности раскрываются:

1) денежные средства, ограниченные для использования с указанием условий и природы данных ограничений;

2) денежные средства на банковских депозитах (вкладах), с указанием процентной ставки и ограничениях на использование денежных средств до истечения срока депозита (вклада).

238. В примечаниях к отчетности раскрывается следующая информация по операциям приобретения или продажи дочерних, ассоциированных и совместно контролируемых организаций:

1) общая сумма приобретения или выбытия;

2) доля стоимости приобретения или выбытия, оплаченная в форме денежных средств или их эквивалентов;

3) сумма денежных средств и их эквивалентов; находящаяся в распоряжении приобретенной или проданной организации;

4) стоимость активов (кроме денежных средств и эквивалентов) и обязательств приобретенной или проданной организации, в разрезе каждой крупной категории.

8. Нормативно – правовая база

239. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСБУ (IAS) 7 «Отчеты о движении денежных средств».

6. Капитал

1. Общие положения

240. Настоящий раздел УП определяет понятие собственного капитала и требования к представлению информации о капитале в финансовой отчетности Общества.

241. Данный раздел не определяет правила учета:

- 1) поступлений полученных в результате основной и не основной деятельности⁴⁶;
- 2) государственных субсидий⁴⁷.

2. Определения

242. Собственный капитал – величина активов Общества, не обремененная обязательствами, равная разнице между суммой активов Общества и величиной его обязательств.

243. Уставный капитал – основной элемент собственного капитала, представляющий собой совокупность вкладов участника (акционеров), формирование которого регламентируется законодательством и учредительными документами Общества.

244. Дополнительно оплаченный капитал – часть уставного капитала Общества, которая отражает увеличение уставного капитала Общества за счет вкладов (имущественных взносов) участников.

245. Неоплаченный капитал – часть уставного капитала Общества, которая отражает задолженность по оплате выпущенных акций, внесению вкладов (имущественных взносов) в уставный капитал Общества.

246. Эмиссионный доход – разница между стоимостью собственных долевых инструментов и их номинальной стоимостью при реализации.

3. Классификация и группировка

247. Выделяются следующие элементы капитала:

- 1) Уставный капитал;
- 2) Дополнительно оплаченный капитал;
- 3) Неоплаченный капитал;
- 4) Эмиссионный доход;
- 5) Выкупленные собственные долевые инструменты;

⁴⁶ см. раздел «Доходы»

⁴⁷ см. раздел «Государственные субсидии»

- 6) Резервы;
- 7) Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

4. Уставный капитал

248. Уставный капитал Общества формируется посредством оплаты акций Единственным акционером по их номинальной стоимости в соответствии с требованиями Закона РК «Об акционерных обществах» и выражается в национальной валюте Республики Казахстан.

249. Общество обеспечивает проведение обязательной государственной регистрации выпуска объявленных акций. Цена размещения акций устанавливается Советом директоров Общества.

250. Уставный капитал подлежит отражению в сумме, равной совокупной номинальной стоимости выпущенных и размещенных акций.

251. Внешние затраты, напрямую относящиеся к выпуску новых акций, помимо случаев объединения предприятий, отражаются как вычет из суммы поступлений капитала.

5. Дополнительно оплаченный капитал

252. Любое превышение справедливой стоимости полученных средств над номинальной стоимостью выпущенных акций признается как дополнительно оплаченный капитал.

253. Дополнительно оплаченный капитал Общества формируется за счет передачи в уставный капитал Общества:

- 1) объектов магистральной железнодорожной сети;
- 2) земли;
- 3) прочих активов.

254. После выпуска соответствующей эмиссии акций сумма дополнительно оплаченного капитала реклассифицируется, т.е. списывается со счета дополнительно оплаченный капитал на счет уставного капитала.

6. Резервы

255. Резервы, как часть собственного капитала, состоят из:

- 1) резерва на переоценку инвестиций, предназначенных для продажи⁴⁸;
- 2) резерва на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности⁴⁹;

⁴⁸ см. раздел «Финансовые инструменты»

⁴⁹ см. раздел «Учет операций в иностранной валюте»

3) прочих резервов.

256. Резерв пересчета иностранной валюты используется для учета курсовых разниц, вызванных пересчетом из одной валюты в другую финансовой отчетности структурных подразделений и дочерних организаций, осуществляющих деятельность за рубежом.

7. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)

257. Нераспределенная прибыль Общества является основой для начисления и выплаты дивидендов Единственному акционеру Общества.

258. Формирование нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) происходит путем зачисления чистой прибыли (убытка), сформированной на счете прибылей и убытков Общества по итогам отчетного периода.

259. Использование нераспределенной прибыли происходит за счет:

- 1) начисления дивидендов;
- 2) отчислений в резервные фонды;
- 3) покрытия убытков прошлых лет;
- 4) корректировок, возникающих в связи с изменениями УП;
- 5) проведения ретроспективных корректировок для исправления ошибок предыдущих периодов;
- 6) прочих операций.

260. В соответствии с Уставом Общества, Единственный акционер имеет право на получение дивидендов, имеет право на часть имущества Общества в случае его ликвидации и привилегию на приобретение акций Общества или других ценных бумаг, конвертируемых в акции Общества.

261. Дивиденды, объявленные после отчетной даты, не признаются в качестве обязательств на отчетную дату. Дивиденды, объявленные после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, считаются событием после отчетной даты и раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности.

8. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

262. В финансовой отчетности Общества раскрывается следующая информация, указанная в пунктах 562-566 настоящей УП.

263. В балансе (раздел «Капитал и резервы») раскрывается:

- 1) обособленно каждая значимая категория капитала;
- 2) выкупленные собственные долевые инструменты (со знаком «минус», аналогично непокрытому убытку);
- 3) доля неконтролирующих акционеров;
- 4) капитал и резервы, относящиеся к собственникам собственного капитала материнской компании.

264. В отчете об изменениях капитала раскрывается:

- 1) прибыль или убыток за отчетный период;
- 2) любая статья прибылей или убытков, признанная согласно МСФО непосредственно в капитале, а также общая сумма по этим статьям;
- 3) итоговая сумма доходов и расходов за отчетный период, показывающая отдельно общие суммы, относящиеся к Единственному акционеру материнской организации и к доле неконтролирующих акционеров;
- 4) по каждому компоненту капитала влияние изменения УП и исправления ошибок.

265. В балансе или в примечаниях раскрывается:

- 1) количество акций, разрешенных к выпуску;
- 2) количество выпущенных и полностью оплаченных акций, а также выпущенных, но оплаченных не полностью;
- 3) номинальная стоимость акции, или указание на то, что акции не имеют номинальную стоимость;
- 4) сверка количества акций, выпущенных в обращение, на начало и конец отчетного периода;
- 5) прочая информация.

266. В отчете об изменениях капитала или в примечаниях к финансовой отчетности раскрывается:

- 1) суммы операций с владельцами собственного капитала, выделяя отдельно выплаты владельцам собственного капитала;
- 2) сальдо нераспределенной прибыли на начало периода и на отчетную дату, а также соответствующие изменения за отчетный период;
- 3) сверка между балансовой стоимостью каждой категории оплаченного собственного капитала и каждого резерва на начало и конец периода, с отдельным раскрытием каждого изменения.

267. В финансовой отчетности Общества также раскрывается информация об управлении капиталом:

- 1) сведения о том, что именно Общество рассматривает как свой капитал, а также качественное описание целей Общества в отношении капитала, политики и процедур управления им;
- 2) краткую количественную информацию по капиталу, которым управляет Общество;
- 3) информацию о том, соответствует ли Общество внешним требованиям, предъявляемым к капиталу, а также описание политики и процедур управления капиталом, регулируемых внешними надзорными органами.

9. Нормативно – правовая база

268. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

269. Законодательство РК

1) Закон Республики Казахстан «Об акционерных обществах» от 13 мая 2003 года № 415-ІІ.

12. Вознаграждения работникам

1. Общие положения

270. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания и оценки, а также представления в финансовой отчетности Общества расходов и обязательств, возникающих в связи с вознаграждениями работников.

2. Определения

271. Вознаграждения работникам – все формы вознаграждений и выплат, предоставляемые Обществом работникам в обмен за оказанные ими услуги.

272. Краткосрочные вознаграждения работникам — вознаграждения работникам (кроме компенсационных выплат в связи с потерей работы), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

273. Прочие долгосрочные вознаграждения работникам — все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности в Обществе и компенсационных выплат в связи с потерей работы.

274. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности – вознаграждения работникам (кроме компенсационных выплат в связи с потерей работы), выплачиваемые после окончания трудовой деятельности.

3. Классификация и группировка

275. Общество подразделяет вознаграждения работникам на четыре основные категории:

- 1) Краткосрочные вознаграждения работникам;
- 2) Вознаграждения по окончании трудовой деятельности;
- 3) Прочие долгосрочные вознаграждения работникам;
- 4) Компенсационные выплаты в связи с потерей работы.

4. Признание и оценка

Краткосрочные вознаграждения работникам

276. К краткосрочным вознаграждениям относятся:

- 1) заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
- 2) краткосрочные оплачиваемые отпуска (такие как ежегодный оплачиваемый отпуск) в случаях, когда отпуск предполагается в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги;
- 3) участие в прибыли и премии, подлежащие выплате в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказывали соответствующие услуги;
- 4) вознаграждения в неденежной форме (медицинское страхование, бесплатные или дотируемые товары и услуги, обеспечение жильем, автотранспортом) для занятых в настоящее время работников.

277. Общество признает недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на оказанные работником услуги:

1) в качестве обязательства (начисленного расхода) с учетом любой ранее выплаченной суммы. Если ранее выплаченная сумма превышает недисконтированную величину, подлежащую выплате, Общество признает это превышение в качестве актива (авансы выданные) в той мере, в какой предоплата приведет к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств; и

2) в качестве расхода в том периоде, когда услуга оказана (если только вознаграждение не включается в себестоимость актива в соответствии с разделами «Основные средства» и «Нематериальные активы»).

278. Краткосрочные оплачиваемые отпуска

Краткосрочные оплачиваемые отпуска представляют собой периоды отсутствия работников на работе с сохранением за ними в эти периоды места работы и определенной формы оплаты (оплачиваемые ежегодные трудовые отпуска, социальные отпуска (отпуск без сохранения заработной платы; учебный отпуск; отпуска в связи с рождением ребенка (детей), усыновлением (удочерением) новорожденного ребенка (детей)).

Для целей учета оплачиваемые отпуска подразделяются на:

1) накапливаемые оплачиваемые отпуска, которые начисляются на период работы сотрудника и могут быть потенциально перенесены и использованы в будущих периодах (переносимые оплачиваемые отпуска, денежные компенсации за неиспользованные отпуска).

Накапливаемые оплачиваемые отпуска могут быть:

- компенсирруемыми (работники имеют право на получение денежных выплат за неиспользованные отпуска); либо
- некомпенсирруемыми (когда работники не имеют права на получение денежных выплат за неиспользованные отпуска).

Обязательство и расходы на выплату таких вознаграждений признаются по мере оказания работниками услуг, увеличивающих их права на будущие оплачиваемые отсутствия на работе.

Общество оценивает ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую предполагается выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на отчетную дату;

2) ненакапливаемые оплачиваемые отсутствия, которые не переносятся на будущие периоды (больничные, отпуска по беременности и родам, по уходу за ребенком).

Обязательство и расходы на выплату таких вознаграждений признаются только при наступлении отпуска либо периода временной нетрудоспособности.

Ожидаемые расходы на выплату краткосрочных вознаграждений работникам в виде оплачиваемых отпусков принимаются к учету путем создания резерва. Общество оценивает ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую оно предполагает выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на отчетную дату.

Расходы на премии и вознаграждения (включая стоимость неденежных премий), носящие регулярный или периодичный характер, принимаются к учету в течение периода, за который они выплачиваются, если:

1) Общество имеет обязательство, возникшее в силу договора или требований законодательства, либо сложившейся практики деятельности;

2) это обязательство может быть надежно оценено в денежном выражении.

Ожидаемые расходы на премии и вознаграждения также принимаются к учету путем создания резерва.

Расходы и обязательства на единовременные поощрительные выплаты (кроме премий и вознаграждений по итогам года), включая стоимость натуральных выплат, принимаются к учету в том отчетном периоде, в котором Обществом принято решение о соответствующих выплатах. Единовременными поощрительными выплатами признаются выплаты, не носящие регулярный или периодический характер.

Расходы на вознаграждения работникам увеличиваются на суммы социального налога, подлежащего выплате в соответствии с Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)». Сумма начисленного социального налога относится в состав расходов Общества в том периоде, в котором оно принимает к учету обязательство по выплате соответствующих вознаграждений работникам.

279. Создание резервов по краткосрочным вознаграждениям

Общество создает резерв расходов по предстоящим отпускам для равномерного отнесения их на затраты. Расчет резерва осуществляется ежегодно по каждому сотруднику исходя из данных среднего заработка сотрудника за 12 месяцев и количества дней неиспользованного отпуска на отчетную дату.

Ожидаемые расходы на премии и вознаграждения, носящие регулярный или периодический характер, принимаются к учету путем создания резерва в периоде, за который они выплачиваются, при условии выполнения критериев признания таких расходов.

При расчете и начислении резервов на премии и вознаграждения за период в качестве базы для расчета используются плановые (бюджетные) данные.

Инвентаризация резервов на вознаграждения работникам производится один раз в год в конце отчетного периода. Неиспользованные суммы созданных резервов сторнируются.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности

280. Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают:

- 1) Вознаграждения по выходу на пенсию; и
- 2) прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание.

281. Пенсионные планы с установленными размерами выплат

При пенсионных планах с установленными выплатами обязательство Общества по выплате вознаграждений работникам заключается в обеспечении оговоренного размера выплат работникам, при этом актуарные и инвестиционные риски переходят на Общество.

В соответствии с Коллективным договором между Обществом и его трудовым коллективом оно выплачивает своим работникам по окончании трудовой деятельности определенные вознаграждения, а именно:

- 1) единовременное пособие при выходе на пенсию;
- 2) ежегодную материальную помощь пенсионерам;
- 3) предоставление бесплатных железнодорожных билетов;
- 4) материальную помощь семье неработающего пенсионера – железнодорожника в случае его смерти либо лицу, осуществляющему погребение;
- 5) материальную помощь на оплату протезирования зубов;
- б) прочие вознаграждения.

Для измерения обязательств и расходов по планам с установленными взносами требуются актуарные допущения, оцениваемые Обществом самостоятельно либо с привлечением профессионального актуария.

Общество применяет следующий порядок учета пенсионных планов с установленными выплатами (вне зависимости от того, осуществлены ли расчеты самостоятельно либо с привлечением профессионального актуария):

- 1) Оценка суммы выплат, причитающихся работникам по окончании трудовой деятельности, на основании актуарных допущений, которые включают:

- уровень смертности работников;
- уровень текучести кадров;

ставка дисконта (в качестве ставки дисконтирования Общество применяет процентную ставку по долгосрочным государственным ценным бумагам с аналогичными условиями);

ожидаемый годовой прирост материальной помощи в будущем (исходя из минимального размера пенсии);

ожидаемый годовой прирост минимальной заработной платы;

ожидаемый рост стоимости железнодорожных билетов в будущем и единовременного вознаграждения пенсионерам (стоимость межгосударственных железнодорожных билетов зависит от колебания курса швейцарского франка).

2) Определение дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами (путем дисконтирования оцененных сумм выплат), стоимости текущих услуг и стоимости прошлых услуг (если применимо) с помощью метода прогнозируемой условной единицы.

Этот метод рассматривает каждый проработанный год как повышающий на дополнительную единицу права на получение вознаграждения и измеряет каждую единицу отдельно для отражения итогового обязательства.

Обязательства по пенсионным планам с установленными выплатами дисконтируются в полном объеме, даже если часть обязательства подлежит погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

3) Определение справедливой стоимости активов плана и ожидаемого дохода на активы плана.

Активы фондов долгосрочного вознаграждения работников – активы, (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных Обществом), которые:

принадлежат организации (фонду), юридически отделенной от Общества, и существующей исключительно с целью осуществления выплат или фондирования вознаграждений работникам; и

могут быть использованы только для выплат или фондирования вознаграждений работникам и не могут быть использованы для удовлетворения требований кредиторов Общества (даже в случае банкротства), и не могут быть возвращены Обществу, за исключением случаев, когда:

- активы остающиеся в фонде, достаточны для удовлетворения всех связанных с планом обязательств по вознаграждению работников или обязательств Общества; или

- активы возвращаются Обществу в качестве возмещения за уже выплаченное вознаграждение работникам.

Наиболее достоверным показателем справедливой стоимости активов плана является рыночная стоимость. В отсутствие рыночной цены справедливая стоимость рассчитывается методом дисконтирования ожидаемых будущих денежных потоков с использованием ставки дисконта, отражающей риск, связанный с активами плана и предполагаемый период до наступления срока погашения или ожидаемой даты выбытия этих активов.

Доход на активы плана – это вознаграждения (проценты, дивиденды и прочие доходы), получаемые от активов плана, вместе с реализованными и нереализованными прибылями и убытками по активам плана, за вычетом затрат по управлению планом и за вычетом налогов, подлежащих оплате планом.

4) Определение общей суммы актуарных прибылей и убытков и суммы актуарных прибылей и убытков, признаваемых в отчете о совокупном доходе.

Актуарные прибыли или убытки возникают в результате увеличения или уменьшения дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами или справедливой стоимости соответствующих активов (вследствие влияния изменений в оценках будущего уровня текучести кадров, досрочных увольнений или смертности, повышений минимальной заработной платы, изменений ставки дисконта, а также различий между фактическим и ожидаемым доходом на активы плана).

5) Определение итоговой стоимости услуг прошлых периодов при введении в действие или изменении плана.

Стоимость услуг прошлых периодов возникает в случаях, когда Общество изменяет размеры пенсий, подлежащих выплате в соответствии с существующим планом.

Стоимость услуг прошлых периодов может быть либо положительной (когда вводятся новые вознаграждения или увеличиваются существующие) либо отрицательной (когда существующие вознаграждения уменьшаются).

Если Общество уменьшает размер вознаграждений по действующему плану, то соответствующее сокращение обязательства признается как отрицательная стоимость прошлых услуг, по истечении которого гарантируется выплата уменьшенных вознаграждений.

Стоимость услуг прошлых периодов отражается в отчете о совокупном доходе в составе прочих доходов либо прочих расходов и признается на равномерной основе в течение периода времени, по истечении которого гарантируется выплата пенсий.

б) Определение итоговой прибыли или убытка при секвестре или исполнении обязательств по плану.

Секвестры производятся в случае, когда Общество сокращает число работников, охваченных пенсионным планом, либо отменяет или уменьшает выплаты, которые должны быть заработаны будущими услугами существующих работников.

Секвестр может иметь место в результате какого-либо обособленного события (например, закрытия компании или прекращения конкретного вида деятельности), и часто связан с реструктуризацией. Поэтому Общество учитывает секвестр одновременно с соответствующей реструктуризацией в соответствии с разделом «Резервы, условные обязательства и условные активы».

Окончательный расчет происходит в случае заключения Обществом сделки, которая прекращает все дальнейшие обязательства в отношении какой-

либо части либо всех вознаграждений (например, работники получают единовременные выплаты в обмен на прекращение их прав на определенные долгосрочные вознаграждения).

Общество признает прибыль или убыток, возникающие в результате секвестра или окончательного расчета, в момент осуществления секвестра или расчета. Прибыль (убыток), обусловленная секвестром или окончательным расчетом, должна включать любые возникшие изменения дисконтированной стоимости обязательства.

Если секвестр распространяется на часть работников, охваченных планом, или когда обязательства по плану исполняются частично, прибыль или убыток включает пропорциональную часть непризнанной ранее стоимости прошлых услуг и актуарных прибылей и убытков. Данная часть определяется на основе дисконтированной стоимости обязательств до и после осуществления секвестра или окончательного расчета.

При наличии у Общества нескольких пенсионных планов с установленными выплатами, указанные процедуры применяются отдельно для каждого существенного плана.

В результате описанных выше процедур Общество признает в балансе в качестве обязательства по плану с установленными выплатами величину, равную:

дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами;

плюс

актуарные прибыли (за вычетом актуарных убытков), еще не признанные в отчете о совокупном доходе;

минус

не признанная на текущий момент стоимость услуг прошлых периодов;

минус

справедливая стоимость активов пенсионного плана с установленными выплатами.

Прочие долгосрочные вознаграждения работникам

282. К прочим долгосрочным вознаграждениям работникам относятся:

1) долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы;

2) юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;

3) долгосрочные пособия по нетрудоспособности;

4) отсроченное вознаграждение, выплачиваемое через 12 месяцев или более после окончания периода, в котором оно было заработано.

283. Для их учета следует применять упрощенный метод учета, который отличается от учета вознаграждений после окончания трудовой деятельности. Отличие заключается в следующем:

1) все актуарные прибыли и убытки признаются немедленно; и

2) вся стоимость прошлых услуг признается немедленно.

284. Сумма, признанная в качестве обязательства по предоставлению прочих долгосрочных вознаграждений работникам, должна быть равна чистой величине:

1) дисконтированной стоимости обязательств по плану с установленными выплатами на отчетную дату;

2) минус справедливая стоимость активов пенсионного плана на отчетную дату (при наличии), которые непосредственно предназначены для исполнения обязательств.

285. Долгосрочная нетрудоспособность

Если размер пособия по нетрудоспособности зависит от продолжительности трудового стажа, то при оказании услуг работником обязательство оценивается исходя из вероятности того, что выплата будет потребована, и период времени, в отношении которого ожидается выплата. Однако если уровень вознаграждения одинаков для любого нетрудоспособного лица, независимо от трудового стажа, ожидаемые затраты на выплату этих вознаграждений признаются тогда, когда происходит событие, вызывающее долгосрочную нетрудоспособность.

Компенсационные выплаты в связи с потерей работы

286. Обязательство по компенсационным выплатам в связи с потерей работы возникает в результате прекращения, а не продолжения службы работника.

287. Компенсационные выплаты в связи с потерей работы (Выходные пособия) не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника без предложения со стороны Общества или в результате обязательных требований о выходе на пенсию, потому что такие вознаграждения являются вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Некоторые организации при расторжении трудового соглашения с работником по его собственному желанию предоставляют ему соответствующее вознаграждение меньшего размера (по сути, вознаграждение по окончании трудовой деятельности), нежели при расторжении трудового соглашения по требованию организации. Разница между суммой вознаграждения, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по собственному желанию работника, и суммой вознаграждения большего размера, предоставляемого при расторжении трудового соглашения по требованию Общества, представляет собой компенсационные выплаты в связи с потерей работы.

288. Общество признает компенсационные выплаты в связи с потерей работы в качестве обязательства и расходов в случае, когда она имеет формальные обязательства в отношении:

1) уволить работника до установленного срока выхода на пенсию; или

2) компенсационные выплаты в связи с потерей работы работникам, которым было предложено уволиться по собственному желанию в связи с сокращением штата.

289. Общество имеет формальные обязательства по увольнению только в случае, если оно имеет детальный формализованный план по прекращению трудовых отношений и не имеет реальной возможности прекратить его по собственному усмотрению. Детальный план должен включать, как минимум, следующую информацию:

1) местонахождение, функции и примерное число работников, подлежащих увольнению;

2) размер компенсационных выплат в связи с потерей работы по каждой классификации ставок заработной платы или занимаемой должности;

3) время реализации плана; реализация плана должна быть начата как можно скорее, а период его реализации должен быть таким, чтобы внесение в него существенных изменений было маловероятным.

609. Общество оценивает компенсационные выплаты в связи с потерей работы при первоначальном признании, а последующие изменения оценивает и признает в соответствии с характером вознаграждения, при условии, что, если компенсационные выплаты в связи с потерей работы являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, Общество применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:

1) если выплата компенсационных выплат в связи с потерей работы в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются компенсационные выплаты в связи с потерей работы (выходные пособия), Общество применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам.

2) если выплата компенсационных выплат в связи с потерей работы в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, Общество применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.

5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

Общество раскрывает информацию о суммах краткосрочных вознаграждений, взносах в пенсионные планы с установленными взносами, признанных в качестве расходов.

Общество раскрывает следующую информацию в отношении пенсионных планов с установленными выплатами и по прочим долгосрочным вознаграждениям работникам:

1) УП Общества по признанию актуарных прибылей и убытков;

2) общее описание видов типа плана (для пенсионных планов) и вознаграждений и условий выплат (для прочих долгосрочных вознаграждений);

3) сверку:

для пенсионных планов – признанных в балансе активов и обязательств по плану, признанных в балансе, в том числе:

- дисконтированную стоимость обязательств по плану;
- справедливую стоимость активов плана (с раскрытием соответствующих величин, включенных в справедливую стоимость активов плана);

- чистые актуарные прибыли или убытки, не признанные в балансе;

- стоимость услуг прошлых периодов;

- прочие суммы, отражаемые в балансе;

для прочих долгосрочных вознаграждений обязательств – обязательств по вознаграждениям работникам;

4) суммарные расходы, признанные в отчете о совокупном доходе, по каждой из нижеследующих статей и соответствующие статьи отчета, в которые они включены:

стоимость текущих услуг;

стоимость процентов;

ожидаемый доход на активы плана (для пенсионных планов);

актуарные прибыли и убытки;

стоимость прошлых услуг; и

влияние любого секвестра или окончательного расчета по пенсионному плану или прочим долгосрочным вознаграждениям;

5) основные актуарные допущения, использованные на отчетную дату, включая, где это применимо:

ставки дисконтирования;

ожидаемые нормы дохода на активы плана (для пенсионных планов);

ожидаемые темпы роста заработной платы и изменения индексов или других переменных, определенных формализованными или традиционными условиями выплат вознаграждений в качестве базы для увеличения вознаграждения в будущем;

любые примененные существенные актуарные допущения (информация о каждом актуарном допущении раскрывается в абсолютном выражении);

соответствующие суммы долгосрочной и краткосрочной части оценочных обязательств по прочим долгосрочным обязательствам.

6. Нормативно – правовая база

290. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСБУ(IAS) 19 «Вознаграждения работникам».

291. Законодательство РК, локальные акты Общества

1) Трудовой кодекс РК;

2) Коллективный договор между Акционерным обществом «Қазтеміртранс» и его трудовым коллективом.

13. Доходы

1. Общие положения

292. Настоящий раздел УП устанавливает порядок признания (учета), оценки и раскрытия в финансовой отчетности доходов Общества, возникающих в процессе операционной и другой деятельности, не относящейся к операционной.

2. Определения

293. Доходы – это валовый приток экономических выгод за период, возникающий в ходе обычной хозяйственной (операционной) деятельности Общества, когда такой приток приводит к увеличению собственного капитала, за исключением притока, относящегося к взносам акционеров (собственников имущества).

294. Справедливая стоимость – это та сумма, на которую можно обменять актив, или зачесть обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

3. Классификация и группировка доходов

295. Доходы подразделяются на:

1) Доходы от операционной деятельности:

Доходы от перевозки грузов;

Штрафы за нарушение условий перевозок;

Доходы от подсобно-вспомогательной деятельности;

Доходы от реализации запасов.

2) Неоперационные доходы.

296. К неоперационным доходам относятся доходы в виде процентов по краткосрочным инвестициям и банковским вкладам (депозитам), положительная курсовая разница, доход от выбытия инвестиций (дочерних или ассоциированных организаций), прочие неоперационные доходы.

4. Основные положения по учету доходов

297. Согласно методу начисления доходы признаются в том периоде, в котором они возникли, когда имеется вероятность того, что Общество получит будущие выгоды, которые могут быть надежно измерены.

298. Порядок формирования доходов по регулируемым видам деятельности и деятельности в сфере регулируемых услуг осуществляется в

соответствии с Методикой раздельного учета доходов, расходов и задействованных активов.

Признание доходов

299. Критерии признания обычно применяются отдельно к каждой сделке. Однако при определенных обстоятельствах их необходимо применять к отдельно выделяемым элементам сделки для того, чтобы показать ее содержание. Например, если цена товара включает определенную сумму для последующего обслуживания, эта сумма признается как доход за период, в течение которого производится обслуживание.

300. Критерии признания могут применяться одновременно к двум или более сделкам, когда они связаны. Например, Общество может продать товары и одновременно заключить отдельный договор на выкуп товаров в будущем, тем самым, снижая результат первой сделки. В этом случае обе сделки должны рассматриваться вместе.

301. При производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг, когда результат сделки надежно оценен, доход должен признаваться со ссылкой на стадию завершенности сделки на отчетную дату.

302. Доходы признаются при одновременном выполнении следующих условий:

- 1) сумма дохода может быть надежно оценена;
- 2) возникновение соответствующего притока в Общество экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным;
- 3) имеется возможность надежного определения стадии завершенности сделки на отчетную дату;
- 4) имеется возможность надежной оценки затрат, понесенных при реализации сделки, и затрат, необходимых для ее завершения.

303. Доходы признаются в том периоде, в котором предоставляются услуги, осуществляется реализация продукции, выполняются работы.

304. Доходы признаются в случае вероятного притока в Общество экономических выгод, связанных со сделкой. Если возникает неопределенность в случае получения сумм, уже признанных в качестве дохода, то недополученные суммы или суммы, вероятность которых перестала существовать, признаются как корректировка первоначально признанных доходов.

305. Стадия завершенности сделки может определяться различными способами. Общество использует тот способ, который наиболее надежно обеспечивает оценку стадии выполненной работы.

306. Когда результаты сделки не поддаются надежной оценке и отсутствует вероятность того, что понесенные затраты будут возмещены, доходы не признаются, в то время как понесенные затраты признаются в качестве расходов.

307. Доходы от продажи товаров признаются тогда, когда удовлетворяются все перечисленные условия:

1) Общество передало покупателю значительные риски и выгоды, связанные с владением товарами. Передача рисков и выгод, связанных с владением может совпадать или не совпадать с передачей юридических прав собственности или передачей прав владения;

2) Общество больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом владения, и не контролирует проданные товары;

3) размер дохода может быть надежно оценен;

4) существует уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет увеличение экономических выгод Общества;

5) затраты, которые произведены или будут произведены в связи со сделкой, могут быть надежно оценены.

308. Если Общество сохраняет значительные риски владения, операция не является продажей и доходы по ней не признаются. Если Общество сохраняет лишь незначительные риски, связанные с владением, то сделка является продажей, и доходы признаются.

309. Доходы признаются в случае вероятного притока экономически выгод, связанных со сделкой. Если возникает неопределенность по поводу получения сумм, уже признанных в качестве дохода от продажи товаров, то недополученные суммы или суммы, вероятность которых перестала существовать, признаются в качестве расходов, а не в качестве корректировки первоначально признанных доходов.

310. Если покупателю предоставляются гарантийные обязательства, затраты на гарантийное обслуживание признаются в качестве расходов. Если расходы не могут быть надежно оценены, полученное возмещение признается в качестве обязательства.

Оценка доходов

311. Доходы оцениваются по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения.

312. Размер доходов определяется договором или иным подтверждающим документом между Обществом и покупателем или пользователем актива (услуги).

313. Доходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности. Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности в части, не покрытой поступлением денежных средств.

314. Рассрочка платежа

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях рассрочки платежа на срок более 12 месяцев, выручка принимается к бухгалтерскому учету в размере приведенной (дисконтированной) суммы будущих поступлений. Дисконтирование производится с использованием эффективной ставки процента⁵⁰.

315. Бартерные операции

В случае обмена товаров или услуг на товары или услуги аналогичного характера и стоимости, то такой обмен не рассматривается как сделка, приносящая доход. В случаях, когда товары продаются или услуги оказываются в обмен на неаналогичные товары или услуги, обмен рассматривается как сделка, приносящая доход. Этот доход измеряется по справедливой стоимости полученных товаров или услуг. Когда справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка измеряется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг.

Если бартерная операция включает частичную оплату денежными средствами, то справедливая стоимость товаров или услуг корректируется на сумму соответствующих денежных средств или их эквивалентов.

5. Учет отдельных видов доходов

Учет доходов от грузовых перевозок

316. Доходы от грузовых перевозок признаются по факту оказания услуг по тарифам (ценам), установленным на дату оказания услуг. Суммы предоплаты, полученные от заказчиков за еще не оказанные транспортные услуги, отражаются в составе авансов на дату поступления денежных средств.

317. Авансы, полученные от заказчиков, равные ожидаемому расчетному доходу в момент отправления груза в межобластном, сообщении и экспорте, отражаются как доходы будущих периодов. По мере оказания услуг (получения грузов – при межобластном, на выходной стыковой станции – при экспорте) доходы будущих периодов признаются как доходы отчетного периода.

318. Авансы, полученные от заказчиков, при международном транзитном сообщении на входной стыковой станции признаются как доходы будущих периодов. По мере оказания услуг (на выходной стыковой станции) доходы будущих периодов признаются как доходы отчетного периода.

319. В международном импортном сообщении авансы, полученные от заказчиков, признаются по мере оказания услуг (получения грузов) как доходы отчетного периода.

320. В отношении услуг по перевозке грузов доходы признаются пропорционально степени завершения процесса транспортировки на отчетную

⁵⁰ см. раздел «Применение дисконтирования»

дату, при условии, что степень завершения перевозки и сумма дохода могут быть надежно определены. В случае если какое-либо из указанных условий на отчетную дату не соблюдено, признание дохода откладывается до момента завершения транспортировки, т.е. доставки груза на станцию назначения.

321. Степень завершенности процесса транспортировки грузов рассчитывается как процентное соотношение объема услуг, оказанных на отчетную дату, к общему объему услуг, согласно данным о датах отправления и прибытия грузов (пересечении выходной стыковой станции).

322. При этом датой признания доходов:

1) при межобластном и международном импортном сообщении считается дата получения грузов;

2) при перевозке грузов транзитом по территории Республики Казахстан – дата пересечения выходной стыковой станции;

3) при экспорте – дата пересечения выходной стыковой станции.

323. В связи с тем, что тариф в международном транзитном сообщении определен в иностранной валюте (швейцарский франк, доллар США или Евро) в Обществе установлен следующий порядок расчетов:

1) при перевозке грузов транзитом по территории Республики Казахстан пересчет валюты тарифа и дополнительных сборов – швейцарского франка в доллары США/ Евро производится в соответствии с Тарифной политикой железных дорог Республики Казахстан на перевозки грузов в международном сообщении на текущий фрахтовый год, изданной в соответствии с Тарифным Соглашением железнодорожных администраций государств – участников СНГ;

2) при перевозке грузов транзитом по территории Республики Казахстан пересчет долларов США/ Евро в национальную валюту – тенге производится по рыночному курсу на дату приема груза на входной пограничной станции;

3) при перевозке домашних вещей транзитом по территории Республики Казахстан пересчет валюты тарифа – швейцарского франка в тенге производится путем применения рыночного курса обмена валют на дату передачи груза на выходной пограничной станции;

4) при пользовании вагонами и контейнерами другими железнодорожными администрациями – пересчет швейцарского франка в тенге производится путем применения рыночного курса обмена валют на дату передачи вагонов и контейнеров.

Учет доходов будущих периодов

324. Согласно основному допущению – методу начисления, результаты сделок и прочих событий признаются при их наступлении (а не при получении или выплате денежных средств или их эквивалентов, или при получении документов) и учитываются в том отчетном периоде и отражаются в финансовой отчетности тех отчетных периодов, в которых они произошли.

325. Счет «Доходы будущих периодов» в разрезе доходов при отправлении грузов в межобластном сообщении и при международном

транзитном сообщении на входной стыковой станции предназначен для обобщения информации о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам.

326. Авансы, полученные от заказчиков, в момент отправления грузов признаются как доходы будущих периодов.

327. При отсутствии подтверждающих документов (счетов-фактур) на конец отчетного периода подразделениями, курирующими направление по оказанным услугам по перевозкам грузов по территории Республики Казахстан, по перевозке грузов транзитом, по экспорту, по пользованию вагонами принадлежности других железнодорожных администраций, проводится анализ по каждой оказанной услуге перевозок, запланированной в составе доходов, но не предъявленной покупателю по подтверждающим документам (счета-фактурам).

328. На основе проведенного анализа указанные подразделения предоставляют специалистам бухгалтерии бухгалтерские справки об объеме и цене оказанных услуг, по которым не были предоставлены подтверждающие документы (счета-фактуры).

329. Указанные справки являются основанием для начисления доходов отчетного периода с соответствующей корректировкой доходов будущих периодов. Данные бухгалтерские записи производятся вне зависимости от получения соответствующих документов, подтверждающих оказание данных услуг.

330. Доходы будущих периодов по пассажирским перевозкам признаются в момент продажи билета и учитываются как доходы текущего периода в момент оказания услуг.

Учет доходов от продажи активов

331. Величина поступлений от продажи активов (ОС, нематериальных активов, долей участия⁵¹ и иных активов), отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров, не признаваемой доходом от операционной деятельности, определяется в общем порядке в момент продажи активов (см. пункт «Признание доходов»).

Учет штрафов полученных

332. Полученные штрафы за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных Обществу убытков (в случае наличия высокой

⁵¹ см. раздел «Финансовые инструменты»

вероятности их получения) принимаются к учету в суммах, оцененных согласно условиям договора в момент нарушений этих условий. В конце отчетного периода, в случае, если контрагенты не признали себя обязанными в результате выданного подтверждения уплатить штрафы либо такая обязанность не возложена на них по решению суда, создается резерв по непризнанным штрафам.

Учет доходов от списания кредиторской задолженности

333. Кредиторская задолженность признается в момент списания задолженности в составе прочих доходов Общества в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете.

Учет прочих доходов

334. При демонтаже, а также проведении ремонта объектов ОС (например, сооружений верхнего строения пути и т.д.), Общество производит замену их элементов (например, рельсы, шпалы и т.д.). Демонтированные элементы, пригодные для дальнейшего использования, могут быть оприходованы в качестве запасов (металлолома или запчастей) по стоимости, определенной на основе разработанных внутренних оценок, базирующихся на основе технического состояния, величины износа и действующих рыночных цен на аналогичные новые материалы⁵². При этом доход от оприходования данных элементов учитывается на счете «Прочие доходы от выбытия активов» по строке «Доход от выбытия долгосрочных активов, подлежащих реализации и ликвидации» отдельной и консолидированной финансовой отчетности.

335. Проценты, начисленные по вкладам, депозитам и займам выданным, признаются на пропорциональной временной основе.

336. Дивиденды признаются, когда установлено право Единственного акционера на получение платежа.

337. Доходы, полученные при оприходовании активов, выявленных в ходе инвентаризации, учитываются на счетах прочих доходов по стоимости, которая определяется исходя из их справедливой стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

338. Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах по мере их образования (выявления).

6. Требования к раскрытию

⁵² см. раздел «Товарно-материальные запасы»

339. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию о доходах Общества:

1) УП, принятую для признания выручки, в том числе методы, принятые для определения стадии завершенности хозяйственных операций, связанных с оказанием услуг;

2) сумму каждой значимой категории выручки, признанной в течение отчетного периода, в том числе выручки, возникающей от продажи товаров, оказания услуг, процентов, лицензионных платежей, дивидендов;

3) сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую значимую категорию выручки.

7. Нормативно – правовая база

340. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;

3) МСБУ (IAS) 18 «Выручка».

14. Государственные субсидии

1. Общие положения

341. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания и оценки государственных субсидий, полученных Обществом.

342. Данный раздел не определяет правила учета:

- 1) участия во владении предприятиями⁵³;
- 2) государственной помощи, предоставленной в форме льгот при определении налогооблагаемой прибыли или льгот, на основе суммы задолженности по налогам.

2. Определения

343. Государство – это собственно государство, государственные органы и аналогичные организации, в том числе местные, национальные или международные.

344. Государственная помощь – это действия государства, направленные на обеспечение специфических экономических выгод для Общества, отвечающих определенным критериям. Государственная помощь не включает косвенные выгоды, предоставляемые посредством влияния на общие условия функционирования.

345. Государственная субсидия – это государственная помощь в форме передачи Обществу ресурсов в обмен на выполнение в прошлом или в будущем определенных условий, относящихся к операционной деятельности Общества. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены (например, государственные гарантии или государственные беспроцентные займы, предоставление льгот или отсрочек по налогам), а также такие операции с государством, которые нельзя отличить от обычных торговых операций Общества.

346. Субсидии, относящиеся к активам – это государственные субсидии, основное условие предоставления которых Обществу состоит в том, что Общество должно купить, построить или приобрести долгосрочные активы. Оно может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местоположение или сроки их приобретения или владения.

347. Субсидии, относящиеся к доходу – это государственные субсидии, не относящиеся к активам.

⁵³ см. раздел «Объединение бизнесов»

3. Классификация и группировка

348. Государственные субсидии подразделяются на следующие категории:

1) Субсидии, относящиеся к активам – средства на финансирование капитальных расходов, связанных с покупкой, строительством или приобретением иным путем внеоборотных активов, которое может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими приобретение отдельных видов активов, их местонахождение или сроки приобретения или владения,

2) Субсидии, относящиеся к доходу – средства на финансирование текущих расходов, т.е. все прочие, не связанные с капитальными расходами.

4. Основные положения по учету государственных субсидий

Признание государственных субсидий

349. Для признания средств в качестве государственной субсидии, в том числе неденежной государственной субсидии, необходимо одновременное выполнение следующих условий:

1) имеется обоснованная уверенность, что Обществом будут выполнены условия предоставления государственной субсидии;

2) имеется обоснованная уверенность, что эти средства будут получены.

350. Подтверждением уверенности в выполнении условий предоставления финансирования могут быть заключенные Обществом договоры, принятые и публично объявленные решения, технико-экономические обоснования, утвержденная проектно-сметная документация и т.п.

351. Подтверждением уверенности в получении государственной субсидии могут быть утвержденная бюджетная роспись, уведомление о бюджетных ассигнованиях, лимитах бюджетных обязательств, акты приемки-передачи ресурсов и иные соответствующие документы.

352. Если у Общества имеется уверенность, что она выполнит условия предоставления государственной субсидии, но нет уверенности, что эти средства будут получены, то до момента фактического получения средств не отражаются ни доходы, ни задолженность источника государственной субсидии перед Обществом.

353. Если Общество получило средства, но недостаточная уверенность в том, что оно выполнит условия предоставления этих средств, отсутствует, то полученные средства отражаются в качестве задолженности, отличной от государственной субсидии, до получения достаточных подтверждений того, что Общество выполнит условия предоставления государственной субсидии.

Оценка средств государственного субсидирования

354. Государственные субсидии принимаются к учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступлений в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности.

355. Величина поступлений или кредиторской задолженности определяется исходя из условий, установленных договором между Обществом и контрагентом, предоставляющим субсидию.

356. В случае поступления в Общество государственных субсидий в виде неденежных активов, например, таких как земельный участок или другие активы, и субсидия и актив принимаются к учету по справедливой стоимости. В редких случаях, когда невозможно достоверно определить справедливую стоимость, можно воспользоваться значением номинальной величины с учетом фактических затрат, связанных с получением данной субсидии для отражения субсидий и активов в учете.

Использование средств государственного субсидирования

357. Для учета государственных субсидий в Обществе применяется метод с позиции дохода, в соответствии с которым субсидия относится на доходы одного или более отчетных периодов.

358. Способ получения субсидии, не влияет на выбор метода ее учета. Таким образом, субсидия учитывается одинаково, независимо от того, получена ли она в денежной форме или в форме уменьшения обязательства перед государством.

359. Признание государственных субсидий в качестве дохода в момент их получения не соответствует принципу начисления и применяется только в том случае, когда не существует базы для распределения субсидии на периоды, кроме того, одного в котором они получены.

360. Если выделение средств государственного субсидирования связано с выполнением определенных условий, то период, в течение которого производится списание сумм со счета учета государственной субсидии, должен определяться исходя из времени признания отдельных видов расходов.

361. Государственные субсидии, которые предоставляются в качестве компенсации за уже понесенные расходы и убытки признаются как доход в периоде, в котором они были понесены.

362. Если государственная субсидия получена для осуществления капитальных расходов, в момент ввода внеоборотного актива в эксплуатацию отражаются доходы будущих периодов.

363. Доходы будущих периодов признаются доходами от основной деятельности (если они относятся к основной деятельности Общества) или прочими доходами (если они относятся к неосновной деятельности или к расходам, осуществленным Обществом в предыдущие отчетные периоды) в течение срока полезной службы внеоборотного актива в той пропорции, в

которой по нему начисляется амортизация. Если по данным активам за время, прошедшее с ввода актива до получения средств, была начислена амортизация, то одновременно с признанием доходов будущих периодов признается прочий доход в размере, пропорционально начисленной амортизации.

364. Если за счет средств государственного субсидирования приобретаются внеоборотные активы, не подлежащие амортизации (например, земельные участки), то списание средств производится в течение срока, в котором признаются расходы, связанные с выполнением условий предоставления целевых средств.

365. Если государственные субсидии получены на финансирование текущих расходов, они признаются доходами будущих периодов в момент принятия к бухгалтерскому учету запасов, начисления оплаты труда и осуществления иных аналогичных расходов. Затем средства государственного субсидирования относятся на доходы периода в момент отпуска запасов в производство продукции (оказание услуг, выполнение работ), списания прочего имущества и имущественных прав и осуществления прочих расходов пропорционально произведенным затратам.

366. В целях составления отчета о совокупном доходе государственные субсидии отражаются следующим образом:

1) при классификации доходов по характеру:

если они поступают для операционной деятельности – в составе статьи «Доходы»;

если они поступают для неоперационной деятельности – в составе статьи «Прочие доходы»;

2) по функциям - в составе основной деятельности отчета о совокупном доходе.

5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

367. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию:

1) УП, принятую для учета государственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;

2) характер и размер государственных субсидий, признанных в финансовой отчетности, а также указание других видов государственной помощи, от которых Общество получило прямую выгоду; и

3) невыполненные условия и прочие условные события, связанные с признанной государственной субсидией.

6. Нормативно – правовая база

368. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСБУ (IAS) 20 «Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи»;

3) ПКИ (SIC) 10 «Государственная помощь - отсутствие конкретной связи с операционной деятельностью».

15. Расходы

1. Общие положения

369. Настоящий раздел УП рассматривает определение понятия расходов, их признание и оценку, а также устанавливает правила представления информации о расходах в финансовой отчетности Общества.

2. Определения

370. Расходы – расходы Общества, необходимые для обеспечения производственного процесса, которые представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода, происходящее в форме оттока или амортизации активов или увеличения обязательств, ведущих к уменьшению собственного капитала, не связанного с его распределением между акционерами (собственниками имущества).

371. Операционная деятельность – основная, приносящая доход деятельность Общества.

372. В состав основной деятельности Общества включается:

- 1) оказание услуг магистральной железнодорожной сети;
- 2) управление перевозочным процессом;
- 3) осуществление перевозок грузов железнодорожным транспортом;
- 4) удовлетворение потребностей грузоотправителей, грузополучателей в перевозках, обеспечение сохранности перевозимых грузов и своевременной доставки их в пункты назначения;

5) прочая деятельность косвенно связанная с осуществлением перевозок грузов железнодорожным транспортом.

373. Неоперационная деятельность (неосновная) – прочая деятельность Общества, отличная от основной деятельности.

374. К неоперационной деятельности Общества относится реализация долгосрочных активов, финансовых инвестиций, инвестиционная деятельность.

3. Классификация и группировка

375. Для целей представления в отдельной и консолидированной финансовой отчетности расходы подразделяются на:

- 1) расходы по характеру;
- 2) расходы по функциям.

376. Классификация расходов по характеру осуществляется в соответствии с их характером и не перераспределяется в соответствии с их назначением внутри Общества.

377. По своему характеру расходы могут классифицироваться следующим образом:

- 1) Операционные расходы:
 - материалы и услуги;
 - затраты по расчетам с персоналом;
 - износ и амортизация;
 - плата за пользование вагонами и контейнерами принадлежности других железнодорожных администраций;
 - налоги, за исключением подоходного налога;
 - резерв по налогу на добавленную стоимость к возмещению;
 - расходы на содержание объектов социальной сферы и спонсорство;
 - расходы от выбытия ОС и прочих основных фондов;
 - резервы под обесценение (по неликвидным и устаревшим товарно-материальным запасам, по сомнительным требованиям и прочие);
 - прочие операционные расходы;
- 2) Неоперационные расходы:
 - расходы на финансирование;
 - убыток от обесценения ОС и прочих долгосрочных активов;
 - убыток от выбытия нематериальных активов;
 - курсовые разницы;
 - прочие расходы.

378. По функциям расходы могут классифицироваться следующим образом:

- 1) себестоимость реализованной продукции и оказанных услуг:
 - себестоимость оказанных услуг по перевозке грузов и пассажиров;
 - штрафы, уплаченные за нарушение условий перевозок;
 - себестоимость оказанных услуг по ПВД;
 - себестоимость реализации запасов с учетом скидок с продаж и с цены;
- 2) расходы на реализацию продукции и оказание услуг:
 - расходы на реализацию продукции и оказание услуг материально-техническими базами;
 - расходы на реализацию продукции и оказание услуг складами топлива;
 - расходы на реализацию продукции и оказание услуг прочими хозяйствами;
 - расходы на реализацию продукции и оказание услуг организациями общественного питания;
- 3) административные расходы:
 - административные расходы;
 - общехозяйственные расходы производственного характера;
 - общехозяйственные расходы социального характера;
 - расходы по содержанию объектов социальной сферы;
 - налоги, сборы, обязательные платежи в бюджет;
 - расходы по созданию резерва и списанию безнадежных требований;

4) расходы от обесценения активов:

расходы от обесценения ОС и НМА;

расходы от обесценения инвестиционной собственности;

расходы от обесценения запасов;

расходы от обесценения финансовых активов;

расходы от обесценения прочих активов.

5) расходы на финансирование:

расходы по процентам по облигациям;

расходы по процентам по займам;

расходы по процентам по финансовой аренде;

расходы по амортизации суммы дисконта по облигациям;

расходы от изменения справедливой стоимости финансовых инструментов;

прочие расходы на финансирование;

б) расходы по корпоративному подоходному налогу:

расходы по текущему корпоративному подоходному налогу;

расходы по отложенному корпоративному подоходному налогу;

7) прочие расходы.

4. Основные положения по учету расходов

Методика признания расхода и оценка расходов

379. Расходы признаются при наличии следующих условий:

1) существует вероятность того, что будущие экономические выгоды, ассоциированные с ним, будут уменьшены;

2) сумма расходов может быть надежно определена.

380. Это означает, что признание расходов происходит в том же периоде, в котором признается увеличения обязательств или уменьшения активов (например, задолженность по выплатам заработной платы или амортизация оборудования).

381. Расходы признаются на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениями по конкретным статьям доходов. Этот процесс предполагает одновременное признание доходов и расходов, которые являются результатом одних и тех же сделок.

382. Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких отчетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, расходы признаются на основе метода систематического и постепенного распределения. Например, это необходимо при признании расходов, связанных с использованием ОС и нематериальных активов. В этих случаях расход называется износом и амортизацией соответственно.

383. Если произведенные затраты не приводят к ожидаемым экономическим выгодам, или будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе, то затраты признаются расходом того периода, в котором выявлены соответствующие обстоятельства.

384. Расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, равной величине произведенной оплаты в денежной или иной форме или величине соответствующего обязательства.

385. Признание расходов в соответствии с их функциями

Расходы на производство учитываются в соответствии с Номенклатурой расходов Акционерного общества «Национальная компания «Қазақстан темір жолы» и его дочерних организаций по статьям и элементам затрат.

Расходы на производство подразделяются на:

1) прямые, непосредственно включаемые в себестоимость (связанные с основным производственным процессом);

2) накладные, включаемые в себестоимость через распределение.

В состав расходов на производство, в административные расходы и расходы на содержание объектов социальной сферы также включаются расходы по всем видам ремонтов и техническому обслуживанию, которые признаются в качестве текущих расходов⁵⁴.

Для учета производственных расходов в разрезе единиц учета (объектов, хозяйств), позволяющих сгруппировать и учитывать расходы по перевозкам в разрезе хозяйств железнодорожного транспорта, применяются счета производственного учета основного и вспомогательного производства, накладных расходов.

Счета накладных расходов применяются структурными подразделениями и дочерними организациями Общества, осуществляющими несколько видов деятельности: перевозку, подсобно-вспомогательную деятельность, социальную сферу, затраты по которым распределяются и относятся на соответствующие счета прямых расходов.

386. Порядок формирования расходов по регулируемым видам деятельности осуществляется в соответствии с Методикой раздельного учета доходов, расходов и задействованных активов.

⁵⁴ см. раздел «Основные средства»

Принцип начисления для отражения расходов текущего отчетного периода

387. В соответствии с принципом начисления Общество признает расходы в том периоде, в котором они фактически были понесены, а не тогда, когда были получены первичные документы либо выплачены денежные средства.

388. Для соблюдения принципа начисления сырье и материалы, переданные в производство и относящиеся к неотфактурованным поставкам, списываются на расходы по предполагаемой стоимости (например, на основании договоренностей с поставщиками). В дальнейшем расходы корректируются исходя из реальной покупной стоимости (после получения первичных документов).

389. Если первичные документы поступили после окончательного закрытия отчетного периода, то Общество отражает расход, относящийся к отчетному периоду по предполагаемой стоимости, и корректирует сумму данного расхода в следующем отчетном периоде. Разница между предполагаемой и фактической стоимостью учитывается в составе соответствующих расходов в момент получения первичных документов.

390. Аналогичный подход применяется и в отношении работ и услуг, по которым еще не получены первичные документы (неакцептованные работы и услуги).

5. Учет отдельных видов расходов

Учет расходов будущих периодов

391. Расходы на приобретение услуг, понесенные в текущем отчетном периоде и относящиеся к будущим отчетным периодам, относятся на расходы текущего периода по мере получения ожидаемых экономических выгод/предоставления услуг.

392. Счет «Расходы будущих периодов» используется для обобщения информации о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам, а именно:

- 1) расходов по страховым полисам;
- 2) расходов на подписку периодических изданий;
- 3) и прочим расходам.

393. Расходы по договорам страхования признаются в составе расходов текущего периода ежемесячно равными долями в течение срока действия договора. Задолженность по оплате страховой премии признается в момент начала срока действия договора страхования в полной сумме страховой премии подлежащей оплате в соответствии с условиями заключенного договора страхования. Момент начала договора страхования и момент его окончания

определяется в соответствии с условиями заключенного договора страхования и действующим законодательством.

394. Основанием для начисления расходов отчетного периода с соответствующей корректировкой расходов будущих периодов является факт оказания услуг вне зависимости от получения отчетных документов, подтверждающих оказание данных услуг.

Учет убытков от выбытия ОС

395. При демонтаже, а также проведении ремонта объектов ОС (например, сооружений верхнего строения пути и т.д.), Общество производит замену его элементов (например, рельсов, шпал и т.д.). Остаточная стоимость демонтированных элементов списывается на расходы (счет «Расходы по выбытию активов») и учитывается по строке «Реализация, ликвидация и безвозмездная передача основных средств» отдельной и консолидированной финансовой отчетности.

6. Требования к раскрытию

396. В финансовой отчетности раскрывается следующая информация:

- 1) классификация расходов в соответствии с их характером или функциями;
- 2) расшифровка всех существенных статей расходов.

397. Данная информация может быть представлена или в отчете о совокупном доходе, или в примечаниях к финансовой отчетности.

7. Нормативно – правовая база

398. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) Концепция подготовки и представления финансовой отчетности;
- 2) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

16. Затраты по займам

1. Общие положения

399. Настоящий раздел УП устанавливает правила признания, оценки и раскрытия в отчетности затрат по займам.

400. Данный раздел не определяет правила учета фактических или подразумеваемых затрат в отношении акционерного капитала (включая привилегированные акции), не рассматриваемого как обязательства.

2. Определения

401. Затраты по займам – процентные и другие расходы, понесенные Обществом в связи с получением заемных средств.

402. Квалифицируемый актив – актив, подготовка которого к предполагаемому использованию или для продажи обязательно требует значительного времени.

403. Дисконт – разница между стоимостью погашения заемных средств и их первоначальной стоимостью.

3. Классификация

404. Затраты по займам включают:

1) процентные расходы по банковским овердрафтам и краткосрочным и долгосрочным заемным средствам, рассчитанные с использованием эффективной ставки процента;

2) финансовые расходы по финансовой аренде⁵⁵;

3) курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они относятся к корректировке затрат на выплату процентов.

405. Не относятся к квалифицируемым активам:

1) активы, которые оцениваются по справедливой стоимости;

2) прочие активы и запасы, которые производятся регулярно или в больших количествах, на повторяющейся основе, даже если это требует значительного времени на доведение их до состояния пригодности к использованию или продаже.

406. В зависимости от ситуации, к квалифицируемым активам могут относиться:

1) запасы;

⁵⁵ см. раздел «Аренда»

- 2) производственные заводы;
- 3) электроэнергетические мощности;
- 4) инвестиционная собственность.

407. Запасы могут относиться к квалифицируемым активам, в случае если они соответствуют определению, и приведение их в соответствующее для продажи состояние требует значительного времени. Запасы, производимые в большом количестве на повторяющейся основе в течение короткого периода времени, не являются квалифицируемыми активами, поэтому применение капитализации не требуется.

4. Основные положения УП

Расходы, связанные с получением займов

408. Дополнительные затраты, производимые Обществом в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств, могут включать расходы, связанные с:

- 1) оказанием Обществу юридических и консультационных услуг, проведением экспертиз, непосредственно связанных с получением заемных средств;
- 2) осуществлением копировально-множительных работ;
- 3) оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- 4) комиссией за риск;
- 5) другими затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств.

409. Затраты, непосредственно связанные с получением заемных средств, являются прямыми расходами и учитываются по дебету балансового счета расходов, связанных с получением заемных средств, тем самым уменьшая сумму полученных заемных средств. Если подобные затраты не могут быть отнесены к одному объекту заемных средств, они не являются «непосредственно связанными» и в полном объеме списываются на расходы в периоде их совершения.

Амортизация этих расходов начисляется ежемесячно по методу эффективной ставки процента, независимо от фактического времени выплаты того или иного компонента расходов на финансирование. Амортизация начисляется по совокупности всех расходов на финансирование в разрезе каждого объекта заемных средств.

410. В затраты, непосредственно связанные с получением заемных средств, не включаются общехозяйственные (административные) расходы.

Проценты по займам

411. Порядок учета

Общество признает проценты по займам в составе расходов на финансирование в периоде, в котором они были произведены, за исключением случаев, когда они могут быть капитализированы в соответствии с пунктом «Порядок капитализации процентов по займам».

Начисление процентов производится в конце каждого отчетного периода, а также при погашении кредита (займа) в соответствии с принципом начисления.

412. Порядок капитализации процентов по займам

Проценты по займам, напрямую связанные с приобретением, строительством или производством квалифицируемого актива – это затраты, которых можно было бы избежать, если бы не были понесены затраты на квалифицируемый актив.

Направление использования займов определяется согласно целям, указанным в договорах с кредитором.

Проценты по таким займам капитализируются как часть стоимости квалифицируемого актива.

Учет затрат по займам, понесенных в связи заимствованиями средств на модернизацию, реконструкцию либо капитальный ремонт квалифицируемого актива осуществляется следующим образом:

1) в случае если модернизация/ реконструкция/ капитальный ремонт направлены на улучшение состояния квалифицируемого актива для продления срока полезной службы и/или повышения производительности сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей:

ожидается поступление дополнительных будущих экономических выгод; модернизация/ реконструкция/ капитальный ремонт осуществляются в течение значительного периода времени;

то соответствующие затраты по займам капитализируются в составе последующих затрат, увеличивающих балансовую стоимость квалифицируемого актива;

2) все прочие затраты по займам, связанные с последующими затратами на квалифицируемые активы признаются в отчете о совокупном доходе в соответствии с пунктом 733 настоящего раздела.

В случае если заимствованные средства для квалифицируемого актива были временно инвестированы, сумма затрат по займам, разрешенных к капитализации, определяется как фактически понесенные затраты по займам за вычетом инвестиционного дохода, полученного от временного инвестирования данных средств.

Если средства заимствованы для общих целей и используются для получения квалифицируемого актива, то сумма затрат по займам, разрешенных к капитализации, определяется путем использования ставки капитализации к затратам по данному активу.

Ставка капитализации рассчитывается как отношение средневзвешенного значения всех затрат по займам к сумме задолженности по займам за период (за исключением займов, полученных исключительно для приобретения квалифицируемого актива).

Средневзвешенная сумма займов и кредитов, не погашенных в течение отчетного периода, определяется путем суммирования остатков непогашенных займов и кредитов на первое число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

При вычислении средневзвешенного значения затрат по займам для каждой дочерней организации используется средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к ее собственным заемным средствам.

Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать общую сумму затрат по займам, понесенных в течение данного периода.

Затраты по займам, подлежащие капитализации, учитываются на счетах, предусмотренных для отражения себестоимости (первоначальной стоимости) соответствующего квалифицируемого актива.

413. Начало капитализации затрат по займам

Капитализация затрат по займам в составе стоимости квалифицируемого актива должна начинаться когда:

- 1) возникли затраты по данному активу;
- 2) возникли затраты по займам;
- 3) работы, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или продаже, находятся в стадии выполнения.

414. Приостановление и прекращение капитализации затрат по займам

Капитализация затрат по займам должна приостанавливаться в течение длительных периодов, когда прерываются работы по подготовке квалифицируемого актива к использованию или продаже (за исключением случаев, когда такие перерывы являются необходимой частью процесса подготовки актива к использованию или продаже). Такие затраты не подлежат капитализации и являются затратами по удерживанию частично завершенных объектов.

Капитализация затрат по займам возобновляется, когда такое оборудование устанавливается и, соответственно, становится частью квалифицируемого актива. В период между приостановкой капитализации затрат по займам и ее возобновлением, затраты по займам признаются расходами периода в отчете о совокупном доходе, за исключением, если такой период является слишком коротким.

Однако капитализация затрат по займам не приостанавливается в течение периода, когда осуществляется значительная техническая и административная работа. Капитализация затрат по займам не приостанавливается также, когда

временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива для использования по назначению или для продажи.

Капитализация затрат по займам прекращается, когда:

1) завершены практически все работы по подготовке квалифицируемого актива к использованию или продаже (обычно объект считается готовым к использованию, когда завершено его физическое сооружение, несмотря на то, что может продолжаться повседневная административная работа и требуются незначительные доработки, связанные с оформлением объекта);

2) когда строительство актива осуществляется частями, и каждую часть можно использовать, пока продолжается строительство остальных частей.

Амортизация дисконта или премии по векселям и облигациям

415. В случае учета векселей или облигаций по амортизационной стоимости, для признания разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения используется метод эффективной ставки процента.

416. Признание в текущем периоде части разницы между первоначальной стоимостью и стоимостью на момент погашения отражается как изменение балансовой стоимости займа в корреспонденции со счетами учета финансовых доходов или расходов на финансирование.

Проценты по финансовой аренде

417. Расчет процентов по финансовой аренде осуществляется в соответствии с разделом «Аренда».

418. Процентный расход будущих периодов равен разнице между величиной дисконтированных платежей по финансовой аренде и суммой арендных платежей на погашение стоимости объекта аренды по договору.

419. Проценты по договору финансовой аренды начисляются в каждом периоде на остаток кредиторской задолженности по постоянной ставке и отражаются в составе расходов каждого периода.

5. Требования к раскрытию

420. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию о затратах по займам:

- 1) УП, принятую для затрат по займам;
- 2) сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода;
- 3) ставку капитализации, использованную для определения величины затрат по займам, приемлемых для капитализации.

6. Нормативно – правовая база

421. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

17. Социальная сфера

1. Общие положения

422. Настоящий раздел УП устанавливает порядок учета объектов социальной сферы в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

2. Определения

423. Объекты социальной сферы – это объекты ОС (недвижимость, здания и оборудование), созданные или приобретенные для реализации социальной политики Общества (с целью использования для собственных нужд Общества и/ или формирования положительного имиджа Общества).

424. Расходы на социальную сферу – расходы, связанные с обслуживанием и поддержанием в рабочем состоянии объектов социальной сферы.

3. Классификация и группировка

425. В зависимости от источников поступления объекты социальной сферы классифицируются следующим образом:

1) объекты социальной сферы, приобретенные, созданные или переданные (в том числе без права распоряжения) по решению уполномоченных государственных органов Республики Казахстан;

2) объекты социальной сферы, создаваемые или приобретаемые с целью использования для собственных нужд Общества, а также формирования положительного имиджа Общества.

4. Учет объектов социальной сферы

426. Метод учета объектов социальной сферы зависит от источника поступления.

427. Содержание объектов социальной сферы осуществляется за счет доходов от иной деятельности Общества.

Объекты социальной сферы, решение о приобретении или создании которых, принимается Единственным акционером

428. В случае если решение о приобретении объектов социальной сферы принимается не руководством Общества, а Единственным акционером по своему усмотрению, то такие приобретения рассматриваются как начисления в пользу Единственного акционера.

429. При этом Общество не получает каких-либо экономических выгод (прямых или потенциальных) от приобретения объектов социальной сферы по решению Единственного акционера.

430. Затраты на приобретение или создание таких объектов социальной сферы отражаются в отчете о движении капитала как распределение (использование) нераспределенной прибыли.

431. Объекты, переданные Единственным акционером, отражаются как актив в корреспонденции со счетом дополнительно внесенного капитала.

Объекты социальной сферы, создаваемые или приобретаемые с целью использования для собственных нужд Общества и расходы, понесенные Обществом, для формирования положительного имиджа Общества

432. Объекты социальной сферы, приобретаемые или создаваемые по решению руководства Общества с целью использования для собственных нужд, принимаются к учету в качестве объектов ОС. Для отражения в учете и отчетности таких объектов социальной сферы применяются положения раздела «Основные средства».

433. В целях подготовки отдельной и консолидированной финансовой отчетности расходы на содержание и амортизацию социальных объектов, предназначенных для использования сотрудниками, учитываются следующим образом:

1) расходы по объектам, предназначенными для использования сотрудниками которые относятся к административному и управленческому персоналу, отражаются в составе административных расходов;

2) расходы по объектам, предназначенными для использования сотрудниками, которые относятся к отделу сбыта, отражаются в составе расходов по реализации.

434. Если одним и тем же объектом пользуются и работники производственной сферы и административного аппарата, то расходы делятся на пропорциональной основе, рассчитываемой исходя из численности работников, или иной обоснованной базе в зависимости от способа использования актива.

435. Если объекты социальной сферы предназначены для использования сторонними лицами, то расходы на содержание данных объектов подлежат отражению в отчете о совокупном доходе по статье прочие расходы.

436. Расходы, понесенные Обществом для формирования положительного имиджа Общества, а также расходы на содержание объектов социальной сферы отражаются в отчете о совокупном доходе при классификации расходов:

1) по функциям – по соответствующим статьям в зависимости от предназначения;

2) по характеру – как операционные расходы.

437. Все расходы (убытки), связанные с социальной сферой Общества, отражаются на нетто основе, т.е. с учетом полученных доходов от этих объектов.

Затраты, инициированные Единственным акционером

438. Затраты, решения по которым инициируются Единственным акционером Общества и имеющие директивный характер, рассматриваются Обществом как распределения в пользу Единственного Акционера.

439. Распределение отражается как обязательство и вычитается из суммы капитала в периоде, в котором оно было инициировано акционерами. Если ожидается, что между моментом инициирования затрат и ожидаемым понесением затрат пройдет значительный период времени, обязательство признается как приведенная стоимость ожидаемых денежных оттоков, связанных с понесением затрат.

440. В последующем данное обязательство учитывается по амортизируемой стоимости с отражением процентов, рассчитанных по методу эффективной ставки, на финансовые расходы.

5. Требования к раскрытию

441. Раскрытие информации об объектах социальной сферы осуществляется в соответствии с разделами «Основные средства» и «Расходы».

6. Нормативно-правовая база

442. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 16 «Основные средства».

18. Учет корпоративного подоходного налога

1. Общие положения

443. Настоящий раздел УП устанавливает порядок учета корпоративного подоходного налога, а также его представления в финансовой отчетности Общества.

444. Данный раздел не определяет правила расчета корпоративного подоходного налога в соответствии с Кодексом Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)».

2. Определения

445. Налог на прибыль – корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате в бюджет (возврату из бюджета) в отношении налогооблагаемого дохода (налогового убытка) в соответствии с налоговым законодательством страны, в которой осуществляет свою деятельность Общество.

446. Бухгалтерская прибыль – это чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога на прибыль.

447. Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с НК РК, в отношении которой возникают обязательства/требования по налогу на прибыль.

448. Налоговая база актива или обязательства – это величина, принимаемая для оценки актива или обязательства для целей налогообложения.

449. Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

450. Временные разницы могут быть:

1) налогооблагаемыми временными разницами, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается; или

2) вычитаемыми временными разницами, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

451. Постоянные разницы – доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

3. Классификация и группировка

452. Для целей составления финансовой отчетности применяется следующая классификация:

453. В балансе:

Задолженность по текущему налогу на прибыль – это совокупная величина налога на прибыль, подлежащего уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Отложенные налоговые обязательства – это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницеми.

Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в связи с:

- 1) вычитаемыми временными разницеми;
- 2) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;
- 3) переносом на будущий период неиспользованных налоговых льгот.

454. В отчете о совокупном доходе:

Расходы (доходы) по уплате налога на прибыль – это суммарная величина текущего и отложенного налога на прибыль, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период.

Расходы (доходы) по текущему налогу на прибыль – величина налога на прибыль, подлежащая уплате (возмещению) исходя из налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Расходы (доходы) по отложенному налогу на прибыль – величина изменений за отчетный период в величине активов и обязательств по отложенному налогу, определяемых по балансовому методу. Расход (возмещение) по отложенному налогу (РОН) на прибыль складывается из следующих составляющих:

$$\text{РОН} = \text{Изменение АОН} + \text{Изменение ООН},$$

где АОН – актив по отложенному налогу, ООН – обязательство по отложенному налогу.

4. Учетные принципы

455. Для учета налога на прибыль в финансовой отчетности Общество отражает не только текущий налог на прибыль (так называемые налоговые последствия отчетного периода), но и отложенные налоги на прибыль (будущие налоговые последствия), существующие на отчетную дату. При этом сумма расхода по налогу за отчетный период, отражаемая в отчете о совокупном доходе, должна быть отражена в сумме текущего налога на прибыль плюс (минус) расход (экономия) суммы отложенного налога на прибыль.

456. Признание эффекта будущих налоговых последствий приводит к возникновению в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов.

457. Отложенные налоговые активы и обязательства образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой. Будущая обязанность по уплате налога на прибыль определяется на основании сумм предполагаемых доходов и расходов, которые возникнут благодаря имеющимся в Обществе активам и обязательствам.

458. Прилагаемая ниже таблица иллюстрирует различные случаи возникновения отложенных активов и обязательств, когда разница между налоговой базой и балансовой стоимостью является временной.

	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
Активы	балансовая стоимость > Налоговая база	балансовая стоимость < Налоговая база
Обязательства	балансовая стоимость < Налоговая база	балансовая стоимость > Налоговая база

Текущий налог на прибыль

459. Расходы и обязательства по текущему налогу на прибыль Общества соответствуют данным налоговых деклараций за отчетный период.

460. Сумма текущего налога на прибыль за отчетный и предыдущий периоды признается в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме, и начисляется в том же налоговом периоде, в котором возникли соответствующие доходы и расходы Общества.

461. Если оплаченная сумма налога на прибыль превышает сумму, подлежащую уплате за налоговый период, то величина превышения признается в качестве актива в составе дебиторской задолженности.

462. Постоянные разницы

Постоянная разница – это разница между бухгалтерской и налогооблагаемой прибылью в результате различий в методах бухгалтерского и налогового учета одних и тех же операций, которые никогда не могут быть учтены в будущих периодах. Эти разницы не приводят к образованию отложенных налоговых активов или обязательств.

Примерами постоянных разниц, которые могут возникать по операциям Общества, являются:

- 1) расходы, не подлежащие вычету в соответствии с налоговым законодательством, но признанные в целях финансовой отчетности, например:
 - штрафы и пени, подлежащие внесению в государственный бюджет;
 - расходы на содержание объектов социальной сферы, спонсорство и социальные мероприятия;
 - расходы на жилой фонд;
 - расходы от ликвидации ОС;

расходы по вознаграждениям работникам по окончании трудовой деятельности;

резервы по сомнительным требованиям;

другие расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу;

2) нормируемые расходы;

3) доходы, не подлежащие обложению налогом на прибыль в соответствии с налоговым законодательством (например, государственные субсидии).

Отложенные налоговые активы и обязательства

463. В самом признании актива заложено будущее возмещение его балансовой стоимости в форме экономических выгод, которые Общество получит в будущих периодах.

464. Временные разницы – это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства (по МСФО) и их налоговой базой.

465. Временные разницы могут быть:

1) вычитаемыми временными разницами, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению сумм, вычитаемых при расчете налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) в следующих налоговых периодах при возмещении (погашении) балансовой стоимости актива или обязательства (отложенные налоговые активы); или

2) налогооблагаемыми временными разницами, которые представляют собой временные разницы, приводящие к возникновению налогооблагаемых сумм в будущих периодах, когда возмещается (погашается) балансовая стоимость актива или обязательства (отложенные налоговые обязательства).

466. Вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы

Вычитаемые временные разницы могут возникать, например, в следующих случаях:

1) формирование суммы налогового убытка, переносимого на будущий налоговый период;

2) создание резерва под обесценение дебиторской задолженности и других активов в финансовой отчетности и их списание для целей налогового учета в будущих периодах;

3) создание резерва по неликвидным и устаревшим запасам в финансовой отчетности и признание расхода для целей налогового учета в будущих периодах (в момент списания объектов запасов);

4) создание резерва по неиспользованным отпускам в финансовой отчетности и их списание для целей налогового учета в будущих периодах;

5) доходы отражаются как доходы будущих периодов в балансе, но уже включаются в налогооблагаемую прибыль в отчетном или предыдущем периоде;

6) начисленные обязательства для налоговых целей признаются в качестве расхода в периоде, в котором будут произведены выплаты;

7) затраты на пенсионные выплаты признаются в финансовой отчетности по мере оказания услуг сотрудником, но не вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли до тех пор, пока не будут перечислены либо пенсионные выплаты, либо взносы в фонд;

8) накопленная амортизация актива в финансовой отчетности выше, чем накопленная амортизация, используемая для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);

9) расходы на финансирование для целей финансовой отчетности признаются в момент начисления, а для целей налогового учета в момент уплаты;

10) при переоценке активы учитываются по справедливой стоимости, которая больше первоначальной стоимости, при этом эквивалентная корректировка для налоговых целей не делается.

Отложенный налоговый актив определяется путем умножения вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль

Отложенный налоговый актив признается для всех вычитаемых временных разниц в той мере, в какой вероятно получение налогооблагаемой прибыли, против которой может быть использована вычитаемая временная разница.

В отношении отложенного налогового актива проводится оценка возможности его реализации. Если в результате такой оценки Общество приходит к выводу о том, что есть значительная неопределенность в отношении реализации этого актива, то в финансовой отчетности начисляется оценочный резерв с признанием соответствующих расходов в отчете о совокупном доходе.

Общество оценивает возможность использования неотраженных в отчетности отложенных налоговых активов на каждую отчетную дату. Если становится вероятным получение прибыли в будущих периодах, отложенный налоговый актив подлежит признанию в отчетности.

467. Налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства

Налогооблагаемые временные разницы могут возникать, например, в следующих случаях:

1) наличие различий в нормах амортизации, применяемых для целей бухгалтерского учета и для целей налогового учета;

2) применение ускоренной амортизации активов для налоговых целей;

3) капитализация затрат на разработку для целей составления финансовой отчетности и признание их в качестве расхода для целей налогообложения в том периоде, в котором они были понесены;

4) амортизация актива не подлежит вычету для налоговых целей, и вычет не разрешается для налоговых целей, когда актив продан или утилизирован;

5) расходы по привлечению заемных средств для целей финансовой отчетности уменьшают балансовую стоимость кредита и амортизируются в

течении срока кредита, в том время как для налоговых целей они вычитаются в том периоде, когда кредит был получен;

б) финансовые активы и инвестиционная недвижимость учитываются по справедливой стоимости, которая превышает первоначальную стоимость, но соответствующая корректировка для налоговых целей не делается;

7) при переоценке активы учитываются по справедливой стоимости, которая больше первоначальной стоимости, при этом эквивалентная корректировка для налоговых целей не делается;

8) по квалифицируемым активам проценты по займам капитализируются для целей финансовой отчетности, а для целей налогового учета относятся на расходы периода в момент возникновения;

9) вознаграждения по займам для целей налогового учета учитываются по оплате, а для целей финансовой отчетности – по мере начисления;

Отложенные налоговые обязательства рассчитываются путем умножения суммы налогооблагаемых временных разниц на ставку налога. на прибыль.

Отложенное налоговое обязательство признается для всех налогооблагаемых временных разниц, только если оно не возникает в результате:

1) первоначального признания и обесценения гудвилла, которое не подлежит вычету для целей налогообложения;

2) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

не является объединением предприятий; и

на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Списание отложенных налоговых активов/обязательств

468. По мере уменьшения или полного погашения временных разниц отложенные налоговые активы/обязательства также уменьшаются или полностью погашаются.

469. Отложенный налоговый актив при выбытии объекта актива, по которому он был начислен, списывается на счета учета прибылей и убытков в сумме, на которую не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

470. Отложенное налоговое обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается на счета учета прибылей и убытков в сумме, на которую не будет увеличена налогооблагаемая прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Отложенный налог на прибыль при консолидации финансовой отчетности

471. Отложенный налог, возникающий в результате объединения бизнесов.

При объединении бизнесов являющемся приобретением, затраты на приобретение распределяются на конкретные активы и обязательства, оцениваемые по их справедливой стоимости на дату операции приобретения. Временные разницы появляются, когда объединение бизнесов не оказывает никакого влияния на налоговую базу приобретенных идентифицируемых активов и обязательств, или влияет на них по-другому. Например, когда балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости, а налоговая база остается на уровне фактических затрат для предыдущего владельца, появляется налогооблагаемая временная разница, которая ведет к отложенному налоговому обязательству. Возникающее отложенное налоговое обязательство влияет на гудвилл.

Общество не признает отложенные налоговые обязательства, возникающие непосредственно из-за признания гудвилла.

472. Инвестиции в дочерние, ассоциированные организации и доли участия в совместной деятельности

Временные разницы возникают в связи с инвестициями в дочерние и ассоциированные организации и совместную деятельность. Они представляют собой разницы между налоговой базой таких инвестиций и их балансовой стоимостью, т.е. долей инвестора в чистых активах дочерней, ассоциированной организации или совместной деятельности, включая балансовую стоимость гудвилла.

Данные временные разницы возникают в следующих случаях:

1) при объединении бизнеса обязательство отражается по справедливой стоимости, но связанные с ним расходы не вычитаются при определении налогооблагаемой прибыли до наступления последующего периода;

2) балансовая стоимость актива увеличивается до справедливой стоимости при объединении бизнеса, а соответствующая корректировка для налоговых целей не делается;

3) нереализованные прибыли в результате сделок между организациями Общества исключаются из балансовой стоимости активов или обязательств, являющихся предметом сделок, но эквивалентная корректировка для налоговых целей не делается;

4) нераспределенная прибыль дочерних, ассоциированных организаций или совместной деятельности включается в консолидированную нераспределенную прибыль, но налоги на прибыль будут подлежать уплате, если прибыль будет распределена материнской компании, готовящей отчетность.

В отношении отложенных налоговых обязательств, возникающих в связи с налогооблагаемыми разницами по инвестициям в дочерние и

ассоциированные организации и совместную деятельность, имеются некоторые исключения.

В частности, в финансовой отчетности не признаются отложенные налоговые обязательства, когда Общество может контролировать сроки уменьшения временной разницы и при этом вероятно, что данная разница не будет уменьшаться в ближайшем будущем. Предполагается, что Общество может контролировать политику выплаты дивидендов дочерней организацией, и поэтому оно контролирует сроки уменьшения временных разниц, связанных с инвестициями (в том числе разниц от пересчета отчетности дочерних организаций в валюту отчетности). Если Общество считает, что прибыль дочерней организации не будет распределяться в ближайшем будущем, оно не отражает в отчетности отложенное налоговое обязательство.

В отличие от ситуации с дочерней организацией, Общество, как правило, не может повлиять на политику выплаты дивидендов ассоциированной организацией, поскольку не имеет контроля над ней. Поэтому в отсутствие специальных соглашений о нераспределении прибыли в ближайшем будущем инвестор отражает в отчетности отложенное налоговое обязательство.

Для признания в отчетности отложенных налоговых активов, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные организации, установлен более жесткий критерий, чем для отложенных налоговых обязательств. Активы признаются только тогда, когда временные разницы будут уменьшаться в ближайшем будущем. При этом у Общества должна быть налогооблагаемая прибыль, которую можно уменьшить на сумму этого актива.

Влияние изменения ставки налога на прибыль

473. Активы и обязательства по текущему налогу на прибыль за отчетный период и предыдущий периоды измеряются в соответствии с Налоговым Кодексом Республики Казахстан с использованием ставок, действующих на отчетную дату.

474. При оценке отложенных налоговых активов и обязательств применяется ставка налога, которая будет существовать в момент реализации этого актива или урегулирования обязательства. Однако в большинстве случаев для оценки применяется действующая на отчетную дату ставка налога, поскольку ее изменение в будущем неизвестно. Если были приняты соответствующие решения об изменении ставки налога на прибыль до конца отчетного года, то при расчете отложенных налоговых обязательств или активов должна применяться новая ставка.

475. В случае, если ставка налога изменилась, сальдо отложенного налога на конец периода рассчитывается по новым правилам. При этом входящее сальдо по отложенному налогу пересчитывается и эффект на чистую прибыль раскрывается отдельно. Данные изменения являются пересмотром учетных оценок и признаются перспективно.

Методика расчета отложенного налога на прибыль

476. Расчет отложенного налога балансовым методом производится следующим образом:

1) Определяется балансовая стоимость всех активов и обязательств в соответствии с МСФО;

2) Рассчитывается налоговая база всех активов и обязательств;

3) Определяются суммы временных разниц путем сопоставления балансовой стоимости всех активов и обязательств, имеющих на отчетную дату, и их налоговой базы:

Сумма временных разниц =

балансовая стоимость активов и обязательств - их налоговая база

4) Рассчитываются отложенные налоговые активы и обязательства:

отложенные налоговые активы: сумма всех отрицательных временных разниц, умноженная на ставку налога;

отложенные налоговые обязательства: сумма всех положительных временных разниц, умноженная на ставку налога.

5) Рассчитывается чистая сумма отложенных налогов путем взаимозачета общей суммы отложенных налоговых активов и обязательств при условии, что:

Общество имеет юридически закрепленное право зачета признанных сумм; и

отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, установленному одним и тем же законодательством для одной или разных организаций.

Если данные критерии не соблюдаются, отложенные налоговые активы и обязательства показываются отдельно.

477. Отложенные налоговые активы или обязательства отражаются в балансе отдельной статьей в корреспонденции со статьями отчета о совокупном доходе или статьями капитала.

478. В отчете о совокупном доходе в качестве расхода /дохода по отложенному налогу на прибыль отражается разница между суммой накопленного актива/обязательства за предшествующий период и суммой налогового актива/обязательства на конец текущего периода.

479. Отложенные налоговые активы и обязательства отражаются в составе долгосрочных активов и обязательств и не дисконтируются.

480. В случае если отложенный налог появляется в связи с операцией, результат которой был отражен непосредственно по статьям капитала, налоговые последствия также относятся на статьи капитала.

481. Примером таких операций может быть:

1) корректировка начального сальдо нераспределенной прибыли, возникающая либо в результате изменения УП, применяемого ретроспективно, либо в результате исправления фундаментальной ошибки.

5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

482. В отчете о совокупном доходе Общество раскрывает не только сумму налога на прибыль, но и основные его компоненты, а именно:

- 1) текущий налог на прибыль;
- 2) отложенный налог, связанный с возникновением в конкретном периоде временных разниц и с уменьшением остатка отложенного налога за период;
- 3) сумму отложенного налога, возникшего в связи с изменением ставки налога;
- 4) сумму отложенного налога, возникшего в связи с уточнением оценки отложенных налоговых активов;
- 5) сумма отложенного налога, возникшего в связи с признанием отложенных активов по убыткам прошлых лет; корректировкой УП.

483. В финансовой отчетности Общество также раскрывает следующую информацию:

- 1) совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, отражаемым по дебету или кредиту капитала;
- 2) объяснение взаимосвязи между суммой расходов/ доходов по налогам и бухгалтерской прибылью в одной из следующих форм:

сверка между расходом/ возмещением по налогу и суммой, получаемой путем умножения бухгалтерской прибыли на применимую ставку налога, с раскрытием информации об основе, использованной для расчета применимой налоговой ставки;

сверка между средней расчетной налоговой ставкой и применимой налоговой ставкой, с раскрытием информации о расчете применяемой ставки налога;

- 3) объяснение изменений в применимой ставке налога по сравнению с предыдущим отчетным периодом;

4) сумма (и срок действия, при наличии такового) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков и кредитов, по которым в балансе не был отражен отложенный налоговый актив;

5) совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации и долями участия в совместных предприятиях, по которым отложенные налоговые обязательства не были признаны;

б) в отношении каждой категории временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков и неиспользованных налоговых кредитов раскрывается:

сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в балансе по каждому представленному периоду; и

сумма отложенного дохода или расхода по налогу, признанная в отчете о совокупном доходе за каждый представленный период, если это не следует из изменений в величинах, признанных в балансе;

7) в отношении прекращенной деятельности – расходы по налогу, относящиеся к:

прибыли или убытку от прекращенной деятельности; и

прибыли или убытку от обычной деятельности по прекращенному виду деятельности за период, вместе со сравнительными суммами за каждый представленный отчетный период; и

8) совокупная сумма текущего и отложенного налога, относящегося к статьям, отражаемым в составе капитала. В отношении отложенного налогообложения раскрывается анализ по категориям временных разниц.

6. Нормативно – правовая база

484. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль»;
- 3) МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»;
- 4) МСБУ (IAS) 16 «Основные средства».

19. Учет операций в иностранной валюте

1. Общие положения

485. Настоящий раздел УП устанавливает порядок признания и оценки операций в иностранной валюте, а также представления финансовой отчетности в иностранной валюте.

486. Данный раздел не определяет правила учета:

- 1) производных инструментов⁵⁶;
- 2) хеджирования статей в иностранной валюте⁵⁷.

2. Определения

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

488. Денежные статьи – денежные средства, а также активы и обязательства к получению или погашению в фиксируемых или определяемых суммах денежных средств.

489. Зарубежная деятельность – организация, являющаяся дочерней, ассоциированной, совместной организацией или филиалом отчитывающейся организации (Общества), деятельность которой базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличной от страны или валюты отчитывающейся организации (Общества).

490. Иностранная валюта – валюта, отличная от функциональной валюты Общества, включая условные денежные единицы.

491. Курсовая разница – разница между оценкой соответствующего актива или обязательства в функциональной валюте, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода, и оценкой этого же актива или обязательства в функциональной валюте на дату принятия их к учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

492. Функциональная валюта – валюта, используемая в основной экономической среде, в которой Общество осуществляет свою деятельность.

493. Рыночный курс – средневзвешенный биржевой курс тенге к иностранной валюте, сложившийся на основной сессии Казахстанской фондовой биржи и определенный в порядке, устанавливаемом Министерством финансов Республики Казахстан совместно с Национальным банком Республики Казахстан.

⁵⁶ см. раздел «Финансовые инструменты»

⁵⁷ см. раздел «Финансовые инструменты»

3. Классификация и группировка

494. В качестве функциональной валюты Общество применяет следующие валюты:

1) для казахстанских дочерних и ассоциированных, совместных организаций или филиалов Общества – казахстанский тенге;

2) для зарубежных дочерних и ассоциированных, совместных организаций или филиалов Общества – валюта той страны, в которой находится данная организация.

495. В качестве валюты отчетности Общество применяет казахстанский тенге.

4. Учетные принципы

Первоначальное признание активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

496. Операции в иностранной валюте совершаются Обществом, если оно заключает договоры на поставку продукции, товаров, услуг или на приобретение ценностей с иностранными партнерами, расчеты с которыми производятся в иностранной валюте. Кроме того, Общество может заключать договоры с казахстанскими контрагентами, цены у которых могут быть указаны в иностранной валюте или условных единицах, но расчеты, по которым осуществляются в тенге.

497. Первоначально операции в иностранной валюте должны учитываться путем применения к сумме в иностранной валюте текущего рыночного курса между тенге и иностранной валютой на дату проведения операции.

498. В бухгалтерском учете записи по операциям и событиям в иностранной валюте учитываются в национальной валюте Республики Казахстан с применением рыночного курса обмена валют на дату совершения операции, установленного Казахстанской фондовой биржей. По иностранным валютам, по которым торги на Казахстанской фондовой бирже не проводятся, курсы обмена валют рассчитываются Национальным Банком Республики Казахстан с использованием кросс-курсов к доллару США в соответствии с котировками спроса, полученными по каналам информационного агентства «REUTERS». Параллельно с записями в тенге в бухгалтерском учете указывается эквивалент в иностранной валюте.

499. Дата совершения операции – это дата, когда данная операция должна быть отражена в консолидированной финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

500. Даты совершения различаются для разных операций, например:

1) Для банковских операций по валютным счетам (вкладам) датой совершения операции считается дата зачисления средств на валютный счет или их списание с валютного счета;

- 2) Для кассовых операций с иностранной валютой – дата оприходования или выдачи денежных средств из кассы в иностранной валюте;
- 3) Для доходов в иностранной валюте – дата их признания;
- 4) При приобретении запасов – дата принятия активов к учету в качестве запасов;
- 5) При приобретении услуг – дата признания расходов по услуге;
- 6) Для иных расходов в иностранной валюте – дата их признания;
- 7) При погашении задолженности по суммам, выданным работникам под отчет – дата утверждения авансового отчета;
- 8) При осуществлении вложений в иностранной валюте во внеоборотные активы – дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов (дата принятия внеоборотного актива к учету);
- 9) При формировании уставного капитала и задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал – дата приобретения статуса юридического лица и регистрации учредительных документов.

501. Курсовая разница, возникающая по валютной операции на момент расчета, который осуществлен в течение того же отчетного периода, относится на прибыль или убыток за период и отражается на статьях прочих доходов и расходов.

Последующая оценка активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

502. Монетарные (денежные) статьи в иностранной валюте пересчитываются в тенге по курсу на отчетную дату.

503. Примерами денежных статей являются:

- 1) наличные денежные средства и остатки на счетах в банках;
- 2) ценные бумаги;
- 3) средства в расчетах (включая по заемным средствам) с юридическими и физическими лицами, в частности дебиторская задолженность, кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков (при условии оплаты наличными денежными средствами), расчеты по кредитам и займам, расчеты с учредителями, расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;
- 4) остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или других источников в соответствии с заключенными договорами;
- 5) обязательства по получению или предоставлению переменного количества собственных акций организации или переменной суммы активов, справедливая стоимость которых определяется на основе фиксированного или определяемого количества валютных единиц;
- 6) резервы предстоящих платежей.

504. Стоимость неденежных статей не подлежит пересчету на каждую отчетную дату для составления финансовой отчетности.

505. Примерами неденежных статей являются:

1) ОС, оборудование к установке, незавершенные капитальные вложения (строительство);

2) нематериальные активы и иные активы, не имеющие материально-вещественной формы;

3) запасы;

4) авансы выданные и авансы полученные;

5) расходы и доходы будущих периодов;

6) уставный капитал.

506. Эти статьи подлежат отражению по курсу на дату совершения операции в иностранной валюте, в результате которой эти активы были приняты к учету, и никакие последующие колебания курса валюты не оказывают на их оценку никакого влияния.

507. Неденежные статьи в иностранной валюте, учтенные по справедливой стоимости, должны представляться исходя из валютных курсов, которые действовали на момент определения их стоимости.

508. Учет курсовых разниц

При пересчете стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в тенге возникают курсовые разницы в следующих случаях:

1) По операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, пересчет которых необходимо производить на каждую отчетную дату (перечислены выше);

2) По операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз.

Курсовые разницы, возникающие при расчете по денежным статьям или при пересчете денежных статей по курсам, отличающимся от курсов, по которым они пересчитывались при первоначальном признании в течение отчетного периода или в предыдущей финансовой отчетности, подлежат признанию в отчете о совокупном доходе в составе прочих доходов или расходов в том периоде, в котором они возникают.

Курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала Общества, подлежит отнесению в добавочный капитал (эмиссионный доход – его составляющая часть). Эта курсовая разница возникает как разность между оценкой в тенге задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал Общества, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу на дату регистрации юридического лица и суммой, исчисленной по курсу на дату погашения учредителем (участником) задолженности по оплате уставного капитала.

Если прибыль или убыток по неденежной статье признается непосредственно в капитале, любая курсовая разница такой прибыли или такого убытка подлежит признанию непосредственно в капитале. И наоборот, когда прибыль и убыток по неденежной статье признан в прибыли или убытке, любая курсовая разница этой прибыли или этого убытка подлежит признанию в отчете о совокупном доходе.

Исключение из этого правила представляет курсовая разница, возникающая по денежной статье, которая по существу составляет часть чистых инвестиций в зарубежную компанию (например, кредит внутри группы компаний), которая должна учитываться как собственный капитал, вплоть до продажи данной инвестиции. После продажи она должна признаваться в отчете о совокупном доходе в качестве прибыли или убытка.

5. Перевод в валюту отчетности

509. В случае если Общество использует валюту отчетности, отличную от функциональной валюты, оно производит пересчет своих результатов и финансового положения в валюту отчетности. Например, когда в состав Общества входят дочерние организации и структурные подразделения, использующие разные функциональные валюты, результаты и финансовое положение каждой из этих организаций выражается в общей для всех валюте, что позволяет представить консолидированную финансовую отчетность.

510. Перевод функциональной валюты в валюту отчетности производится с использованием следующих процедур:

1) активы и обязательства (включая сравнительную информацию) подлежат пересчету по рыночному курсу валюты отчетности на дату баланса;

2) статьи доходов и расходов (включая сравнительную информацию) подлежат пересчету по курсам на даты совершения операций;

3) вся возникшая курсовая разница, образующаяся в результате пересчетов, должна рассматриваться как отдельный компонент собственного капитала⁵⁸ и учитывается на счете «Резерв на пересчет иностранной валюты по зарубежной деятельности».

511. При переводе может возникнуть курсовая разница между изменением стоимости чистых активов (пересчитанной в валюте отчетности) и чистой прибылью (пересчитанной в валюте отчетности). Чистая прибыль может быть пересчитана по средневзвешенному курсу, отражающему все операции за период, в случае, если данный курс является обоснованным приближением всех курсов операций.

512. Гудвилл, возникающий при приобретении зарубежной деятельности, и корректировки балансовой стоимости активов и обязательств до их

⁵⁸ см. раздел «Собственный капитал»

справедливой стоимости, возникающие при приобретении этой зарубежной компании, учитываются как активы и обязательства, первоначально отражаются в функциональной валюте данной зарубежной деятельности, затем переводятся в валюту отчетности по курсу на отчетную дату.

513. При выбытии зарубежной деятельности вся сумма курсовой разницы, признанная в прочем совокупном доходе и накопленная как отдельный компонент капитала, относящегося к этой зарубежной деятельности, признаются в прибыли или убытке в том же периоде, когда признается прибыль или убыток от выбытия.

6. Требования к раскрытию в отчетности

514. Финансовая отчетность должна раскрывать следующую информацию:

1) сумму курсовых разниц, признанных в прибыли или убытке, кроме тех, которые возникли по финансовым инструментам, оцененным по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с МСБУ (IAS) 39;

2) чистые курсовые разницы, признанные в отдельном компоненте капитала, и сверку суммы этих курсовых разниц в начале и конце периода;

3) когда валюта отчетности отличается от функциональной валюты, раскрывается функциональная валюта организации, а также причина, в силу которой используется другая валюта представления;

4) при смене функциональной валюты, данный факт и причина смены функциональной валюты подлежат раскрытию.

7. Нормативно – правовая база

515. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов».

20. Резервы, условные обязательства и условные активы

1. Общие положения

516. Настоящий раздел УП устанавливает порядок учета и раскрытия информации для резервов, условных обязательств и условных активов, кроме тех, которые:

- 1) являются результатом финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости⁵⁹;
- 2) являются выданными гарантиями по обязательствам третьих лиц⁶⁰;
- 3) являются резервами переоценки⁶¹.

2. Определения

517. Условный факт хозяйственной деятельности – это имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности их возникновения в будущем существует неопределенность, то есть возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

518. Резерв – это обязательство с неопределенным сроком или суммой исполнения.

519. Обязательство – это существующая обязанность Общества, возникшая в результате происшедших в прошлом событий.

520. Юридическое обязательство – обязательство, возникающее вследствие:

- 1) договора;
- 2) требований законодательства.

521. Вытекающее из практики обязательство – это обязанность, возникающая вследствие действий Общества, когда:

1) установившейся прошлой практикой, публикуемой политикой или заявлением Общество объявило другим сторонам, что оно принимает на себя определенные обязанности; и

2) в результате Общество создало обоснованные ожидания у этих других сторон, что оно выполнит эти обязанности.

522. Условное обязательство – это такое последствие условного факта хозяйственной деятельности, которое в будущем с очень высокой или высокой

⁵⁹ см. раздел «Финансовые инструменты»

⁶⁰ см. раздел «Финансовые инструменты»

⁶¹ см. раздел «Обесценение активов»

степенью вероятности может привести к уменьшению экономических выгод Общества.

523. К условным обязательствам относятся:

1) возможные обязательства, возникающие из прошлых событий, существование которых будет подтверждено только наступлением или не наступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, не находящихся под контролем Общества;

2) существующие обязательства, возникающие из прошлых событий, но которые не признаются потому, что уменьшение экономических выгод не является вероятным или сумма обязательства не может быть достоверно оценена.

524. Условный актив – это возможный актив, который возникает в результате происшедших в прошлом событий, и существование которого будет подтверждено тем, что в будущем произойдут или не произойдут неопределенные события, не находящиеся под полным контролем Общества.

3. Классификация и группировка

525. Выделяются следующие виды условных обязательств:

1) существующие на отчетную дату обязательства, в связи с которыми создаются резервы;

2) возможные обязательства, информация о которых подлежит раскрытию в примечаниях к финансовой отчетности.

4. Признание и оценка условных фактов хозяйственной деятельности

Условные обязательства

526. Условные обязательства не признаются в финансовой отчетности и могут быть раскрыты только в примечаниях.

527. Например, если Обществу предъявлен судебный иск и на отчетную дату исход его неизвестен, а юристы считают, что суд не удовлетворит требования истца, то условное обязательство не раскрывают в финансовой отчетности, поскольку вероятность данного события низка.

528. Общество оценивает условные обязательства на каждую отчетную дату для установления того, появляется ли вероятность будущего платежа или любого другого выбытия ресурсов⁶². Когда будущее выбытие экономических выгод становится очевидным, условное обязательство признается в финансовой отчетности как резерв текущего периода.

⁶² См. п. «Порядок оценки вероятности» настоящего раздела

Резервы

529. Резервы отличаются от других обязательств, таких как кредиторская задолженность, так как для них характерна неопределенность сроков погашения или суммы расходования средств при погашении.

530. Резервы признаются только в том случае, если выполняются все из ниже перечисленных условий:

1) Общество имеет текущее обязательство (юридическое или вытекающее из практики) в результате прошлого события (события, приведшего к возникновению обязательства);

2) существует высокая вероятность, что в связи с условным событием в будущем произойдет уменьшение экономических выгод Общества;

3) величина обязательства может быть достаточно достоверно оценена.

531. Сумма, признанная в финансовой отчетности в качестве резервов, представляет собой наилучшую расчетную оценку расходов, необходимую для урегулирования текущих обязательств.

532. Например, если Общество в течение года после покупки его продукции обязуется возмещать покупателям затраты на ее ремонт, то необходимо признать резервы в размере затрат, которые Общество в прошлом тратило на оказание подобных услуг по данному продукту.

533. Резервы пересматриваются на каждую отчетную дату и корректируются для отражения текущей наилучшей оценки.

534. Например, если по сравнению с прошлым годом в текущем периоде затраты на ремонт проданной продукции у Общества увеличились, то ему необходимо будет откорректировать резервы для отражения наилучшей расчетной оценки.

535. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется отток экономических выгод, тогда резервы аннулируются.

Применение правил признания и измерения

536. Будущие операционные убытки

Общество не создает резервы под будущие операционные убытки, так как они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

537. Обременительные контракты

Общество создает резервы под будущие убытки, связанные с обременительными контрактами. Например, в случае наличия долгосрочного договора на поставку товара Обществом, в отношении которого цена поставки ниже себестоимости продукции, резерв создается в размере неустраиваемых затрат, например, по наименьшей сумме: штрафа за расторжение договора или дисконтированной суммы убытка. До создания резерва по обременительному контракту Общество признает любой убыток от обесценения активов, относящихся к этому договору.

538. Реструктуризация

Ниже приводятся некоторые примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:

продажа или прекращение направления деятельности;
закрытие хозяйственных подразделений в стране или регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;

изменения в структуре управления, например, ликвидация уровня управления; и

фундаментальная реорганизация, которая оказывает значительное воздействие на характер и направленность деятельности Общества.

Резерв на затраты при реструктуризации признается только при соблюдении общих критериев признания для резерва и, в частности, резерв по реструктуризации возникает только тогда, когда Общество:

располагает подробным формальным планом по реструктуризации; и
создал обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, в том, что Общество будет проводить реструктуризацию, приступив к осуществлению этого плана или путем объявления его основных характеристик.

Если реструктуризация влечет за собой продажу деятельности, никаких обязательств по продаже не возникает до подписания соглашения о продаже, имеющего юридическую силу.

539. Учет резервов по выбытию активов

Резервы на затраты по выбытию активов признаются в полном объеме на основе дисконтирования с использованием доналоговой ставки, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства. Признаваемая сумма представляет собой приведенную стоимость оцененных будущих расходов, определенных в соответствии с условиями контракта, либо на основе экспертных заключений или в соответствии с требованиями законодательства на основе обоснованных оценок руководства и имеющихся исторических данных. Увеличение резерва, отражающее изменение стоимости денег во времени, включается в финансовые расходы.

При этом в учете приведенная сумма затрат по выбытию актива (эквивалентная сумме резерва при первоначальном признании) включается в стоимость данного актива, которая впоследствии амортизируется вместе со стоимостью актива.

Любое изменение текущей стоимости оцененных расходов учитывается как корректировка по данному резерву и основному средству, в том числе изменение, связанное с курсовой разницей, если сумма резерва выражена в валюте. В этом случае сумма резерва подлежит пересчету по рыночному курсу на дату составления финансовой отчетности.

При реализации актива его балансовая стоимость корректируется на недоиспользованную сумму соответствующего обязательства по выбытия активов, ранее капитализированного на этот актив, за минусом амортизации.

Сумма дисконта по резерву за предыдущие периоды относится на доход в том периоде, в котором имеет место реализация актива.

Условные активы

540. Условный актив не признается в финансовой отчетности, поскольку это может привести к признанию дохода, который, возможно, так и не будет получен.

541. Например, если Общество предъявило судебный иск, и на отчетную дату решения суда еще не было, то такой иск будет являться условным активом и, соответственно, не подлежит ни признанию, ни раскрытию в отчетности.

542. Условные активы анализируются и оцениваются по меньшей мере на каждую отчетную дату. Актив признается в финансовой отчетности при появлении обоснованной уверенности в том, что поступление экономических выгод произойдет.

543. Например, если у Общества есть условный актив на получение возмещения от страховой компании и на отчетную дату страховая компания проинформировала Общество о будущем полном возмещении по страховому случаю, то Общество признает дебиторскую задолженность и доход по страховому возмещению.

544. Когда поступление экономических выгод становится вероятным, условный актив раскрывается в примечаниях к отчетности, где делается краткое описание характера условных активов на отчетную дату и, где это целесообразно, оценочное значение их финансового воздействия.

Порядок оценки вероятности

545. Оценка вероятности уменьшения или увеличения экономических выгод Общества проводится Обществом самостоятельно, опираясь на опыт, или с привлечением внешних экспертов (юристов, аналитиков рынка).

546. Примерная оценка вероятности последствий условного факта, должна применяться с учетом характера конкретного условного факта на основе всей доступной Обществу информации до отчетной даты.

547. Оценка вероятности последствий условного факта не предполагает ее точное количественное измерение.

548. Тем не менее, Общество ориентируется на следующие значения вероятностей, используемые при подготовке финансовой отчетности:

Степень вероятности	Примерный процент вероятности	Отражение актива	Отражение обязательства
Высокая	Более 50%	В примечаниях к финансовой отчетности	Создается резерв
Средняя	10% – 50%	Не раскрывается	В примечаниях к финансовой отчетности
Низкая	Менее 10%	Не раскрывается	Не раскрывается

5. Требования к раскрытию

549. Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию.

550. По каждому классу резервов должна быть раскрыта следующая информация (сравнительная информация не требуется):

- 1) балансовая стоимость на начало и на конец отчетного периода;
- 2) дополнительные резервы созданные за отчетный период, включая увеличение существующих;
- 3) суммы, использованные в течение отчетного периода (т.е. те, которые были выплачены и списаны за счет оценочных резервов);
- 4) неиспользованные суммы, восстановленные в течение отчетного периода;
- 5) увеличение в течение отчетного периода в дисконтированной стоимости резервов, возникающее по прошествии времени, а также влияние изменений ставки дисконтирования;
- 6) краткое описание характера обязательств и ожидаемые сроки оттока экономических выгод для выполнения этого обязательства;
- 7) указание на факты неопределенности по сумме или срокам этого оттока. Если необходимо предоставить достоверную информацию, Общество должно раскрыть основные допущения, сделанные в отношении будущих событий;
- 8) сумму любого предполагаемого возмещения с указанием суммы любого актива, который был признан для такого предполагаемого возмещения.

551. За исключением случаев, когда вероятность оттока средств в результате использования обязательства маловероятна, Общество должно раскрывать следующую информацию для каждого класса условных обязательств на отчетную дату:

- 1) краткое описание характера условных обязательств;
- 2) оценку финансового результата, рассчитанную в соответствии с требованиями по оценке резервов;
- 3) указание на факты неопределенности, касающиеся суммы или времени любого оттока экономических выгод;
- 4) вероятность получения возмещения;
- 5) если информация раскрывается не по всем вышеперечисленным пунктам, объяснение того, почему это невозможно сделать практически.

552. Если поступление ресурсов, включающих экономические выгоды, вероятно, то Общество должно раскрывать:

- 1) краткое описание характера условных активов на отчетную дату;
- 2) если это практически выполнимо, оценку их финансового влияния, рассчитанную в соответствии с требованиями к оценке оценочных обязательств;
- 3) если информация раскрывается не по всем вышеперечисленным пунктам, объяснение того, почему это практически невозможно сделать.

553. В исключительно редких случаях, раскрытие некоторой или всей информации, требуемой в отношении резервов, условных обязательств или условных активов, может нанести серьезный ущерб позиции Общества при рассмотрении спорных вопросов с другими сторонами. Общество должно раскрывать в таких случаях следующую информацию:

- 1) общий характер спорных вопросов;
- 2) факты и причины, почему такая информация не была раскрыта.

6. Нормативно-правовая база

554. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы».

21. События после отчетной даты

1. Общие положения

555. Настоящий раздел УП устанавливает порядок отражения в финансовой отчетности событий, произошедших после отчетной даты.

2. Определения

556. Событием после отчетной даты признается событие как благоприятное, так и неблагоприятное, которое оказало или может оказать влияние на финансовое состояние Общества, и которое имело место в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

557. Датой утверждения финансовой отчетности к выпуску считается дата, указанная в финансовой отчетности при ее утверждении в установленном порядке.

558. Отчетной датой считается дата, по состоянию на которую Общество составляет свою отчетность. В качестве отчетной даты принимается последний день отчетного периода.

3. Классификация и группировка

559. Общество выделяет следующие виды событий после отчетной даты:

1) **Корректирующие события** – события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату условия, в которых Общество вело свою деятельность;

2) **Некорректирующие события** – события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях, в которых Общество ведет свою деятельность.

4. Учет событий после отчетной даты

560. К событиям после отчетной даты относятся все события, имевшие место вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли Общества или другой финансовой информации.

561. При составлении финансовой отчетности Общество оценивает последствия события после отчетной даты в денежном выражении. Для оценки в денежном выражении последствий события после отчетной даты организация делает соответствующий расчет, который может быть подтвержден.

Корректирующие события

562. Общество вносит изменения в данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности для отражения последствий корректирующих событий, произошедших после отчетной даты.

563. Ниже приводятся примеры событий после отчетной даты, отражаемых в учете, последствия которых Общество обязано учитывать либо путем корректировки данных в финансовой отчетности, либо путем признания ранее не признанных объектов учета:

1) разрешение судебного спора после отчетной даты, последствия которого Общество обязано отразить либо путем корректировки уже признанного в отчетности резерва⁶³, либо путем признания резерва или обязательства⁶⁴, а не просто путем раскрытия условного обязательства (поскольку разрешение судебного спора подтверждает существовавшее на отчетную дату обязательство Общества);

2) получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо о существенном снижении стоимости актива, определенной по состоянию на отчетную дату, либо о необходимости корректировки величины ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива⁶⁵. Например:

банкротство покупателя, произошедшее после отчетной даты, подтверждает существование на отчетную дату убытка, связанного с дебиторской задолженностью, и необходимость корректировки балансовой стоимости данной дебиторской задолженности;

продажа запасов после отчетной даты служит основанием для определения возможной чистой стоимости реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату;

3) уточнение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или получение сумм от реализации активов, проданных до отчетной даты;

4) изменение после даты баланса стоимости активов, приобретенных до даты баланса, или получение сумм от реализации активов, проданных до даты баланса;

5) определение после отчетной даты величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если по состоянию на отчетную дату у Общества имелась юридическая или вмененная обязанность произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до отчетной даты;

6) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые ведут к искажению финансовой отчетности.

⁶³ см. раздел «Резервы, условные обязательства и условные активы»

⁶⁴ см. раздел «Резервы, условные обязательства и условные активы»

⁶⁵ см. раздел «Обесценение активов»

Некорректирующие события

564. Общество не корректирует признанные в его финансовой отчетности суммы для отражения последствий некорректирующих событий, имевших место после отчетной даты. Данные о некорректирующих событиях, имевших место после отчетной даты, раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности.

565. Примерами события после отчетной даты, которое не отражается в финансовой отчетности, являются:

1) снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску.

2) снижение рыночной стоимости инвестиций, как правило, отражает условия, возникшие в последующем периоде, и не связано с состоянием инвестиций на отчетную дату, поэтому стоимость, по которой такие инвестиции были признаны в финансовой отчетности, не корректируется;

3) принятие решения об объединении бизнесов или выбытии крупной дочерней организации;

4) принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;

5) крупное приобретение и выбытие объектов ОС и финансовых активов;

6) пожар или стихийное бедствие, в результате которого уничтожена значительная часть активов Общества.

566. Дивиденды владельцам долевых инструментов, рекомендованные или объявленные после отчетной даты, не признаются в составе обязательств на отчетную дату. Общество раскрывает информацию о размере дивидендов, рекомендованных или объявленных после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, в примечаниях к финансовой отчетности.

Источники, содержащие информацию о событиях после отчетной даты

567. Для идентификации событий после отчетной даты необходимо обращаться к следующим источникам.

568. Документы, содержащие информацию о событиях после отчетной даты

Вид документов	На что следует обратить внимание	Комментарий
Промежуточная отчетность периода, следующего за отчетным	Основные изменения статей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе и их причины	Анализ изменения статей промежуточной отчетности следующего отчетного периода и определение причин этих изменений может помочь сформировать общее понимание основных тенденций и изменений в деятельности Общества, произошедших после отчетной даты (например, появление новых статей расходов, получение новых кредитов и займов и т.д.).
Протоколы	Протоколы заседаний Совета директоров Единственного акционера, Совета директоров Общества и исполнительных органов Общества, проведенных после подготовки отчета о финансовом положении	Эти документы могут содержать информацию о крупных сделках и грозящих финансовых трудностях.
Акты проверок и заключения	Акты проверок налоговыми, таможенными, лицензирующими и надзорными органами	Может быть, получена информация о причитающихся к уплате штрафных санкциях и пенях, а также о фактах нарушения действующего законодательства.
Планы и прогнозы	Долго-, средне- и краткосрочные планы развития; бюджеты по направлениям деятельности; прогнозы финансового и имущественного состояния организации	Указанные документы содержат предположения специалистов относительно наиболее вероятного значения финансового результата, активов, обязательств и иных показателей финансово-хозяйственной деятельности.
Договоры	Долгосрочные хозяйственные договоры; договоры, предусматривающие существенные финансовые санкции за нарушение их условий; соглашения о намерениях и проекты сделок	Такие документы могут помочь в формировании общего представления о состоянии договорной и претензионной работы. Особое внимание следует обратить на исполнение Обществом условий хозяйственных договоров, в особенности тех из них, которые предусматривают значительные финансовые санкции.
Переписка	С банком, займодавцем, крупными кредиторами, юристами (юридической фирмой)	Из запросов, направленных специалистам и контрагентам, может быть получена информация о деталях взаимоотношений Общества с контрагентами и Единственным акционером уточнены вопросы, недостаточно освещенные в иных источниках информации.

5. Влияние будущих событий на допущение непрерывности деятельности

569. Общество составляет финансовую отчетность исходя из принципа непрерывности деятельности⁶⁶. Если после отчетной даты у руководства появится намерение ликвидировать Общество либо приостановить его деятельность, методы учета, используемые для составления годовой отчетности, должны быть пересмотрены исходя из этого намерения.

570. Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения Общества после отчетной даты могут указывать на необходимость дополнительной оценки принципа непрерывности деятельности. Если применение допущения о непрерывности деятельности является больше не приемлемым, это оказывает такое значительное влияние на Общество, что требуется радикальная замена метода бухгалтерского учета, а не корректировка данных, отраженных с применением прежнего метода.

6. Требования к раскрытию

571. Дополнительное раскрытие информации в отчетности проводится в отношении случаев, когда:

1) финансовая отчетность Общества составляется без применения допущения о непрерывности деятельности;

2) руководству стало известно о произошедших событиях или возникших условиях, которые могут поставить под существенное сомнение возможность Общества непрерывно осуществлять деятельность в будущем.

572. Общество раскрывает дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и лиц, утверждающих ее выпуск.

573. Если собственники или другие лица обладают правом на внесение изменений в финансовую отчетность после ее выпуска, Общество обязано раскрывать данный факт в отчетности.

574. Если после отчетной даты Общество получает новую информацию об условиях, существовавших на отчетную дату, оно обновляет данные об этих условиях в финансовой отчетности с учетом полученных сведений.

575. Если некорректирующие события после отчетной даты, существенны настолько, что нераскрытие информации о них может оказать влияние на экономические решения, принимаемые пользователями финансовой отчетности на ее основе, Общество раскрывает следующую информацию по каждой существенной категории таких событий:

1) характер события; и

⁶⁶ см. раздел «Введение и система понятий»

2) оценку его финансовых последствий или заявление о том, что такая оценка не может быть произведена.

576. Примеры некорректирующих событий, произошедших после отчетной даты, по которым производится раскрытие информации:

1) существенное (по объемам сделки) объединение предприятий после отчетной даты или выбытие крупной дочерней организации;

2) принятие плана, предусматривающего прекращение части деятельности; выбытие активов или погашение обязательств, связанных с прекращаемой деятельностью, а также заключение соглашений, согласно которым Общество обязано продать такие активы или исполнить такие обязательства;

3) крупные сделки, связанные с приобретением и выбытием активов, или национализация существенной части активов;

4) уничтожение важных подразделений Общества в результате чрезвычайных событий, произошедших после отчетной даты;

5) объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации Общества или начало его реализации;

6) крупные сделки с обыкновенными акциями и потенциальными обыкновенными акциями после отчетной даты;

7) значительное изменение стоимости активов или курсов иностранных валют, произошедшее после отчетной даты;

8) изменение налоговых ставок или законодательства о налогах и сборах, введенное в действие или объявленное после отчетной даты, которое оказывает значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства;

9) принятие значительных договорных обязанностей или условных обязательств (например, при предоставлении крупных гарантий); и

10) начало крупного судебного разбирательства, основанного исключительно на событиях, произошедших после отчетной даты.

7. Нормативно-правовая база

577. Международные стандарты финансовой отчетности

1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;

2) МСБУ (IAS) 10 «События после отчетной даты».

22. Связанные стороны

1. Общие положения

578. Настоящий раздел УП устанавливает порядок раскрытия информации в финансовой отчетности Общества, которая необходима для привлечения внимания к возможному влиянию связанных сторон, а также операций и непогашенных сальдо взаиморасчетов с такими сторонами на его финансовое положение, прибыль или убыток.

2. Определения

579. Связанные стороны – стороны считаются связанными, если одна сторона может контролировать другую или оказывать значительное влияние на нее при принятии ею финансовых и операционных решений.

580. Операция между связанными сторонами – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того взимается плата или нет.

581. Ключевой управленческий персонал – лица, которые имеют полномочия и несут ответственность за планирование, управление и контролирование деятельности Общества, прямо или косвенно, включая директора (исполнительного или иного) и лиц, занимающих аналогичную по статусу должность в структурных подразделениях и дочерних организациях Общества.

582. Близкие члены семьи – те члены семьи частного лица, которые, предположительно, могут оказывать влияние на это лицо, либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с Обществом. К ним могут быть отнесены:
супруг/ супруга или гражданский супруг/ супруга и дети такого лица;
дети супруга/ супруги или гражданского супруга/ супруги такого лица;
иждивенцы частного лица, супруга/ супруги или гражданского супруга/ супруги такого лица.

3. Классификация и группировка

583. Сторона считается связанной стороной Общества, если:

- 1) эта сторона прямо или косвенно, через одного или нескольких посредников:
 - контролирует организацию или контролируется ею, либо вместе с организацией является объектом совместного контроля (это включает материнские организации, дочерние организации и родственные дочерние компании);

- имеет долю в организации, обеспечивающую ей значительное влияние на эту организацию;

или

- осуществляет совместный контроль над организацией;

2) является ассоциированной организацией

3) представляет собой совместную деятельность, в которой Общество является предпринимателем

3) ассоциированной организацией Общества;

4) входит в состав ключевого управленческого персонала;

5) является близким членом семьи любого лица, упоминаемого выше;

6) является организацией, которая контролируется, совместно контролируется или испытывает значительное влияние со стороны любого лица, упоминаемого выше, или значительное право голоса, которое принадлежит, прямо или косвенно, любому такому лицу;

7) представляет собой план вознаграждений по окончании трудовой деятельности в интересах работников Общества или любой организации, являющейся связанной стороной Общества.

584. Так как Общество является организацией, контролируемой государством, все контролируемые государством организации являются для него связанными сторонами.

585. Следующие стороны не являются связанными:

- две организации, просто потому, что у них общий директор или другой ключевой управляющий, невзирая на пункты в определении «связанной стороны».

- два предпринимателя, просто потому, что они осуществляют совместный контроль над совместной деятельностью.

- организации, предоставляющие финансовые ресурсы,

- профсоюзы,

- коммунальные службы, и

- государственные учреждения и агентства, просто в силу их обычного взаимодействия с организацией (при том, что они могут влиять на степень свободы действий организации или принимать участие в процессе принятия ею решений); и

- отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, распространитель или генеральный агент, с которым организация проводит сделку на крупную сумму, просто ввиду возникающей в результате этого экономической зависимости.

586. Ниже приведены примеры операций, информация о которых подлежит раскрытию, если они осуществляются связанными сторонами:

1) закупки и продажи товаров (готовой или незавершенной продукции);

2) оказание или получение услуг;

3) аренда;

4) передача исследований и разработок;

- 5) передача по лицензионным соглашениям;
- 6) передача по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал в денежной или в натуральной форме);
- 7) предоставление гарантий или обеспечения; и
- 8) погашение обязательств от лица другой организации, или организацией от лица другой стороны;
- 9) операции с банками, являющимися связанными сторонами (средства банков и средства в банках, процентные доходы и расходы);
- 10) прочее.

4. Оценка операций со связанными сторонами

587. Базисом для оценки операций со связанными сторонами являются рыночные цены на передаваемые товары и оказываемые услуги, такой базис оценки применяется и для операций, предусматривающих исполнение обязательств в неденежной форме.

5. Требования к раскрытию в финансовой отчетности

588. Для операций со связанными сторонами финансовая отчетность должна содержать следующую информацию:

- 1) характер взаимоотношений;
- 2) информацию об операциях и непогашенных остатках, включая:
 - сумму выручки от продаж товаров, оказания работ и услуг связанным сторонам;
 - сумму расходов на приобретение товаров, работ, услуг и иных активов и имущества у связанных сторон;
 - сумму займов и связанных с ними процентных расходов/доходов;
 - сумму гарантий выданных и полученных;
 - сумму и другие детали непогашенных остатков дебиторской и кредиторской задолженности;
 - движение резервов (создание и списание) по сомнительным требованиям связанных сторон;
 - сумму и другие детали остатков на банковских счетах связанных сторон;
 - суммы и характер вознаграждения управленческому персоналу Общества, в том числе в неденежной форме.

589. Данная информация представляется отдельно для каждой из категорий связанных сторон:

- 1) материнские компании;
- 2) дочерние организации;
- 3) ассоциированные организации;
- 4) совместно контролируемые компании;
- 5) компании, осуществляющие вместе с Обществом совместную деятельность;

- б) ключевой управленческий персонал организаций Общества;
- 7) прочие связанные стороны.

590. Взаимоотношения между материнскими и дочерними организациями раскрываются вне зависимости от того, осуществлялись ли операции между этими сторонами.

591. Все категории вознаграждений, предоставляемые Обществом ключевому управленческому персоналу, в том числе в неденежной форме, требуют соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности:

1) краткосрочные вознаграждения, такие как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение 12 месяцев после окончания отчетного периода), а также вознаграждения в неденежной форме (такие как медицинское обслуживание, обеспечение жильем и автотранспортом и бесплатные или дотируемые товары или услуги) для занятых в настоящее время работников;

2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

3) другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая юбилеи или другие долгосрочные вознаграждения, долгосрочные пособия по нетрудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация в случае, если указанные выплаты осуществляются в срок более 12 месяцев после окончания отчетного периода;

4) выходные пособия; и

5) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

6. Нормативно – правовая база

592. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»;
- 3) МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании»;
- 4) МСБУ (IFRS) 11 «Соглашения о совместной деятельности».

23. Сегментная отчетность

1. Общие положения

593. Настоящий раздел УП устанавливает порядок формирования и представления информации по сегментам Общества.

2. Определения

594. Операционный сегмент – это такой компонент Общества:

1) осуществляющий коммерческую деятельность, от которой оно может получать выручку и нести расходы (включая выручку и расходы, относящиеся к операциям с другими компонентами Общества);

2) операционные результаты которого на регулярной основе анализируются руководством, отвечающим за принятие операционных решений, при распределении ресурсов на сегмент и оценке результатов его деятельности; и

3) в отношении которого имеется отдельная финансовая информация.

595. Отчетный сегмент – это сегмент, который:

1) идентифицирован в качестве операционного сегмента или является результатом агрегирования двух или более сегментов;

2) превышает следующие количественные критерии:

величина его отчетной выручки составляет 10 или более процентов совокупной выручки всех операционных сегментов;

абсолютная величина его отчетной прибыли или убытка составляет 10 или более процентов большей из двух величин, в абсолютном выражении: (1) совокупной отчетной прибыли всех операционных сегментов, которые не были убыточны в отчетном периоде; (2) совокупного отчетного убытка всех операционных сегментов, которые были убыточны в отчетном периоде;

его активы составляют 10 или более процентов от совокупных активов всех операционных сегментов.

3. Классификация и группировка

596. Сегменты подразделяются:

1) по характеру предоставляемых услуг и выполняемых работ на:

грузовые перевозки;

пассажирские перевозки.

4. Основные положения

Общество представляет отдельно информацию по каждому отчетному сегменту, который:

- 1) превышает количественные пороговые значения;
- 2) был выделен или сформирован в результате объединения двух или более операционных сегментов.

597. Если на отчетные сегменты приходится менее 75% выручки сторонним организациям, то в отчетность должны быть введены дополнительные сегменты, даже если они не соответствуют требованиям о 10%-ом пороге. Дополнительные сегменты вводятся, до тех пор, пока, по меньшей мере, 75% выручки не будут включены в отчетные сегменты.

598. Если сегмент определен в качестве отчетного на основании соответствия 10%-ым пороговым значениям, Общество должно продолжать раскрытие информации в отношении такого сегмента, даже если он перестанет удовлетворять этим пороговым значениям.

599. Общество представляет отдельно информацию по операционному сегменту, если его показатели превышают какое-либо из следующих количественных пороговых значений:

1) его выручка от продажи внешним клиентам, а также от операций с другими сегментами составляет 10 процентов или более от совокупной выручки (внутренней и внешней) всех операционных сегментов;

2) результат соответствующего сегмента, независимо от того, является ли он прибылью или убытком, составляет 10 процентов или более, в абсолютных цифрах от большей величины из:

- совокупного результата всех операционных сегментов в отношении прибыли, или

- совокупного результата всех операционных сегментов в отношении убытка,

- в зависимости от того, какой показатель имеет более высокое значение.

3) его активы составляют 10 процентов или более от совокупных активов всех операционных сегментов.

600. Два или более операционных сегментов объединяются Обществом, если сегменты имеют схожие экономические характеристики, а также схожи по всем нижеприведенным факторам:

- a. характеру продукции или услуг;
- b. характеру производственных процессов;
- c. виду или категории клиентов их продукции или услуг;
- d. способам распространения продукции или предоставления услуг;
- e. специфике нормативно-правовой базы (если это применимо).

5. Нормативно – правовая база

601. Международные стандарты финансовой отчетности
- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
 - 2) МСФО (IFRS) 8 «Операционные сегменты».

24. Промежуточная финансовая отчетность

1. Общие положения

602. Настоящий раздел УП применяется для формирования промежуточной финансовой отчетности Общества.

603. В разделе установлены минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности, включая раскрытие информации, а также указаны принципы бухгалтерского признания и оценки, которые должны быть применены к сжатой финансовой отчетности за промежуточный период. Своевременная и надежная промежуточная отчетность повышает способность инвесторов и других лиц выяснить возможности создания Обществом прибыли и потоков денежных средств, оценить ее финансовое состояние и ликвидность.

2. Определения

604. Промежуточный период – это отчетный период продолжительностью менее одного финансового года.

605. Промежуточная финансовая отчетность – финансовая отчетность, содержащая либо полный комплект финансовой отчетности, либо совокупность сжатых финансовых отчетов за промежуточный период.

3. Содержание промежуточной финансовой отчетности

606. Консолидированная финансовая отчетность Общества составляется в соответствии с МСФО ежеквартально. При этом промежуточная финансовая отчетность Общества может предоставляться в сокращенном (сжатом) варианте.

607. Состав промежуточной финансовой отчетности Общества:

- 1) Сжатый баланс – на конец текущего промежуточного периода и сравнительный отчет на конец предшествующего финансового периода;

- 2) Сжатый отчет о совокупном доходе – за текущий промежуточный период нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до даты промежуточной отчетности и сравнительный отчет о совокупном доходе за сопоставимый промежуточный период предшествующего финансового года;

- 3) Сжатый отчет об изменениях в капитале – нарастающим итогом с начала текущего финансового года до даты промежуточного финансового отчета и сравнительный отчет за сопоставимый период с начала непосредственно предшествующего финансового года;

4) Сжатый отчет о движении денежных средств – нарастающим итогом с начала текущего финансового года до даты промежуточного отчета и сравнительный отчет за сопоставимый период с начала непосредственно предшествовавшего финансового года;

5) Выборочные примечания к отчетности (см. п. 24.5 «Требования к раскрытию в отчетности»).

608. Например, при подготовке ежеквартальной отчетности на 30 июня 20X12 года представляются следующие данные:

Баланс (в том числе примечания):		
На	30 июня 20X12 года	31 декабря 20X11 года
Отчет о совокупном доходе (в том числе примечания):		
за 6 месяцев, закончившихся	30 июня 20X12 года	30 июня 20X11 года
за 3 месяца, закончившихся	30 июня 20X12 года	30 июня 20X11 года
Отчет об изменениях в капитале:		
за 6 месяцев, закончившихся	30 июня 20X12 года	30 июня 20X11 года
Отчет о движении денежных средств:		
за 6 месяцев, закончившихся	30 июня 20X12 года	30 июня 20X11 года

4. Признание и оценка

609. Для признания активов, обязательств, доходов и расходов в промежуточной отчетности применяются принципы, используемые при составлении годовой финансовой отчетности. Для промежуточных финансовых отчетов Общество применяет ту же УП, что и для годовых отчетов, за исключением изменений в УП, произведенных после даты составления последней годовой финансовой отчетности, которые должны быть отражены в следующей годовой финансовой отчетности. Однако частота составления отчетности (ежеквартально) не влияет на оценку годовых результатов. Для достижения этой цели оценки при составлении промежуточной отчетности производятся на основе периода, прошедшего с начала года до текущей даты промежуточного периода (накопительным итогом).

610. Изменения УП, помимо обусловленных применением нового МСФО, отражаются путем пересмотра показателей финансовой отчетности за предыдущие промежуточные периоды текущего отчетного года, а также за сопоставимые промежуточные периоды предыдущих лет.

611. Доходы и расходы текущего промежуточного периода отражают все изменения оценок, представленных в отчетности за предыдущие промежуточные периоды данного финансового года. Показатели, отраженные в промежуточном отчете, не подлежат ретроспективной корректировке. Однако Общество раскрывает информацию о характере и величине всех значительных изменений оценочных показателей.

612. Особенности учета и признания некоторых статей в промежуточной отчетности представлены в следующей таблице:

Статьи	Учет и признание в промежуточной отчетности	Комментарии
ОС и НМА:		
Обесценение активов	подробный расчет теста на обесценение не обязателен	На конец каждого промежуточного периода Общество проверяет, не появились ли признаки возможного существенного обесценения с конца последнего финансового года и определяет необходим ли такой подробный расчет теста на обесценение ⁶⁷ .
Вознаграждения работникам:		
Премии по итогам работы за год	признаются только при определенных условиях	Премии, подлежащие выплате признаются в промежуточной отчетности только в случае, если: <ul style="list-style-type: none"> • Общество имеет существующее юридическое или конструктивное обязательство совершить такие выплаты в результате прошлых событий; • обязательство поддается надежной оценке.
Обязательства и расходы по вознаграждениям сотрудников по окончании трудовой деятельности	в случае если значительные изменения в составе участников плана отсутствуют, оценка актуарных обязательств не требуется	Оценка актуарных обязательств по пенсионному плану, основанная на допущениях на начало финансового года, переносится на следующий (промежуточный) период и корректируется с учетом значительных изменений в составе участников плана. Только в случае, если в пенсионных планах имелись существенные изменения в течение промежуточного периода (такие, как изменения, возникающие в результате существенного приобретения предприятий или значительной программы по сокращению безработицы), необходимо рассмотреть возможность получения новой актуарной оценки обязательств по плану.

⁶⁷ см. раздел «Обесценение активов»

Статьи	Учет и признание в промежуточной отчетности	Комментарии
Ежегодные отпуска, праздничные дни и другие краткосрочные оплачиваемые отпуска	аналогично годовому периоду	Общество оценивает ожидаемые расходы и обязательства по накапливаемым оплачиваемым отпускам, накопленным по состоянию на промежуточную отчетную дату. По ненакапливаемым оплачиваемым отпускам Общество не признает расходы и обязательства по состоянию на промежуточную отчетную дату.
Расходы по корпоративному подоходному налогу	используется средневзвешенная годовая ставка	Расходы по уплате корпоративного подоходного налога признаются в каждом промежуточном периоде на основании наиболее надежной оценки средневзвешенной годовой ставки корпоративного подоходного налога, действующей в течение финансового года. Суммы начисленных расходов по уплате корпоративного подоходного налога в одном промежуточном периоде могут корректироваться в последующем промежуточном периоде того же финансового года, если оценка ставки годового корпоративного подоходного налога изменяется.
Резервы	аналогично годовому периоду	Общество применяет те же критерии признания и оценки резерва на промежуточную дату, которые оно использует на конец финансового года. Сумма обязательств корректируется в сторону повышения или понижения на каждую промежуточную отчетную дату в случае, если наилучшая учетная оценка суммы обязательств Общества изменяется.

5. Требования к раскрытию в отчетности

613. Промежуточная финансовая отчетность Общества включает в себя следующие пункты:

- 1) все заголовки и промежуточные итоговые показатели, которые были показаны в самой последней годовой финансовой отчетности;
- 2) дополнительные статьи или примечания к отчетности включаются в том случае, если их пропуск может привести к тому, что сжатая промежуточная отчетность окажется вводящей в заблуждение.

614. Несущественные уточнения (обновления) информации, которая содержалась в самом последнем годовом отчете, предоставлять в промежуточной отчетности необязательно. Более полезно приводить примечания к событиям и операциям, повлекшим изменения финансового

положения, результатов деятельности за период, истекший с момента выпуска последнего годового отчета.

615. Общество включает следующую информацию в примечания к промежуточной финансовой отчетности, если она существенна и не раскрыта где-либо еще в промежуточной финансовой отчетности:

1) утверждение, что в промежуточной финансовой отчетности применялась та же УП, что и в последней годовой финансовой отчетности, или описание характера и влияния любых изменений в УП;

2) пояснительные комментарии о сезонности или цикличности промежуточных операций;

3) характер и сумма статей, влияющих на активы, обязательства, капитал, чистую прибыль или потоки денежных средств, которые необычны для Общества в силу их характера, размера или сферы деятельности;

4) характер и величина изменений в расчетах сумм, представленных в предшествующих промежуточных периодах текущего финансового года, или изменений в расчетах сумм, представленных в предыдущие финансовые годы, если эти изменения оказывают существенное влияние в текущем промежуточном периоде;

5) информацию об эмиссии, выкупе и погашении долговых и долевого ценных бумаг;

6) выплаченные дивиденды для каждого класса акций;

7) данные о выручке и результатах деятельности сегментов;

8) любые существенные последующие события после окончания промежуточного периода, не отраженные в промежуточном финансовом отчете;

9) влияние любых изменений в составе Общества в течение промежуточного периода, включая объединения бизнеса, приобретение или выбытие дочерних организаций и долгосрочных инвестиций, реструктуризацию и прекращаемую деятельность;

10) любые изменения в условных активах и условных обязательствах с даты последнего годового отчета.

616. Детальные требования к раскрытию выше указанной информации в примечаниях к отчетности представлены в соответствующих разделах данной УП.

617. Примеры требуемых раскрытий представлены ниже:

1) списание запасов до возможной цены продаж и восстановление такого списания;

2) признание убытка от обесценения ОС, нематериальных активов или других активов и восстановление такого убытка от обесценения;

3) восстановление любых резервов по затратам на реструктуризацию;

4) приобретения, выбытия и иное движение ОС, а также нематериальных активов;

5) обязательства по покупке ОС и нематериальных активов;

- 6) кредиты и займы полученные;
- 7) выручка за период;
- 8) финансовые доходы и расходы по финансированию;
- 9) движения резервов предстоящих расходов и платежей;
- 10) урегулирование судебных споров;
- 11) корпоративный подоходный налог;
- 12) корректировки фундаментальных ошибок в ранее представленных финансовых данных;
- 13) любой невозврат долга или любое нарушение долгового соглашения, которое впоследствии не было исправлено; и
- 14) операции со связанными сторонами.

7. Нормативно – правовая база

618. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности»;
- 2) МСБУ (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность».

25. Объединение бизнесов

1. Общие положения

619. Настоящий раздел УП устанавливает правила раскрытия информации в финансовой отчетности Общества при осуществлении им объединения бизнесов.

2. Определения

620. Объединение бизнесов – это объединение отдельных предприятий или иных форм бизнеса в одну компанию, представляющую финансовую отчетность. В результате объединения одна компания-покупатель получает контроль над одной или несколькими приобретаемыми компаниями.

621. Группа – Общество и все его дочерние и ассоциированные организации.

622. Материнская компания – Общество (НК КТЖ), которое имеет одну или несколько дочерних организаций.

623. Дочерняя организация – организация, которая контролируется другой компанией (называемой материнской).

624. Ассоциированная организация – организация, на деятельность которой Группа оказывает значительное влияние, но которая не является ни дочерней, ни совместно контролируемой организацией.

625. Консолидированная финансовая отчетность – финансовая отчетность Группы, представленная как финансовая отчетность единой организации.

626. Объект инвестиций – финансовые вложения Группы в дочернюю, ассоциированную и прочие организации.

627. Дата приобретения – дата, когда покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией. Когда это происходит посредством одной операции обмена, дата обмена совпадает с датой приобретения.

628. Контроль существует тогда, когда Группе напрямую или косвенно принадлежит более половины голосующих акций предприятий, при отсутствии прочих факторов, или когда Группа иным образом:

- 1) имеет полномочие над объектом инвестиции;
- 2) подвержен переменным доходам или имеет права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность; и
- 3) способен использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

629. Значительное влияние – правомочность участия в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации, но без права единоличного контроля или совместного контроля над этой политикой.

630. Метод покупки – метод бухгалтерского учета, в соответствии с которым объединение бизнеса рассматривается с точки зрения объединяющей

организации (материнской компании), которая идентифицируется как покупатель. Материнская компания приобретает чистые активы и признает приобретенные активы, принятые обязательства и условные обязательства, в том числе и те, которые ранее не признавались приобретаемой организацией с точки зрения компании-покупателя. Покупатель приобретает чистые активы и признает приобретенные активы, обязательства и условные обязательства, включая те, которые ранее не были признаны приобретаемой организацией.

631. Метод долевого участия – метод бухгалтерского учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по стоимости приобретения, а затем их балансовая стоимость корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли материнской компании в чистых активах ассоциированной организации/совместного предприятия. Прибыли или убытки Группы включают ее долю в прибыли или убытке ассоциированной организации/ совместного предприятия.

632. Объединение интересов – это объединение организаций, в котором акционеры объединяющихся организаций осуществляют контроль над их едиными чистыми активами и операциями для достижения продолжительного взаимного разделения рисков и выгод, относящихся к объединенной организации таким образом, что ни одна из сторон не может быть определена в качестве покупателя.

633. Доля неконтролирующих акционеров – часть прибыли или убытка, а также чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в капитале, которой материнская компания не владеет прямо или косвенно через дочерние организации.

634. Гудвилл (деловая репутация) – надбавка к цене, уплачиваемая Группой в ожидании будущих экономических выгод от активов, которые не могут быть индивидуально идентифицированы и отдельно признаны.

3. Применяемый метод учета

635. Учет приобретения дочерних организаций у сторон, находящихся под общим контролем (контролируемые государством), или продажи / покупки предприятия в структуре Группы ведется по методу объединения долей.

636. При приобретении организаций у третьих сторон Группа учитывает данную операцию с использованием метода покупки.

637. Применение метода покупки состоит из следующих шагов:

- 1) определение покупателя;
- 2) определение затрат на приобретение предприятий;
- 3) распределение затрат на приобретение на дату приобретения, между приобретенными активами и принятыми обязательствами и условными обязательствами.

- 4) признание и оценка гудвила или дохода от выгодного приобретения дочерней организации.

638. Определение покупателя

Организация определяется как покупатель, если она имеет, как минимум, одно из следующих прав:

- 1) распоряжаться более чем половиной голосующих акций другой организации путем соглашения с другими инвесторами;
- 2) определять финансовую и операционную политику другой организации на основании устава или соглашения;
- 3) назначать и смещать большинство членов совета директоров или аналогичного органа управления другой организации; или
- 4) представлять большинство голосов на собраниях совета директоров или аналогичного органа управления другой организации.

639. Определение затрат на приобретение бизнеса

Покупатель учитывает затраты на приобретение предприятий по сумме:

- 1) справедливой стоимости, на дату обмена, переданных активов, принятых обязательств и долевых инструментов, выпущенных покупателем, в обмен на контроль над приобретаемой организацией; плюс
- 2) любые затраты, напрямую связанные с приобретением.

Когда приобретение включает больше одной операции обмена, фактические затраты на приобретение равняются сумме затрат по всем отдельным операциям. В этом случае датой обмена является дата совершения обменной операции, в то время как датой приобретения является дата, когда покупатель фактически получает контроль над приобретаемой организацией.

640. Распределение затрат на приобретение

Покупатель, на дату приобретения, распределяет затраты на приобретение путем признания идентифицируемых приобретенных активов и обязательств, удовлетворяющих нижеуказанным критериям признания, по их справедливой стоимости на указанную дату, за исключением долгосрочных активов, классифицированных как «предназначенные для продажи», которые отражаются по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Любое превышение фактических затрат на приобретение над долей участия компании-покупателя в справедливой стоимости приобретенных идентифицируемых активов и обязательств по состоянию на дату операции обмена признается гудвиллом и признается в качестве актива.

Идентифицируемые приобретенные активы и обязательства должны признаваться раздельно по состоянию на дату приобретения только в том случае если:

- 1) для активов, кроме нематериальных активов, существует вероятность того, что связанные с ними будущие экономические выгоды будут получены и имеется надежное измерение их справедливой стоимости;
- 2) для обязательств, кроме условных обязательств, существует вероятность того, что связанные с ними ресурсы, заключающие экономические выгоды, будут утрачены компанией-покупателем и имеется надежное измерение их справедливой стоимости;

3) для нематериальных активов и условных обязательств имеется надежное измерение их справедливой стоимости.

Доля неконтролирующих акционеров отражается как часть справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств, принадлежащих меньшинству, признанных в соответствии с вышеуказанными критериями.

Компания-покупатель признает резерв по прекращению или сокращению деятельности приобретаемой организации только тогда, когда компания-покупатель по состоянию на дату приобретения имеет условное обязательство по реструктуризации.

Компания-покупатель не признает обязательства в связи с будущими убытками или другими затратами, которые, как ожидается, будут понесены в результате приобретения.

Если доля компании-покупателя в справедливой стоимости идентифицируемых активов и признанных обязательств превышает затраты на приобретение, необходимо:

1) пересмотреть идентификацию и измерение идентифицируемых активов и признанных обязательств, а также измерение затрат на приобретение; и

2) немедленно признать в консолидированном отчете о совокупном доходе сумму оставшегося превышения, как прочий доход (отрицательный гудвилл).

Первоначальный учет стоимости объединения бизнесов может производиться на предварительной основе (на основе балансовых данных приобретаемой организации) и компания-покупатель должна признать корректировки этих предварительных значений на основе независимой оценки в течение двенадцати месяцев с даты приобретения.

4. Подготовка финансовой отчетности

641. Финансовая отчетность формируется на основе фактической стоимости приобретения.

642. Активы и обязательства переданной дочерней организации, находящейся под общим контролем, отражаются в консолидированной финансовой отчетности по их балансовой стоимости в отчетности передающей организации (предшествующего владельца) на дату передачи. Гудвилл, возникающий при первоначальном приобретении организации предшествующим владельцем, отражается в консолидированной финансовой отчетности. Разница между общей балансовой стоимостью чистых активов, включая гудвилл предшествующего владельца, и суммой выплаченных средств учитывается как корректировка собственного капитала.

643. В консолидированную финансовую отчетность Группы включается финансовая отчетность Материнской компании и контролируемых ею дочерних организаций.

644. Дочерние организации консолидируются с даты перехода контроля к Группе и перестают консолидироваться с даты выхода из под контроля Группы. При выбытии дочерней организации результаты деятельности выбывшей дочерней организации включаются в консолидированный отчет о совокупном доходе до даты выбытия. В результате выбытия дочерней организации разница между поступлением и балансовой стоимостью ее активов за вычетом обязательств на дату выбытия признается в консолидированном отчете о совокупном доходе в качестве прибыли или убытка от выбытия дочерней организации.

645. При составлении консолидированной финансовой отчетности Группа построчно консолидирует финансовую отчетность Материнской компании и дочерних организаций путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того, чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о Группе как о единой организации, производится элиминация балансовой стоимости инвестиций Материнской компании в каждую дочернюю организацию и часть капитала каждой дочерней организации, принадлежащая Материнской компании. Сальдо по расчетам внутри Группы, доходы и расходы, нереализованные прибыли или убытки, являющиеся результатом сделок внутри Группы также полностью элиминируются.

646. Объединение бизнесов под общим контролем в отдельной отчетности дочерних организаций

Передача бизнеса от одной дочерней организации другой дочерней организации учитывается по справедливой стоимости вознаграждения, переданного принимающей стороной передающей стороне.

647. В отдельной отчетности принимающей стороны инвестиция признается по справедливой стоимости переданного вознаграждения.

648. Разница между справедливой стоимостью вознаграждения и балансовой стоимостью учитывается передающей стороной в прибылях и убытках, либо в капитале в зависимости от наличия коммерческого содержания в операции.

649. Передача бизнеса без вознаграждения учитывается по справедливой стоимости бизнеса.

650. Инвестиции в ассоциированные организации/совместные предприятия, учитываются по методу долевого участия.

651. Метод долевого участия предусматривает, что инвестиции первоначально учитываются в сумме произведенных инвестором фактических затрат (по себестоимости), а затем балансовая стоимость инвестиций корректируется на изменения доли Общества в чистых активах объекта инвестиций, произошедшие после даты приобретения инвестиции. Отчет о совокупном доходе отражает долю Общества в результатах деятельности ассоциированной организации и совместного предприятия.

652. Когда при использовании метода долевого участия доля Общества в убытках ассоциированной организации и совместного предприятия становится равной или превышающей балансовую стоимость инвестиций, Обществу следует прекратить включать в свою финансовую отчетность долю будущих убытков. При этом инвестиция показывается в отчетности равной нулю. Дополнительные убытки, возникающие у ассоциированной организации, покрываются Обществом, если оно производит выплаты от имени ассоциированной организации и совместного предприятия для погашения ее обязательств или принимает на себя ее обязательства, по исполнению которых оно выдало гарантии или каким-либо иным образом взяло на себя ответственность.

653. Общество может возобновить отражение своей доли прибылей только после того, как принадлежащая ему доля прибыли, полученная впоследствии от ассоциированной организации и совместного предприятия, станет равной доле непризнанного чистого убытка.

654. При передаче ассоциированных организаций/совместных соглашений от одной организации, находящейся под общим контролем, к другой, применяется метод объединения интересов.

Организация, приобретающая инвестиции в ассоциированную организацию/совместное соглашение, признает инвестиции в ассоциированную организацию//совместное соглашение в своей консолидированной финансовой отчетности на основе их балансовой стоимости, отраженной в консолидированной финансовой отчетности передающей организации по методу долевого участия.

В отдельной финансовой отчетности принимающей и передающей стороны инвестиции в ассоциированную организацию//совместное соглашение признаются по справедливой стоимости переданного вознаграждения в соответствии с пунктами 969-970 настоящей УП.

Принимающая сторона для целей отражения в финансовой отчетности не переоценивает справедливую стоимость активов и обязательств принимаемой ассоциированной организации/совместного соглашения на дату передачи, и признает корректировки, признанные и осуществляемые передающей стороной ввиду различий в справедливой стоимости активов и обязательств ассоциированной организации/совместного соглашения на дату ее приобретения передающей стороной, по ее данным.

Разницу между суммой уплаченного вознаграждения и балансовой стоимостью ассоциированной организации/совместного соглашения, принимающая сторона признает в составе капитала как операции с акционером.

Долевой доход по инвестициям в ассоциированную организацию/совместное предприятие до даты передачи учитывается у передающей стороны, после даты передачи – у принимающей стороны.

5. Нормативно – правовая база

655. Международные стандарты финансовой отчетности

- 1) МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов»;
- 2) МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
- 3) МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

26. Подготовка консолидированной финансовой отчетности

1. Общие положения

656. Группа – Общество и все его дочерние и ассоциированные организации.

Консолидированная финансовая отчетность – это финансовая отчетность Группы в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки Общества и его дочерних организаций представлены как таковые единой экономической организации.

Дочерние организации

657. Дочерние организации – это те организации, которые контролируются Обществом.

658. Контроль существует тогда, когда Группе напрямую или косвенно принадлежит более половины голосующих акций организаций, при отсутствии прочих факторов, или когда Группа иным образом:

- 1) имеет полномочие над объектом инвестиции;
- 2) подвержен переменным доходам или имеет права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность; и
- 3) способен использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

За исключением приобретений в сделке между предприятиями, находящимися под общим контролем, дочерние организации консолидируются с момента приобретения Обществом контроля над ними до даты, когда контроль прекращается. Дочерние организации, приобретенные у сторон, находящихся под общим контролем, включаются в консолидированную финансовую отчетность так, как если бы передача контролирующей доли произошла в начале наиболее раннего представленного периода, или если позднее, на ту дату, когда объединяющиеся компании впервые оказались под общим контролем. Активы и обязательства дочерней организации, переданной между предприятиями, находящимися под общим контролем, учитываются по балансовой стоимости, отраженной в финансовой отчетности передающей стороны. Передающей стороной считается отчитывающаяся компания наиболее

высокого уровня, на котором была консолидирована финансовая информация дочерней организации, подготовленная в соответствии с МСФО.

659. Гудвил, возникший при первоначальном приобретении организации передающей стороной, также учитывается в консолидированной финансовой отчетности приобретающей стороны. Разница между балансовой стоимостью чистых активов, включая образовавшуюся у передающей стороны сумму гудвила, и суммой выплаченного вознаграждения отражается в консолидированной финансовой отчетности Общества как корректировка нераспределенной прибыли в составе капитала. При этом сумма такой корректировки нераспределенной прибыли подлежит отдельному раскрытию в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности Общества.

660. Финансовая отчетность дочерних организаций готовится на ту же отчетную дату и за тот же отчетный период, что и отчетность Общества, с использованием согласованной и последовательной учетной политики.

Все внутригрупповые сальдо и обороты, включая нереализованные доходы, возникающие по внутригрупповым операциям, исключаются из отчетности. Нереализованные убытки также исключаются, кроме тех случаев, когда стоимость не может быть возмещена.

661. Доля неконтролирующих акционеров – это часть итогового совокупного дохода или убытка и чистых активов дочерней организации, которой напрямую или косвенно не владеет Общество.

662. Изменения доли участия Общества в дочерних организациях, которые не приводят к утрате контроля над этими организациями, учитываются в составе капитала.

663. При совершении операций, приводящих к утрате контроля над дочерними организациями, Общество прекращает признание активов, обязательств и статей капитала дочерней организации. Все возникающие при этом прибыли или убытки относятся на счет прибылей и убытков.

Ассоциированные компании и совместные предприятия

664. Ассоциированные организации – организации, на деятельность которых Общество оказывает значительное влияние, но не имеет контроля над ними. Как правило, Общество имеет от 20% до 50% голосующих акций в таких организациях.

665. Совместные предприятия – это те совместные соглашения, в которых Общество совместно с другой стороной или сторонами является участником на основании договорного соглашения, которое устанавливает совместный контроль, и у таких участников совместного соглашения есть права на чистые активы соглашения.

666. Доли владения Общества в ассоциированных организациях и совместных предприятиях учитываются по методу долевого участия и первоначально признаются по стоимости приобретения. Доля Общества в

совокупных доходах совместных предприятий после приобретения отражается в соответствующих статьях отчета о совокупном доходе Общества. Накопленные изменения корректируют балансовую стоимость инвестиций. Распределения, полученные от ассоциированной организации или совместного предприятия, уменьшают балансовую стоимость инвестиции.

667. Нереализованная прибыль по операциям между Обществом и ее совместными предприятиями исключается в пределах доли Общества в совместных предприятиях; нереализованные убытки также исключаются, кроме случаев, когда имеются признаки обесценения переданного актива.

668. Финансовая отчетность ассоциированных организаций и совместных предприятий Общества должна быть подготовлена с применением единой учетной политики в отношении схожих операций и событий при схожих обстоятельствах. Если ассоциированные организации и совместные предприятия Общества используют иную учетную политику в отношении схожих операций и событий при схожих обстоятельствах, перед применением метода долевого участия необходимо провести корректировки с целью приведения учетной политики ассоциированных организаций и совместных предприятий в соответствие с требованиями учетной политики Общества.

Инвестиции в совместную деятельность

669. Совместная деятельность – это те совместные соглашения, в которых Общество совместно с другой стороной или сторонами является участником на основании договорного соглашения, которое устанавливает совместный контроль, и у таких участников совместного соглашения есть права на активы и обязательства по задолженности, связанных с соглашением.

670. Общество, как один из участников совместной деятельности, признает:

- 1) свои активы, в том числе свою долю участия в совместных активах;
- 2) свои обязательства, в том числе свою долю в совместных обязательствах;
- 3) свою выручку от реализации своей доли продукции от совместной деятельности;
- 4) свою долю выручки от реализации продукции совместной деятельностью;
- 5) свои расходы, в том числе свою долю совместно понесенных расходов.

671. Общество учитывает активы, обязательства, доходы и расходы, связанные с совместной деятельностью, в соответствии с МСФО, применимыми к отдельным активам, обязательствам, доходам и расходам.

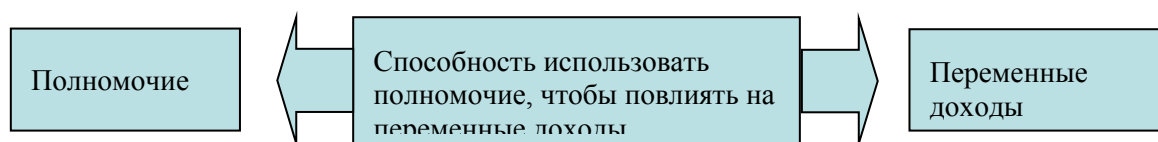
Когда доля Общества в убытках совместного предприятия равна или превышает его инвестиции в данную компанию, включая какую-либо прочую необеспеченную дебиторскую задолженность, Общество не отражает дальнейшие убытки за исключением случаев, когда он принял на себя обязательства или осуществил платежи от имени совместного предприятия.

2. Учет дочерних организаций

Контроль

672. Контроль существует, когда у инвестора есть все три нижеперечисленных элемента:

- 1) полномочие над объектом инвестиции;
- 2) подверженность переменным доходам или наличие прав на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность; и
- 3) способность использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.



Полномочие

673. Полномочие – это существующие права, дающие Обществу возможность в настоящий момент управлять значимой деятельностью, т.е. деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиции.

Переменные доходы

674. Доходы должны быть подвержены потенциальному изменению в результате деятельности объекта инвестиции и могут быть положительными, отрицательными или теми и другими.

Способность использовать полномочие, чтобы повлиять на переменные доходы

675. Общество контролирует объект инвестиции, если у Общества есть не только полномочие над объектом инвестиции и подверженность переменным доходам или права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность, но и способность использовать свое полномочие, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

Значимая деятельность

676. Для целей данного раздела УП Общества, значимой деятельностью является деятельность объекта инвестиции, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиции.

677. Для определения наличия контроля Общество рассматривает следующие факторы:

- 1) цель и структуру объекта инвестиции;
- 2) какая деятельность является значимой, и каким образом принимаются решения по значимой деятельности;
- 3) дают ли права Обществу полномочие на текущий момент направлять значимую деятельность;
- 4) подвержено ли Общество переменным доходам или же имеет ли Общество права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность;
- 5) есть ли у инвестора способность использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

678. При оценке наличия контроля, Общество рассматривает характер своих взаимоотношений с другими сторонами.

Требуется заново оценить наличие контроля, если обстоятельства указывают на то, что произошло изменение хотя бы в одном из трех элементов контроля.

Цель и структура объекта инвестиции

679. Общество рассматривает цель и структуру объекта инвестиции для того, чтобы определить значимую деятельность, каким образом принимаются решения по значимой деятельности, у кого есть способность на текущий момент направлять значимую деятельность объекта инвестиции, и кто получает выгоду от этой деятельности.

680. При рассмотрении цели и структуры объекта инвестиции, может быть ясно, что объект инвестиции управляется посредством долевых инструментов, которые дают держателю этих инструментов право голоса пропорционально количеству удерживаемых акций, таких как обыкновенные акции объекта инвестиции. Как правило, у инвестора, у которого большинство голосующих прав, при отсутствии прочих факторов, имеет контроль над объектом инвестиции.

Значимая деятельность и принятие решений по значимой деятельности

681. Определение наличия у Общества полномочия зависит от значимой деятельности, от того каким образом принимаются решения по значимой деятельности и от прав Общества и других сторон в отношении объекта инвестиции.

682. Примеры деятельности, которая в зависимости от обстоятельств может быть значимой, включают, но не ограничиваются следующими:

- 1) реализация и приобретение товаров или услуг;
- 2) управление финансовыми активами в течение их жизненного цикла (включая дефолт);
- 3) выбор, приобретение или выбытие активов;
- 4) исследование и разработка новых продуктов или процессов;
- 5) определение структуры финансирования или привлечение финансирования.

683. Примеры решений по значимой деятельности включают, но не ограничиваются следующими:

- 1) утверждение операционных решений и решений по капитальным вложениям, включая бюджеты; и
- 2) назначение и смещение основного руководящего состава и поставщиков услуг объекта инвестиции, включая утверждение их компенсации и вознаграждения.

Права, дающие полномочие на текущий момент направлять значимую деятельность

684. При оценке наличия полномочия Общество принимает во внимание только значительные права, связанные с объектом инвестиции, и права, которые не являются защитными. Для того чтобы право было значительным, владелец данного права должен иметь практическую способность использовать это право. Для того чтобы право было значительным, право также должно быть исполнимым на момент, когда принимаются решение о направлении значимой деятельности. Иногда, права могут быть значительными, несмотря на то, что данные права на текущий момент не являются действующими.

685. Примеры прав, которые в отдельности или в совокупности с другими правами могут дать Обществу полномочие, включают, но не ограничиваются следующими:

- право в форме права голоса (или потенциального права голоса) в объекте инвестиции;
- право назначить на другую должность или сместить основной руководящий состав, у которого есть способность направлять значимую деятельность;
- право назначить или сместить другую компанию, которая направляет значимую деятельность;
- право направлять объект инвестиции вступать в операции в интересах Общества, или выступить против изменений к таким операциям;
- прочие права, которые дают Обществу способность направлять значимую деятельность.

686. В случаях, когда возникает сложность с определением того, достаточно ли у Общества прав для получения полномочия над объектом инвестиции, в таких случаях Общество рассматривает свидетельство наличия практической способности Общества направлять значимую деятельность в одностороннем порядке.

687. Для этого, принимаются во внимание следующие факторы, которые при рассмотрении в совокупности с другими правами и индикаторами, могут представлять доказательство того, что права Общества являются достаточными для того, чтобы иметь полномочие над объектом инвестиции:

1) Общество может, не имея на то предусмотренного договором права, назначать или утверждать ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, у которого имеется возможность руководить значимой деятельностью.

2) Общество может, не имея на то предусмотренного договором права, давать инструкции объекту инвестиций касательно вступления в значительные сделки или налагать вето на внесение любых изменений в значительные сделки в интересах Общества.

3) Общество может играть решающую роль в процессе выдвижения кандидатур для избрания членов органа управления объекта инвестиции или при получении полномочий от других держателей прав голоса.

4) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиций являются связанными сторонами Общества (например, генеральный директор объекта инвестиций и генеральный директор Общества – одно и то же лицо).

5) Большинство членов органа управления объекта инвестиций – связанные стороны Общества.

688. В некоторых случаях имеются признаки того, что Общество состоит в особых отношениях с объектом инвестиции, которые предполагают, что интерес Общества в объекте инвестиции не ограничивается лишь пассивной долей участия. Наличие одного такого признака или совокупности таких признаков не обязательно означает, что Общество удовлетворяет критериям наличия полномочий. Однако, наличие у Общества интереса, который не ограничивается лишь пассивной долей участия в объекте инвестиции может указывать на то, что Общество обладает другими сопутствующими правами, достаточными для того, чтобы предоставить ему полномочия или обеспечить доказательство наличия существующих полномочий в отношении объекта инвестиций. Например, нижеследующие ситуации предполагают, что интерес Общества не ограничивается лишь пассивной долей участия в объекте инвестиции и, в сочетании с другими правами, может указывать на наличие полномочий:

1) Члены ключевого управленческого персонала объекта инвестиции, у которых имеется возможность управлять значимой деятельностью, являются настоящими или бывшими работниками Общества.

2) Операции объекта инвестиции зависят от Общества, например, как в следующих ситуациях:

– Объект инвестиции зависит от Общества в вопросах финансирования значительной части его операций.

– Общество выступает гарантом по значительной части обязательств объекта инвестиции.

– Объект инвестиции зависит от Общества в вопросах предоставления критически важных услуг, технологий, сырья или материалов.

– Общество управляет активами, такими как лицензии или торговые марки, которые являются критически важными для операций объекта инвестиции.

– Объект инвестиции зависит от Общества в вопросах, связанных с ключевым управленческим персоналом, как, например, когда персонал Общества обладает специализированными знаниями касательно операций объекта инвестиций.

3) Значительная часть операций объекта инвестиции осуществляется при участии Общества или от его имени.

4) Риски Общества, связанные с переменным характером дохода от участия в объекте инвестиции, или его право на получение такого дохода непропорционально больше, чем право голоса или другие аналогичные права. Например, может возникнуть ситуация, когда Общество имеет право на получение более половины доходов объекта инвестиции или подвергается рискам в связи с таким доходом, тогда как его права голоса в объекте инвестиции составляют менее пятидесяти процентов.

Подверженность переменным доходам или наличие прав на переменные доходы

689. Примеры доходов включают:

1) дивиденды, другие распределения экономических выгод от объекта инвестиции (например, проценты по долговым ценным бумагам объекта инвестиции) и изменения в стоимости инвестиции Общества;

2) вознаграждение за обслуживание активов или обязательств объекта инвестиции, оплата и подверженность потерям вследствие предоставления кредитной поддержки или поддержки ликвидности, доля в активах и обязательствах объекта инвестиции при его ликвидации, налоговые льготы и доступ у Общества к будущей ликвидности объекта инвестиции;

3) доходы, которые не доступны для других дольщиков.

Способность использовать полномочие, чтобы повлиять на доходность инвестиции

690. Общество, имея права по принятию решений, должен определить, выступает ли он в качестве принципала или агента. Если Общество выступает как агент при принятии решений, а не как принципал, то в этом случае Общество не контролирует объект инвестиции.

691. Общество рассматривает следующие факторы для определения, выступает ли он в качестве принципала или агента:

- 1) спектр полномочий по принятию решений в отношении объекта инвестиции;
- 2) права других сторон;
- 3) вознаграждение Общества;
- 4) подверженность Общества переменным доходам объекта инвестиции в результате прочего участия в объекте инвестиции.

692. При оценке Обществом, имеющим право принимать решения (лицо, принимающее решения), обладает ли он контролем над объектом инвестиции, Общество должно определить, является ли он принципалом или агентом. Общество должно также определить, есть ли какое-либо другое предприятие, имеющее право принимать решения, которое действует в качестве агента для инвестора. Агент – это сторона, привлеченная, прежде всего, с целью осуществления деятельности от имени и в интересах другой стороны или сторон (принципал(ы)), и, следовательно, агент не обладает контролем над объектом инвестиции при осуществлении им своих полномочий по принятию решений. Таким образом, иногда полномочия принципала могут находиться в распоряжении агента, который может их использовать, но только от имени принципала. Лицо, принимающее решения, не является агентом только потому, что другие стороны могут извлечь выгоду из решений, которые принимает такое лицо.

693. Общество может делегировать агенту свои полномочия по принятию решений, касающихся некоторых определенных вопросов или значимой деятельности в целом. Оценивая, обладает ли он контролем над объектом инвестиции, Общество должно рассматривать права принимать решения, делегированные его агенту, как права, находящиеся в прямом распоряжении Общества. В ситуациях с несколькими принципалами каждый из них должен оценить, обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиции, проанализировав требования, изложенные в данном разделе УП.

694. Лицо, принимающее решения, должно проанализировать отношения между собой, управляемым им объектом инвестиции другими сторонами, участвующими в объекте инвестиции, во всех проявлениях таких отношений, и, в особенности, изложенные ниже факторы, принимая решения о том, является ли оно агентом:

- 1) пределы его полномочий по принятию решений касательно объекта инвестиции;
- 2) права других сторон;
- 3) вознаграждение, на которое оно имеет право в соответствии с соглашением (ями) об уплате вознаграждения;

4) риски лица, принимающего решения, в связи с переменным характером дохода от других интересов в объекте инвестиции, держателем которых оно является.

695. Определение того, является ли лицо, принимающее решения, агентом, требует оценки всех факторов, перечисленных выше, кроме случаев, когда у какой-либо одной стороны есть реальное право отстранить от должности лицо, принимающее решения (право отстранения), и такая сторона может отстранить лицо, принимающее решения, без указания причин.

Пределы полномочий по принятию решений

696. Пределы полномочий лица, принимающего решения, оцениваются на основе анализа следующих факторов:

- 1) деятельность, разрешенная в соответствии с соглашением(ями) о принятии решений и установленная законом, и
- 2) право усмотрения, которое имеет лицо, принимающее решения, при принятии решений, касающихся такой деятельности.

Лицо, принимающее решения, должно рассмотреть цель и структуру объекта инвестиции, риски, принятие которых было запланировано при организации объекта инвестиции, риски, которые были запланированы для передачи участвующим сторонам, а также степень участия лица, принимающего решения, в организации объекта инвестиции. Например, если лицо, принимающее решения, в значительной мере участвует в организации объекта инвестиции (включая определение пределов полномочий по принятию решений), такое участие может указывать на то, что у лица, принимающего решения, была возможность и стимул получить права, которые предоставляют лицу, принимающему решения, возможность управлять значимой деятельностью.

Права других сторон

697. Реальные права других сторон могут оказать влияние на способность лица, принимающего решения, управлять значимой деятельностью объекта инвестиции. Наличие реального права отстранения или других прав может указывать на то, что лицо, принимающее решения, является агентом.

В случае если одна сторона обладает реальными правами отстранения и может сместить с должности лицо, принимающее решения, без указания причины, этого достаточно, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом. Если такими правами обладают несколько сторон (и ни одна из них не может сместить с должности лицо, принимающее решения, без согласия других сторон), то наличие таких прав само по себе не является решающим фактором при определении того, действует ли лицо, принимающее решения, прежде всего, от имени и в интересах других лиц.

Кроме того, чем больше число сторон, которые должны действовать сообща, чтобы осуществить право отстранения лица, принимающего решения, и чем больше величина других экономических интересов лица, принимающего решения, и степень изменчивости таких интересов (то есть вознаграждение и другие доли участия), тем меньший вес имеет данный фактор.

Аналогично правам отстранения необходимо проанализировать реальные права других сторон, которые ограничивают право усмотрения лица, принимающего решения, при определении, является ли лицо, принимающее решения, агентом. Например, лицо, принимающее решения, которое обязано заручиться одобрением небольшого числа других сторон в отношении своих действий, как правило, является агентом.

Анализ прав других сторон должен включать оценку любых прав, которые могут быть реализованы советом директоров объекта инвестиции (или другим органом управления), и их влияние на полномочия по принятию решений.

Вознаграждение

698. Чем больше величина вознаграждения лица, принимающего решения, и степень изменчивости такого вознаграждения относительно дохода, который ожидается получить от деятельности объекта инвестиции, тем больше вероятность, что лицо, принимающее решения, является принципалом.

При определении того, является ли лицо, принимающее решения, принципалом или агентом, такое лицо должно также рассмотреть вопрос о наличии следующих условий:

- 1) Вознаграждение лица, принимающего решения, соизмеримо с оказанными услугами.
- 2) Соглашение об уплате вознаграждения включает только такие сроки, условия или суммы, которые обычно присутствуют в соглашениях о предоставлении аналогичных услуг, а уровень необходимой квалификации определяется на стандартных коммерческих условиях.

Лицо, принимающее решения, не может быть агентом, если только не выполняются условия, изложенные в вышеприведенном параграфе. Однако, выполнение указанных условий само по себе не является достаточным, чтобы заключить, что лицо, принимающее решения, является агентом.

Риски в связи с переменным характером дохода от других интересов

699. Лицо, принимающее решения, которое имеет другие интересы в объекте инвестиции (например, инвестиции в объекте инвестиции или предоставляет гарантии в отношении результатов деятельности объекта инвестиции), должно рассмотреть свои риски, связанные с переменным характером дохода от таких интересов, при оценке, является ли оно агентом.

Наличие других интересов в объекте инвестиции указывает на то, что лицо, принимающее решения, может быть принципалом.

Оценивая свои риски в связи с переменным характером дохода от других интересов в объекте инвестиции, лицо, принимающее решения, должно рассмотреть следующие вопросы:

- 1) чем больше величина его экономических интересов и степень изменчивости, связанная с такими интересами, с учетом его вознаграждения и прочих интересов в совокупности, тем больше вероятность, что лицо, принимающее решения, является принципалом.
- 2) отличаются ли его риски в связи с изменчивостью дохода от рисков других инвесторов и, если да, могло ли бы это повлиять на его действия. Например, такая ситуация может возникнуть, если лицо, принимающее решения, является держателем субординированных долей в объекте инвестиции или обеспечивает другие формы повышения кредитного качества для объекта инвестиции.

Лицо, принимающее решения, должно оценить свои риски в связи с переменным характером совокупного дохода от объекта инвестиции. Эта оценка производится, прежде всего, исходя из дохода, который ожидается от деятельности объекта инвестиции, но также должна учитывать максимальную сумму лица, принимающего решения, которая находится под риском в связи с переменным характером дохода объекта инвестиции от других интересов лица, принимающего решения.

Отношения с другими сторонами

700. Оценивая наличие контроля, Общество должно рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами, а также то, действуют ли такие стороны от имени Общества (то есть являются ли они 'агентами де-факто'). Определение того, действуют ли другие стороны в качестве агентов де-факто, требует применения суждения, которое учитывает не только характер отношений, но также и то, каким образом стороны взаимодействуют друг с другом и Обществом.

Такие отношения не обязательно подразумевают договоренности, оформленные в виде соглашения. Сторона является агентом де-факто, если Общество имеет возможность поручить такой стороне действовать от имени Общества или такую возможность имеют лица, которые осуществляют управление деятельностью Общества. В таких обстоятельствах Общество, оценивая наличие контроля над объектом инвестиции, должен рассмотреть права по принятию решений своих агентов де-факто, а также свои косвенные риски, связанные с переменным доходом, или права на получение такого дохода через агента де-факто вкупе со своими собственными рисками и правами.

Ниже представлены примеры других сторон, характер отношений которых с Обществом свидетельствует о том, что они могли бы действовать в качестве агентов де-факто для Общества:

- 1) связанные стороны Общества.
- 2) сторона, которая получила долю участия в объекте инвестиции в качестве взноса или ссуды от Общества.
- 3) сторона, которая согласилась не продавать, не передавать, и не обременять свою долю участия в объекте инвестиции без предварительного одобрения Общества (за исключением ситуаций, когда Общество и другая сторона имеют право предварительного одобрения, и права основаны на условиях, согласованных между желающими совершить сделку независимыми сторонами).
- 4) сторона, которая не может финансировать свои операции без субординированной финансовой поддержки от Общества.
- 5) объект инвестиции, большинство членов органа управления или ключевой управленческий персонал которого представлен теми же лицами, что и орган управления и ключевой управленческий персонал Общества.
- 6) сторона, состоящая в тесных деловых отношениях с Обществом, как, например, отношения между профессиональным поставщиком услуг и одним из его основных клиентов.

Процедуры консолидации

701. Финансовая отчетность Общества и его дочерних организаций должна быть подготовлена с применением единой УП в отношении схожих операций и событий при схожих обстоятельствах.

702. При подготовке консолидированной финансовой отчетности финансовые отчетности Общества и дочерних организаций объединяются постатейно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных потоков. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию об Обществе как о единой экономической организации, необходимо предпринять следующие действия:

1) исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю организацию и долю Общества в акционерном капитале каждой дочерней организации;

2) определить величину доли неконтролирующих акционеров в чистой прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период;

3) определить величину доли неконтролирующих акционеров в чистых активах консолидированных дочерних организаций отдельно от доли Общества в них. Доля неконтролирующих акционеров в чистых активах состоит из:

- величины доли неконтролирующих акционеров на дату первоначального объединения; и

- доли неконтролирующих акционеров в изменениях капитала, после даты объединения.

4) полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между организациями Общества (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и ОС, исключаются полностью).

703. Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности Общества. Раздел 18 «Учет корпоративного подоходного налога» рассматривает временные разницы, возникшие в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

704. При наличии потенциальных прав на участие в голосовании, пропорция распределения прибыли или убытка и изменений в капитале между Обществом и долей неконтролирующих акционеров определяется на основании существующих процентов владения и не учитывает возможную конвертацию потенциальных прав.

705. Для обеспечения сопоставимости финансовой отчетности от одного отчетного периода к другому необходимо представление дополнительной информации о влиянии приобретения и выбытия дочерних организаций на финансовое положение на отчетную дату и результаты за отчетный период, а также на соответствующие суммы за предшествующий период.

706. Общество консолидирует доходы и расходы дочерней организации с даты приобретения (т.е. с даты получения контроля) до даты утраты контроля над дочерней организацией. Доходы и расходы дочерней организации измеряются на основании активов и обязательств, признанных в консолидированной финансовой отчетности Общества на дату приобретения. Например, расход по амортизации ОС, признанный в консолидированном отчете о совокупном доходе Общества после даты приобретения рассчитывается исходя из справедливой стоимости связанных ОС, признанных в консолидированном бухгалтерском балансе на дату приобретения.

Доля неконтролирующих акционеров

707. Доля неконтролирующих акционеров представляется в бухгалтерском балансе Общества в составе капитала, но отдельно от капитала, относящегося к контролирующему акционеру. Доля неконтролирующих акционеров в отчете о совокупном доходе Общества также представляется отдельно.

708. Общество распределяет прибыли и убытки, а также каждый из компонентов прочего совокупного дохода, между контролирующими и неконтролирующими акционерами. Общество также распределяет общий совокупный доход между контролирующими и неконтролирующими акционерами, даже если такое распределение приводит к дебетовому балансу доли неконтролирующих акционеров.

Учет изменений доли участия, не приводящих к утрате контроля

709. При изменении доли участия Общества в дочерних организациях, которое не приводит к утрате контроля этих организаций, величина капитала, относящаяся к контролирующему акционеру, и доля неконтролирующих акционеров должны быть скорректированы для отражения изменения их доли участия в дочерней организации. Любая разница между суммой, на которую скорректирована доля неконтролирующих акционеров, и справедливой стоимостью полученного или уплаченного вознаграждения признается в составе капитала и относится на долю капитала, относящуюся к контролирующему акционеру.

Учет изменений доли участия, приводящих к утрате контроля

710. Общество может утратить контроль дочерней организации с изменением или без изменения доли участия. Это может произойти, например, если дочерняя организация становится предметом контроля со стороны государства, суда или иного органа. Это также может произойти в результате заключения контрактного соглашения.

711. Утрата контроля дочерней организации может произойти в результате двух или более соглашений или операций. В некоторых случаях обстоятельства могут указывать на то, что множественные соглашения или операции должны учитываться как одна операция. При определении необходимости учета множественных соглашений или операций как одной операции, должны быть приняты во внимание условия соглашения и их экономический эффект. Одно или несколько из следующих обстоятельств может указывать на тот факт, что множественные соглашения или операции должны быть учтены как одна операция:

- 1) соглашения заключены в одно и то же время или же в ожидании заключения обоих соглашений;
- 2) соглашения являются частью единой операции, направленной на достижение общего коммерческого эффекта;
- 3) заключение одного соглашения зависит от заключения как минимум одного из других соглашений;

4) одно соглашение при отдельном рассмотрении экономически не обосновано, однако при рассмотрении совместно с другими соглашениями является экономически обоснованным. Например, продажа акций по цене ниже рыночной, которая впоследствии компенсируется последующей продажей акций по цене выше рыночной.

712. Если происходит утрата контроля дочерней организации, Общество:

- 1) прекращает признание активов (включая гудвил) и обязательств дочерней организации по их балансовой стоимости на дату утраты контроля;
- 2) прекращает признание доли неконтролирующих акционеров на дату утраты контроля в дочерней организации, включая все относящиеся к ним составляющие прочего совокупного дохода;
- 3) признает:
 - справедливую стоимость вознаграждения, если имеется, полученного от операции, события или обстоятельств, повлекших за собой утрату контроля; и
 - если операция, повлекшая за собой утрату контроля, включает распределение акций дочерней организации акционерам (в их качестве акционеров) в их соответствующей доле, величину такого распределения.
- 4) признает оставшуюся часть инвестиции в бывшую дочернюю организацию по справедливой стоимости на дату утраты контроля;
- 5) относит на счет прибылей и убытков, или напрямую на нераспределенный доход, если требуется другими МСФО, все суммы, признанные в составе прочего совокупного дохода дочерней организации. При этом перенос на счет прибылей и убытков, или напрямую на нераспределенный доход осуществляется таким же образом, как если бы Общество напрямую отразило выбытие активов или обязательств дочерней организации. Таким образом, если прибыли или убытки, ранее отраженные в составе прочего совокупного дохода переносятся на счета прибылей и убытков при выбытии связанных активов или обязательств, при утрате контроля над дочерней организацией такие прибыли или убытки переносятся на счет прибылей и убытков из капитала. В случае, если резерв по переоценке активов отраженный в составе прочего совокупного дохода будет переноситься напрямую на нераспределенный доход при выбытии актива, то при утрате контроля дочерней организации такой резерв также относится напрямую на нераспределенный доход.
- б) признает возникшую разницу в составе прибыли или убытка, причитающегося контролирующим акционерам.

Если в результате изменения доли участия Общество ожидает потерю контроля над дочерней организацией, но при этом выбытие еще не произошло, то все активы и обязательства данной дочерней организации должны быть классифицированы в качестве предназначенных для продажи при соблюдении определенных условий в соответствии с порядком, описанным в разделе 8

«Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

713. При утрате контроля дочерней организации любая оставшаяся часть инвестиции в бывшую дочернюю организацию, и вся задолженность, причитающаяся бывшей дочерней организации, или подлежащая уплате ей, учитывается в соответствии с соответствующими разделами данной УП с даты утраты контроля.

714. Справедливая стоимость любой оставшейся части инвестиции в бывшую дочернюю организацию на дату утраты контроля должна приниматься за справедливую стоимость при первоначальном признании финансового актива в соответствии с разделом 6 «Финансовые инструменты» или, когда применимо, стоимость при первоначальном признании инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

3. Учет инвестиций в ассоциированные организации и совместные соглашения

Ассоциированные организации

715. Под ассоциированными организациями понимаются организации, на которые Общество оказывает значительное влияние, но которые не являются ни дочерними организациями, ни совместными соглашениями Общества. Как правило, Общество имеет от 20% до 50% голосующих акций в таких организациях. Если Общество владеет через дочерние организации или напрямую долей меньше 20% голосующих прав предполагается, что Общество не имеет значительного влияния над такой организацией, если только такое влияние не может быть четко продемонстрировано. Значительное количество или большинство голосующих прав другого инвестора не означают, что Общество не может иметь значительного влияния.

716. Значительное влияние представляет собой возможность участвовать в финансовой и операционной политике предприятия, но не осуществлять контроль или совместный контроль данных политик.

717. Наличие значительного влияния со стороны Общества, как правило, подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов:

- 1) представлением Общества в совете директоров или равнозначном органе управления объекта инвестиции, которое имеет влияние на решения, принимаемые компанией;
- 2) участием в процессе выработки политики, включая участие в принятии решений, касающихся дивидендов или других распределений;
- 3) значительными операциями между Обществом и объектом инвестиций;
- 4) обменом управленческим персоналом;
- 5) предоставлением важной технической информации.

718. Общество может владеть подписными сертификатами, опционами на приобретение акций, долговыми или долевыми инструментами, конвертируемыми в обыкновенные акции, или другими аналогичными инструментами, которые, в случае исполнения или конвертирования, способны обеспечить Обществу право голоса или уменьшить право голоса другой стороны в вопросах, касающихся определения финансовой или операционной политики другой организации (потенциальное право голоса). Наличие и воздействие потенциальных прав голоса, которые на текущий момент могут быть реализованы или конвертированы, следует принимать в расчет при оценке наличия у Общества значительного влияния. Потенциальные права голоса не являются реализуемыми или конвертируемыми на текущий момент, если, например, они не могут быть реализованы или конвертированы до наступления определенной будущей даты или будущего события.

719. Оценивая, способствуют ли потенциальные права голоса значительному влиянию, необходимо изучать все факты и обстоятельства (включая условия реализации потенциальных прав голоса и любых других договорных соглашений, как в отдельности, так и в сочетании друг с другом), влияющие на потенциальные права, кроме намерений руководства и финансовых возможностей для исполнения или конвертирования этих прав.

720. Организация утрачивает значительное влияние на объект инвестиций в результате утраты возможности участия в принятии решений в вопросах финансовой и операционной политики данного объекта инвестиций. Утрата значительного влияния может иметь место как при наличии изменений в абсолютном или относительном уровне владения, так и в отсутствие таких изменений. Такая утрата может произойти, например, когда ассоциированная организация становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

Совместные соглашения

721. Под совместным соглашением понимается договорное соглашение, по которому две или более стороны осуществляют экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю. Всем видам совместных предприятий присущи следующие характеристики:

- 1) две или более стороны связаны договорным соглашением; и
- 2) договорное соглашение устанавливает совместный контроль.

722. Совместное соглашение является либо совместной деятельностью, либо совместным предприятием.

Совместная деятельность

723. Совместная деятельность – это те совместные соглашения, в которых Общество совместно с другой стороной или сторонами является участником на

основании договорного соглашения, которое устанавливает совместный контроль, и у таких участников совместного соглашения есть права на активы и обязательства по задолженности, связанных с соглашением.

724. Общество, как один из участников совместной деятельности, признает:

- 1) свои активы, в том числе свою долю участия в совместных активах;
- 2) свои обязательства, в том числе свою долю в совместных обязательствах;
- 3) свою выручку от реализации своей доли продукции от совместной деятельности;
- 4) свою долю выручки от реализации продукции совместной деятельностью;
- 5) свои расходы, в том числе свою долю совместно понесенных расходов.

Общество применяет такой же подход для учета доли в совместной деятельности в своей отдельной финансовой отчетности.

725. Общество учитывает активы, обязательства, доходы и расходы, связанные с совместной деятельностью, в соответствии с МСФО, применимыми к отдельным активам, обязательствам, доходам и расходам.

Метод долевого участия

726. Инвестиции в ассоциированные организации и доли в совместных предприятиях учитываются по методу долевого участия.

727. Метод долевого участия предусматривает, что инвестиции в ассоциированные организации и совместные предприятия первоначально учитываются в сумме произведенных инвестором фактических затрат (по первоначальной стоимости), а затем балансовая стоимость инвестиций в ассоциированные организации и совместные предприятия корректируется на изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций, произошедшие после даты приобретения инвестиции. Доля Общества в прибыли или убытках ассоциированной организации и совместного предприятия, скорректированная на предмет влияния корректировок по справедливой стоимости на момент первоначального признания инвестиции, признается в прибыли или убытках Общества. Распределение прибыли, полученное от объекта инвестиций, уменьшает балансовую стоимость инвестиций.

728. При наличии потенциальных прав голоса доля Общества в прибыли или убытке объекта инвестиции или в изменениях в капитале объекта инвестиции определяется на основе текущих долей участия и не отражает возможную реализацию или конвертацию потенциальных прав голоса.

729. Инвестиции в ассоциированную организацию и совместное предприятие учитываются, начиная с даты, с которой инвестиция становится ассоциированной организацией или совместным предприятием. На дату приобретения инвестиции любая разница между стоимостью этой инвестиции и долей инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов

и обязательств ассоциированной организации или совместного предприятия учитывается следующим образом:

- 1) гудвил, относящийся к ассоциированной организации или совместному предприятию, включается в балансовую стоимость инвестиции. Амортизация этого гудвила запрещена и она не включается в расчет доли инвестора в доходе или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия;
- 2) любое превышение доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированной организации или совместного предприятия над стоимостью инвестиции включается как доход в расчет доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной организации или совместного предприятия в периоде, в котором приобретена данная инвестиция.

730. Стоимость инвестиции включает в себя прямые затраты, понесенные в связи с приобретением доли в ассоциированной организации или совместном предприятии. Такие затраты включают в себя стоимость профессиональных услуг брокеров, бухгалтеров, юристов, оценщиков и других консультантов.

Соответствующие корректировки вносятся при расчете доли в прибылях или убытках ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения с целью учета, например, амортизации амортизируемых активов на основе их справедливой стоимости на дату приобретения. Таким же образом, соответствующие корректировки вносятся при расчете доли инвестора в прибылях или убытках ассоциированной организации или совместного предприятия после приобретения в отношении убытков от обесценения гудвила или основных средств, признанных ассоциированной организацией или совместным предприятием.

В последующем, изменение в чистых активах ассоциированной организации или совместного предприятия учитывается в корреспонденции со строкой доли в прибыли или убытке или в прочем совокупном доходе ассоциированной организации или совместного предприятия в отчете о совокупном доходе и капитале.

731. Когда при использовании метода долевого участия доля в убытках ассоциированной организации или совместного предприятия становится равной или превышающей балансовую стоимость инвестиции, инвестор прекращает включать в свою финансовую отчетность долю последующих убытков. Доля участия в ассоциированной организации или совместного предприятия равняется балансовой стоимости инвестиции в эту компанию, рассчитанной с помощью метода учета по долевному участию, наряду с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, составляют часть чистой инвестиции Общества в ассоциированную организацию или совместное предприятие. Например, статья, погашение которой не планируется или маловероятно в обозримом будущем, по существу увеличивает инвестицию Общества в эту компанию. К таким статьям могут относиться привилегированные акции и

долгосрочная дебиторская задолженность или кредиты, но не включает торговую дебиторскую или кредиторскую задолженность, или долгосрочную дебиторскую задолженность с соответствующим залоговым обеспечением, например, обеспеченные кредиты. Убытки, признанные при использовании метода долевого участия, превышающие стоимость инвестиции в простые акции ассоциированной организации или совместного предприятия применяются к прочим составляющим стоимости инвестиции в порядке обратном их приоритетности при ликвидации.

732. После снижения стоимости инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие до нуля, дополнительные убытки и обязательства признаются только в той степени, в какой Общество принял на себя юридические или вмененные обязанности или осуществил платежи от имени ассоциированной организации или совместного предприятия.

733. Общество может возобновить отражение своей доли прибылей только после того, как принадлежащая ему доля прибыли, полученная впоследствии от ассоциированной организации или совместного предприятия, станет равной доле непризнанного чистого убытка.

734. Непризнанные убытки отражаются на забалансовых счетах или счетах меморандума, как увеличение баланса. Полученная впоследствии доля прибыли отражается как уменьшение баланса счета меморандума. При обнулении счета меморандума, полученная впоследствии доля прибыли отражается на балансовых счетах.

Учет непризнанных убытков ведется по каждой ассоциированной организации или совместному предприятию отдельно. Таким образом, полученная впоследствии доля прибыли одной ассоциированной организации или совместного предприятия не зачитывается против непризнанных убытков другой ассоциированной организации или совместного предприятия.

735. Использование метода учета по долевному участию прекращается с даты утраты значительного влияния на ассоциированную организацию или с даты утраты совместного контроля над совместным предприятием в случае, если только это предприятие не становится ассоциированным. Потеря совместного контроля над совместным предприятием может происходить, например, когда Общество продает свою долю участия, или когда на совместное предприятие накладываются внешние ограничительные санкции, препятствующие достижению ее целей в будущем.

736. Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате операций между Обществом (включая его консолидированные дочерние организации) и ассоциированной организацией или совместным предприятием, признаются в финансовой отчетности Общества только в той мере, в которой они не относятся к доле участия Общества в этой ассоциированной организации или совместном предприятии. Доля Общества в прибылях и убытках ассоциированной организации или совместного предприятия от этих операций подлежит исключению. При этом корректируется балансовая

стоимость инвестиции (когда в результате операции актив передается ассоциированной организации или совместному предприятию), либо балансовая стоимость самого актива (когда актив передается Обществу, включая его консолидированные дочерние организации).

737. Прочие операции (например, финансовые доходы и расходы вследствие займа, предоставленного Обществом ассоциированной организации или совместному предприятию) и балансы (например, торговая дебиторская и кредиторская задолженность) не элиминируются.

Если операция между Обществом и ассоциированной организацией или совместным предприятием представляет доказательство уменьшения чистой возможной стоимости продажи или обесценения передаваемого актива, Общество признает убыток полностью (когда актив передается Обществом), либо в пределах своей доли в ассоциированной организации или совместном предприятии (когда актив передается Обществом).

Для того, чтобы оценить представляет ли операция между Обществом и ассоциированной организацией или совместным предприятием доказательство обесценения актива, Общество определяет возмещаемую сумму актива, согласно политике, отраженной в разделе 9 «Обесценение активов». При определении ценности от использования, будущие потоки денежных средств от актива оцениваются на основе его непрерывного использования и его окончательной реализации ассоциированной организацией или совместным предприятием.

738. Обмен неденежного актива на долевой инструмент ассоциированной организации или совместного предприятия учитывается как передача актива в результате операции между Обществом и ассоциированной организацией или совместным предприятием. Если операция обмена не имеет коммерческого смысла, то доход или убыток от такой операции зачитываются против балансовой стоимости инвестиций. Если при операции обмена, не имеющего коммерческого смысла, вместе с долевым инструментом Общество получает другой денежный или неденежный актив, доход или убыток от такой операции признаются в прибылях и убытках.

Операции между Обществом и ассоциированной организацией или совместным предприятием

739. Когда Общество вносит или продает активы ассоциированной организации или совместному предприятию, и пока эти активы находятся у ассоциированной организации или у совместного предприятия, Общество признает только ту часть прибыли, которая причитается долям участников ассоциированной организации или совместного предприятия. Общество признает всю сумму убытка, когда вклад другого участника или продажная цена доли представляет доказательство уменьшения чистой возможной стоимости продажи оборотных активов или убытка от обесценения.

740. Когда Общество приобретает активы ассоциированной организации или совместного предприятия, он не признает свою долю прибыли

ассоциированной организации или совместного предприятия от этой операции, если только ассоциированная организация или совместное предприятие не перепродает активы независимой стороне. Общество признает свою долю убытков от этих операций точно также как и прибыли, за исключением того, что убытки должны признаваться немедленно, когда они представляют собой уменьшение в чистой возможной стоимости продажи оборотных активов или убытка от обесценения.

741. Для того, чтобы оценить представляет ли операция между Обществом и совместным предприятием доказательство обесценения актива, Общество определяет возмещаемую сумму актива, согласно политике, отраженной в разделе 9 «Обесценение активов». При определении ценности от использования, будущие потоки денежных средств от актива оцениваются на основе его непрерывного использования и его окончательной реализации совместным предприятием.

4. Учет инвестиций по фактической себестоимости

742. Инвестиции в компании, в которых Обществу принадлежит менее 20% голосующих акций, и другие несущественные вложения отражаются по фактическим затратам на приобретение (по стоимости), скорректированным с учетом обесценения стоимости, при условии, что для данных ценных бумаг отсутствуют котировки на активном рынке. При наличии котировок учет осуществляется по справедливой стоимости.

5. Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации в отдельной финансовой отчетности

743. Отдельная финансовая отчетность – это представляемая Обществом отчетность, в которой учет инвестиций ведется на основе прямой доли в капитале, а не результатов и чистых активов, представляемых в отчетностях объектов инвестиций.

744. При подготовке отдельной финансовой отчетности, Общество учитывает инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, не классифицируемые как предназначенные для продажи, по себестоимости. Общество использует одинаковый учет для всех категорий инвестиций.

745. Выбытие дочерних организаций внутри группы Общества в отдельной финансовой отчетности Общества отражается по балансовой стоимости.

746. Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, классифицируемые как предназначенные для

продажи, осуществляется в соответствии с разделом 8 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

747. Общество признает дивиденды от дочерних организаций, совместных предприятий и ассоциированных организаций в прибылях и убытках в отдельной финансовой отчетности, при установлении права на получение дивидендов.

6. Раскрытие информации

748. Раскрытия, применимые к долям участия Общества в дочерних организациях, совместных соглашениях (т.е. совместные предприятия и совместная деятельность), ассоциированных организациях

Общество должно раскрывать информацию, которая даст возможность пользователям финансовой отчетности оценить:

- 1) характер и риски, связанные с долями участия Общества в других организациях;
- 2) влияние этих долей участия на финансовое положение, результаты деятельности и денежные потоки.

Для достижения этой цели, Общество должно раскрывать значительные суждения.

749. Общество представляет следующие раскрытия в консолидированной финансовой отчетности:

- 1) характер взаимоотношений между Обществом и дочерними организациями, в том случае если Общество не владеет прямо или косвенно через дочерние организации более чем половиной акций, имеющих право голоса;
- 2) причины, в силу которых владение, прямое или косвенное через дочерние организации более чем половиной акций объекта инвестиций с правом голоса не обеспечивает контроль;
- 3) дата составления финансовой отчетности дочерней организации, когда такая отчетность используется при подготовке консолидированной финансовой отчетности и составлена на дату или за период, не совпадающие с отчетной датой и отчетным периодом материнской организации, а также причины, в силу которых используются другие отчетные дата и период;
- 4) характер и степень любых существенных ограничений (например, как результат соглашений о займах или требований регулирующих органов) возможности дочерних организаций по переводу средств Общества в форме дивидендов, возврата кредитов или авансов;
- 5) движение, которое раскрывает эффект любых изменений во владении долей дочерней организации, которые в свою очередь не приводит к потере контроля;
- 6) в случае потери контроля, Общество раскрывает прибыль или убыток, если таковые имеются, а также раскрывается:

- та часть прибыли или убытка, относящаяся к признанию любой инвестиции по справедливой стоимости, удержанной в бывшей дочерней организации на дату потери контроля; и
- строка или строки отчета о совокупном доходе, в которых признаны прибыль или убыток (если не представлены отдельно в отчете о совокупном доходе).

750. В отдельной финансовой отчетности Общества раскрывается следующая информация:

- 1) факт того, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью;
- 2) перечень существенных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации, включая название, страну регистрации и нахождения, соотношение долей владения и, если не совпадает с долями владения, соотношение прав голоса; и
- 3) описание метода, примененного для учета данных инвестиций.

В раскрытиях также дается ссылка на консолидированную финансовую отчетность, к которой относится отдельная финансовая отчетность.

Раскрытие информации по совместным соглашениям (т.е. по совместным предприятиям и совместной деятельности) и ассоциированным организациям

751. Общество готовит следующие раскрытия:

- 1) по каждому существенному для Общества совместному соглашению и ассоциированной организации:
 - название совместного соглашения или ассоциированной организации.
 - характер взаимоотношений Общества с совместным соглашением или ассоциированной организацией (например, посредством описания характера деятельности совместного соглашения или ассоциированной организации и представляют ли они стратегическую важность для Общества).
 - основное место деятельности (или страну регистрации, если применимо и отличается от основного места деятельности) совместного соглашения или ассоциированной организации.
 - долю владения или участия Общества и, если отличается от доли владения или участия, долю удерживаемых голосующих акций.
- 2) по каждому существенному для Общества совместному предприятию и ассоциированной организации:
 - что инвестиция в совместное предприятие или ассоциированную организацию учитывается по методу долевого участия.
 - обобщенную финансовую информацию в отношении каждого существенного совместного предприятия или ассоциированной организации.

- 1) дивиденды, полученные от совместного предприятия или ассоциированной организации;
- 2) обобщенную финансовую информацию в отношении доли в совместном предприятии или ассоциированной организации, включая, но не ограничиваясь следующим:
 - а) текущие активы;
 - б) долгосрочные активы;
 - в) текущие обязательства;
 - г) долгосрочные обязательства;
 - д) выручку;
 - е) прибыли или убытки от продолжающейся деятельности;
 - ж) прибыли или убытки после налогообложения от прекращенной деятельности;
 - з) прочий совокупный доход;
 - и) итого совокупный доход

Также, в отношении каждого существенного совместного предприятия Общество раскрывает сумму:

- 1) денежных средств и их эквивалентов;
- 2) текущие финансовые обязательства (за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и резервов);
- 3) долгосрочные финансовые обязательства (за исключением торговой и прочей кредиторской задолженности и резервов);
- 4) износа и амортизации;
- 5) процентных доходов;
- 6) процентных расходов;
- 7) расходы (кредит) по подоходному налогу

Суммарная финансовая информация должна представлять цифры, включенные в финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСФО, совместного предприятия или ассоциированной организации, а не долю Общества в этих цифрах.

Цифры, включенные в финансовую отчетность совместного предприятия или ассоциированной организации должны быть откорректированы с учетом корректировок при применении метода долевого участия, т.е. с учетом корректировок по справедливой стоимости на момент приобретения и корректировок на приведение учетной политики совместного предприятия или ассоциированной организации в соответствие с УП Общества.

Общество должно представить сверку суммарной финансовой информации к текущей стоимости участия Общества в совместном предприятии или ассоциированной организации.

В отношении индивидуально несущественных совместных предприятий или ассоциированных организаций, Общество должно раскрыть агрегированную текущую стоимость участия Общества в этих организациях.

Общество также раскрывает агрегированную сумму по следующим статьям, отдельно по совместным предприятиям и по ассоциированным организациям:

- 1) прибыли или убытки от продолжающейся деятельности;
- 2) прибыли или убытки после налогообложения от прекращенной деятельности;
- 3) прочий совокупный доход;
- 4) итого совокупный доход

Когда доля Общества в дочерней организации, совместном предприятии или ассоциированной организации (или части доли в совместном предприятии или ассоциированной организации) подпадает под классификацию «предназначенные для продажи» в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность», в таком случае раскрытие суммарной финансовой информации Обществом в отношении такой дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной организации не требуется.

- 1) справедливую стоимость инвестиции в совместное предприятие или ассоциированную организацию, если существуют рыночные котировки по инвестициям.

-финансовую информацию по инвестициям Общества в совместные предприятия и ассоциированные организации, которые несут существенные в отдельности:

(а) для всех индивидуально несущественных совместных предприятий, а также отдельно

(б) для всех индивидуально несущественных ассоциированных организаций.

-прибыли или убытки от продолжающейся деятельности;

-прибыли или убытки после налогообложения от прекращенной деятельности;

-прочий совокупный доход;

-итого совокупный доход

Общество также раскрывает:

1) характер и степень значительных ограничений (например, вытекающих из заемных соглашений, законодательных требований или договорных соглашений между инвесторами с совместным контролем или значительным влиянием над совместным предприятием или ассоциированной организацией) по способности совместных предприятий или ассоциированных организаций перечислять средства Обществу в виде денежных дивидендов или погашать займы или авансовые платежи, произведенные Обществом.

2) когда финансовая отчетность совместного предприятия или ассоциированной организации датируется не 31 декабря или за период, который отличается от даты или периода Общества, Общество раскрывает дату и период финансовой отчетности совместного предприятия или ассоциированной организации и причину использования другой даты или периода.

3) непризнанную часть убытков совместного предприятия или ассоциированной организации, как за отчетный период, так и накопительным итогом, если Общество перестало признавать свою долю в убытках совместного предприятия или ассоциированной организации при применении метода долевого участия.

Общество также раскрывает:

1) свои договорные обязательства к исполнению по отношению к совместным предприятиям, отдельно от других договорных обязательств к исполнению.

2) условные обязательства, связанные с участием Общества в совместных предприятиях и ассоциированных организациях (включая долю Общества в условных обязательствах, возникших совместно с другими инвесторами с совместным контролем над совместными предприятиями или значительным влиянием над ассоциированными организациями), отдельно от суммы прочих условных обязательств.

7.Нормативно – правовая база

752. Международные стандарты финансовой отчетности

- а. МСФО (IFRS) 10 «Консолидированная финансовая отчетность»
- б. МСБУ (IAS) 27 «Отдельная финансовая отчетность».

27. Оценка справедливой стоимости

1.Сфера применения

753. Настоящий раздел УП применяется в том случае, когда какой-либо другой раздел требует или позволяет применять оценку справедливой стоимости или раскрывать информацию об оценках справедливой стоимости (а также таких оценках, как справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу, основанных на справедливой стоимости или раскрытии информации о таких оценках), за исключением случаев, предусмотренных ниже:

Требования к оценке и раскрытию информации, предусмотренные в настоящем разделе, не применяются в отношении следующего:

- 1) операции выплат на основе долевого участия;

- 2) операции по аренде;
- 3) оценки, которые имеют некоторое сходство со справедливой стоимостью, но не являются справедливой стоимостью, такие как чистая цена продажи ТМЗ или ценности использования при обесценении активов.

Раскрытие информации, требуемое настоящим разделом УП, не требуется в отношении активов, для которых возмещаемая сумма представляет собой справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие в соответствии с разделом 9 «Обесценение активов».

Основа оценки справедливой стоимости, описанная в данном разделе, применяется и к первоначальной и к последующей оценке в том случае, если использование справедливой стоимости требуется или разрешается другими разделами УП Общества.

754. Справедливая стоимость – это рыночная оценка, а не оценка, формируемая с учетом специфики организации. По некоторым активам и обязательствам могут существовать наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация. По другим активам и обязательствам наблюдаемые рыночные операции или рыночная информация могут отсутствовать. Однако, цель оценки справедливой стоимости в обоих случаях одна и та же – определить цену, по которой проводилась бы операция, осуществляемая на организованном рынке, по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях (то есть выходная цена на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство).

Если цена на идентичный актив или обязательство не наблюдается на рынке, Общество оценивает справедливую стоимость, используя другой метод оценки, который обеспечивает максимальное использование релевантных наблюдаемых исходных данных и минимальное использование ненаблюдаемых исходных данных. Поскольку справедливая стоимость является рыночной оценкой, она определяется с использованием таких допущений, которые участники рынка использовали бы при определении стоимости актива или обязательства, включая допущения о риске. Следовательно, намерение Общества удержать актив или урегулировать, или иным образом выполнить обязательство не является релевантным фактором при оценке справедливой стоимости.

В определении справедливой стоимости особое внимание уделяется активам и обязательствам, потому что они являются основными объектами бухгалтерской оценки.

2. Определения

755. *Активный рынок* – рынок, на котором операции с активом или обязательством проводятся с достаточной частотой и в достаточном объеме, позволяющем получать информацию о ценах на постоянной основе.

Затратный подход – метод оценки, при котором отражается сумма, которая потребовалась бы в настоящий момент для замены производительной способности актива (часто называемая текущей стоимостью замещения).

Входная цена – это цена, уплачиваемая за приобретение актива или получаемая за принятие обязательства при проведении операции обмена.

Выходная цена – это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства.

Ожидаемый поток денежных средств – взвешенное с учетом вероятности среднее значение (то есть среднее значение распределения) возможных будущих потоков денежных средств.

Справедливая стоимость – это цена, которая была бы получена от продажи актива или же выплачена при передаче обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки.

Наилучшее и наиболее эффективное использование – такое использование нефинансового актива участниками рынка, которое максимально увеличило бы стоимость актива или группы активов и обязательств (например, бизнеса), в которой использовался бы актив.

Доходный подход – метод оценки, который преобразовывает будущие суммы (например, потоки денежных средств или доходы и расходы) в единую сумму на текущий момент (то есть дисконтированную). Оценка справедливой стоимости определяется на основе стоимости, обозначаемой текущими рыночными ожиданиями в отношении таких будущих сумм.

Рыночный подход – метод оценки, при котором используются цены и другая соответствующая информация, генерируемая рыночными сделками с идентичными или сопоставимыми (то есть аналогичными) активами, обязательствами или группой активов и обязательств, такой как бизнес.

Исходные данные – допущения, которые использовались бы участниками рынка при установлении цены на актив или обязательство, включая допущения о рисках, таких как указанные ниже:

- 1) риск, присущий конкретному методу оценки, используемому для оценки справедливой стоимости (такому как модель ценообразования); и
- 2) риск, присущий исходным данным метода оценки.

Исходные данные могут быть наблюдаемыми или ненаблюдаемыми.

Исходные данные 1 Уровня – котируемые цены (некорректируемые) на активных рынках на идентичные активы или обязательства, к которым предприятие может получить доступ на дату оценки.

Исходные данные 2 Уровня – исходные данные, не являющиеся котируемыми ценами, относящимися к 1 Уровню, которые, прямо или косвенно, являются наблюдаемыми в отношении актива или обязательства.

Исходные данные 3 Уровня – ненаблюдаемые исходные данные в отношении актива или обязательства.

Подтверждаемые рынком исходные данные – исходные данные, преимущественно возникающие из наблюдаемых рыночных данных или подтверждаемые ими путем корреляции или другими способами.

Участники рынка – покупатели и продавцы на основном (или наиболее выгодном) для актива или обязательства рынке, которые обладают всеми нижеуказанными характеристиками:

- 1) они независимы друг от друга, то есть они не являются связанными сторонами в соответствии с определением, в разделе 22 «Связанные стороны», хотя цена в операции между связанными сторонами может использоваться в качестве исходных данных для оценки справедливой стоимости, если у Общества есть доказательство того, что операция проводилась на рыночных условиях;
- 2) они хорошо осведомлены, имеют обоснованное представление об активе или обязательстве и об операции на основании всей имеющейся информации, включая информацию, которая может быть получена при проведении стандартной и общепринятой комплексной проверки;
- 3) они могут участвовать в операции с данным активом или обязательством;
- 4) они желают участвовать в операции с данным активом или обязательством, то есть они имеют мотив, но не принуждаются или иным образом вынуждены участвовать в такой операции.

Наиболее выгодный рынок – рынок, позволяющий максимально увеличить сумму, которая была бы получена при продаже актива, или уменьшить сумму, которая была бы выплачена при передаче обязательства, после учета всех затрат по сделке и транспортных расходов.

Риск невыполнения обязательств – риск того, что предприятие не выполнит обязательство. Риск невыполнения обязательств включает среди прочего собственный кредитный риск предприятия.

Наблюдаемые исходные данные – исходные данные, которые разрабатываются с использованием рыночных данных, таких как общедоступная информация о фактических событиях или операциях, и которые отражают допущения, которые использовались бы участниками рынка при установлении цены на актив или обязательство.

Операция на добровольной основе - вид операций, которые проводятся на рынке на протяжении определенного периода до даты оценки, достаточного для того, чтобы наблюдать рыночную деятельность, обычную и общепринятую в отношении операций с участием таких активов или обязательств; это не принудительная операция (например, принудительная ликвидация или вынужденная реализация).

Основной рынок – рынок с самым большим объемом и уровнем активности операций с активом или обязательством.

Премия за риск – компенсация, требуемая не расположенными к принятию риска участниками рынка за принятие неопределенности, присущей

потокам денежных средств, связанных с активом или обязательством. Также называется «поправка на риск».

Затраты по сделке – расходы на продажу актива или передачу обязательства на основном (или наиболее выгодном) для актива или обязательства рынке, которые непосредственно связаны с выбытием актива или передачей обязательства и удовлетворяют следующим критериям:

- 1) они возникают непосредственно вследствие проведения операции и являются необходимыми для ее осуществления;
- 2) Общество не понес бы такие расходы, если бы решение продать актив или передать обязательство не было бы принято (аналогично определению расходов на продажу в разделе 8 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность»).

Транспортные расходы – расходы, которые были бы понесены при транспортировке актива от его текущего местонахождения до места его основного (или наиболее выгодного) рынка.

Единица учета – степень объединения или разбивки активов или обязательств в МСФО в целях признания.

Ненаблюдаемые исходные данные – исходные данные, для которых рыночные данные не доступны и которые разработаны с использованием всей доступной информации о тех допущениях, которые использовались бы участниками рынка при установлении цены на актив или обязательство.

3. Оценка

Актив или обязательство

756. Оценка справедливой стоимости осуществляется для конкретного актива или обязательства.

Следовательно, при оценке справедливой стоимости Общество учитывает характеристики актива или обязательства, если бы участники рынка учитывали данные характеристики при определении цены актива или обязательства на дату оценки. Такие характеристики включают, например, следующее:

- 1) состояние и местонахождение актива; и
- 2) ограничения на продажу или использование актива, при наличии таковых.

Влияние определенной характеристики на оценку будет отличаться в зависимости от того, как данная характеристика учитывалась бы участниками рынка.

Актив или обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, может представлять собой следующее:

- 1) отдельный актив или обязательство (например, финансовый инструмент или нефинансовый актив); или

2) группу активов, группу обязательств или группу активов и обязательств (например, единицу, генерирующую денежные средства, или бизнес).

Тот факт, является ли актив или обязательство отдельным активом или обязательством, группой активов, группой обязательств или группой активов и обязательств для целей признания или раскрытия информации, зависит от его единицы учета. Единица учета для актива или обязательства определяется в соответствии с тем разделом УП Общества, который требует или разрешает оценку справедливой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных в настоящем разделе.

Операция

757. Оценка справедливой стоимости предполагает обмен актива или обязательства при проведении операции между участниками рынка операции на добровольной основе по продаже актива или передаче обязательства на дату оценки в текущих рыночных условиях.

Оценка справедливой стоимости предполагает проведение операции по продаже актива или передаче обязательства:

- 1) на рынке, который является основным для данного актива или обязательства; или
- 2) при отсутствии основного рынка на рынке, наиболее выгодном для данного актива или обязательства.

При наличии основного рынка для актива или обязательства оценка справедливой стоимости должна представлять цену на данном рынке (такая цена либо является непосредственно наблюдаемой, либо рассчитывается с использованием другого метода оценки), даже если цена на другом рынке является потенциально более выгодной на дату оценки.

Общество должно иметь доступ к основному (или наиболее выгодному) рынку на дату оценки. Поскольку различные предприятия (и линии бизнеса в рамках таких предприятий), осуществляющие различные виды деятельности, могут иметь доступ к различным рынкам, основные (или наиболее выгодные) рынки для одного и того же актива или обязательства могут быть разными для различных предприятий (и линий бизнеса в рамках таких предприятий). Следовательно, основной (или наиболее выгодный) рынок (и, соответственно, участников рынка) необходимо рассматривать с точки зрения Общества, учитывая таким образом различия между и среди предприятий, осуществляющих различные виды деятельности.

Несмотря на то, что Общество должно иметь доступ к рынку, Общество не обязано продавать конкретный актив или передавать конкретное обязательство на дату оценки, чтобы иметь возможность оценить справедливую стоимость на основе цены, действующей на данном рынке.

Даже при отсутствии наблюдаемого рынка, обеспечивающего информацию о ценах при продаже актива или передаче обязательства на дату оценки, при оценке справедливой стоимости должно приниматься допущение о том, что операция имеет место на указанную дату и рассматривается с точки зрения участника рынка, удерживающего актив или имеющего обязательство. Такая принимаемая в допущении операция обеспечивает основу для определения цены продажи актива или передачи обязательства.

Участники рынка

758. Общество должно оценивать справедливую стоимость актива или обязательства, используя такие допущения, которые участники рынка использовали бы при установлении цены на данный актив или обязательство, принимая допущение о том, что участники рынка действуют в своих экономических интересах.

При разработке данных допущений Обществу нет необходимости идентифицировать конкретных участников рынка. Вместо этого, Общество должно идентифицировать общие характеристики, которые отличают участников рынка, рассмотрев факторы, специфические для всего нижеперечисленного:

- 1) актив или обязательство;
- 2) основной (или наиболее выгодный) рынок для актива или обязательства; и
- 3) участники рынка, с которыми Общество вступило бы в сделку на данном рынке.

Цена

759. Цена, действующая на основном (или наиболее выгодном) рынке, использованная для оценки справедливой стоимости актива или обязательства, не должна корректироваться с учетом затрат по сделке. Затраты по сделке должны отражаться в учете в соответствии с другими разделами УП Общества. Затраты по сделке не являются характеристикой актива или обязательства; они скорее являются специфическими для сделки и будут отличаться в зависимости от того, как Общество вступает в сделку в отношении актива или обязательства.

Затраты по сделке не включают транспортные расходы. Если местонахождение является характеристикой актива (как, например, может быть в случае с товаром), цена на основном (или наиболее выгодном) рынке должна корректироваться с учетом расходов, при наличии таковых, которые были бы понесены на транспортировку актива от его текущего местонахождения до данного рынка.

Применение в отношении нефинансовых активов

Наилучшее и наиболее эффективное использование в отношении нефинансовых активов

760. При оценке справедливой стоимости нефинансового актива учитывается способность участника рынка генерировать экономические выгоды посредством наилучшего и наиболее эффективного использования актива или посредством его продажи другому участнику рынка, который использовал бы данный актив наилучшим и наиболее эффективным образом.

Для наилучшего и наиболее эффективного использования нефинансового актива принимается в расчет такое использование актива, которое является физически выполнимым, юридически допустимым и финансово оправданным, как изложено ниже:

- 1) физически выполнимое использование предусматривает учет физических характеристик актива, которые участники рынка учитывали бы при установлении цены на актив (например, местонахождение или размер имущества).
- 2) юридически допустимое использование предусматривает учет любых юридических ограничений на использование актива, которые участники рынка учитывали бы при установлении цены на актив (например, правила зонирования, применимые к имуществу).
- 3) финансово оправданное использование предусматривает учет того факта, генерирует ли физически выполнимое и юридически допустимое использование актива доход или потоки денежных средств (с учетом затрат на преобразование актива к такому использованию), достаточные для получения дохода на инвестицию, который участники рынка требовали бы от инвестиции в данный актив при данном использовании.

Наилучшее и наиболее эффективное использование определяется с точки зрения участников рынка, даже если Общество предусматривает иное использование. Однако, предполагается, что текущее использование Обществом нефинансового актива является наилучшим и наиболее эффективным его использованием, за исключением случаев, когда рыночные или другие факторы указывают, что иное использование актива участниками рынка максимально увеличило бы его стоимость.

Для того, чтобы сохранить свое конкурентоспособное положение, или по другим причинам, Общество может принять решение не использовать активно приобретенный нефинансовый актив или не использовать данный актив наилучшим и наиболее эффективным образом. Например, так может обстоять дело с приобретенным нематериальным активом, который Общество планирует использовать с определенной защитой, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее, Общество должно оценивать справедливую стоимость нефинансового актива, принимая допущение о его лучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка.

Исходное условие оценки нефинансовых активов

761. Наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива устанавливает исходное условие оценки, используемое для оценки справедливой стоимости актива, как изложено ниже:

1) лучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива может обеспечить участникам рынка получение максимальной стоимости посредством его использования в комбинации с другими активами как группы активов (при установке или иной конфигурации для использования) или в комбинации с другими активами и обязательствами (например, бизнес).

- если наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в использовании актива в комбинации с другими активами или с другими активами и обязательствами, справедливая стоимость актива – это цена, которая была бы получена при проведении текущей операции по продаже актива, при этом принимается допущение о том, что данный актив будет использоваться с другими активами или с другими активами и обязательствами, и что такие активы и обязательства (то есть его дополнительные активы и соответствующие обязательства) будут доступны для участников рынка.

- обязательства, связанные с активом и с дополнительными активами, включают обязательства, финансирующие оборотный капитал, но не включают обязательства, используемые для финансирования активов, не входящих в данную группу активов.

- допущения о наилучшем и наиболее эффективном использовании нефинансового актива должны последовательно применяться в отношении всех активов (для которых уместно наилучшее и наиболее эффективное использование) группы активов или группы активов и обязательств, в которой использовался бы данный актив.

2) наилучшее и наиболее эффективное использование нефинансового актива может обеспечить участникам рынка получение максимальной стоимости при его отдельном использовании. Если наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в его отдельном использовании, справедливая стоимость актива – это цена, которая была бы получена при проведении текущей операции по продаже данного актива участникам рынка, которые использовали бы данный актив отдельно.

При оценке справедливой стоимости нефинансового актива принимается допущение о том, что актив продается согласно с единицей учета, предусмотренной в других разделах настоящей УП Общества (которой может являться отдельный актив). Так обстоит дело даже в том случае, когда при такой оценке справедливой стоимости принимается допущение о том, что наилучшее и наиболее эффективное использование актива заключается в его использовании в комбинации с другими активами или с другими активами и обязательствами, потому что оценка справедливой стоимости предполагает, что участник рынка уже имеет дополнительные активы и связанные с ними обязательства.

*Применение в отношении обязательств и собственных
долевых инструментов Общества
Общие принципы*

762. При оценке справедливой стоимости принимается допущение о том, что финансовое или нефинансовое обязательство или собственный долевой инструмент Общества (например, доли участия в капитале, предоставляемые в качестве вознаграждения при объединении бизнесов) передается участнику рынка на дату оценки. Передача обязательства или собственного долевого инструмента Общества предусматривает следующее:

1) обязательство осталось бы непогашенным, и получающая сторона, являющаяся участником рынка, была бы обязана выполнить обязательство. Обязательство не было бы урегулировано с контрагентом или иным образом погашено на дату оценки.

2) собственный долевой инструмент Общества остался бы непогашенным, а индоссат, являющийся участником рынка, принял бы права и обязанности, связанные с данным инструментом. Инструмент не был бы аннулирован или иным образом погашен на дату оценки.

Даже при отсутствии наблюдаемого рынка, обеспечивающего информацию о ценах при передаче обязательства или собственного долевого инструмента предприятия (например, потому что договорные или другие юридические ограничения препятствуют передаче таких единиц), может существовать наблюдаемый рынок для таких единиц, если они удерживаются другими сторонами как активы (например, корпоративная облигация или опцион на покупку акций Общества).

Во всех без исключения случаях Общество должно максимально использовать уместные наблюдаемые исходные данные и минимально использовать ненаблюдаемые исходные данные для достижения цели оценки справедливой стоимости, которая заключается в определении цены, по которой проводилась бы операция на добровольной основе по передаче обязательства или долевого инструмента между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях.

*Обязательства и долевые инструменты, удерживаемые другими сторонами
как активы*

763. Если котируемая цена на передачу идентичного или аналогичного обязательства или собственного долевого инструмента Общества не доступна, и идентичная единица удерживается другой стороной как актив, Общество должно оценить справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента с точки зрения участника рынка, который удерживает идентичную единицу как актив, на дату оценки.

В таких случаях Общество должно оценивать справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента следующим образом:

1) используя котируемую на активном рынке цену на идентичную единицу, удерживаемую другой стороной как актив, при наличии такой цены.

2) при отсутствии такой цены, используя другие наблюдаемые исходные данные, такие как цена, котируемая на рынке, который не является активным для идентичной единицы, удерживаемой другой стороной как актив.

3) при отсутствии наблюдаемых цен, описанных в подпунктах (1) и (2), используя другой метод оценки, такой как:

- доходный подход (например, метод оценки по приведенной стоимости, при котором учитываются будущие потоки денежных средств, которые участник рынка ожидал бы получить от обязательства или долевого инструмента, который он удерживает как актив).

- рыночный подход (например, используя котируемые цены на аналогичные обязательства или долевого инструменты, удерживаемые другими сторонами как активы).

Общество должно корректировать котируемую цену обязательства или собственного долевого инструмента Общества, удерживаемого другой стороной как актив, только при наличии факторов, специфических для актива, которые не применимы к оценке справедливой стоимости обязательства или долевого инструмента. Общество должно гарантировать, что цена актива не отражает влияние ограничения, предотвращающего продажу данного актива. Некоторые факторы, которые могут указывать на тот факт, что котируемая цена актива должна быть откорректирована, включают следующее:

1) котируемая цена на актив относится к аналогичному (но не идентичному) обязательству или долевого инструменту, удерживаемому другой стороной как актив. Например, обязательство или долевого инструмент имеет специфическую характеристику (например, кредитоспособность эмитента), которая отличается от такой характеристики, отраженной в справедливой стоимости аналогичного обязательства или долевого инструмента, удерживаемого как актив.

2) единица учета, принятая для актива, отличается от единицы учета, принятой для обязательства или долевого инструмента. Например, для обязательств в некоторых случаях цена на актив отражает комбинированную цену пакета, включающего как суммы к получению от эмитента, так и гарантию поддержки кредитного качества третьей стороной. Если единица учета для обязательства не представляет собой единицу учета для комбинированного пакета, цель заключается в том, чтобы оценить справедливую стоимость обязательства эмитента, а не справедливую стоимость комбинированного пакета. Соответственно, в таких случаях Общество корректировало бы наблюдаемую цену на актив с целью исключения влияния, оказываемого требованием обеспечить поддержку кредитного качества третьей стороны.

Обязательства и долевые инструменты, не удерживаемые другими сторонами как активы

764. В случае, если котированная цена на передачу идентичного или аналогичного обязательства или собственного долевого инструмента Общества отсутствует, а идентичная единица не удерживается другой стороной как актив, Общество должно оценить справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента, используя метод оценки с точки зрения участника рынка, который имеет обязательство или заявил право на долю в капитале.

Например, применяя метод оценки по приведенной стоимости, Общество могло бы учитывать любое из нижеперечисленного:

1) будущее выбытие денежных средств, которое участник рынка ожидал бы при выполнении обязательства, включая компенсацию, которую участник рынка потребовал бы за принятие обязательства.

2) сумма, которую участник рынка получил бы за принятие или выпуск идентичного обязательства или долевого инструмента, используя такие допущения, которые использовались бы участниками рынка при установлении цены на идентичную единицу (например, наличие таких же кредитных характеристик) на основном (или наиболее выгодном) рынке для выпуска обязательства или долевого инструмента на таких же договорных условиях.

Риск невыполнения обязательств

765. Справедливая стоимость обязательства отражает влияние риска невыполнения обязательств. Риск невыполнения обязательств включает среди прочего собственный кредитный риск Общества. Принимается допущение о том, что риск невыполнения обязательств является одинаковым как до, так и после передачи обязательства.

При оценке справедливой стоимости обязательства Общество должно учитывать влияние своего кредитного риска (кредитоспособность) и любые другие факторы, которые могли бы повлиять на вероятность того, будет ли обязательство выполнено или нет. Такое влияние может отличаться в зависимости от обязательства, например:

1) является ли данное обязательство обязанностью предоставить денежные средства (финансовое обязательство) или обязанностью поставить товары или услуги (нефинансовое обязательство).

2) условия требования обеспечить поддержку кредитного качества, связанного с обязательством, при наличии таковых.

Справедливая стоимость обязательства отражает влияние риска невыполнения обязательств на основе его единицы учета. Эмитент обязательства, выпущенного с неотделимым требованием обеспечить поддержку кредитного качества третьей стороны, которое отражается в учете

отдельно от обязательства, не должен включать влияние требования обеспечить поддержку кредитного качества третьей стороны (например, гарантия погашения долга третьей стороны) в оценку справедливой стоимости обязательства. Если бы требование обеспечить поддержку кредитного качества отражалось в учете отдельно от обязательства, при оценке справедливой стоимости обязательства эмитент учитывал бы свою собственную кредитоспособность, а не кредитоспособность гаранта-третьего лица.

Ограничение, не допускающее передачу обязательства или собственного долевого инструмента Общества

766. Общество не должно включать в оценку справедливой стоимости обязательства или собственного долевого инструмента отдельные исходные данные или корректировку других исходных данных, касающихся наличия ограничения, которое не допускает передачу единицы. Влияние ограничения, которое не допускает передачу обязательства или собственного долевого инструмента предприятия, в неявной или явной форме включается в другие исходные данные для оценки справедливой стоимости.

Например, на дату операции как кредитор, так и дебитор приняли цену операции в качестве обязательства при абсолютном знании того, что обязательство включает ограничение, не допускающее его передачу. Поскольку ограничение заложено в цену операции, не требуется включать отдельные исходные данные или корректировку существующих исходных данных на дату операции для отражения влияния ограничения на передачу. Аналогичным образом не требуется включать отдельные исходные данные или корректировку существующих исходных данных на даты последующих оценок для отражения влияния ограничения на передачу.

Финансовое обязательство с возможностью погашения по требованию

767. Справедливая стоимость финансового обязательства с возможностью погашения по требованию (например, депозит до востребования) представляет собой сумму, не меньше суммы, подлежащей выплате по требованию с учетом дисконтирования с первого дня, с которого такая сумма может потребоваться в выплате.

Применение в отношении финансовых активов и финансовых обязательств с компенсирующими позициями по рыночным рискам или кредитному риску контрагента

768. Общество, удерживая группу финансовых активов и финансовых обязательств, подвергается рыночным рискам и кредитному риску каждого из

контрагентов. Если Общество управляет такой группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе своей чистой подверженности рыночным рискам или кредитному риску, Общество имеет право применять исключение, предусмотренное в настоящем разделе в отношении оценки справедливой стоимости. Данное исключение позволяет Обществу оценивать справедливую стоимость группы финансовых активов и финансовых обязательств на основе цены, которая была бы получена при продаже чистой длинной позиции (то есть актива) за принятие конкретного риска или при передаче чистой короткой позиции (то есть обязательства) за принятие конкретного риска при проведении операции на добровольной основе между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Соответственно, Общество должно оценивать справедливую стоимость аналогично тому, как оценили бы участники рынка чистую подверженность риску на дату оценки.

Общество имеет право использовать исключение, предусмотренное в вышеприведенном параграфе, только в том случае, если Общество выполняет все нижеследующие условия:

1) управляет группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе чистой подверженности Общества конкретному рыночному риску (или рискам) или кредитному риску конкретного контрагента в соответствии с официальной стратегией предприятия по управлению рисками или его инвестиционной стратегией;

2) на данной основе предоставляет информацию о группе финансовых активов и финансовых обязательств старшему руководящему персоналу Общества; и

3) обязан (или принял решение) отражать данные финансовые активы и финансовые обязательства по справедливой стоимости в бухгалтерском балансе на конец каждого отчетного периода.

Исключение, предусмотренное выше, не имеет отношение к представлению финансовой отчетности. В некоторых случаях основа представления финансовых инструментов в бухгалтерском балансе отличается от основы для оценки финансовых инструментов, например, если какой-либо стандарт не требует или разрешает представление финансовых инструментов на нетто-основе. В таких случаях Обществу, возможно, потребуются распределить корректировки на уровне портфеля между отдельными активами или обязательствами, которые входят в группу финансовых активов и финансовых обязательств, управляемых на основе чистой подверженности предприятия рискам. Общество должно осуществлять такое распределение на рациональной и последовательной основе, используя методологию, приемлемую в сложившихся обстоятельствах.

Общество должно принять решение в рамках УП в соответствии с разделом 13 «Изменения в УП, расчетных оценках и ошибки» главы 1 об использовании исключения, предусмотренного выше. Общество, при использовании исключения, должно последовательно применять данную УП,

включая свою политику в отношении распределения корректировок с учетом спроса и предложения, и корректировок с учетом кредитного риска, в случае необходимости, от периода к периоду в отношении конкретного портфеля. Исключение, предусмотренное выше, применяется только в отношении финансовых активов и финансовых обязательств, входящих в сферу применения главы 6 «Финансовые инструменты».

Подверженность рыночным рискам

769. В случае использования исключения, предусмотренного выше, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, управляемых на основе чистой подверженности Общества конкретному рыночному риску (или рискам), Общество должно применять цену в пределах спреда по спросу и предложению, которая является наиболее представительной для справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах, к чистой подверженности Общества данным рыночным рискам.

В случае использования исключения, предусмотренного выше, Общество должно гарантировать, что рыночный риск (или риски), которому Общество подвержено в пределах данной группы финансовых активов и финансовых обязательств, по существу является таким же. Например, Общество не объединило бы процентный риск, связанный с финансовым активом, с риском изменения цен на товары, связанным с финансовым обязательством, поскольку это не уменьшило бы подверженность предприятия процентному риску или риску изменения цен на товары. В случае использования исключения, предусмотренного выше, любой базисный риск, возникающий в результате наличия неидентичных параметров рыночного риска, должен учитываться при оценке справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств в пределах группы.

Подверженность кредитному риску конкретного контрагента

770. В случае использования исключения, предусмотренного выше, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, принятых в сделках с конкретным контрагентом, Общество должно включать влияние чистой подверженности Общества кредитному риску данного контрагента или чистой подверженности контрагента кредитному риску Общества в оценку справедливой стоимости, если участники рынка учитывали бы любые существующие соглашения, уменьшающие подверженность кредитному риску, в случае неплатежа (например, генеральное соглашение о взаимозачете с контрагентом или соглашение, требующее обмена залогового имущества на основе чистой подверженности каждой стороны кредитному риску другой стороны). Оценка справедливой стоимости должна отражать ожидания участников рынка в отношении вероятности того, что такая договоренность была бы обеспечена правовой санкцией в случае неплатежа.

Справедливая стоимость при первоначальном признании

771. Если актив приобретается или обязательство принимается при проведении операции обмена такого актива или обязательства, цена операции – это цена, заплаченная за приобретение актива или полученная за принятие обязательства (*входная цена*). Напротив, справедливая стоимость актива или обязательства – это цена, которая была бы получена при продаже актива или выплачена при передаче обязательства (*выходная цена*).

Предприятия не всегда продают активы по ценам, заплаченным за их приобретение. Аналогичным образом, предприятия не всегда передают обязательства по ценам, полученным за их принятие.

Во многих случаях цена операции будет равняться справедливой стоимости (например, так может обстоять дело в случае, когда на дату операции проводится операция по покупке актива на рынке, на котором актив был бы продан).

При установлении того, является ли справедливая стоимость при первоначальном признании равной цене операции, Общество должно принимать во внимание факторы, специфические для операции и для данного актива или обязательства.

Если какой-либо другой раздел настоящей УП требует или разрешает Обществу оценивать актив или обязательство при первоначальном признании по справедливой стоимости, а цена операции отличается от справедливой стоимости, Общество должно признавать возникающий при этом доход или убыток в составе прибыли или убытка за исключением случаев, когда данный раздел предусматривает иное.

Методы оценки

772. Общество должно использовать такие методы оценки, которые являются приемлемыми в сложившихся обстоятельствах и для которых доступны данные, достаточные для оценки справедливой стоимости, при этом максимально используя релевантные наблюдаемые исходные данные и минимально используя ненаблюдаемые исходные данные.

Цель использования метода оценки заключается в том, чтобы установить цену, по которой проводилась бы операция на добровольной основе по продаже актива или передаче обязательства между участниками рынка на дату оценки в текущих рыночных условиях. Тремя наиболее широко используемыми методами оценки являются рыночный подход, затратный подход и доходный подход. Общество должно использовать методы оценки, совместимые с одним или несколькими из данных подходов для оценки справедливой стоимости.

В некоторых случаях приемлемым будет использование одного метода оценки (например, при оценке актива или обязательства с использованием

котируемой цены на активном рынке для идентичных активов или обязательств). В других случаях приемлемым будет использование множественных методов оценки (например, так может обстоять дело при оценке единицы, генерирующей денежные средства). Если для оценки справедливой стоимости используются множественные методы оценки, то результаты (то есть соответствующие показатели справедливой стоимости) должны оцениваться путем рассмотрения целесообразности диапазона значений, обозначенных данными результатами. Оценка справедливой стоимости – это значение в пределах такого диапазона, которое наиболее точно представляет справедливую стоимость в сложившихся обстоятельствах.

Если цена операции представляет собой справедливую стоимость при первоначальном признании и в последующих периодах для оценки справедливой стоимости будет использоваться метод оценки, при котором используются ненаблюдаемые исходные данные, такой метод оценки должен быть откалиброван таким образом, чтобы при первоначальном признании результат, полученный при использовании данного метода оценки, равнялся цене операции. Калибровка гарантирует отражение в методе оценки текущих рыночных условий и помогает Обществу определить, необходимо ли корректировать метод оценки (например, актив или обязательство может иметь характеристику, которая не учитывается данным методом оценки). После первоначального признания при оценке справедливой стоимости с использованием метода или методов оценки, при которых используются ненаблюдаемые исходные данные, Общество должно убедиться в том, что данные методы оценки отражают наблюдаемые рыночные данные (например, цену на аналогичный актив или обязательство) на дату оценки.

Методы оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, должны применяться последовательно. Однако, необходимо вносить изменение в метод оценки или его применение (например, изменение его взвешенного значения при использовании множественных методов оценки или изменение корректировки, применяемой к методу оценки), если такое изменение приводит к получению оценки, равной справедливой стоимости или наиболее точно представляющей ее в сложившихся обстоятельствах. Так может обстоять дело, если, например, имеет место любое из следующих событий:

- 1) развиваются новые рынки;
- 2) становится доступной новая информация;
- 3) ранее используемая информация больше не является доступной;
- 4) усовершенствуются методы оценки; или
- 5) изменяются рыночные условия.

Изменения, возникающие в результате изменения метода оценки или его применения, должны отражаться в учете как изменение бухгалтерской оценки в соответствии с разделом 13 «Изменения в УП, расчетных оценках и ошибки» главы 1. Однако раскрытие информации об изменении бухгалтерской оценки не

требуется в отношении изменений, возникающих в результате изменения метода оценки или его применения.

Исходные данные для методов оценки

Общие принципы

773. Методы оценки, применяемые для оценки справедливой стоимости, должны максимально использовать уместные наблюдаемые исходные данные и минимально использовать ненаблюдаемые исходные данные.

Примеры рынков, на которых исходные данные могут быть наблюдаемыми для некоторых активов и обязательств (например, финансовые инструменты) включают валютные рынки, дилерские рынки, посреднические рынки и рынки «от принципала к принципалу».

Общество должно отбирать исходные данные, совместимые с характеристиками актива или обязательства, которые участники рынка учитывали бы при проведении операции с активом или обязательством. В некоторых случаях такие характеристики приводят к применению корректировки, такой как премия или дисконт (например, премия за контроль или дисконт неконтролирующей доли). Однако, оценка справедливой стоимости не должна включать премию или дисконт, который не согласуется с единицей учета, принятой в данном разделе, который требует или разрешает оценку справедливой стоимости.

Премии или дисконты, которые отражают размер как характеристику пакета акций Общества (особенно, блокирующий фактор, который корректирует котируемую цену актива или обязательства, потому что обычный суточный торговый оборот рынка недостаточен для поглощения того количества активов и обязательств, которое имеется у Общества), нежели как характеристику актива или обязательства (например, премия за контроль при оценке справедливой стоимости контролирующей доли), не должны учитываться при оценке справедливой стоимости. Во всех без исключения случаях при наличии на активном рынке котируемой цены (то есть исходные данные 1 Уровня) на актив или обязательство при оценке справедливой стоимости Общество должно использовать такую цену без корректировки, за исключением случаев, предусмотренных ниже.

Исходные данные, основанные на ценах покупки и продажи

774. Если актив или обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, имеет цену покупки и цену продажи (например, исходные данные дилерского рынка), цена в пределах спреда по спросу и предложению, которая наиболее точно представляет справедливую стоимость в сложившихся обстоятельствах, должна использоваться для оценки справедливой стоимости независимо от того, к какой категории такие исходные данные относятся в

пределах иерархии справедливой стоимости (то есть к 1, 2 или 3 Уровню). Использование цен на покупку по позициям активов и цен на продажу по позициям обязательств, является правом, но не обязательством.

Настоящий раздел не исключает использование среднерыночного ценообразования или иных соглашений о ценах, которые используются участниками рынка в качестве практического подручного средства для оценки справедливой стоимости в пределах спреда по спросу и предложению.

Иерархия справедливой стоимости

775. Для того, чтобы добиться наибольшей последовательности и сопоставимости оценок справедливой стоимости и раскрытия соответствующей информации, настоящий раздел устанавливает иерархию справедливой стоимости, которая подразделяет исходные данные для метода оценки, используемые для оценки справедливой стоимости, на три уровня. Иерархия справедливой стоимости отдает наибольший приоритет котированным ценам (некорректируемым) на активных рынках для идентичных активов или обязательств (исходные данные 1 Уровня) и наименьший приоритет ненаблюдаемым исходным данным (исходные данные 3 Уровня).

В некоторых случаях исходные данные, используемые для оценки справедливой стоимости актива или обязательства, могут быть разделены на категории в пределах различных уровней иерархии справедливой стоимости. В таких случаях оценка справедливой стоимости полностью относится к тому же уровню иерархии справедливой стоимости, к которому относятся исходные данные наиболее низкого уровня, который является существенным для оценки в целом. Определение значимости конкретных исходных данных для оценки в целом требует применения суждения, учитывающего факторы, специфические для актива или обязательства. Корректировки, необходимые для получения оценок, основанных на справедливой стоимости, такие как, расходы на продажу, при оценке справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, не должны учитываться при определении уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относится оценка справедливой стоимости.

Наличие уместных исходных данных и их относительная субъективность могут повлиять на выбор приемлемых методов оценки. Однако, иерархия справедливой стоимости отдает приоритет исходным данным для методов оценки, а не методам оценки, используемым для оценки справедливой стоимости. Например, оценка справедливой стоимости, полученная с использованием метода оценки по приведенной стоимости, может быть отнесена ко 2 Уровню или 3 Уровню, в зависимости от исходных данных, которые являются значимыми для оценки в целом, и уровня в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся эти исходные данные.

Если наблюдаемые исходные данные требуют корректировки с использованием ненаблюдаемых исходных данных, и такая корректировка

приводит к получению значительно более высокой или более низкой оценки справедливой стоимости, получаемая в результате этого оценка будет относиться к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости. Например, если участник рынка учитывал бы влияние ограничения на продажу актива при установлении цены на актив, предприятие корректировало бы котируемую цену с учетом влияния данного ограничения. Если такая котируемая цена представляет собой исходные данные 2 Уровня, а корректировка представляет собой ненаблюдаемые исходные данные, которые являются существенными для оценки в целом, данная оценка относилась бы к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости.

Исходные данные 1 Уровня

776. Исходные данные 1 Уровня – это котируемые цены (некорректируемые) на активных рынках для идентичных активов или обязательств, к которым Общество может получить доступ на дату оценки.

Котируемая цена на активном рынке представляет собой наиболее надежное доказательство справедливой стоимости и должна использоваться для оценки справедливой стоимости без корректировки всякий раз, когда она доступна, за исключением случаев, предусмотренных ниже.

Исходные данные 1 Уровня будут доступны для многих финансовых активов и финансовых обязательств, некоторые из которых могут быть обменены на многочисленных активных рынках (например, на различных биржах). Следовательно, особое внимание в пределах 1 Уровня уделяется определению следующего:

- 1) основной рынок для актива или обязательства или, при отсутствии основного рынка, наиболее выгодный рынок для актива или обязательства; и
- 2) может ли предприятие участвовать в операции с активом или обязательством по цене данного рынка на дату оценки.

Общество должно корректировать исходные данные 1 Уровня только в следующих случаях:

- 1) когда Общество удерживает большое количество аналогичных (но неидентичных) активов или обязательств (например, долговые ценные бумаги), которые оцениваются по справедливой стоимости, а котируемая цена на активном рынке существует, но не является доступной в любой момент, для каждого из данных активов или обязательств по отдельности (то есть при условии наличия большого количества аналогичных активов или обязательств, удерживаемых Обществом, было бы трудно получить информацию о ценах для каждого отдельного актива или обязательства на дату оценки). В таком случае, в качестве практического подручного средства, Общество может оценивать справедливую стоимость, используя альтернативный метод оценки, который не основывается исключительно на котируемых ценах (например, матричное ценообразование). Однако использование альтернативного метода оценки

приводит к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости.

2) когда котируемая цена на активном рынке не представляет собой справедливую стоимость на дату оценки. Так может обстоять дело, когда, например, существенные события (такие как, операции на рынке «от принципала к принципалу», торги на посредническом рынке или объявления) имеют место после закрытия рынка, но до наступления даты оценки. Общество должно установить и последовательно применять политику идентификации таких событий, которые могут повлиять на оценки справедливой стоимости. Однако, если котируемая цена корректируется с учетом новой информации, такая корректировка приводит к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости.

3) при оценке справедливой стоимости обязательства или собственного долевого инструмента Общества с использованием котируемой цены на идентичную единицу, которая продается как актив на активном рынке, и такая цена должна корректироваться с учетом факторов, специфических для единицы или актива. Если корректировка котируемой цены актива не требуется, результатом будет получение оценки справедливой стоимости, относимой к 1 Уровню в иерархии справедливой стоимости. Однако любая корректировка котируемой цены актива приведет к получению оценки справедливой стоимости, относимой к более низкому уровню в иерархии справедливой стоимости.

Если Общество удерживает позицию отдельного актива или обязательства (включая позицию, состоящую из большого количества идентичных активов или обязательств, таких как пакет финансовых инструментов), а актив или обязательство продается на активном рынке, справедливая стоимость данного актива или обязательства должна оцениваться в пределах 1 Уровня в размере суммы, полученной при умножении котируемой цены на отдельный актив или обязательство на их количество, удерживаемое Обществом. Так обстоит дело даже в том случае, если обычный суточный торговый оборот рынка не достаточен для поглощения того количества активов и обязательств, которое имеется у Общества, а размещение заказов на продажу позиций в отдельной операции может повлиять на котируемую цену.

Исходные данные 2 Уровня

777. Исходные данные 2 Уровня – это исходные данные, которые не являются котируемыми ценами, включенными в 1 Уровень и которые прямо или косвенно являются наблюдаемыми для актива или обязательства.

Если актив или обязательство имеет определенный (договорной) период, исходные данные 2 Уровня должны быть наблюдаемыми для практически всего

срока действия актива или обязательства. Исходные данные 2 Уровня включают следующее:

1) котируемые цены на аналогичные активы или обязательства на активных рынках.

2) котируемые цены на идентичные или аналогичные активы или обязательства на рынках, которые не являются активными.

3) исходные данные, за исключением котируемых цен, которые являются наблюдаемыми для актива или обязательства, например:

- ставки вознаграждения и кривые доходности, наблюдаемые с обычно котируемыми интервалами;
- подразумеваемая волатильность; и
- кредитные спреды.

4) подтверждаемые рынком исходные данные.

Корректировки исходных данных 2 Уровня меняются в зависимости от факторов, специфических для актива или обязательства.

Такие факторы включают следующее:

1) состояние или местонахождение актива;

2) степень, в которой исходные данные относятся к единицам, которые сопоставимы с активом или обязательством; и

3) объем или уровень деятельности на рынках, на которых наблюдаются эти исходные данные.

Корректировка исходных данных 2 Уровня, которые являются существенными для оценки в целом, может привести к получению оценки справедливой стоимости, которая относится к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, если для корректировки используются существенные ненаблюдаемые исходные данные.

Исходные данные 3 Уровня

778. Исходные данные 3 Уровня – это ненаблюдаемые исходные данные для актива или обязательства.

Ненаблюдаемые исходные данные должны использоваться для оценки справедливой стоимости в том случае, если уместные наблюдаемые исходные данные не доступны, таким образом учитываются ситуации, при которых наблюдается небольшая, при наличии таковой, деятельность на рынке в отношении актива или обязательства на дату оценки. Однако, цель оценки справедливой стоимости остается прежней, то есть цена выхода на дату оценки с точки зрения участника рынка, который удерживает актив или имеет обязательство. Следовательно, ненаблюдаемые исходные данные должны отражать допущения, которые участники рынка использовали бы при установлении цены на актив или обязательство, включая допущения о риске.

Допущения о риске включают риск, присущий конкретному методу оценки, используемому для оценки справедливой стоимости (такому как

модель ценообразования), и риск, присущий исходным данным метода оценки. Оценка, не включающая корректировку с учетом рисков, не будет представлять оценку справедливой стоимости, если участники рынка будут включать такую корректировку при установлении цены на актив или обязательство. Например, может возникнуть необходимость включить корректировку с учетом рисков при наличии значительной неопределенности оценки (например, в том случае, если произошло значительное снижение объема или уровня деятельности относительно обычной деятельности на рынке в отношении данного актива или обязательства, или аналогичных активов или обязательств, и Общество решило, что цена операции или котируемая цена не представляет собой справедливую стоимость).

Общество должно разработать ненаблюдаемые исходные данные, используя всю информацию, доступную в сложившихся обстоятельствах, которая может включать собственные данные Общества. При разработке ненаблюдаемых исходных данных Общество может отталкиваться от своих собственных данных, но Общество должно корректировать эти данные, если обоснованно доступная информация указывает на то, что другие участники рынка использовали бы другие данные или существует какая-то информация, специфическая для Общества, которая не доступна для других участников рынка (например, синергия, специфическая для Общества). Обществу нет необходимости прилагать чрезмерные усилия, чтобы получить информацию о допущениях участников рынка. Однако Общество должно учитывать всю информацию о допущениях участников рынка, которая является обоснованно доступной. Ненаблюдаемые исходные данные, разработанные в соответствии с вышеописанной процедурой, считаются допущениями участников рынка и удовлетворяют цели оценки справедливой стоимости.

4. Раскрытие информации

779. Общество должно раскрыть информацию, которая помогает пользователям его финансовой отчетности оценить следующее:

1) в отношении активов и обязательств, на повторяющейся или однократной основе отражаемых по справедливой стоимости в отчете о финансовом положении после первоначального признания, методы оценки и исходные данные, используемые для получения данных оценок.

2) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости с использованием значительных ненаблюдаемых исходных данных (3 Уровень), влияние оценок на прибыль или убыток, или прочий совокупный доход за период.

Для того, чтобы выполнить цели, изложенные выше, Фонд должен рассмотреть все следующие вопросы:

1) степень детализации, необходимая для выполнения требований о раскрытии информации;

2) насколько большое значение следует придавать каждому из различных требований;

3) необходимый уровень объединения или детализации информации; и

4) нужна ли пользователям финансовой отчетности дополнительная информация для оценки раскрытой количественной информации.

Если информация, раскрытая в соответствии с настоящим и другими разделами УП Общества, является недостаточной для достижения целей, изложенных выше, то Общество должно раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей.

Общество должно раскрыть, по крайней мере, следующую информацию по каждому классу активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости в бухгалтерском балансе после первоначального признания:

1) в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, оценки справедливой стоимости на конец отчетного периода, а для однократных оценок справедливой стоимости, причины для их получения. Повторяющиеся оценки справедливой стоимости активов или обязательств представляют собой оценки, требуемые или допускаемые другими разделами УП в бухгалтерском балансе на конец каждого отчетного периода. Однократные оценки справедливой стоимости активов или обязательств представляют собой оценки, требуемые или допускаемые другими разделами УП в бухгалтерском балансе при определенных обстоятельствах (например, когда Общество оценивает актив, предназначенный для продажи, по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу, потому что справедливая стоимость актива за вычетом расходов на продажу ниже его балансовой стоимости).

2) в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому относятся данные оценки справедливой стоимости в целом (1, 2 или 3 Уровень).

3) в отношении активов и обязательств, удерживаемых на конец отчетного периода, которые оцениваются по справедливой стоимости на повторяющейся основе, суммы любых переводов между 1 Уровнем и 2 Уровнем в иерархии справедливой стоимости, причины таких переводов и политика Общества в отношении установления того, когда переводы с уровня на уровень, считаются имевшими место. Переводы на каждый уровень должны раскрываться и обсуждаться отдельно от переводов с каждого уровня.

4) в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, относимых ко 2 Уровню и 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, описание метода или методов оценки и исходных данных, использованных в оценке справедливой стоимости. При внесении какого-либо изменения в метод оценки (например, переход от рыночного подхода к доходному подходу или использование дополнительного метода оценки),

Общество должно раскрыть информацию о данном изменении и его причину(ы). В отношении оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, Общество должно предоставить количественную информацию о значительных ненаблюдаемых исходных данных, используемых в оценке справедливой стоимости. Общество не обязано разрабатывать количественную информацию, чтобы выполнить это требование о раскрытии информации, если количественные ненаблюдаемые исходные данные не разрабатываются предприятием при оценке справедливой стоимости (например, когда Общество использует цены предшествующих операций или информацию третьих сторон о ценах, не корректируя ее). Однако, делая такое раскрытие, Общество не может игнорировать количественные ненаблюдаемые исходные данные, которые являются значительными для оценки справедливой стоимости и обоснованно доступными для Общества.

5) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, сверка сальдо на начало периода и сальдо на конец периода, с отдельным раскрытием изменений, имевших место в течение периода, которые относятся к следующему:

- общие доходы или убытки за период, признанные в составе прибыли или убытка, и линейная статья или статьи в составе прибыли или убытка, в которых данные доходы или убытки признаны.

- общие доходы или убытки за период, признанные в составе прочего совокупного дохода, и линейная статья или статьи в составе прочего совокупного дохода, в которых данные доходы или убытки признаны.

- покупки, продажи, выпуск и расчеты (каждый из данных видов изменений раскрывается отдельно).

- суммы любых переводов на 3 Уровень и с 3 Уровня в иерархии справедливой стоимости, причины таких переводов и политика предприятия в отношении установления того, когда переводы с уровня на уровень, считаются имевшими место. Переводы на 3 Уровень должны раскрываться и обсуждаться отдельно от переводов с 3 Уровня.

6) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, сумма общих доходов или убытков за период, включенная в состав прибыли или убытка и относимая на изменение нереализованной прибыли или убытков, относящихся к данным активам и обязательствам, удерживаемым на конец отчетного периода, и линейная статья или статьи в составе прибыли или убытка, в которых нереализованная прибыль или убытки признаны.

7) в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, описание процессов оценки, используемых Обществом (включая, например, то, как Общество принимает решения, связанные с политикой и процедурами

оценки, и анализирует изменения в оценках справедливой стоимости, происходящие от периода к периоду).

8) в отношении повторяющихся оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости:

- в отношении всех таких оценок, подробное описание чувствительности оценок справедливой стоимости к изменениям ненаблюдаемых исходных данных, если изменение таких исходных данных на другую сумму может привести к получению значительно более высокой или более низкой оценки справедливой стоимости. При наличии взаимосвязи между такими исходными данными и другими ненаблюдаемыми исходными данными, используемыми в оценке справедливой стоимости, Общество должно также предоставить описание таких взаимосвязей и того, как они могут усилить или смягчить эффект изменений ненаблюдаемых исходных данных на оценку справедливой стоимости. Для того, чтобы выполнить данное требование о раскрытии информации, подробное описание чувствительности к изменениям ненаблюдаемых исходных данных должно включать, как минимум, ненаблюдаемые исходные данные.

- в отношении финансовых активов и финансовых обязательств, если изменение одного или нескольких ненаблюдаемых исходных данных с целью отражения обоснованно возможных альтернативных допущений значительно изменило бы справедливую стоимость, Общество должно указать данный факт и раскрыть влияние таких изменений. Общество должно раскрыть информацию о том, как было рассчитано влияние изменения с целью отражения обоснованно возможного альтернативного допущения. С этой целью, должно быть принято суждение о значительности такого влияния в отношении прибыли или убытка, и общей суммы активов или общей суммы обязательств, или, если изменения справедливой стоимости признаются в составе прочего совокупного дохода, общей суммы капитала.

9) в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, если текущее использование нефинансового актива отличается от его наилучшего и наиболее эффективного использования, Общество должно раскрыть данный факт и то, почему нефинансовый актив используется не лучшим и наиболее эффективным образом.

Общество должно осуществлять надлежащую классификацию активов и обязательств на основе следующего:

- 1) характер, характеристики и риски актива или обязательства; и
- 2) уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому относится оценка справедливой стоимости.

Возможно, потребуется большее количество классов для оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, потому что данные оценки имеют большую степень неопределенности и субъективности. Надлежащая классификация активов и обязательств, по которым должна быть раскрыта информация об оценках

справедливой стоимости, требует принятия суждения. Класс активов и обязательств зачастую будет требовать более детальной разбивки, чем линейные статьи, представленные в бухгалтерском балансе. Однако, Общество должно предоставлять информацию, достаточную для сверки с линейными статьями, представленными в бухгалтерском балансе. Если каким-либо другим разделом УП оговаривается класс актива или обязательства, Общество может использовать данный класс при раскрытии информации, требуемой в настоящем разделе, если данный класс отвечает требованиям, предусмотренным в этом пункте.

Общество должно раскрыть и последовательно соблюдать свою политику по определению того, когда переводы с уровня на уровень в иерархии справедливой стоимости считаются имевшими место в соответствии с подпунктами описанными выше. Политика в отношении времени признания переводов должна быть одинаковой для переводов на уровни и для переводов с уровней. Примеры положений политики по определению времени переводов включают следующее:

- 1) дата возникновения события или изменения обстоятельств, которые стали причиной перевода.
- 2) начало отчетного периода.
- 3) конец отчетного периода.

Если Общество принимает решение в рамках УП об использовании исключения, предусмотренного выше, Общество должно раскрыть данный факт.

По каждому классу активов и обязательств, не отражаемых по справедливой стоимости в бухгалтерском балансе, но в отношении которых раскрывается справедливая стоимость, Общество должно раскрыть информацию, требуемую в соответствии с подпунктами описанными выше. Однако, Общество не обязано раскрывать количественную информацию о существенных ненаблюдаемых исходных данных, используемых в оценках справедливой стоимости, которые относятся к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, как того требуется выше. В отношении таких активов и обязательств Обществу нет необходимости раскрывать другую информацию, требуемую настоящим разделом.

В отношении обязательства, оцениваемого по справедливой стоимости и выпускаемого с неотделимым требованием обеспечить поддержку кредитного качества третьей стороны, эмитент должен раскрыть факт существования такого требования обеспечить поддержку кредитного качества и тот факт, отражено ли оно в оценке справедливой стоимости данного обязательства.

Общество должно раскрывать количественную информацию, требуемую настоящим разделом, в табличном формате, за исключением случаев, когда другой формат является более приемлемым.

5. Нормативно – правовая база

28. Применение дисконтирования

1. Общие положения

1. Настоящий раздел УП устанавливает основные правила и случаи, в которых Общество применяет дисконтирование к элементам учета для достоверного представления финансового положения.

2. Определения

2. Дисконтирование – определение текущей стоимости будущих финансовых потоков с учетом их номинальной стоимости и периода времени, в течение которого оценивается ее изменение.

Для целей дисконтирования Общество использует формулу:

$PV = FV / (1+i)^n$, где:

PV – текущая стоимость,

FV – будущая стоимость,

i – ставка дисконтирования,

n – срок (число периодов).

3. Ставка дисконтирования – это минимальный размер доходности инвестиций, при котором инвестор предпочтет участие в проекте альтернативному вложению денежных средств при сопоставимом риске.

4. Эффективная процентная ставка – ставка, которая обеспечивает точное дисконтирование ожидаемой суммы будущих денежных выплат или поступлений вплоть до наступления срока погашения по данному финансовому инструменту, либо, когда это уместно, в течение более короткого периода, до чистой балансовой стоимости финансового актива или финансового обязательства.

3. Принципы дисконтирования

5. Текущее использование ресурсов позволяет предпринимать действия, которые с течением времени приведут к росту большего дохода. Исходя из этого, стоимость денежных средств характеризуется возможностью получить дополнительный доход. Чем больше возможная величина дохода, тем выше стоимость денежных средств. Таким образом, стоимость денежных средств определяется упущенной возможностью получить доход в случае наилучшего варианта их размещения. Примером этого может служить размещение денежных средств в качестве вклада в банке под процент вместо их хранения в кассе Общества.

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

7. Для нахождения текущей стоимости будущих денежных потоков используется ставка дисконтирования.

8. Оценка ставки дисконтирования включает оценку временной стоимости денег и риски, специфически присущие каждому конкретному активу или обязательству, т.е. необходимо, чтобы стоимость таких активов и обязательств по состоянию на каждую отчетную дату была равна текущей приведенной стоимости будущих потоков денежных средств связанных с ними.

9. В Обществе, в соответствии с настоящей УП, действуют следующие общие правила дисконтирования:

1) Дисконтирование не осуществляется, если влияние временной стоимости денег несущественно.

2) Процентная часть, образуемая при дисконтировании, начисляется по эффективной процентной ставке. Соответственно, ставка дисконтирования рассчитывается методом сложных процентов.

3) Для финансовых инструментов, приобретаемых в течение финансового года, в качестве периода, для которого определяется ставка дисконтирования, применяется один месяц.

4) Для определения ставки дисконтирования (за исключением особых случаев) применяются рыночные ставки, скорректированные под условия привлечения заемных средств, аналогичные в отношении валюты, срока, типа процентной ставки и других факторов, привлекаемые Обществом с аналогичным рейтингом кредитоспособности.

5) Ставка дисконтирования, применяемая для учета, зависит от кредитоспособности должника. Если дисконтируется дебиторская задолженность, то ставка дисконтирования соответствует процентной ставке, по которой данный контрагент мог бы получить заемные средства на аналогичных условиях. Если дисконтируется кредиторская задолженность, то ставка дисконтирования соответствует процентной ставке, по которой Общество могло бы получить заемные средства на аналогичных условиях.

6) Ставки дисконтирования применяются до вычета налога на прибыль, то есть при оценке ставки учитываются денежные потоки до налогообложения.

7) При оценке ставок дисконтирования не учитываются риски, для которых расчеты будущих потоков денежных средств были скорректированы: если будущие потоки денежных средств рассчитываются в номинальном выражении, то ставка дисконтирования включает в себя эффект роста цен.

10. В дополнение к общим правилам, в таблице представлены правила выбора ставки дисконтирования в зависимости от конкретных объектов учета и событий, предусматривающих дисконтирование.

Таблица. Случаи, предусматривающие дисконтирование

МСФО	Применение дисконтирования	Ставка дисконтирования	Исключения и уточнения
1. Определение первоначальной стоимости финансовых активов и обязательств			
МСБУ(IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	Финансовые активы и обязательства при первоначальном признании оцениваются по справедливой стоимости.	Текущая рыночная процентная ставка для аналогичных финансовых инструментов.	При первоначальном признании финансового актива или обязательства Общество оценивает их по справедливой стоимости, плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, которые не оцениваются по справедливой стоимости через прибыль или убыток, затраты по сделке, прямо связанные с приобретением или выпуском финансового актива.
2. Последующая оценка финансовых активов и обязательств			
МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»	После первоначального признания часть финансовых активов и обязательств продолжает оцениваться по справедливой стоимости, а часть учитывается по амортизируемой стоимости с применением метода эффективной ставки процента.	Для оцениваемых по справедливой стоимости – при первоначальном признании. Для оцениваемых по амортизируемой стоимости – для оценки процентной ставки, по которой стоимость актива или обязательства прирастает при приближении даты погашения, используется преобразованная формула дисконтирования: $i = ((FV/PV)^{(1/n)) - 1$, где FV – будущие платежи по финансовому инструменту; n – число периодов до соответствующего будущего платежа; PV – балансовая стоимость финансового инструмента.	В целях последующих оценок используется классификация финансовых активов по следующим четырем категориям: - финансовые активы и финансовые обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток; - инвестиции, удерживаемые до погашения; - ссуды и дебиторская задолженность; - финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.

МСФО	Применение дисконтирования	Ставка дисконтирования	Исключения и уточнения
3. Учет доходов			
МСБУ (IAS) 18 «Выручка»	Когда контрагенту предоставляется отсрочка оплаты более чем на один год, выручка признается в размере дисконтированной суммы будущих поступлений.	Наиболее надежная оценка доходов рассчитывается из: 1. Ставки, по которой контрагент (покупатель) может привлечь заемные средства на аналогичных условиях;	Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого встречного предоставления. Разница между текущей справедливой стоимостью будущей оплаты и ее номинальной суммой признается в качестве процентного дохода по методу эффективной процентной ставки (то есть таким образом, чтобы умножая каждый отчетный период растущую дебиторскую задолженность на одну и ту же ставку, к дате ее погашения задолженность в учете равнялась номинальной задолженности).
4. Учет запасов			
МСБУ (IAS) 2 «Запасы»	Если договором на приобретение запасов предусмотрена отсрочка оплаты более чем на один год, то стоимость данных запасов определяется как дисконтированная сумма будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за данный объект запасов.	Для дисконтирования выбирается ставка дисконтирования, по которой Общество может привлечь заемные средства на аналогичных условиях.	Приведенная стоимость денежных платежей определяется с использованием эффективной ставки процента.

МСФО	Применение дисконтирования	Ставка дисконтирования	Исключения и уточнения
5. Учет оценочных обязательств			
МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»	Признаваемые долгосрочные резервы учитываются по дисконтированной стоимости.	Текущая рыночная процентная ставка, скорректированная на риски, характерные для таких обязательств.	Дисконтирование применяется как к долгосрочным резервам, увеличивающим расходы отчетного периода, так и к резервам, увеличивающим стоимость активов. К резервам относятся обязательства с неопределенными сроком или суммой исполнения. Дисконтирование применяется как к долгосрочным резервам, увеличивающим расходы отчетного периода, так и к резервам, увеличивающим стоимость активов. Примером последних являются обязательства по выводу объекта из эксплуатации.
6. Убыток от обесценения			
МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов»;	Если балансовая стоимость актива (или единицы, генерирующей денежные потоки), превышает его возмещаемую сумму.	Для оценки ценности использования актива Общество использует средневзвешенную процентную ставку, до вычета налога на прибыль по привлеченным кредитам банков.	Возмещаемая сумма актива представляет собой наибольшую из двух величин: его справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, либо ценности его использования, которая рассчитывается на основе дисконтированной стоимости будущих потоков денежных средств.

МСФО	Применение дисконтирования	Ставка дисконтирования	Исключения и уточнения
7. Учет аренды			
Квалификация вида аренды			
МСБУ (IAS)17 «Аренда»	На момент заключения договора аренды дисконтируется стоимость минимальных арендных платежей.	Ставка, по которой арендатор может привлечь заемные средства на аналогичных условиях	Если на момент заключения договора аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей, то есть сумм, уплата которых потребует от арендатора, плюс дополнительные суммы составляют существенную долю всей справедливой стоимости арендуемого актива, это служит признаком того, что аренда, скорее всего, является финансовой.
Первоначальная оценка объекта финансовой аренды и обязательства в балансе арендатора			
МСБУ (IAS) 17 «Аренда»	На начало аренды арендатор оценивает дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей.	Процентная ставка, заложенная в договоре аренды. Если она не поддается определению, то применяется ставка процента на заемный капитал арендатора, то есть ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если таковую определить невозможно, ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.	Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды — это ставка дисконта, применение которой на начало срока аренды обеспечивает положение, при котором общая дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости равняется сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

МСФО	Применение дисконтирования	Ставка дисконтирования	Исключения и уточнения
Первоначальная оценка дебиторской задолженности по финансовой аренде в балансе арендодателя			
МСБУ (IAS) (IAS) 17 «Аренда»	На начало срока аренды арендодатель оценивает дисконтированную стоимость валовой инвестиции в аренду.	Процентная ставка, подразумеваемая в договоре аренды (см. пункт выше).	Валовые инвестиции в аренду – это совокупность минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде и любой негарантированной ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю, то есть той части ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантировано или гарантировано только стороной, связанной с арендодателем.

11. Случаи, когда дисконтирование не производится:
- 1) учет расходов на реализацию долгосрочных активов, предназначенных для продажи активов;
 - 2) учет пенсионных планов;
 - 3) учет отложенных налоговых активов и обязательств.

4. Нормативно – правовая база

- 1) МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;
- 2) МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы и прекращенная операция»;
- 3) МСБУ (IAS) 2 «Запасы»;
- 4) МСБУ (IAS) 16 «Основные средства»;
- 5) МСБУ (IAS) 17 «Аренда»;
- 6) МСБУ (IAS) 18 «Выручка»;
- 7) МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов»;
- 8) МСБУ (IAS) 37 «Резервы, условные обязательства и условные активы»;
- 9) МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы»;
- 10) МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка»;
- 11) МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная собственность».

Приложение
к Учетной политике акционерного общества
«Қазтеміртранс», утвержденной решением
Совета директоров АО «Қазтеміртранс»
от 17 марта 2014 г.
Протокол № 2

**Классификатор видов ремонтов основных средств
и методические рекомендации по его применению**

Астана, 2014 г.

Оглавление

1. Общие положения	302
2. Термины и определения	302
3. Обозначения	305
4. Порядок классификации затрат	306
4.1.Используемые подходы	306
4.2.Классификация затрат на ремонт – Земляное полотно железных дорог	307
4.3.Классификация затрат на ремонт – Верхнее строение пути	312
4.4.Классификация затрат на ремонт – Искусственные сооружения.....	320
4.5.Классификация затрат на ремонт – Подвижной состав.....	325
4.6.Классификация затрат на ремонт – Электроснабжение железной дороги и Энергетическое хозяйство	333
4.7.Классификация затрат на ремонт – Устройства сигнализации, централизации, блокировки (СЦБ), связи и автоматизированного управления.....	335
4.8.Классификация затрат на ремонт – Здания.....	338
4.9.Классификация затрат на ремонт – Водопроводно- канализационные сооружения и сет.....	356
4.10. Классификация затрат на ремонт – Устройства теплоснабжения	358
4.11. Классификация затрат на ремонт – Автомобильные дороги.....	360
4.12. Классификация затрат на ремонт – Прочие сооружения	363
4.13. Классификация затрат на ремонт – Прочие основныесредства.....	365
5. Внесение изменений и дополнений в Классификатор.....	366
Приложение. Группы основных средств по производственному признаку.....	367

Список Таблиц

Таблица 1 Земляное полотно	309
Таблица 2 Верхнее строение пути	313
Таблица 3 ИССО	322
Таблица 4 Группы ОС по подвижному составу.....	325
Таблица 5 Подвижной состав, имеющий срок службы, превышающий нормативный срок.....	330
Таблица 6 Подвижной состав, имеющий срок службы, не превышающий нормативный срок.....	331
Таблица 7 Группы ОС по электроснабжению и энергетическому хозяйству	333

Таблица 8 Группы ОС по СЦБ, связи и автоматизированного управления ...	335
Таблица 9 Здания.....	341
Таблица 10 Прочие сооружения	363
Таблица 11 Классы ОС по разделам Классификатора и соответствующие им подклассы ОС	367
Таблица 12 Подклассы ОС и соответствующие им Классы ОС по разделам Классификатора.....	369

Общие положения

Классификатор видов ремонтов основных средств и методические рекомендации по его применению (далее – Классификатор) определяет порядок классификации затрат на выполнение работ по ремонту основных средств в части отнесения данных затрат в бухгалтерском учете на увеличение стоимости основных средств или на текущие затраты в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности.

Настоящий Классификатор распространяется на все структурные подразделения Общества.

Термины и определения

Дооборудование – это дополнение основных средств новыми (дополнительными, а не взамен уже существующих) частями, деталями и другими механизмами, которые будут составлять единое целое с этим оборудованием, придадут ему новые дополнительные функции или изменят показатели работы, и раздельное их применение будет невозможно.

Капитализируемые затраты – это затраты на ремонт, реконструкцию, модернизацию и дооборудование, приводящие к изменению нормативных показателей функционирования объектов основных средств. Капитализируемые затраты увеличивают первоначальную стоимость объектов основных средств или признаются как отдельный компонент основных средств и амортизируются в течение предполагаемого срока полезного использования.

Капитальный ремонт зданий и сооружений (комплексный и выборочный) – ремонт здания с целью восстановления его ресурса с заменой при необходимости конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, а также улучшения эксплуатационных показателей.

Капитальный ремонт машин и оборудования – это Комплекс работ по ремонту, осуществляемый для обеспечения исправности и полного или близкого к полному восстановлению объектом ОС своих функций.

Комплекс работ - это работы (работа) по ремонту и/или модернизации, реконструкции, дооборудованию основных средств, направленные на поддержание объектов основных средств в рабочем состоянии (**ремонт**) либо на изменение первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств (**дооборудование, модернизация, реконструкция**). Характеристики ремонтов и межремонтные сроки объектов основных средств определяются по хозяйствам и отражаются в утверждаемых АО «НК «КТЖ» (далее - Общество) Технических регламентах.

Модернизация оборудования – это совокупность работ по усовершенствованию объекта основных средств, приводящая к повышению технического уровня и экономических характеристик объекта, осуществляемая путем замены его конструктивных элементов и систем на более эффективные.

Модернизация железнодорожного подвижного состава – комплекс работ по улучшению технико-экономических характеристик существующего железнодорожного подвижного состава путем замены его составных частей на более совершенные.

Модернизация железнодорожного подвижного состава с продлением срока службы - комплекс работ по улучшению технико-экономических характеристик существующего железнодорожного подвижного состава путем внесения в базовую конструкцию изменений с целью продления срока службы.

Надежность инженерных систем зданий и сооружений – способность системы (объекта) выполнять заданные функции, сохраняя свои основные характеристики (при определенных условиях эксплуатации) в установленных пределах.

Надежность (в железнодорожной технике) – способность объекта выполнять предусмотренные техническими требованиями функции в течение определенной наработки или периода эксплуатации при определенных условиях применения, технического содержания, хранения и транспортирования.

Некапитализируемые затраты – это затраты на ремонт, работы и организационно-технические мероприятия, направленные

- на поддержание основных средств в исправном состоянии
- на восстановление исправного или работоспособного состояния ресурса объекта и его составных частей
- на устранение неисправностей, наличие которых делает невозможным или опасным эксплуатацию объекта
- на предупреждение преждевременного износа объектов основных средств.

Некапитализируемые затраты не увеличивают первоначальную стоимость объектов основных средств и списываются в установленном порядке на текущие расходы.

Реконструкция здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения):

- 1) комплекс операций по переустройству действующего здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения) в целях повышения технического уровня,

улучшения технико-экономических показателей, условий эксплуатации и охраны окружающей среды;

- 2) комплекс строительных работ и организационно-технических мероприятий, связанных с изменением основных технико-экономических показателей (количества и площади квартир, строительного объема и общей площади здания, вместимости или пропускной способности или его назначения).

Реконструкция (модернизация) железнодорожного пути – комплексный ремонт железнодорожного пути, направленный на повышение прочности, несущей способности, стабильности, долговечности и других показателей надежности как железнодорожного пути в целом, так и его составных частей и элементов, обеспечивающих продление продолжительности жизненного цикла, сокращение трудоемкости и стоимости технического обслуживания пути и получение экономического эффекта при его эксплуатации.

Ремонтная документация – техническая документация, содержащая указания по организации ремонта, правила и порядок выполнения капитального, среднего и текущего ремонтов, контроля, регулирования, испытаний, консервации, транспортирования и хранения основных средств после ремонта, монтажа и испытания, а также значения показателей и норм, которым должен удовлетворять объект основных средств после ремонта.

Ремонтопригодность – свойство объекта, характеризующее его приспособленность к восстановлению исправности и сохранению заданной технической характеристики в результате предупреждения, выявления и устранения отказов путем проведения технического обслуживания и ремонта.

Руководство по эксплуатации – документ, содержащий сведения о конструкции, принципе действия, характеристиках (свойствах) объекта основных средств и указания, необходимые для правильной и безопасной эксплуатации (использование по назначению, техническое обслуживание, текущий ремонт, хранение и транспортирование), оценки его технического состояния при определении необходимости отправки в ремонт, а также сведения по утилизации.

Текущий ремонт здания (сооружения, оборудования, коммуникаций, объектов жилищно-коммунального назначения) – комплекс ремонтно-строительных работ по поддержанию эксплуатационных качеств зданий и сооружений путем наладки систем, восстановления защитных покрытий устранения небольших повреждений, частичного восстановления его ресурса с заменой или восстановлением элементов, составных частей ограниченной номенклатуры в объеме, установленном нормативной и технической документацией. Текущий ремонт не приводит к изменению нормативных

показателей функционирования объектов основных средств (в том числе, к продлению полезного срока службы).

Текущий ремонт машин и оборудования – это Комплекс работ по ремонту, осуществляемый для восстановления работоспособности объекта ОС и состоящий в замене и (или) восстановлении его отдельных конструктивных элементов и составных частей. Текущий ремонт не приводит к изменению нормативных показателей функционирования объектов основных средств (в том числе, к продлению полезного срока службы).

Техническое обслуживание зданий - комплекс базовых работ и услуг по контролю за техническим состоянием зданий, проведением технических осмотров, обследованием и инвентаризацией зданий, наладкой и регулировкой инженерного оборудования, подготовкой зданий к сезонной эксплуатации, обеспечением пожарной и газовой безопасности.

Техническая служба – это специалисты подразделений Общества, ответственные за выполнение организационно-технических мероприятий, работ по ремонту, реконструкции, модернизации и дооборудованию объектов основных средств, осуществляющих контроль за ходом таких работ и (или) их приемку.

Техническая документация – нормативные технические документы (Эксплуатационная документация, Ремонтная документация, Руководства по эксплуатации, Правила и т.д.), устанавливающие обязательные для применения и исполнения требования к объектам основных средств в течение всего их жизненного цикла (в процессе проектирования, строительства, монтажа, наладки, эксплуатации, ремонта, хранения, перевозки, демонтажа и утилизации).

Эксплуатационная надежность (в железнодорожной технике)– надежность объекта при его эксплуатации у определенного потребителя при определенных условиях применения на железнодорожном транспорте.

Обозначения

КОС – Классификатор основных средств АО «НК «КТЖ»

ИССО - Искусственные сооружения на железной дороге

ОС – Основные средства

МСФО – Международные стандарты финансовой отчетности

СЦБ - Устройства сигнализации, централизации, блокировки

Порядок классификации затрат

Используемые подходы

Классификация затрат на капитализируемые и некапитализируемые при выполнении Комплекса работ осуществляется в соответствии с настоящим Классификатором и внутренними нормативными документами Общества.

Классификация затрат на выполнение Комплекса работ осуществляется в разрезе основных средств, которые в настоящем Классификаторе сгруппированы по их производственным функциям (в соответствии с Техническими регламентами). В Приложении приводятся наименования подгрупп ОС, используемых в бухгалтерском учете и наименования ОС, используемых в настоящем Классификаторе.

В соответствии с МСФО и Методическими рекомендациями по применению МСФО (IAS) 16 (Рекомендовано к применению Экспертным Советом Министерства финансов Республики Казахстан по вопросам бухгалтерского учета и аудита согласно Протоколу от «24» января 2005 года № 1) затраты на выполнение Комплекса работ капитализируются если они направлены на улучшение состояния объекта для продления срока полезной службы и/или повышение производительности сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей (что ведет к увеличению будущих экономических выгод), а также для поддержания объекта в рабочем состоянии с целью сохранения или восстановления будущих экономических выгод, ожидаемых в соответствии с первоначально рассчитанными нормативными показателями его функционирования.

Затраты на выполнение Комплекса работ, связанных с Модернизацией, Реконструкцией и Дооборудованием капитализируются.

Нормативные показатели функционирования объектов основных средств (далее – нормативные показатели) могут включать:

- технические характеристики объекта
 - (1) мощность
 - (2) скорость движения
 - (3) грузонапряженность
 - (4) способность объекта нести определенные нагрузки и т.п.;
- пространственные характеристики объекта
 - (1) линейные измерения
 - (2) площадь
 - (3) объем и т.п.;
- срок службы объекта (нормативный срок эксплуатации объекта, зафиксированный в технической документации на объект основных средств);

- набор (расширение) функций, выполняемых объектом (технологическое или служебное назначение);
- снижение эксплуатационных затрат;
- другие показатели.

Конкретные нормативные показатели функционирования объектов основных средств определяются в настоящем Классификаторе по группам основных средств.

Для принятия решения о капитализации затрат используются следующие подходы:

1. Для случаев, когда Технические регламенты **дают возможность** оценить изменение нормативных показателей ремонтируемого объекта, используются эти нормативные показатели. Изменение нормативных показателей (например, срок службы, скорость и др.) указывается Технической службой на основании Технических регламентов.

2. Для случаев, когда Технические регламенты **не дают возможность** оценить количественно изменение нормативных показателей, по каждой группе ОС определен Комплекс работ, после проведения которого улучшаются нормативные показатели. В этих случаях Технической службе достаточно указать в документах, связанных с проведением и приемкой работ, конкретный Комплекс работ, приведенный в настоящем Классификаторе.

3. В случаях, когда проведенные работы по ремонту (не вошедшие в Комплекс работ, указанный в Классификаторе) по заключению Технической службы продлевают срок службы отремонтированного объекта в документах, связанных с приемкой работ, указывается решение о продлении срока службы и, соответственно, капитализации затрат.

Таким образом, Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана указать либо изменение нормативного показателя, либо конкретный Комплекс работ. На основании этой информации Бухгалтерская служба в соответствии с настоящим Классификатором принимает решение о классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые.

Классификация затрат на ремонт – Земляное полотно железных дорог

Основные средства, относящиеся к Земляному полотну железных дорог, входят в подкласс основных средств «021 Земляное полотно железных дорог».

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые определены следующие нормативные показатели:

1. Технические характеристики:

G – грузонапряженность (млн. ткм брутто/км год)

V – скорость движения поездов, км/ч

P - нагрузка на ось подвижного состава, кН/ось

M – масса поездов, т.

2. Снижение эксплуатационных затрат.

Затраты по Комплексу работ (Таблица 1), после проведения, которого улучшается один или несколько нормативных показателей, **капитализируются**.

Комплекс работ, относящийся к земляному полотну железных дорог, определен документом «Правила ведения путевого хозяйства» и Инструкцией по содержанию земляного полотна.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать формулировку конкретного Комплекса работ, указанного в Таблице (Таблица 1). Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ, в соответствии с Таблицей (Таблица 1).

Таблица 1 Земляное полотно

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели				Классификация затрат		
		Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
			Г	V	P	M		
1. Реконструкция («лечение») земляного полотна	Реконструкция проводится с целью модернизации, увеличения скорости, пропускной способности, безопасности и надежности на железной дороге	+	+	+	+	+		
<p>Примерный состав работ:</p> <ul style="list-style-type: none"> – проведение противодеформационных мероприятий с устранением дефектов земляного полотна, включая устройство несущего подбалластного слоя из песчано-гравийной смеси и геотекстиля в местах, в которых не обеспечивается несущая способность грунта основной площадки земляного полотна и имеет место повышенная интенсивность расстройств геометрии рельсовой колеи в плане и профиле, а также морозное пучение; – устранение зауженной ширины основной площадки; – уположение откосов насыпей и выемок; – срезка обочин на уровне подошвы новой балластной призмы; – срезка и уборка отложений загрязнителей балласта 	<p>В результате реконструкции происходит изменение одного или нескольких параметров:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ изменение категории пути ▪ повышение грузоподъемности искусственных сооружений ▪ повышение осевых и погонных нагрузок; 							

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели				Классификация затрат		
		Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
			Г	V	P	M		
на откосах выемок, насыпей и в нулевых местах;								
<ul style="list-style-type: none"> – раскрытие заработанных нулевых мест и мелких выемок; – восстановление водоотводов и дренажей, устройство новых с использованием прогрессивных конструкций водоотводных лотков и дренажей при изменении в процессе эксплуатации гидрологической ситуации; – устройство подкюветных дренажей и лотков у платформ на станциях; – устройство защитных сооружений на скально-обвальных и лавиноопасных участках. – При проведении реконструкции эксплуатируемого земляного полотна могут выполняться и другие работы, предусмотренные проектной документацией. 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ изменение пространственных характеристик (плана и профиля пути, геометрии балластной призмы, земляного полотна, негабаритных мест); ▪ изменение конструкции пути с устройством новых водоотводных, защитных и укрепительных сооружений. 							
2. Расширение скальных снеготранспортируемых выемок, пескозащитные мероприятия	Предназначено для: <ul style="list-style-type: none"> ▪ обеспечения безопасности движения поездов; ▪ снижению затрат на текущее содержание пути. 	+					+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели				Классификация затрат		
		Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
			Г	V	P	M		
3. Текущее содержание земляного полотна	Предназначено для обеспечения безопасного и бесперебойного движения поездов с максимальными допускаемыми скоростями.						+	

Классификация затрат на ремонт – Верхнее строение пути

Основные средства, относящиеся к верхнему строению пути, входят в подкласс основных средств «022 Верхнее строение пути железных дорог (балласт, шпалы, рельсы со скреплением, стрелочные переводы и другие элементы)».

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые определен Комплекс работ, относящийся к Верхнему строению пути (Таблица 2), после проведения которого улучшается один или несколько следующих нормативных показателей:

1. Технические характеристики:

Г – грузонапряженность (млн. ткм брутто/км год)

V – скорость движения поездов, км/ч

P - нагрузка на ось подвижного состава, кН/ось

M – масса поездов, т.

2. Срок службы

3. Снижение эксплуатационных затрат.

Комплекс работ соответствует новому проекту документа «Правила ведения путевого хозяйства».

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать формулировку конкретного Комплекса работ, указанного в Таблице (Таблица 2). Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ, в соответствии с Таблицей (Таблица 2).

Таблица 2 Верхнее строение пути

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели				Классификация затрат			
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
Реконструкция железнодорожного пути	<p>Предназначена для:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ изменения категории пути ▪ повышения грузоподъемности искусственных сооружений ▪ повышения осевых и погонных нагрузок ▪ изменения пространственных характеристик (плана и профиля пути, геометрии балластной призмы, земляного полотна, негабаритных мест), ▪ изменения конструкции пути с устройством новых водоотводных, защитных и укрепительных сооружений. 			+	+	+	+	+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
<p>Сплошная замена рельсовой колеи:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на новые более мощные конструкции; – на новых материалах; – на старогодные более мощные конструкции; – на старогодных материалах в сочетании с новыми. 	<p>Предназначена для обновления рельсов (стрелочных переводов) с целью повышения эффективности использования ресурса каждого элемента верхнего строения пути.</p>				+	+	+	+	
<p>Сплошная замена рельсовых опор:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на новые более мощные конструкции (деревянных шпал на железобетонные шпалы); – на новых материалах; – на старогодные более мощные конструкции; – на старогодных материалах в сочетании с новыми. 	<p>Предназначена для обновления шпал и промежуточных креплений с целью повышения эффективности использования ресурса каждого элемента верхнего строения пути.</p>				+	+		+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
<p>Сплошная замена стрелочного перевода:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на новые (металлические части); – на старогодные более мощной конструкций (металлическая часть); – на старогодные отремонтированные (металлические части). 	<p>Предназначена для обновления рельсов (стрелочных переводов) с целью повышения эффективности использования ресурса каждого элемента верхнего строения пути.</p>							+	
<p>Сплошная замена переводных брусьев:</p> <ul style="list-style-type: none"> – на новые; – на железобетонные 	<p>Предназначена для повышения надежности стрелочных переводов, удовлетворяющих установленным нагрузкам на ось и скоростям движения поездов.</p>							+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
Сплошная замена балластной призмы (постановка на щебень)	Предназначена для повышения несущей способности балластной призмы и земляного полотна, включая основную площадку.				+	+		+	
Капитальный ремонт ⁶⁸ пути на новых материалах	Предназначен для полной замены выработавшей ресурс рельсошпальной решетки и восстановления несущей способности балластной призмы				+	+		+	
Капитальный ремонт ⁶⁹ переездных настилов					+	+		+	
Капитальный ремонт пути на старогодных материалах в сочетании с новыми					+	+		+	

⁶⁸Производится при наступлении критериев сплошной замены рельсовой колеи и рельсовых опор в интервале от одного до трех лет на одном и том же участке пути

⁶⁹Производится при наступлении критериев сплошной замены рельсовой колеи и рельсовых опор в интервале от одного до трех лет на одном и том же участке пути

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
Репрофилирование рельсов, лежащих в пути	Предназначено для продления срока службы и надежности, удовлетворяющих установленным нагрузкам на ось и скоростям движения поездов.								+
Средний ремонт пути	Предназначен для восстановления несущей способности балластной призмы, замены дефектных шпал и элементов креплений и повышения степени равнопрочности верхнего строения пути.								+
Планово-предупредительная выправка пути с применением механизированных комплексов	Предназначена для восстановления равноупругости подшпального основания и уменьшения степени неравномерности отступлений от норм содержания пути по уровню и в плане, а также просадок пути с локальной очисткой и заменой балласта.								+

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
Сплошная замена рельсов с боковым износом в кривых	Предназначена для повышения работоспособности железнодорожного пути, удовлетворяющей установленным нагрузкам на ось и скоростям движения поездов.								+
Сплошная замена промежуточных рельсовых скреплений (как новых, так и старогонных)	Предназначена для ликвидации пришедшего в негодность промежуточного скрепления и восстановления работоспособности рельсовых плетей.								+
Шлифование рельсов	Предназначено для продления срока службы и надежности, удовлетворяющих установленным нагрузкам на ось и скоростям движения поездов								+
Сварка или наплавка рельсов, крестовин, других элементов стрелочных переводов	Предназначена для восстановления работоспособности элементов верхнего строения пути и стрелочного перевода								+

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Снижение эксплуат. затрат	Увеличение срока службы	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
Ремонт рельсов, креплений, шпал, переводных и мостовых брусьев, устройств защиты пути и стрелочных переводов от снега (снеговые и ветровые заборы, оборудование по обдувке и обогреву стрелок и др.) в пределах текущего содержания пути	Предназначен для восстановления работоспособности элементов верхнего строения пути и стрелочного перевода								+
Текущее содержание пути	Предназначено для обеспечения безопасного и бесперебойного движения поездов с максимальными допускаемыми скоростями								+

Классификация затрат на ремонт – Искусственные сооружения

Основные средства, относящиеся к ИССО, входят в подкласс основных средств «024 Искусственные сооружения».

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к ИССО, разделен на три группы (Таблица 3):

- Реконструкция ИССО
- Капитальный ремонт
- Текущее содержание.

После проведения Реконструкции ИССО и Капитального ремонта улучшается один или несколько следующих нормативных показателей:

1. Технические характеристики:

Г – грузонапряженность (млн. ткм брутто/км год)

V – скорость движения поездов, км/ч

P - нагрузка на ось подвижного состава, кН/ось

M – масса поездов, т.

2. Срок службы

3. Снижение эксплуатационных затрат.

Комплекс работ, относящийся к реконструкции, определен документом «Правила ведения путевого хозяйства».

Капитальный ремонт и Текущее содержание определены в соответствии с Инструкцией по содержанию искусственных сооружений (ЦП- 628/-78-03).

После проведения реконструкции улучшаются все используемые технические характеристики:

Г – грузонапряженность (млн. ткм брутто/км год)

V – скорость движения поездов, км/ч

P - нагрузка на ось подвижного состава, кН/ось

M – масса поездов, т.

После проведения капитального ремонта улучшаются следующие технические характеристики.

V – скорость движения поездов, км/ч

P - нагрузка на ось подвижного состава, кН/ось

Затраты на реконструкцию и капитальный ремонт капитализируются.

Затраты по текущему содержанию ИССО не капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать формулировку конкретного Комплекса работ, указанного в Таблице (Таблица 3). Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ, в соответствии с Таблицей (Таблица 3).

Таблица 3 ИССО

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Увеличение срока службы	Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
1. Реконструкция									
1.1. Замена фильтрующих насыпей на мосты и трубы	Повышение несущей способности грунтов основной площадки земляного полотна и понижение интенсивность расстройств геометрии рельсовой колеи в плане и профиле			+	+	+	+	+	
1.2. Переустройство искусственных сооружений	Увеличение скоростей движения и действующих на них нагрузок			+	+	+	+	+	
1.3. Усиление слабых элементов и частей сооружений	Снижение затрат на текущее содержание пути, например, устройство переходных участков пути переменной жесткости на подходах к мостам (путепроводам)		+	+	+	+	+	+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Увеличение срока службы	Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
1.4. Удлинение водопропускных труб при уширении основной площадки земляного полотна и уположение откосов	Предназначено для - обеспечения безопасности движения поездов; - снижения затрат на текущее содержание пути		+	+	+	+	+		
1.5. Частичное переустройство сооружений	Предназначено для - обеспечения безопасности движения поездов; - снижения затрат на текущее содержание пути. Например, увеличение водопропускной способности малых мостов и труб.		+	+	+	+	+		
2. Капитальный ремонт	Обновление (замена) элементов сооружения, поддержание их прочностных характеристик и продление срока службы сооружений	+			+	+		+	
3. Текущий ремонт сооружений, в том числе, снего-, ветро-, песко заборов, скотоизгороди								+	

Комплекс работ	Цель проведения работ	Нормативные показатели						Классификация затрат	
		Увеличение срока службы	Снижение эксплуат. затрат	Технические характеристики				Капитализируемый	Некапитализируемый
				Г	V	P	M		
4. Текущее содержание (надзор и работы по текущему содержанию) ИССО									+

Классификация затрат на ремонт – Подвижной состав

Основные средства, относящиеся к подвижному составу, входят в следующие подклассы основных средств в соответствии с КОС:

Таблица 4 Группы ОС по подвижному составу

Подвижной состав	Подкласс ОС в соответствии с КОС
1. Вагоны	
1.1. Вагоны грузовые <ul style="list-style-type: none"> ▪ Крытые ▪ Полувагоны ▪ Платформы ▪ Цистерны ▪ Хоппер-дозаторы ▪ Специальные вагоны <ul style="list-style-type: none"> ○ для перевозки контейнеров (фитинговые платформы), автомобилей, леса, скота, вагоны для перевозки бумаги и т. д. ○ битумовозы ○ транспортёры ○ сборно-раздаточные вагоны 	053 Вагоны грузового парка
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Рефрижераторы 	052 Специальный подвижной состав
1.2. Вагоны пассажирские всех видов	054 Вагоны пассажирского парка и вагоны - пассажирские специальные
2. Специальный подвижной состав	
2.1. Специальный самоходный подвижной состав (ССПС)	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Мотовозы (дрезины), специальные автомотрисы для перевозки необходимых для производства работ материалов, или доставки работников предприятий железнодорожного транспорта к месту работы <ul style="list-style-type: none"> – дрезина; – автомотриса пассажирская; – мотовоз погрузочно-транспортный 	052 Специальный подвижной состав
<ul style="list-style-type: none"> ▪ мотовозы, дрезины, специальные автомотрисы для измерения параметров пути и дефектоскопирования <ul style="list-style-type: none"> – автомотриса дефектоскопная 	055 Прочие транспортные средства и комплектные части подвижного состава и 042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Путьевые машины, имеющие автономный двигатель с тяговым приводом в транспортном режиме <ul style="list-style-type: none"> – рихтовочная машина; – выправочно-подбивочно-рихтовочная машина для пути; – выправочно-подбивочно-рихтовочная машина для стрелок; 	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта

Подвижной состав	Подкласс ОС в соответствии с КОС
<ul style="list-style-type: none"> – динамический стабилизатор; – планировщик балласта; – щебнеочистительная машина; – шпалозаменяющая и погрузочная машина; – машина для замены шпал; – шпалоподбивочная машина; – тягово-энергетическая установка; – путевая рельсосварочная самоходная машина; – путевой тяговый модуль; – путевой машинный гайковерт; – рельсоочистительная машина; – рельсошлифовальная машина; – рельсосмазыватель на базе локомотива; – кран на железнодорожном ходу; – рельсовый автобус; – моторная платформа 	
2.2. Специальный несамоходный подвижной состав	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ железнодорожно-строительные машины без тягового привода в транспортном режиме, прицепы и другой специальный подвижной состав, предназначенный для производства работ по содержанию, обслуживанию и ремонту сооружений и устройств магистральной железнодорожной сети, включаемые в хозяйственные поезда <ul style="list-style-type: none"> – снегоуборочная машина; – снегоочиститель; – струг снегоочиститель; – электробалластер; – укладочный кран; – путерихтовочная машина системы Балашенко; – состав для засорителей; – машина кюветно-траншейная; – выпровочно – подбивочно отделочная машина; – заправщик бровки; – подрезчик балласта; – щебеноочистительная машина; 	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
<ul style="list-style-type: none"> – вагоны – путеизмерители 	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
<ul style="list-style-type: none"> – вагоны – дефектоскопы, мостоиспытательные, динамометрические, весопроберочные, контрольные весовые платформы, вагоны – лаборатории, 	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
<ul style="list-style-type: none"> – вагоны технической учебы 	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта

Подвижной состав	Подкласс ОС в соответствии с КОС
– вагоны механизированных промывочно-пропарочных и промывочно-ремонтных поездов, восстановительных поездов, поливочных поездов	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
– специально-технический вагон; – специальная платформа для размещения и доставки техники восстановительных поездов; – специальный крытый вагон для размещения и доставки оборудования восстановительных поездов	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
– специальный вагон для размещения дизель-электростанций и технических средств	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
– специальный вагон-гараж для размещения и доставки техники восстановительных и пожарных поездов; – специальная пожарная цистерна	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
2.3. Съёмные подвижные единицы	
<ul style="list-style-type: none"> ▪ съёмные дрезины ▪ ремонтные вышки, на электрифицированных участках ▪ путевые вагончики 	055 Прочие транспортные средства и комплектные части подвижного состава
<ul style="list-style-type: none"> ▪ путеизмерительные тележки и дефектоскопные тележки, которые снимаются с пути обслуживающими их работниками вручную 	045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
3. Тяговый подвижной состав	
3.1. Тепловозы магистральные	051 Подвижной состав железнодорожного транспорта
3.2. Тепловозы маневровые	
3.3. Электровозы	051 Подвижной состав железнодорожного транспорта
3.4. Электропоезда	051 Подвижной состав железнодорожного транспорта
3.5. Дизель-поезда	052 Специальный подвижной состав
3.6. Рельсовый автобус	052 Специальный подвижной состав

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые ОС, относящиеся к подвижному составу, разделены на три группы:

1. Подвижной состав, имеющий срок службы, превышающий нормативный срок
2. Подвижной состав, имеющий срок службы, не превышающий нормативный срок
 - 2.1. морально-устаревший
 - 2.2. отвечающий современным требованиям.

Для Подвижного состава, имеющего срок службы, превышающий нормативный срок, Технические регламенты дают возможность оценить изменение нормативного показателя – **срока службы** в результате проведения Комплекса работ.

В Таблице ниже (Таблица 5) приводятся справочные сведения о виде подвижного состава и работах, приводящих к изменению срока службы. Увеличение **срока службы** осуществляется в соответствии со следующими Техническими регламентами:

1. Приказ Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 26 февраля 2011 года № 93 «Об утверждении Правил продления сроков службы грузовых и пассажирских вагонов и тягового подвижного состава» (с изменениями и дополнениями от 28.09.2011 г.)
2. Приказ и.о. Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 10 мая 2011 года № 261 «Об утверждении Правил технической эксплуатации железнодорожного транспорта»
3. Положение о продлении срока службы грузовых вагонов курсирующих в международном сообщении, утверждённое Советом по железнодорожному транспорту государств - участников Содружества, протокол № 52 от 13 - 14 мая 2010 года.

Для Подвижного состава, имеющего срок службы, не превышающий нормативный срок, Комплекс работ с капитализацией затрат, включает:

- Модернизацию и/или Дооборудование – для морально устаревшего
- Дооборудование – для отвечающего современным требованиям.

В Таблице (Таблица 6) приводится объем работ, относящийся к модернизации и дооборудованию.

Затраты на другие ремонтные работы – не капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана:

1) Для подвижного состава, имеющего срок службы, превышающий нормативный срок указать изменяется ли в результате работ срок службы объекта в соответствии с Техническими регламентами, и, если изменяется, то указать новый назначенный срок службы. Указание на новый назначенный срок службы должно последовательно использоваться во всех документах

(Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Для подвижного состава, имеющего срок службы, не превышающий нормативный срок, использовать формулировку конкретного Комплекса работ, указанного в Таблице (Таблица 6). Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

2) **Бухгалтерская служба** при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ, в соответствии с Таблицей ниже (Таблица 6) или при увеличении срока службы.

Таблица 5 Подвижной состав, имеющий срок службы, превышающий нормативный срок

Комплекс работ	Вид подвижного состава	Основание
ТО-8, ТОУ-8. КР Модернизация	1. Тяговый подвижной состав 1.1. Тепловозы магистральные 1. ТЭ10 всех модификаций 2. ТЭП 70, а также переоборудованные в рельсосмазыватель, для работы с путевыми машинами и снегоочистителями 1.2. Тепловозы маневровые ЧМЭЗ, ТЭМ2 всех модификаций 1.3. Электровозы 1 ВЛ всех модификаций 2 ВЛ, переоборудованные в рельсосмазыватель 1.4. Электropоезда ЭР, ЭД всех модификаций 1.5. Дизель-поезда ДР всех модификаций	Приказ Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 26 февраля 2011 года № 93 «Об утверждении Правил продления сроков службы грузовых и пассажирских вагонов и тягового подвижного состава» (с изменениями и дополнениями от 28.09.2011 г.) Положение о продлении срока службы грузовых вагонов курсирующих в международном сообщении, утверждённое Советом по железнодорожному транспорту государств - участников Содружества, протокол № 52 от 13 - 14 мая 2010 года
КРП Модернизация	2. Вагоны 2.1. Вагоны грузовые всех видов 2.2. Вагоны пассажирские всех видов	
Работы по продлению срока службы	3. Специальный подвижной состав	Приказ и.о. Министра транспорта и коммуникаций Республики Казахстан от 10 мая 2011 года № 261 «Об утверждении Правил технической эксплуатации железнодорожного транспорта»

Таблица 6 Подвижной состав, имеющий срок службы, не превышающий нормативный срок

Комплексы работ	Вид подвижного состава	Работы	Классификация затрат	
			Капитализируемый	Некапитализируемый
Модернизация	<p>1. Тяговый подвижной состав</p> <p>1.1. Тепловозы магистральные ТЭ33А</p> <p>1.2. Тепловозы маневровые СКД6, ТЭМ18</p> <p>1.3. Электровозы КЗ4А, КЗ8А</p> <p>1.4. Электропоезда ЭД, SKODA, PEZA и др</p> <p>1.5. Дизель-поезда рельсовые автобусы, SKODA, PEZA</p> <p>2. Вагоны</p> <p>2.1. Вагоны грузовые</p> <p>2.2. Вагоны пассажирские всех видов</p> <p>2.3. вагоны-путеизмерители, автомотрисы, дефектоскопные вагоны, вагоны-лаборатории</p> <p>3. Специальный подвижной состав</p>	Замена составных частей на более совершенные, приводящая к улучшению технико-экономических характеристик	+	
Дооборудование		<p>Установка GPS систем, автоматизированных систем управления</p> <p>Установка современных диагностических средств измерительного оборудования путеизмерительных вагонов, автомотрис, дефектоскопных вагонов</p>	+	

Комплекс работ	Вид подвижного состава	Работы	Классификация затрат	
			Капитализируемый	Некапитализируемый
Другие ремонтные работы		В соответствии с Техническими регламентами		+

Классификация затрат на ремонт – Электроснабжение железной дороги и Энергетическое хозяйство

Основные средства, относящиеся к Электроснабжению железной дороги и Энергетическому хозяйству, входят в следующие подклассы основных средств в соответствии с КОС:

Таблица 7 Группы ОС по электроснабжению и энергетическому хозяйству

Перечень ОС	Подгруппа КОС
Оборудование тяговых подстанций: – Генераторы электростанций – Трансформаторы – Выключатели – Разрядники – Выпрямители – Разъединители	«041 Силовые машины и оборудование» «043 Рабочие машины и оборудование специального назначения»
Распределительные устройства тяговых подстанций и контактной сети	«041 Силовые машины и оборудование»
Контактная сеть электрифицированных железных дорог	«031 Контактная сеть электрифицированных железных дорог»
Низко- и высоковольтные воздушные линии электропередач	«032 Низко- и высоковольтные воздушные линии электропередач»
Кабельные линии электропередач	«033 Кабельные линии электропередач»
Остальные передаточные устройства	«038 Остальные передаточные устройства»

Система электроснабжения и энергетического хозяйства является сложной многокомпонентной технической структурой с различными сроками эксплуатации, уровнями надежности, повреждаемости и ремонтпригодности элементов.

Устройства электроснабжения и энергетического хозяйства должны обеспечивать бесперебойное и надежное электроснабжение электроподвижного состава, устройств СЦБ, связи, а также всех остальных потребителей железнодорожного транспорта.

Используемый нормативный показатель – Эксплуатационная надежность.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным основным средствам разделен на три группы:

- Текущее содержание.
- Капитальный ремонт.
- Модернизация и/или Дооборудование.

Затраты на Текущее содержание не капитализируются.

По мере износа оборудования и роста числа отказов возникает необходимость поэлементного целевого **Капитального ремонта**.

Выделены следующие работы, относящиеся к Капитальному ремонту, которые приводят к повышению эксплуатационной надежности, и, соответственно затраты на проведение которых, капитализируются:

- замена воздушных линий на кабельные;
- замена опор воздушных линий передач.

Остальные затраты, связанные с Капитальным ремонтом не капитализируются.

Затраты на Модернизацию и/или Дооборудование капитализируются.

Примерами Модернизации являются:

- замена существующих проводов в случае увеличения нагрузки на линии с целью соответствия нагрузкам;
- замена изоляторов на изоляторы с улучшенными диэлектрическими показателями для контактной сети, для высоковольтных линий электропередачи.

Примерами Дооборудования являются:

- усиление изоляции путем увеличения количества изоляторов в гирлянде (контактная сеть переменного тока).

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущее содержание.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Модернизация и/или Дооборудование.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ.

Классификация затрат на ремонт – Устройства сигнализации, централизации, блокировки (СЦБ), связи и автоматизированного управления

Основные средства, относящиеся к СЦБ, связи и автоматизированному управлению входят в подкласс основных средств в соответствии с КОС (Таблица 8):

Таблица 8 Группы ОС по СЦБ, связи и автоматизированного управления

Перечень ОС	Подгруппа ОС в соответствии с КОС
01. Автоблокировка	045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
02. Полуавтоматическая блокировка	
03. Электрожелезнодорожная система	
04. Автоматическая локомотивная сигнализация	
05. Электрическая централизация стрелок и сигналов	
06. Диспетчерская централизация	
07. Маршрутно-контрольные устройства	
08. Автоматическая переездная сигнализация с авто- или электрошлагбаумом	
09. Устройства механизированных и автоматизированных горок	
10. Приборы Обнаружения Нагретых Аварийных Букс - ПОНАБ (ДИСК), КТСМ	
11. Телеграфная связь	043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
12. Дальняя телефонная связь	
13. Местная телефонная связь	
14. Стрелочная и внутростанционная диспетчерская связь	
Коммутаторы стрелочной связи	043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
Телефонные аппараты	
Внутренняя проводка абонентских пунктов	
Воздушная и кабельная сеть	034 Воздушные линии связи 035 Кабельные линии связи
15. Внутриобъектовая диспетчерская связь	043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
16. Избирательная телефонная связь	
17. Воздушные линии связи	034 Воздушные линии связи
18. Кабельные линии связи	035 Кабельные линии связи
19. Станционная и поездная радиосвязь	043 Рабочие машины и оборудование

Перечень ОС	Подгруппа ОС в соответствии с КОС
20. Магистральная и дорожная коротковолновая радиосвязь	специального назначения
21. Широковещательные радиоузлы	
22. Устройства громкоговорящего оповещения в парках станции и на вокзалах	
23. Фидерные и абонентские радиотрансляционные линии	
24. Устройства радиорелейной связи	
Аппаратура радиорелейных станций	043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
Антенно-фидерные сооружения	023 Сооружения транспортного хозяйства
25. Устройства автоматики обслуживания пассажиров	041 Силовые машины и оборудование
26. Электропитающие устройства	041 Силовые машины и оборудование

Системы СЦБ, связи и автоматизированного управления являются сложной многокомпонентной технической структурой с различными сроками эксплуатации, уровнями надежности, повреждаемости и ремонтпригодности элементов.

Устройства СЦБ, связи и автоматизированного управления должны обеспечивать безопасность движения на железнодорожном транспорте.

Системы СЦБ регулируют движения поездов на железной дороге. Системы СЦБ позволяют увеличить пропускную и провозную способность железных дорог, эффективность использования всех технических средств железнодорожного транспорта, повысить перерабатывающую способность сортировочных и грузовых станций, безопасность движения поездов.

Устройства связи позволяют вести оперативное управление и координировать работу подразделений железнодорожного транспорта.

Используемый нормативный показатель – Эксплуатационная надежность.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным основным средствам разделен на три группы:

- Текущий ремонт.
- Капитальный ремонт.
- Модернизация.

Затраты на текущий ремонт – **не капитализируются.**

Выделены следующие работы, относящиеся к Капитальному ремонту, которые приводят к повышению эксплуатационной надежности, и, соответственно затраты на проведение которых, **капитализируются**:

- **замена воздушных линий на кабельные;**
- **замена опор воздушных линий передач.**

При остальных видах работ Капитального ремонта производятся единичные замены оборудования или элементов систем. В силу того, что замена отдельных элементов данных систем не приводит к повышению первоначального уровня принятого нормативного показателя, затраты на такие работы, входящие в состав Капитального ремонта **не капитализируются**.

Затраты на Модернизацию **капитализируются**.

Примерами Модернизации являются:

- Замена систем автоблокировки релейно-контактного типа на микропроцессорные (компьютерные) элементные.
- Замена стрелочных электроприводов на другой тип в количестве более 50% от общего объема.

При проведении модернизации эксплуатируемого объекта основного средства СЦБ могут выполняться и другие работы, предусмотренные проектной документацией, подлежащие капитализации.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки;

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Модернизация.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ.

Классификация затрат на ремонт – Здания

Основные средства, относящиеся к Зданиям, входят в подклассы основных средств «011 Здания кроме жилых», «012 Жилые здания».

Здание состоит из набора (комплекса) конструктивных элементов с различным сроком службы. Сроки службы зданий определяются долговечностью основных несущих конструкций (конструктивные элементы). Конструктивные элементы здания по признаку долговечности подразделяются на две группы:

- несменяемые элементы, от долговечности которых зависит срок службы всего здания: например, фундамент, стены, перекрытия, колонны;
- элементы здания, которые полностью или частично заменяются несколько раз во время службы основных несменяемых конструкций здания.

Снижение эксплуатационных затрат достигается обеспечением эквивалентных и возможно больших сроков службы различных элементов здания, придания им качеств ремонтпригодности, чтобы не удорожать и не усложнять их ремонт разрушением смежных элементов, срок службы которых еще не истек. Наибольший резерв экономии эксплуатационных затрат заключается в повышении надежности и долговечности кровли, полов и их оснований, стыков панелей фактурного слоя, эксплуатационные затраты на которые оставляют более половины всех затрат на эксплуатацию здания.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к Зданиям, разделен на пять групп:

- Техническое обслуживание.
- Текущий ремонт.
- Капитальный ремонт, затраты на который капитализируются.
- Капитальный ремонт, затраты на который не капитализируются.
- Реконструкция.

Принятие решения о капитализации затрат на ремонт зависит от состояния конструктивного элемента или систем инженерного оборудования в отношении которых осуществляются ремонтные работы. **Состояние конструктивного элемента или систем инженерного оборудования определяется техническими службами в процессе обследования.**

Затраты на Техническое обслуживание и Текущий ремонт не капитализируются.

Затраты, связанные с проведением работ при Капитальном ремонте, которые направлены на частичную или полную замену конструктивного элемента и системы инженерного оборудования, капитализируются. Основные

параметры, характеризующие состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, требующих их полной или частичной замены приведены в графе 2 Таблицы 9 (Таблица 9 Здания).

Затраты на Реконструкцию капитализируются.

Примерами Реконструкции зданий являются:

- изменение технологического или служебного назначения здания;
- изменение планировки помещений, не влияющее на прочность здания, а при наличии необходимых обоснований и согласований, возведение встроенно-пристроенных помещений или их частичная разборка;
- повышение уровня инженерного оборудования, например:
 - замена участков трубопровода трубами большего диаметра;
 - увеличение сечения проводов на электрических сетях и линиях связи
 - замена печного отопления центральным с устройством котельных, теплопроводов и тепловых пунктов;
 - оборудование системами холодного и горячего водоснабжения, канализации, газоснабжения с присоединением к существующим магистральным сетям;
 - устройство газоходов, водоподкачек, бойлерных;
 - устройство лифтов, мусоропроводов, систем пневматического мусороудаления;
 - перевод существующей сети электроснабжения на повышенное напряжение;
 - устройство систем противопожарной автоматики и дымоудаления;
 - устройство теле- и радиоантенн коллективного пользования, подключение к телефонной и радиотрансляционной сетям;
 - автоматизация и диспетчеризация отопительных котельных, тепловых сетей, тепловых пунктов и инженерного оборудования жилых домов;
- улучшение архитектурной выразительности зданий;
- благоустройство территории, например:
 - замощение, асфальтирование, озеленение, устройство ограждений, дровяных сараев;
 - покрытие булыжных или щебеночных отмосток асфальтом;
 - оборудование детских, спортивных (кроме стадионов) и хозяйственно-бытовых площадок.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ по реконструкции, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на который капитализируются.

3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на который не капитализируются.

4. Реконструкция.

В случае указания (формулировки) на Капитальный ремонт, затраты на который капитализируются, Техническая служба дополнительно должна указать состояние конструктивного элемента или системы инженерного оборудования по результатам проведенного обследования до ремонта, в соответствии с формулировкой, приведенной в Таблице (Таблица 9). Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Аналогичные формулировки должны использоваться во всех документах (Заявка, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании формулировки, указанной Технической службой.

Таблица 9 Здания

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
<i>1. Фундамент</i>				
1.1.	Фундаменты столбчатые деревянные с забиркой	Поражение забирки гнилью, обрастание мхом нижней части цоколя, коробление и отставание досок. Мелкие повреждения верхней части столбов.	Полная замена забирки, ремонт оголовков столбов и др. работы	Повреждения на площади до 50%
		Искривление горизонтальных линий стек, осадка отдельных участков здания. Поражение гнилью, жучком, частичные разрушения забирки и столбов.	Замена столбов и забирки и др. работы	
1.2.	Фундаменты столбчатые каменные с кирпичным цоколем	Перекосы, выпучивание цоколя, трещины, сколы и выпадение камней в надземной части столбов	Замена цоколя, ремонт верхней части фундаментных столбов и др. работы	Ширина трещин до 5 мм. Выпучивание цоколя до 1/3 его толщины
		Искривление горизонтальных линий стен, осадка отдельных участков, перекосы оконных и дверных просмелей, полное разрушение цоколя, нарушение монолитности кладки столбов	Работы, приводящие к усилению фундамента	
1.3.	Фундаменты ленточные каменные	Выпучивание и заметное искривление цоколя, сквозные трещины в цоколе с развитием на всю высоту здания, выпучивание полов и стен подвала	Усиление и замена отдельных участков кладки, восстановление горизонтальной и вертикальной гидроизоляции, устройство горизонтальных поясов жесткости и др. работы	Неравномерная осадка с общим прогибом стены до 0,02 ее длины

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Массовые прогрессирующие сквозные трещины на всю высоту здания, значительное выпирание грунта и разрушение стен подвала	Работы, приводящие к усилению фундамента	Прогиб стены более 0,02 ее длины
1.4.	Фундаменты ленточные крупноблочные	Трещины, частичное разрушение блоков (до арматуры); выщелачивание раствора из швов между блоками; следы увлажнения цоколя и стен подвала	Заделка швов и разрушенных блоков, восстановление гидроизоляции; усиление фундаментов местами и др. работы	То же, более 2 мм, глубина более 10 мм
		Массовые повреждения и разрушения блоков, прогрессирующие сквозные трещины на всю высоту здания, выпирание грунта в подвале	Работы, приводящие к усилению фундамента	
1.5.	Фундаменты свайные, столбчатые каменные, бетонные и железобетонные	Сквозные трещины в цоколе, распространение трещин на всю высоту здания	Усиление фундаментов и стен	Ширина раскрытия трещин до 10 мм.
		Искривление и значительная осадка отдельных участков стен. Развитие осадок не наблюдается		Неравномерная осадка с прогибом стен более 0,01 от длины стены
2. Стены несущие				
2.1.	Стены деревянные, сборно-щитовые	Значительный перекос стен, выпучивание, отклонение от вертикали, поражение древесины гнилью, повышенная влажность в помещениях	Ремонт части щитов, замена обвязки и обшивки	Повреждения на площади более 30%
		Перекос оконных и дверных проемов, деформация стен, поражение древесины гнилью, увлажнение древесины	Переборка отдельных щитов	
		Деформация стен, поражение древесины гнилью, сырость в помещениях, наличие временных креплений и подпорок	Работы, приводящие к усилению стен	

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
2.2.	Стены деревянные каркасные	Массовое отпадение штукатурки или гниль в древесине и отставание обшивки	Замена обшивки стен и штукатурки	То же, более 50%
		Перекос стен, оконных и дверных коробок	Замена верхней и нижней обвязок	Повреждения на площади более 50%
		Выпучивание наружной обшивки и штукатурки, отставание досок. Значительное повреждение каркаса, поражение гнилью, полное разрушение обшивки	Работы, приводящие к усилению	
2.3.	Стены рубленые из бревен и брусчатые	Выпучивание стен и прогибы, неравномерная осадка, перекос дверных и оконных косяков, поражение гнилью, осадка углов стены	Частичная переборка стен с добавлением нового материала	Выход из плоскости до 1/2 толщины
		Деформации стен, повреждение венцов гнилью и трещинами, нарушение жесткости сруба	Работы, приводящие к усилению стен	Повреждение на площади более 40%
2.4.	Стены деревянные, рубленые, каркасные и брусчатые с наружной облицовкой кирпичом	Неравномерные осадки, перекос косяков проемов, частичное разрушение кирпичной кладки облицовки, поражение гнилью древесины окладных и местами вышерасположенных венцов	Замена кирпичной облицовки, окладных и отдельных вышерасположенных венцов	-
		Разрушение кирпичной кладки облицовки, неравномерные осадки, поражение древесины гнилью	Работы, приводящие к усилению стен	-
2.5.	Стены кирпичные	Сквозные трещины в перемычках и под оконными проемами, выпадение кирпичей, незначительное отклонение от вертикали и выпучивание стен	Крепление стен поясами, рандбалками, тяжами и т.п., усиление простенков	Отклонение стены от вертикали в пределах помещения более 1/200 высоты, прогиб стен до 1/200 длины деформируемого участка

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Массовые прогрессирующие сквозные трещины, ослабление и частичное разрушение кладки, заметное искривление стен	Усиление отдельных участков стен	Вышучивание с прогибом более 1/200 длины деформируемого участка
		Массовое разрушение кладки	Работы, приводящие к усилению стен	
2.6.	Стены кирпичные с облицовкой керамическими блоками и плитками	Трещины в кирпичной кладке и в перемычках, выпадение отдельных кирпичей из карнизов, массовое отпадение облицовки, следы увлажнения стен	Заделка трещин в кирпичной кладке; перекладка карнизов; усиление простенков; укрепление стен металлическими связями; замена выпавшей облицовки	Глубина трещин в кладке 0,5 толщины стены, трещины в перемычках шириной более 2 мм
		Полное отпадение облицовки, развивающиеся трещины в кладке и перемычках, выпадение кирпичей из кладки, заметное искривление стен, ослабление связей между отдельными участками стен	Усиление стен, перемычек и замена облицовки	Отклонение стены от вертикали в пределах помещения более 1\200 его высоты
		Массовое разрушение кладки	Работы, приводящие к усилению стен	
2.7.	Стены из мелких блоков, искусственных и естественных камней	Сквозные трещины и выпадение камней в перемычках, карнизах и углах здания; незначительные отклонения от вертикали и выпучивание отдельных участков стен	Крепление отдельных участков стен, замена перемычек и карнизов	Отклонение от вертикали до 1\200 высоты помещений, выпучивание до 1/200 длины деформируемого участка
		Вертикальные трещины в простенках, разрушение и расслоение кладки стен местами, нарушение связи отдельных участков кладки	Усиление простенков и укрепление отдельных участков стен	
		Массовое разрушение кладки, наличие временных креплений	Работы, приводящие к усилению стен	

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
2.8.	Стены из крупноразмерных блоков и однослойных несущих панелей	Диагональные трещины по углам простенков, вертикальные трещины по перемычкам, в местах установки балконных плит и козырьков	Усиление простенков и перемычек	Ширина раскрытия трещин до 3 мм
		Вертикальные, широко раскрытые трещины в стыках и перемычках, нарушение связи между отдельными участками стен	Усиление отдельных участков стен	Ширина трещин более 3 мм, длина трещин более 3 м
		Заметное искривление горизонтальных и вертикальных линий стен, массовое разрушение блоков и панелей	Работы, приводящие к усилению стен	Выпучивание стен более 1 /200 длины деформированного участка. отклонение от вертикали более 1/100 высоты стены в пределах помещения
2.9.	Стены из слоистых железобетонных панелей	Горизонтальные трещины в простенках и вертикальные в перемычках, выпучивание бетонных слоев, протечки и промерзание панелей	Местное усиление отдельных простенков и перемычек, заделка трещин, герметизация швов, утепление части стен	Ширина трещин до 3 мм. Выпучивание до 1/200 расстояния между опорными участками панели
		Трещины в простенках и перемычках, разрушение (деструкция) утеплителя протечки и промерзание	Замена утеплителя, усиление перемычек и простенков. герметизация швов и заделка трещин	Ширина трещин более 3 мм
		Массовые трещины и деформации, разрушение и оседание утеплителя, протечки и промерзание панелей	Работы, приводящие к усилению	
2.10.	Стены из несущих панелей	Выпучивание или смещение панелей, разрушение узлов крепления панелей	Укрепление панелей, устройство дополнительных связей с несущими конструкциями	Прогиб панели до 1/200 ее длины
		Деформация стен, смещение панелей, трещины в панелях, разрушение узлов	Работы, приводящие к усилению стен	Прогиб панели более 1/200 ее длины

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
3. Колонны, стойки				
3.1.	Стойки деревянные	Поражение гнилью наружных слоев древесины, значительные разрывы и местные повреждения древесины	Очистка от гнили, восстановление первоначальной площади поперечного сечения	Поражение гнилью не более 10% площади сечения. Прогиб до 1/100 высоты колонны. Повреждения древесины на 10% площади сечения
		Сильное поражение гнилью, трещины, расслоение древесины, прогиб, разрыв волокон древесины		Прогиб более 1/100 высоты колонны
3.2.	6.1.1.1 Столбы кирпичные	Выпучивание и отклонение от вертикали, сквозные трещины разных направлений, выветривание швов, ослабление кирпичной кладки, смятие кирпича под опорными подушками, отколы кирпича	Усиление колонны путем устройства	Выпучивание до 1/150 высоты помещения. Отклонения от вертикали обоймы до 3 см. Выветривание швов на глубину до 40 мм на площади до 50%. Отколы глубиной 0,5 кирпича
		Отклонение столбов от вертикали, выпучивание кладки, наклонные сквозные трещины и сдвиг верхней части столбов, выветривание швов на всей площади, выпадение кирпичей	Работы, приводящие к усилению столбов	Отклонение от вертикали более 3 см. Выпучивание более 1/150 высоты помещения. Выветривание швов на глубину более 40 мм.
3.3.	6.1.1.2 Колонны железобетонные (сборные монолитные) и	Трещины в растянутой и сжатой зонах, по периметру основания и на уровне консоли; отслоение защитного слоя бетона. Оголение арматуры и нарушение ее сцепления с бетоном; глубокие сколы бетона в основании колонны; искривлением	Заделка трещин инъекцией раствора в трещины или устройством вдоль трещин канавок с последующей зачеканкой их цементным раствором. Устройство обойм колонн	Ширина трещин до 2 мм. Искривление колонны до 1/200 высоты

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Трещины по всей высоте колонны в растянутой зоне, сквозные трещины в основании колонны на уровне верха консоли; отслоение защитного слоя бетона в растянутой зоне 110 всей высоте колонны: коррозия и местами разрывы арматуры, искривление колонны	Работы, приводящие к усилению колонн	Ширина трещин до 2 мм
4. Перегородки				
4.1.	6.1.1.3 Перегородки несущие панельного типа	Большие сколы и сквозные трещины в панелях в местах примыкания к перекрытиям; выбоины, разрушение защитного слоя панелей; трещины по всей панели	Заделка и расшивка трещин; усиление ослабленных мест перегородок	Ширина трещин до 3 мм
	6.1.1.4	Заметное выпучивание, горизонтальные трещины на поверхности, обнажение арматуры высоты панели	Полная замена	Прогиб панели до 1/100 длины или
5. Перекрытия				
5.1.	Перекрытия деревянные нештукатуренные	Поражение верхних слоев древесины грибом, небольшие трещины, частичное скалывание в узлах соединений балок с настилом, прогиб балок и прогонов.	Усиление балок; разборка и ремонт части перекрытия	Поражение гнилью на площади до 10%. Прогиб балок и прогонов до 1/100 пролета
		Сильное поражение древесины гнилью, появление продольных и поперечных трещин, расслоение древесины, полное или частичное скалывание в узлах соединений балок, прогиб балок и прогонов	Работы, приводящие к усилению	Прогиб балок и прогонов до 1/50 пролета

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
5.2.	6.1.1.5 Перекрытия деревянные оштукатуренные	Глубокие трещины в местах сопряжении балок с несущими стенами, следы увлажнения	Вскрытие части перекрытия, усиление концов балок и частичная замена наката	
		Глубокие трещины в перекрытии, наличие временных креплений в отдельных местах	Усиление и частичная замена балок	
		Диагональные, продольные и поперечные трещины в перекрытии; заметный прогиб; временные подпорки; обнажение древесины балок; поражение гнилью и жучком Конструкция на грани разрушения, которое местами уже началось	Работы, приводящие к усилению	Прогиб потолка до 1/100 пролета
5.3.	Перекрытия из кирпичных сводов по стальным балкам	Глубокие трещины в средней части сводов вдоль балок, расшатывание отдельных кирпичей, выщелачивание раствора в швах, выпадение отдельных кирпичей, коррозия балок	Крепление сводов, замена отдельных кирпичей. Усиление сводов	То же, до 2 мм. Уменьшение сечения балок на 10%
		Ослабление кирпичной кладки, массовое выпадение кирпичей, наличие временных подпорок	Работы, приводящие к усилению перекрытий	Прогиб металлических балок до 1/150 пролета Уменьшение сечения балок более 10%
5.4.	6.1.1.6 Перекрытия из двухскорлупных железобетонных прокатных панелей	Продольные и поперечные глубокие трещины на нижних плитах, прогиб нижних плит, продавливание верхних плит под мебелью	Усиление нижних плит местами, заделка выбоин в верхних плитах	Ширина трещин до 3 мм. Суммарная длина трещин на 1 м ² до 1 м. Прогиб до 1/100 пролета

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Массовые сквозные продольные трещины на нижних плитах, отпадение защитного слоя нижних плит с обнажением арматуры, изломы и прогиб плит	Усиление нижних плит	Прогиб до 1/50 пролета
		Прогибы, местами отпадение бетона нижних плит, отслоение бетона и обнажение ребер верхних плит		Прогиб 1\50 пролета
5.5.	Перекрытия из сборного железобетонного настила	Поперечные трещины в плитах без оголения арматуры, прогиб	Усиление плит, заделка трещин	Ширина трещин до 2 мм. Прогиб до 1/100 пролета
		Глубокие поперечные трещины с оголением арматуры, прогиб	Усиление плит в местах опирания, заделка трещин	Ширина трещин более 2 мм. Прогиб до 1/80 пролета
		Множественные глубокие трещины в плитах, смещение плит из плоскости, заметный прогиб плит	Работы, приводящие к усилению перекрытий	Прогиб более 1/80 пролета
5.6.	6.1.1.7 Перекрытия сборных монолитных сплошных плит	Развивающиеся трещины у опорных участков плит, прогибы	Усиление опорных участков плит	Прогибы до 1/100 пролета Заделка трещин.
		Увеличение трещин и прогибов во времени		Прогибы до 1/100 пролета Трещины 3 мм
5.7.	6.1.1.8 Монолитные сборные железобетонные балки покрытий и перекрытий	Трещины различных направлений, следы увлажнения бетона атмосферными и агрессивными водами, отслоение защитного слоя бетона в растянутой зоне оголение и коррозия арматуры, механические повреждения и глубокие сколы бетона на большой площади балки, прогиб	Усиление балок перекрытий и покрытий	Ширина трещин до 2 мм. Коррозия арматуры до 10% сечения. Прогиб до 1/150 пролета

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Трещины по всей длине и высоте балки в середине пролета и в растянутой зоне, следы постоянного увлажнения бетона атмосферными и агрессивными водами, оголение и сильная коррозия арматуры, местами разрывы арматуры, крупные выбоины и сколы бетона в сжатой зоне		Ширина трещин более 2 мм. Коррозия арматуры более 10% сечения. Прогиб более 1/150 пролета
6. Лестницы				
6.1.	6.1.1.9 Лестницы деревянные	Разрушение врубок в конструкции лестницы, гниль и прогибы в тетивах, зыбкость при ходьбе	Полная замена всех конструкций лестницы	Повреждения на площади свыше 30%
6.2.	6.1.1.10 Лестницы по стальным косоурам	Ступени стертые и местами разбиты, сквозные трещины в площадках, ограждающая решетка расшатана	Перекладка ступеней с добавлением новых; устройство цементного пола с металлической сеткой на площадке; торкретирование площадок снизу; ремонт ограждающей решетки	Повреждения на площади до 50%
		Ступени и площадки истертые, часть ступеней и ограждающей решетки отсутствует. Косоуры местами прогнулись, связь косоуров с площадками ослаблена. Пользование лестницей опасно	Полная замена лестницы	То же, более 50%. Прогиб косоуров более 1/150 пролета
6.3.	Лестницы железобетонные	В подступенках глубокие трещины, отдельные проступи отпали, маршевые плиты (косоуры) имеют трещины и обнажения арматуры, прогиб косоуров (маршей)	Усиление подступенков, заделка разрушенных мест и замена местами проступей, усиление маршевых плит (косоуров)	Ширина трещин 2 мм. Прогиб косоуров (маршей) до 1/200 пролета

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
		Марши и площадки имеют прогибы и местные разрушения, трещины в сопряжениях маршевых плит с несущими конструкциями, ограждающие решетки расшатаны и местами отсутствуют, пользование лестницей опасно	Полная замена	Прогиб до 1/150 пролета
7. Лоджии, балконы, козырьки				
7.1.	Сборные железобетонные летали лоджий	Скалывание бетона стенок в местах опирания плит, трещины в стенках и плитах, прогиб плит	Усиление опорных участков стенок	Ширина раскрытия трещин до 2 мм. Прогиб плит до 1/100 пролета
		Прогрессирующие прогибы плит, разрушение опорных участков стенок, деформаций стенок, разрушение ограждений	Замена конструкций лоджий	Прогиб плит более 1/100 пролета. Трещины более 2 мм. Выпучивание стенок более 1/150
7.2.	Балконы, козырьки	Протечки, разрушение защитного слоя, обнажение арматуры. Коррозия металлических несущих конструкций (консолей, кронштейнов, подвесок). Трещины в плите.	Усиление плит и консолей, др. работы	Ширина трещин до 2 мм. Повреждения на площади до 50%
		Прогиб плиты, большие трещины, разрушение ограждений	Разборка конструкций балконов, замена козырьков	Прогиб плиты более 1/100. Трещины шириной более 2 мм
8. Крыши				
8.1.	Крыши деревянные	Прогибы стропильных ног, поражение гнилью и жучком древесины деталей крыши Поражение гнилью древесины мауэрлата, стропил, обрешетки; наличие временных креплений стропильных ног; увлажнение древесины	Полная замена деревянной конструкции крыши	Повреждения на площади до 50%

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
8.2.	Крыши железобетонные сборные (чердачные)	Неглубокие трещины в железобетонных стропильных балках и плитах, протечки крыш	Усиление железобетонных стропильных балок и плит	Ширина раскрытия трещин до 2 мм
		Сквозные трещины в стропильных балках, плитах; прогибы плит покрытия; разрушение кирпичных столбиков и опорных участков железобетонных панелей стен; обнажение арматуры	Работы, приводящие к усилению	Ширина раскрытия трещин более 2 мм. Прогибы плит более 1/100 пролета. Повреждения на площади более 20%
8.3.	Крыши совмещенные из сборных железобетонных слоистых панелей	Множественные трещины в панелях, протечки и промерзания, прогибы панелей	Вскрытие панелей с заменой утеплителя, заделка трещин, усиление отдельных плит. Ремонт кровли	Ширина трещин до 2 мм. Протечки и промерзания на площади до 25%. Прогиб панели до 1/80 пролета
		Местные разрушения панелей, деструкция утеплителя, протечки и промерзания		
9. Кровли				
9.1.	Кровли рулонные	Массовые протечки, отслоения покрытия от основания, отсутствие частей покрытия, ограждающая решетка разрушена	Полная замена кровли	
9.2.	Кровли мастичные	Повреждения и просадки основания кровли, трещины в стыках панелей, массовые протечки, разрушение устройств примыкания и ограждающей решетки	Полная замена кровли с ремонтом основания	

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
9.3.	Кровли стальные	Массовые протечки, сильная ржавчина на поверхности кровли и со стороны чердака, разрушение фальцев, большое количество заплат на кровле, разрушение ограждающей решетки	Полная замена кровли	
9.4.	Кровли из асбестоцементных листов	Массовое разрушение кровли, отсутствие части настенных желобов и обделки свесов, большое количество заплат из рулонных материалов	Полная замена кровли	
9.5.	Кровли черепичные	Массовые протечки кровли, отставание и повреждение большинства черепиц, большое количество заплат, отсутствие части обделок и подвесных желобов	Полная замена кровли	
9.6.	Кровли драночные	Массовое поражение гнилью и выпадение дранок	Полная замена кровли	
9.7.	Кровли тесовые	Массовые поражения гнилью и жучком досок, отпадение досок верхнего и нижнего слоев, разрушение подвесных желобов	Полная замена кровли и подвесного желоба	
10. Полы				
10.1.	Полы цементно-песчаные, бетонные, мозаичные	Массовые разрушения покрытия	Полная замена покрытия	
10.2.	Полы из керамических плиток	Полное разрушение покрытия и основания, массовые протечки в санузлах через междуэтажное перекрытие	Работы, приводящие к усилению	

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
10.3.	Полы паркетные	Полное нарушение сплошности паркетного покрытия, массовое отсутствие клепок, значительные просадки и повреждения основания	Полная замена паркета	
10.4.	Полы дощатые	Поражение гнилью и жучком досок, прогибы, просадки, разрушение полов	Замена чистых дощатых полов и лаг	
10.5.	Полы из древесностружечных (древесноволокнистых) плит	Поражение гнилью и жучком, разрушение лаг	Полная замена полов	
10.6.	Полы из рулонных материалов	Основание пола просело и разрушено на площади более 10% Материал пола истерт, пробит, порван по всей площади помещения, просадки основания местами до 10% площади пола	Ремонт основания или полная его замена, устройство покрытия пола	
10.7.	Полы из синтетических плиток	Массовые просадки и разрушения основания полов. Плитки истерты и пробиты на площади от 25 до 40 % площади пола, основание пола просело местами	Полная замена основания и покрытия	
11. Внутренние системы инженерного оборудования				
11.1.	6.1.1.11 Система горячего водоснабжения	Следы больших ремонтов системы в виде хомутов; частичных замен, заварок; коррозия элементов системы	Полная замена системы	

Конструктивные элементы и системы инженерного оборудования		Состояние конструктивных элементов и систем инженерного оборудования, до ремонта	Примерный состав работ (полный состав работ указывается в соответствии с СН РК 1.04-26-2011)	Количественная оценка
1		2	3	4
11.2.	Система центрального отопления	Массовое повреждение трубопроводов (стояков и магистралей), сильное поражение ржавчиной, следы ремонта отдельными местами (хомуты, заварка), значительное нарушение теплоизоляции трубопроводов	Полная замена системы	
11.3.	Система холодного водоснабжения	Полное расстройство системы, выход из строя запорной арматуры, большое количество хомутов, следы замены отдельными местами трубопроводов, большая коррозия элементов системы, повреждение до 30% смывных бачков	Полная замена системы	
11.4.	Система водоснабжения и канализации	Неисправность системы; повсеместные повреждения приборов; следы ремонтов (хомуты, замена и заделка отдельных участков)	Полная замена системы	
11.5.	Система электрооборудования, слаботочные устройства	Неисправность системы: проводки, щитков приборов, ВРУ, КИП; отсутствие части приборов; оголение проводов; следы больших ремонтов (провесы проводов, повреждения шкафов, щитков. ВРУ, КИП)	Полная замена системы	
11.6.	Мусоропроводы	Полное расшатывание ствола мусоропровода, отсутствие пли поломка загрузочных устройств, разрушение вентиляционной камеры и неисправности в камере мусоросборника	Полная замена ствола вентиляционной камеры, ремонт камеры мусоросборника	
11.7.	Система вентиляции	Полное расстройство системы вентиляции, выход из строя вентиляторов, воздушных клапанов, дефлекторов и другого оборудования, повреждения воздуховодов до 60%. Значительное повреждение шахт	Полная замена системы	

Классификация затрат на ремонт – Водопроводно-канализационные сооружения и сети

Основные средства, относящиеся к Водопроводно-канализационным сооружениям, входят в подклассы основных средств «029 Остальные сооружения», «036 Водопроводы, водопроводные и тепловые сети» думаю нужно еще добавить «028 Гидротехнические сооружения».

Данные ОС состоят из набора (комплекса) конструктивных элементов с различным сроком службы.

Используемый нормативный показатель – Снижение эксплуатационных затрат.

Снижение эксплуатационных затрат достигается обеспечением эквивалентных и возможно больших сроков службы различных элементов ОС, в особенности если капитальный ремонт производится с использованием прогрессивных конструкционных и технических материалов, в том числе производится замена изношенных конструкций на конструкции из более прочного и долговечного материала.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным ОС, разделен на четыре группы:

- Текущий ремонт.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который капитализируются.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который не капитализируются.
- Реконструкция.

Затраты на текущий ремонт не капитализируются.

Работы по капитальному ремонту, затраты на который **капитализируются**, следующие:

1. Трубопроводы и арматура сети

1.1 Частичная (не менее 50% объема) или полная замена антикоррозийной изоляции трубопровода.

1.2 Смена (не менее 30% объема) изношенных фасонных частей, задвижек, пожарных гидрантов, вантузов, клапанов, водоразборных колонок.

1.3 Смена (смена 30% объема) отдельных труб дюкеров.

2. Водозаборы и гидротехнические сооружения

Плотины, дамбы, водоспуски, каналы

2.1 Смена или замена крепления берегов или откосов в объеме не менее 50%.

2.2 Досыпка оплывших откосов земляных сооружений.

2.3 Возобновление защитного слоя в подводных частях железобетонных сооружений.

2.4 Смена решеток и сеток.

2.5 Комплекс работ по ремонту и смена щитовых затворов.

Водяные скважины

2.6 Крепление скважины новой колонкой обсадных труб.

2.7 Замена водоподъемных и воздушных труб.

Очистные сооружения

2.8 Замена полностью гидроизоляции.

2.9 Перекладка кирпичных стен и перегородок более 20% общего объема кладки в сооружении.

2.10 Сплошное торкретирование стен сооружений.

2.11 Ремонт дренажа вокруг сооружений в объеме не менее 50%.

2.12 Замена решеток.

2.13 Замена трубопроводов и арматуры.

2.14 Перекладка дренажной системы иловых площадок в объеме не менее 50%.

Затраты на Реконструкцию капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – работы указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Реконструкция.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ или при увеличении срока службы.

Классификация затрат на ремонт – Устройства теплоснабжения

Основные средства, относящиеся к Устройствам теплоснабжения, входят в подкласс основных средств «036 Водопроводы, водопроводные и тепловые сети».

Используемый нормативный показатель – Снижение эксплуатационных затрат.

Снижение эксплуатационных затрат достигается обеспечением эквивалентных и возможно больших сроков службы различных элементов ОС, в особенности если капитальный ремонт производится с использованием прогрессивных конструкционных и технических материалов, в том числе производится замена изношенных конструкций на конструкции из более прочного и долговечного материала.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным ОС, разделен на четыре группы:

- Текущий ремонт.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который капитализируются.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который не капитализируются.
- Реконструкция.

Затраты на текущий ремонт не капитализируются.

Работы по капитальному ремонту, затраты на который **капитализируются**, следующие:

1. Каналы и камеры

1.1 Частичная в объеме не менее 50% или полная смена покрытий каналов и камер.

1.2 Частичная в объеме не менее 50% или полная смена гидроизоляции каналов и камер.

1.3 Частичная перекладка стенок кирпичных каналов и камер (более 20% общей поверхности стенок).

1.4 Частичная перекладка дренажных систем в объеме не менее 50%.

1.5 Возобновление защитного слоя в железобетонных конструкциях каналов и камер.

1.6 Смена люков.

2. Трубопроводы и арматура

2.1 Частичная в объеме не менее 50% или полная смена тепловой изоляции трубопровода.

2.2 Возобновление гидроизоляции трубопровода в объеме не менее 50%.

2.3 Смена фасонных частей, задвижек, компенсаторов или ремонт их с заменой изношенных деталей.

2.4 Замена подвижных и неподвижных опор в объеме не менее 50%.

Затраты на Реконструкцию капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Реконструкция.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ или при увеличении срока службы.

Классификация затрат на ремонт – Автомобильные дороги

Основные средства, относящиеся к Автомобильным дорогам, входят в подкласс основных средств «023 Сооружения транспортного хозяйства» «024 Искусственные сооружения».

Используемый нормативный показатель – Снижение эксплуатационных затрат.

Снижение эксплуатационных затрат достигается обеспечением эквивалентных и возможно больших сроков службы различных элементов ОС, в особенности если капитальный ремонт производится с использованием прогрессивных конструкционных и технических материалов, в том числе производится замена изношенных конструкций на конструкции из более прочного и долговечного материала.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным ОС, разделен на четыре группы:

- Текущий ремонт.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который капитализируются.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который не капитализируются.
- Реконструкция.

Затраты на текущий ремонт не капитализируются.

Работы по капитальному ремонту, затраты на который **капитализируются**, следующие:

1 Автомобильные дороги

Земляное полотно

1.1 Лечение земляного полотна в местах оползней, обвалов, размывов и пучин.

1.2 Восстановление всех водоотводных и дренажных устройств.

1.3 Восстановление всех защитных и укрепительных сооружений земляного полотна.

1.4 Исправление земляного полотна с доведением его геометрических параметров до норм, (уширение, подъемка, замена грунтов, обеспечение видимости, увеличение радиусов закруглений, смягчение продольных уклонов, устройство вертикальных кривых и виражей), спрямление отдельных участков дороги.

1.5 Рекультивация придорожных резервов, ликвидируемых участков дорог, расположенных в зоне работ по капитальному ремонту дорог; ликвидация последствий паводковых, селевых, ливневых и других стихийных разрушений.

2 Дорожная одежда

2.1 Усиление (утолщение), уширение дорожных одежд и устройство более совершенных типов дорожной одежды с регенерацией и использованием существующих дорожных одежд в качестве оснований в объеме не менее 50%.

2.2 Устройство дорожных одежд вновь на переустраиваемых (спрямляемых) участках дорог, устройство дорожных одежд на, инженерных устройствах, тротуарах, стоянках автотранспорта.

2.3 Исправление профиля щебеночных и гравийных покрытий, а также грунтовых дорог с добавлением новых материалов, улучшение проезжей части вяжущими материалами.

3 Мосты, трубы

3.1 Постройка, перестройка полностью или частично, с уширением и усилением, мостов, в том числе пешеходных, путепроводов, с доведением их габаритов и несущей способности под расчетные нагрузки.

3.2 Усиление элементов главных балок и ферм металлического моста; замена металлических пролетных строений; замена проезжей части моста.

3.3 Постройка и перестройка водопропускной трубы; замена звеньев, оголовков и укрепление труб; замена поврежденных колец труб; наращивание длины трубы за счет новых колец и оголовков.

3.4 Устройство и восстановление подпорных стен, защитных укрепительных и регуляционных сооружений.

3.5 Испытание перестроенных и вновь построенных мостов.

3.6 Комплекс работ по ремонту и замене конструктивных элементов тоннелей, защитных галерей и навесов на горных дорогах, а также замена временных галерей и навесов постоянными.

Затраты на Реконструкцию капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Реконструкция.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация,

техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ по ремонту или при увеличении срока службы.

Классификация затрат на ремонт – Прочие сооружения

Основные средства, относящиеся к Прочим сооружения, входят в подклассы основных средств «029 Остальные сооружения», «026 Нефтяные и газовые сооружения», «027 Резервуары для хранения воды и других продуктов» (Таблица 10).

Используемый нормативный показатель – Снижение эксплуатационных затрат.

Снижение эксплуатационных затрат достигается обеспечением эквивалентных и возможно больших сроков службы различных элементов ОС, в особенности если капитальный ремонт производится с использованием прогрессивных конструкционных и технических материалов, в том числе производится замена изношенных конструкций на конструкции из более прочного и долговечного материала.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к данным ОС, разделен на четыре группы:

- Текущий ремонт.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который капитализируются.
- Работы по капитальному ремонту, затраты на который не капитализируются.
- Реконструкция.

Затраты на текущий ремонт не капитализируются.

Работы по капитальному ремонту, затраты на который **капитализируются**, приведены в таблице (Таблица 10):

Таблица 10 Прочие сооружения

Комплекс работ	Подклассы ОС
1. Комплекс работ по ремонту в целях смены площадок, лестниц и замены опор эстакад и ограждений эстакад.	023 Сооружения транспортного хозяйства 026 Нефтяные и газовые сооружения 029 Остальные сооружения
2. Комплекс работ по ремонту в целях смены отдельных колонн (более 20 %) крановых эстакад.	023 Сооружения транспортного хозяйства 029 Остальные сооружения
3. Комплекс работ по ремонту в целях смены подкрановых балок крановых эстакад.	023 Сооружения транспортного хозяйства 029 Остальные сооружения
4. Ремонт галерей и эстакад топливоподдачи котельных и газогенераторных подстанций со сменой (более 20 %) конструкций без смены фундаментов.	029 Остальные сооружения
5. Комплекс работ по ремонту в целях смены отдельных бетонных или железобетонных столбов (более 20 %) и ограждений (заборов).	029 Остальные сооружения 025 Снегозащитные заборы
6. Комплекс работ по ремонту отдельных участков заполнений между столбами заборов (более 40 %).	029 Остальные сооружения 025 Снегозащитные заборы

Комплекс работ	Подклассы ОС
7. Комплекс работ по ремонту отдельных участков сплошных каменных заборов (более 20 %).	029 Остальные сооружения
8. Капитальный ремонт всех остальных сооружений	027 Резервуары для хранения воды и других продуктов 029 Остальные сооружения

Затраты на Реконструкцию капитализируются.

Техническая служба при составлении документов, связанных с проведением и приемкой работ, обязана использовать следующие формулировки:

1. Текущий ремонт.
2. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, капитализируются – указаны в данном разделе.
3. Работы по Капитальному ремонту, затраты на проведение которых, не капитализируются – все работы по Капитальному ремонту, за исключением указанных в настоящем разделе.
4. Реконструкция.

Комплекс работ может детализироваться с указанием конкретных видов работ. Формулировка конкретного Комплекса работ должна последовательно использоваться во всех документах (Заявка, дефектный акт, задание на проектирование, проектно-сметная и (или) конструкторская документация, техническая документация, техническое задание, договор (заказ-наряд), сметы, акты и документы, подтверждающие произведенные затраты и др.).

Бухгалтерская служба при отражении фактических затрат относит затраты к капитализируемым и некапитализируемым на основании указанного Технической службой конкретного Комплекса работ или при увеличении срока службы.

Классификация затрат на ремонт – Прочие основные средства

Основные средства, относящиеся к прочим основным средствам, входят в следующие классы и/или подклассы основных средств в соответствии с КОС:

038 Остальные передаточные устройства

046 Машины и оборудование для обработки данных. Вычислительная техника

047 Прочие машины и оборудование

056 Автотранспорт

06 Инструменты

07 Производственный инвентарь и принадлежности

08 Хозяйственный инвентарь

10 Многолетние насаждения.

Для данных основных средств характерно относительно быстрое технико-экономическое старение.

Для целей классификации затрат на капитализируемые и некапитализируемые весь Комплекс работ, относящийся к Прочим основным средствам разделен на четыре группы:

- Модернизация и/или Дооборудование (применяется только к классам/подклассам: 046, 047, 056)
- Реконструкция насаждений (применяется только к классу 10)
- Капитальный ремонт (только к классам/подклассам: 038, 046, 047, 056)
- Текущий ремонт (возможен для всех классов).

В силу относительно быстрого процесса технико-экономического старения ни при текущем, ни при капитальном ремонтах не достигаются первоначально принятые нормативные показатели функционирования объектов основных средств.

Таким образом,:

- затраты на Реконструкцию, Модернизацию и/или Дооборудование и затраты на ремонтные работы, ведущие к увеличению срока службы, **капитализируются;**
- затраты на другие виды ремонтных работ не капитализируются.

Примерами Модернизации и/или Дооборудования действующих станков являются: повышение уровня автоматизации, расширение технологических возможностей.

Внесение изменений и дополнений в Классификатор

Настоящий Классификатор разработан для целей разделения видов затрат на капитализируемые и некапитализируемые с учетом действующих Технических регламентов (Эксплуатационная документация, Ремонтная документация, Руководства по эксплуатации, Правила ведения путевого хозяйства, правила проведения ремонтов и т.д.).

Настоящий Классификатор основывается на принципах признания последующих расходов в отношении основных средств, предусмотренными Международными стандартами финансовой отчетности.

При изменении и/или дополнении Технических регламентов (в части наименования видов ремонтов, состава и видов работ по ремонту (реконструкции), включения новых видов работ и т.д.), при переходе на новые прогрессивные методы технического обслуживания и эксплуатации, в Классификатор вносятся соответствующие изменения и/или дополнения. Внесение изменений и/или дополнений осуществляется с учетом **общих подходов, задекларированных в Учетной политике Общества и принципов капитализации затрат, изложенных в настоящем Классификаторе.**

Приложение. Классы основных средств по производственному признаку

Таблица 11 Классы ОС по разделам Классификатора и соответствующие им подклассы ОС

№ раздела Классификатора	Основные средства по разделам Классификатора	Подкласс ОС
4.2.	Земляное полотно железных дорог	021 Земляное полотно железных дорог
4.3	Верхнее строение пути железных дорог	022 Верхнее строение пути железных дорог
4.4	Искусственные сооружения железнодорожного транспорта	023 Сооружения транспортного хозяйства
		024 Искусственные сооружения
4.5	Подвижной состав	
	Вагоны грузовые	053 Вагоны грузового парка
	Вагоны пассажирские всех видов	054 Вагоны пассажирского парка и вагоны - пассажирские специальные
	Рефрижераторы	052 Специальный подвижной состав
	Специальный самоходный подвижной состав	042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
		045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
		042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
	Съемные подвижные единицы	045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
		055 Прочие транспортные средства и комплектные части подвижного состава
		042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта
Специальный несамоходный подвижной состав	045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование	
	047 Прочие машины и оборудование	
	051 Подвижной состав железнодорожного транспорта	
Тяговый подвижной состав	052 Специальный подвижной состав	

№ раздела Классификатора	Основные средства по разделам Классификатора	Подкласс ОС
4.6	Электроснабжение	
	Распределительные устройства тяговых подстанций и контактной сети	023 Сооружения транспортного хозяйства, 041 Силовые машины и оборудование
	Оборудование тяговых подстанций	041 Силовые машины и оборудование
	Контактная сеть электрифицированных железных дорог	031 Контактная сеть электрифицированных железных дорог
	Низко- и высоковольтные воздушные линии электропередач	032 Низко- и высоковольтные воздушные линии электропередач
	Кабельные линии электропередач	033 Кабельные линии электропередач
4.7	СЦБ и связь	023 Сооружения транспортного хозяйства
		034 Воздушные линии связи
		035 Кабельные линии связи
		043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
		045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
4.8	Здания	011 Здания кроме жилых
		012 Жилые здания
4.9	Водопроводно-канализационные сооружения и сети	029 Остальные сооружения
		036 Водопроводы, водопроводные и тепловые сети
		037 Канализационные сети
4.10	Устройства теплоснабжения	036 Водопроводы, водопроводные и тепловые сети
4.11	Автомобильные дороги	023 Сооружения транспортного хозяйства
4.12	Прочие сооружения	023 Сооружения транспортного хозяйства
	Искусственные сооружения автодорог	024 Искусственные сооружения
	Прочие сооружения	025 Снегозащитные заборы
		026 Нефтяные и газовые сооружения
		027 Резервуары для хранения воды и других продуктов

№ раздела Классификатора	Основные средства по разделам Классификатора	Подкласс ОС
		028 Гидротехнические сооружения
		029 Остальные сооружения
4.13	Прочие основные средства	038 Остальные передаточные устройства
		043 Рабочие машины и оборудование специального назначения
		044 Рабочие машины и оборудование других отраслей промышленности
		045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование
		046 Машины и оборудование для обработки данных. Вычислительная техника
		047 Прочие машины и оборудование
		056 Автотранспорт
		057 Остальные транспортные средства
		061 Инструмент производственный
		071 Контейнеры железнодорожные
		072 Остальной инвентарь
		081 Хозяйственный инвентарь

Таблица 12 Подклассы ОС и соответствующие им Классы ОС по разделам Классификатора

Подкласс ОС		№ раздела Классификатора и Классы ОС по производственному признаку
011 Здания кроме жилых	4.8	Здания
012 Жилые здания	4.8	Здания
021 Земляное полотно железных дорог	4.2	Земляное полотно железных дорог
022 Верхнее строение пути железных дорог	4.3	Верхнее строение пути железных дорог
023 Сооружения транспортного хозяйства	4.4	Искусственные сооружения железнодорожного транспорта
	4.6	Электроснабжение
	4.7	СЦБ и связь
	4.11	Автомобильные дороги
	4.12	Прочие сооружения
024 Искусственные сооружения	4.4	Искусственные сооружения

Подкласс ОС		№ раздела Классификатора и Классы ОС по производственному признаку
		железнодорожного транспорта
	4.12	Прочие сооружения
025 Снегозащитные заборы	4.12	Прочие сооружения
026 Нефтяные и газовые сооружения	4.12	Прочие сооружения
027 Резервуары для хранения воды и других продуктов	4.12	Прочие сооружения
028 Гидротехнические сооружения	4.12	Прочие сооружения
029 Остальные сооружения	4.12	Прочие сооружения
	4.9	Водопроводно-канализационные сооружения и сети
031 Контактная сеть электрифицированных железных дорог	4.6	Электроснабжение
032 Низко- и высоковольтные воздушные линии электропередач	4.6	Электроснабжение
033 Кабельные линии электропередач	4.6	Электроснабжение
034 Воздушные линии связи	4.7	СЦБ и связь
035 Кабельные линии связи	4.7	СЦБ и связь
036 Водопроводы, водопроводные и тепловые сети	4.9	Водопроводно-канализационные сооружения и сети
037 Канализационные сети	4.9	Водопроводно-канализационные сооружения и сети
038 Остальные передаточные устройства	4.13	Прочие основные средства
041 Силовые машины и оборудование	4.6	Электроснабжение
042 Рабочие машины и оборудование железнодорожного транспорта	4.5	Подвижной состав
043 Рабочие машины и оборудование специального назначения	4.13	Прочие основные средства
044 Рабочие машины и оборудование других отраслей промышленности	4.13	Прочие основные средства
045 Измерительные, регулирующие приборы и устройства и лабораторное оборудование	4.5	Подвижной состав
	4.13	Прочие основные средства
046 Машины и оборудование для обработки данных. Вычислительная техника	4.13	Прочие основные средства
047 Прочие машины и оборудование	4.5	Подвижной состав
	4.13	Прочие основные средства

Подкласс ОС		№ раздела Классификатора и Классы ОС по производственному признаку
051 Подвижной состав железнодорожного транспорта	4.5	Подвижной состав
052 Специальный подвижной состав	4.5	Подвижной состав
053 Вагоны грузового парка	4.5	Подвижной состав
054 Вагоны пассажирского парка и вагоны - пассажирские специальные	4.5	Подвижной состав
055 Прочие транспортные средства и комплектные части подвижного состава	4.5	Подвижной состав
056 Автотранспорт	4.13	Прочие основные средства
061 Инструмент производственный	4.13	Прочие основные средства
071 Контейнеры железнодорожные	4.13	Прочие основные средства
072 Остальной инвентарь	4.13	Прочие основные средства
081 Хозяйственный инвентарь	4.13	Прочие основные средства