**СОГЛАСОВАНО: УТВЕРЖДЕНО:**

**АО «Самрук–Казына» Решением Совета директоров**

**Письмо № 07-5-42-07-1/4292 АО «Казахтелеком»**

**от 28 декабря 2016 года Протокол № 4 от 31 марта 2017 года**

**КОРПОРАТИВНАЯ УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА**

**АО «КАЗАХТЕЛЕКОМ»**



**АЛМАТЫ, 2017**

Содержание

[ГЛАВА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ 6](#_Toc475028787)

[Раздел 1. Представление финансовой отчетности 6](#_Toc475028788)

[1.1. Основные принципы 6](#_Toc475028789)

[1.2. Качественные характеристики финансовой отчетности 7](#_Toc475028790)

[1.3. Компоненты финансовой отчетности 10](#_Toc475028791)

[1.4. Элементы финансовой отчетности 20](#_Toc475028792)

[1.5. Функциональная валюта и валюта представления отчетности 24](#_Toc475028793)

[1.6. Промежуточная финансовая отчетность 25](#_Toc475028794)

[Раздел 2. Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки 28](#_Toc475028795)

[2.1. Изменения в учетной политике 28](#_Toc475028796)

[2.2. Изменения в расчетных оценках 30](#_Toc475028797)

[2.3. Ошибки 30](#_Toc475028798)

[Раздел 3. Бухгалтерские суждения 32](#_Toc475028799)

[3.1. Общие положения 32](#_Toc475028800)

[3.2. Учетные принципы 32](#_Toc475028801)

[Раздел 4. Подготовка консолидированной финансовой отчетности 36](#_Toc475028802)

[4.1. Общие положения 36](#_Toc475028803)

[4.2. Определения 36](#_Toc475028804)

[4.3. Учет дочерних организаций 38](#_Toc475028805)

[4.4. Учет инвестиций в ассоциированные компании и совместные соглашения 45](#_Toc475028806)

[4.5. Учет инвестиций по фактической себестоимости 48](#_Toc475028807)

[4.6. Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные компании в отдельной финансовой отчетности 49](#_Toc475028808)

[4.7. Раскрытие информации 49](#_Toc475028809)

[Раздел 5. Учет объединения бизнесов 53](#_Toc475028810)

[5.1. Общие положения 53](#_Toc475028811)

[5.3. Метод приобретения 55](#_Toc475028812)

[5.4. Метод объединения бизнесов под общим контролем 62](#_Toc475028813)

[5.5. Последующая оценка и учет 64](#_Toc475028814)

[5.6. Раскрытие информации 65](#_Toc475028815)

[ГЛАВА 2. ОБЩИЕ УЧЕТНЫЕ ПРИНЦИПЫ 68](#_Toc475028816)

[Раздел 1. Основные средства 68](#_Toc475028817)

[1.1. Общие положения 68](#_Toc475028818)

[1.2. Определения 68](#_Toc475028819)

[1.3. Классификация 69](#_Toc475028820)

[1.4. Учетные принципы 70](#_Toc475028821)

[1.5. Раскрытие информации 77](#_Toc475028822)

[Раздел 2. Нематериальные активы 79](#_Toc475028823)

[2.1. Общие положения 79](#_Toc475028824)

[2.2. Учетные принципы 79](#_Toc475028825)

[2.3. Раскрытие информации 84](#_Toc475028826)

[Раздел 3. Финансовые активы и обязательства 86](#_Toc475028827)

[3.1. Общие положения 86](#_Toc475028828)

[3.2. Определения 89](#_Toc475028829)

[3.3. Классификация 91](#_Toc475028830)

[3.4. Реклассификации финансовых активов в другую категорию 95](#_Toc475028832)

[3.5. Учетные принципы 99](#_Toc475028833)

[3.6. Финансовые гарантии 107](#_Toc475028834)

[3.7. Учет хеджирования 108](#_Toc475028835)

[3.8. Комбинированные финансовые инструменты 112](#_Toc475028836)

[3.9. Обязательства и капитал 113](#_Toc475028837)

[3.10. Учет выбытия финансовых инструментов 116](#_Toc475028838)

[3.11. Обесценение финансовых активов 117](#_Toc475028839)

[3.12. Раскрытие информации 120](#_Toc475028840)

[Раздел 3-1. Применение стандарта МСФО 9 (IFRS 9) «Финансовые инструменты». 128](#_Toc475028841)

[3-1.1. Общие положения и термины 128](#_Toc475028842)

[3-1.1.1. Общие положения 128](#_Toc475028843)

[3-1.2. Признание финансовых активов и обязательств 131](#_Toc475028844)

[3-1.3. Прекращение признания финансовых активов и обязательств 131](#_Toc475028845)

[3-1.4. Классификация финансовых активов и обязательств 136](#_Toc475028846)

[3-1.5. Реклассификация финансовых активов и обязательств. 138](#_Toc475028847)

[3-1.6. Первоначальная оценка финансовых активов и обязательств 139](#_Toc475028848)

[3-1.7. Последующая оценка финансовых активов и обязательств 139](#_Toc475028849)

[3-1.8. Учет хеджирования 144](#_Toc475028850)

[3-1.8.1. Инструменты хеджирования 144](#_Toc475028851)

[3-1.8.1.1. Квалифицируемые инструменты хеджирования 144](#_Toc475028852)

[3-1.8.1.2. Определение инструментов хеджирования 144](#_Toc475028853)

[3-1.8.2. Объекты хеджирования 145](#_Toc475028854)

[3-1.8.2.1. Квалифицируемые объекты хеджирования 145](#_Toc475028855)

[3-1.8.2.2. Определение объектов хеджирования 145](#_Toc475028856)

[3-1.8.3. Условия применения хеджирования 147](#_Toc475028857)

[3-1.8.4. Учет хеджирования 147](#_Toc475028858)

[3-1.8.4.1. Общие положения 147](#_Toc475028859)

[3-1.8.4.2. Хеджирование справедливой стоимости 149](#_Toc475028860)

[3-1.8.4.3. Хеджирование денежных потоков 150](#_Toc475028861)

[3-1.8.4.4. Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение 151](#_Toc475028862)

[3-1.8.4.5. Учет временнóй стоимости опционов 151](#_Toc475028863)

[3-1.8.4.6.Учет форвардного элемента форвардных договоров и валютных базисных спрэдов финансовых инструментов 152](#_Toc475028864)

[3-1.8.4.7. Хеджирование групп объектов 154](#_Toc475028865)

[3-1.8.4.8. Возможность по собственному усмотрению классифицировать позицию, подверженную кредитному риску, оцениваемую по справедливой стоимости через прибыль или убыток 154](#_Toc475028865)

[3-1.9. Переход на МСФО (IFRS) 9. 155](#_Toc475028866)

[3-1.10. Представление и раскрытие информации 158](#_Toc475028867)

[Раздел 4. Запасы 164](#_Toc475028868)

[4.1. Общие положения 164](#_Toc475028869)

[4.2. Определения 164](#_Toc475028870)

[4.3. Классификация 164](#_Toc475028871)

[4.4. Учетные принципы 165](#_Toc475028872)

[Раздел 5. Денежные средства и их эквиваленты 169](#_Toc475028873)

[5.1. Общие положения 169](#_Toc475028874)

[5.2. Определения 169](#_Toc475028875)

[5.3. Учетные принципы 169](#_Toc475028876)

[5.4. Отчет о движении денежных средств 171](#_Toc475028877)

[5.5. Раскрытие информации 173](#_Toc475028878)

[Раздел 6. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность 175](#_Toc475028879)

[6.1. Общие положения 175](#_Toc475028880)

[6.2. Учетные принципы 175](#_Toc475028881)

[6.3. Раскрытие информации 178](#_Toc475028882)

[Раздел 7. Резервы, условные активы и условные обязательства 182](#_Toc475028883)

[7.1. Общие положения 182](#_Toc475028884)

[7.2. Определения 183](#_Toc475028885)

[7.3. Учетные принципы 183](#_Toc475028886)

[7.4. Раскрытие информации 186](#_Toc475028887)

[Раздел 8. Вознаграждения работникам 187](#_Toc475028888)

[8.1. Общие положения 187](#_Toc475028889)

[8.2. Определения 187](#_Toc475028890)

[8.3. Классификация 190](#_Toc475028891)

[8.4. Учетные принципы 191](#_Toc475028892)

[8.5. Раскрытие информации 199](#_Toc475028893)

[Раздел 9. Выручка 198](#_Toc475028894)

[9.1. Общие положения 198](#_Toc475028895)

[9.2. Определения 198](#_Toc475028896)

[9.3. Классификация 198](#_Toc475028897)

[9.4. Учетные принципы 199](#_Toc475028898)

[9.5. Раскрытие информации 202](#_Toc475028899)

[9.6. Изменения в связи с вводом в действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями». 202](#_Toc475028900)

[9.6.1. Общие положения 202](#_Toc475028901)

[9.6.2. Определения 203](#_Toc475028902)

[9.6.3. Признание выручки 203](#_Toc475028903)

[9.6.3.1. Идентификация договора 203](#_Toc475028904)

[9.6.3.2. Идентификация обязательства к исполнению 205](#_Toc475028905)

[9.6.3.3. Определение цены сделки 206](#_Toc475028906)

[9.6.3.4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению 207](#_Toc475028907)

[9.6.3.5. Затраты по договору 209](#_Toc475028908)

[9.6.4. Представление 212](#_Toc475028909)

[9.6.5. Переход на новый порядок учета 211](#_Toc475028910)

[9.6.6. Раскрытие информации 211](#_Toc475028911)

[Раздел 10. Государственные субсидии 213](#_Toc475028912)

[10.1. Общие положения 213](#_Toc475028913)

[10.2. Определения 213](#_Toc475028914)

[10.3. Классификация 213](#_Toc475028915)

[10.4. Раскрытие информации 215](#_Toc475028916)

[Раздел 11. Расходы 216](#_Toc475028917)

[11.1. Общие положения 216](#_Toc475028918)

[11.2. Классификация 216](#_Toc475028919)

[11.3. Учетные принципы 219](#_Toc475028920)

[11.4. Раскрытие информации 220](#_Toc475028921)

[Раздел 12. Обесценение активов 222](#_Toc475028922)

[12.1. Общие положения 222](#_Toc475028923)

[12.2. Определения 222](#_Toc475028924)

[12.3. Учетные принципы 222](#_Toc475028925)

[12.4. Раскрытие информации 233](#_Toc475028926)

[Раздел 13. Аренда 236](#_Toc475028927)

[13.1. Общие положения 236](#_Toc475028928)

[13.2. Определения 236](#_Toc475028929)

[13.3. Учетные принципы. Финансовая аренда 239](#_Toc475028930)

[13.4. Учетные принципы. Операционная аренда 241](#_Toc475028931)

[13.5. Раскрытие информации 242](#_Toc475028932)

[Раздел 14. Налоги 245](#_Toc475028933)

[14.1. Общие положения 245](#_Toc475028934)

[14.2. Определения 245](#_Toc475028935)

[14.3. Учетные принципы 246](#_Toc475028936)

[14.4. Раскрытие информации 249](#_Toc475028937)

[Раздел 15. Капитал 252](#_Toc475028938)

[15.1. Определения 252](#_Toc475028939)

[15.2. Классификация и учетные принципы 252](#_Toc475028940)

[15.3. Раскрытие информации 255](#_Toc475028941)

[Раздел 16. Выплаты, основанные на акциях 257](#_Toc475028942)

[16.1. Общие положения 258](#_Toc475028943)

[16.2. Определения 258](#_Toc475028944)

[16.3. Учетные принципы 260](#_Toc475028945)

[16.4. Раскрытие информации 265](#_Toc475028946)

[Раздел 17. Затраты по займам 267](#_Toc475028947)

[17.1. Общие положения 267](#_Toc475028948)

[17.2. Определения 267](#_Toc475028949)

[17.3. Классификация 267](#_Toc475028950)

[17.4. Раскрытие информации 269](#_Toc475028951)

[Раздел 18. Инвестиционная недвижимость 270](#_Toc475028952)

[18.1. Общие положения 270](#_Toc475028953)

[18.2. Определения 270](#_Toc475028954)

[18.3. Классификация 270](#_Toc475028955)

[18.4. Учетные принципы 271](#_Toc475028956)

[18.5. Раскрытие информации 273](#_Toc475028957)

[ГЛАВА 3. ПРОЧИЕ ОБЛАСТИ УЧЕТА 275](#_Toc475028958)

[Раздел 1. Влияние изменений обменных курсов валют 275](#_Toc475028959)

[1.1. Общие положения 275](#_Toc475028960)

[1.2. Определения 275](#_Toc475028961)

[1.3. Учетные принципы 276](#_Toc475028962)

[1.4. Раскрытие информации 278](#_Toc475028963)

[Раздел 2. Связанные стороны 279](#_Toc475028964)

[1.1. Общие положения 279](#_Toc475028965)

[2.2. Определения 279](#_Toc475028966)

[2.3. Раскрытие информации 280](#_Toc475028967)

[Раздел 3. Операционные сегменты 283](#_Toc475028968)

[3.1. Общие положения 283](#_Toc475028969)

[3.2. Определения 283](#_Toc475028970)

[3.3. Определение сегментов 283](#_Toc475028971)

[3.4. Раскрытие информации 284](#_Toc475028972)

[Раздел 4. События после отчетной даты 289](#_Toc475028973)

[4.1. Общие положения 289](#_Toc475028974)

[4.2. Определения 289](#_Toc475028975)

[4.3. Учетные принципы 289](#_Toc475028976)

[4.4. Раскрытие информации 290](#_Toc475028977)

[Раздел 5. Инвентаризация 293](#_Toc475028978)

[5.1. Общие положения 293](#_Toc475028979)

[5.2. Порядок проведения инвентаризации 293](#_Toc475028980)

[5.3. Инвентаризация долгосрочных активов 294](#_Toc475028981)

[5.4. Инвентаризация запасов 297](#_Toc475028982)

[5.5. Инвентаризация расчетов 298](#_Toc475028983)

[5.6. Инвентаризация денежных средств, эквивалентов денежных средств и денежных документов 299](#_Toc475028984)

[Раздел 6. Забалансовые счета 298](#_Toc475028985)

[Раздел 7. Оценка справедливой стоимости 299](#_Toc475028986)

[7.1. Сфера применения 299](#_Toc475028987)

[7.2. Определения 299](#_Toc475028988)

[7.3. Оценка 301](#_Toc475028989)

[7.4. Раскрытие информации 311](#_Toc475028990)

[Раздел 8. Обязательные платежи 313](#_Toc475028991)

[8.1. Сфера применения 313](#_Toc475028992)

[8.2. Определения 313](#_Toc475028993)

[8.3. Признание обязательного платежа 314](#_Toc475028994)

# ГЛАВА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

## Раздел 1. Представление финансовой отчетности

Настоящая Корпоративная учетная политика (далее – КУП) представляет собой конкретные принципы, основы, положения, правила и практику, принятые к применению АО «Казахтелеком» (далее Компания) для ведения бухгалтерского учета и составления консолидированной и отдельной финансовой отчетности, включая подготовку сравнительной информации за предыдущие отчетные периоды, в соответствии с требованиями Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности».

Настоящий раздел учетной политики устанавливает представление финансовой отчетности Компании в соответствии с Международным стандартом бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 1 «Представление финансовой отчетности» и Концептуальной основой подготовки финансовой отчетности.

### 1.1. Основные принципы

Концептуальной основой для подготовки и представления финансовой отчетности определены два основополагающих принципа: метод начисления и непрерывность деятельности. Данные принципы представляют собой концептуальную основу, фундамент для разработки и оценки учетных принципов финансовой отчетности.

При подготовке финансовой отчетности принимается концепция, которая схематично представлена на Диаграмме 1.

*Диаграмма 1. Концепция финансовой отчетности*



**Учет по принципу начисления**

Финансовая отчетность Компании ведется по принципу начисления за исключением отчета о движении денежных средств. Следуя данному принципу, результаты операций и прочих событий признаются по мере их возникновения, а не по мере поступления или выплаты денежных средств или их эквивалентов. Они отражаются в учетных записях и представляются в финансовой отчетности тех периодов, к которым они относятся.

Расходы в отчете о совокупном доходе признаются на основе принципа соотнесения, то есть на основе прямой связи между понесенными затратами и поступлениями по конкретным статьям доходов (принцип соотнесения).

Финансовая отчетность, составленная по принципу начисления, информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой и получением денежных средств, но также и об обязательствах заплатить денежные средства в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем. Это делает такую финансовую отчетность полезной для пользователей при принятии экономических решений.

**Непрерывность деятельности**

Подготовка финансовой отчетности осуществляется на основе допущения о непрерывности деятельности. Это означает, что Компания осуществляет и будет осуществлять свои операции в обозримом будущем. Следовательно, предполагается, что Компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Финансовая отчетность Компании будет составляться на другой основе в том случае, если такое намерение или необходимость существует, и применяемая основа будет раскрываться.

При допущении непрерывности деятельности руководство учитывает всю имеющуюся информацию на обозримое будущее, охватывающее, как минимум, двенадцать месяцев с отчетной даты, но не ограничивается этим сроком.

### 1.2. Качественные характеристики финансовой отчетности

**Основные качественные характеристики финансовой отчетности**

Качественные характеристики финансовой отчетности – это атрибуты, которые делают информацию, представленную в финансовой отчетности, полезной для пользователей. Основными качественными характеристиками являются значимость и достоверное представление.

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.

Наиболее продуктивный и эффективный процесс применения фундаментальных качественных характеристик обычно является следующим (при условии влияния характеристик улучшения качества и ограничений по стоимости, которые не рассматриваются в данном примере). Во-первых, следует определить экономическое явление, потенциально полезное для пользователей финансовой информации отчитывающейся компании. Во-вторых, следует определить вид информации по явлению, которая будет наиболее значимой, если она доступна и может быть достоверно представлена. В-третьих, следует определить, является ли такая информация доступной и может быть достоверно представлена. Если это так, то процесс соответствия фундаментальным качественным характеристикам заканчивается на этом этапе. Если это не так, то процесс повторяется путем рассмотрения следующего наиболее значимого вида информации.

Отдельно выделяются концепции капитала и поддержания капитала, которые приводятся ниже.

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.*

*Понятность, сопоставимость, своевременность и сверяемость* – это качественные характеристики, укрепляющие полезность значимой и достоверно представленной информации.

**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 в отношении конкретной отчитывающейся компании. Другими словами, существенность – это специфический для каждой отдельной компании аспект значимости, исходя из характера или размера или обеих характеристик статей, к которым относится информация в контексте финансового отчета отдельной компании.

**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, отчет о финансовом положении 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 Компания в целом не признает их в своей финансовой отчетности.

**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. В данном контексте, «безошибочный» не означает совершенно точный во всех отношениях. 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.

**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.

**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.

**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.

Четкая и лаконичная классификация, характеристика и представление информации обеспечивает понятность.

**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 компании, или в отдельном периоде по компаниям. Сопоставимость является целью; последовательность помогает достичь такой цели.

Сопоставимость – это не однородность. 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 компанией.

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 одной компании за разные периоды, чтобы определять тенденции в ее финансовом положении и результатах деятельности;
2. финансовую отчетность разных компаний, чтобы оценивать их относительное финансовое положение, результаты деятельности и изменения в финансовом положении.

Важным условием сопоставимости, как качественной характеристики, является информирование пользователей о вариантах учетной политики, 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 учетную политику 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 Компании с течением времени, важно, чтобы финансовая отчетность содержала соответствующую информацию за предшествующие периоды.

**Своевременность**

Своевременность означает своевременное обеспечение информации для лиц, принимающих решения, которая может повлиять на такие решения. Обычно, чем старее 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.

**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.

**Концепции капитала и поддержания капитала**

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

При выборе приемлемой концепции капитала Компания 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 Компании, 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) компании на конец отчетного периода превышает аналогичную величину на начало отчетного периода (без учета вкладов собственников или выплат им в течение отчетного периода).

**Взаимозачет**

Финансовые активы и обязательства взаимозачитываются, и в отчете о финансовом положении 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 Международный стандарт финансовой отчетности (далее – 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 (например, деятельность по разведке и оценке), 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 Компании в будущем. Представление в отчетах активов за вычетом оценочных резервов не являются взаимозачетом.

**Раздельный учет**

Учет затрат, относящихся к регулируемым в соответствии с Законом Республики Казахстан «О естественных монополиях и регулируемых рынках», для целей формирования тарифов осуществляется на основании и в соответствии с требованиями особого порядка формирования затрат, применяемого при утверждении тарифов (цен, ставок, сборов) на услуги (товары, работы) субъектов естественной монополии.

Разделение доходов и затрат по видам услуг производится с учетом основных принципов ведения раздельного учета, установленных Правилами ведения раздельного учета доходов, затрат и задействованных активов операторами связи по регулируемым видам услуг телекоммуникаций и услуг, технологически связанных с предоставлением услуг телекоммуникаций.

### 1.3. Компоненты финансовой отчетности

Компания формирует и проводит анализ финансовой отчетности, полный комплект которой включает в себя:

1. отчет о финансовом положении;
2. отчет о совокупном доходе;
3. отчет о движении денежных средств;
4. отчет об изменениях в капитале;
5. учетная политика и примечания к финансовой отчетности.

Представление элементов финансовой отчетности в отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе предусматривает создание классов (статей) исходя из характера и функций элементов. При принятии решения о выделении классов в рамках элементов финансовой отчетности следует руководствоваться принципом существенности – все существенные статьи активов, обязательств, капитала, доходов и расходов должны быть представлены отдельно.

Финансовая отчетность в соответствии с МСФО должна представляться не реже одного раза за финансовый год. Финансовый год Компании равен календарному году, который начинается 1 января и заканчивается 31 декабря. Представление финансовой отчетности Компании подразумевает раскрытие сравнительной информации на две отчетные даты или за два отчетных периода.

При пересчете сравнительных показателей вследствие изменения учетной политики, ретроспективного исправления ошибок или перегруппировки статей в отчете о финансовом положении необходимо представление отчета о финансовом положении на начало предыдущего периода, если ретроспективное изменение учетной политики, исправление ошибок или перегруппировка статей имеет существенный эффект на отчет о финансовом положении на начало предыдущего периода (смотрите пример 1 «Изменения в учетной политике»  **к** КУП**).**

**Отчет о финансовом положении**

Отчет о финансовом положении характеризует финансовое положение Компании на определенный момент.

Краткосрочные/долгосрочные статьи

Компания, основываясь на характере своих операций, должна определить и представлять краткосрочные и долгосрочные активы и обязательства как отдельную классификацию в отчете о финансовом положении.

Независимо от того, какой метод представления принят, Компания должна раскрывать суммы, погашение или возмещение которых ожидается по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода, по каждой статье активов и обязательств, объединяющей суммы, погашение или возмещение которых ожидается (а) в течение не более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода и (б) по истечении более чем двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

***Краткосрочные активы***

Актив классифицируется как краткосрочный, когда:

1. его предполагается реализовать или держать для продажи или использования в ходе обычного операционного цикла Компании; или
2. он предназначен главным образом для продажи;
3. его предполагается реализовать в течение двенадцати месяцев после окончания отчетного периода;
4. он является активом в виде денежных средств или их эквивалентов, не имеющих ограничений на их использование в течение как минимум двенадцати месяцев после окончания отчетного периода.

Все прочие активы классифицируются как долгосрочные.

Операционный цикл Компании означает период времени между приобретением активов для производства и до момента их обмена на денежные средства или их эквиваленты. Когда обычный операционный цикл организации не определен, предполагается, что его продолжительность составляет двенадцать месяцев. Краткосрочные активы включают те активы (такие как запасы и дебиторская задолженность покупателей и заказчиков), которые продаются, потребляются и реализуются как часть обычного операционного цикла, даже когда их не ожидается реализовать в течение двенадцати месяцев после отчетной даты.

Краткосрочные активы также включают оборотную часть долгосрочных финансовых активов.

***Краткосрочные обязательства***

Обязательство классифицируется как краткосрочное, когда:

1. его предполагается погасить в ходе обычного операционного цикла Компании;
2. оно предназначено главным образом для целей торговли;
3. оно подлежит погашению в течение двенадцати месяцев после отчетной даты;
4. у Компании нет безусловного права откладывать погашение соответствующего обязательства в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты.

Все прочие обязательства должны классифицироваться как долгосрочные.

Краткосрочные обязательства могут разделяться по категориям также как и краткосрочные активы. Некоторые краткосрочные обязательства, такие как задолженности перед поставщиками и подрядчиками и начисления для работника и другие операционные затраты, составляют часть оборотного капитала, используемого в нормальном операционном цикле Компании. Такие операционные статьи классифицируются как краткосрочные обязательства, даже если они подлежат погашению более чем через двенадцать месяцев после отчетной даты.

Другие краткосрочные обязательства не погашаются как часть текущего операционного цикла, однако требуют погашения в течение двенадцати месяцев с отчетной даты. Например, текущая часть обязательств, включающая выплату процентов, банковские овердрафты, дивиденды к выплате, налоги на прибыль и прочие неторговые кредиторские задолженности. Обязательства, включающие выплату процентов, которые обеспечивают финансирование оборотного капитала на долгосрочной основе, и не подлежат погашению в течение двенадцати месяцев, являются долгосрочными обязательствами.

Компания должна продолжать классифицировать свои финансовые обязательства, включающие выплату процентов как краткосрочные, если они подлежат погашению в течение двенадцати месяцев с отчетной даты, даже если:

1. первоначальный срок составлял период, превышающий двенадцать месяцев;
2. Компания предполагает рефинансировать обязательство на долгосрочной основе; и это намерение подкрепляется договором на рефинансирование, или на изменение графика платежей, который был заключен после окончания отчетного периода до утверждения финансовой отчетности.

Возможно, что некоторые обязательства, подлежащие погашению в течение следующего операционного цикла Компании, будут рефинансированы или «пролонгированы» по решению Компании, и поэтому они не потребуют использования оборотного капитала Компании. Такие обязательства считаются частью долгосрочного финансирования Компании и должны классифицироваться как долгосрочные. Однако в тех случаях, когда рефинансирование осуществляется не по решению Компании (как было бы в случае отсутствия договора о рефинансировании), рефинансирование не может считаться автоматическим и обязательство классифицируется как краткосрочное.

Некоторые соглашения о предоставлении займа включают условия для заемщика (так называемые «ковенанты»), которые предусматривают, что обязательство подлежит погашению по требованию при нарушении определенных условий, например, связанных с финансовым положением заемщика. В таких обстоятельствах обязательство классифицируется как долгосрочное, только когда:

1. заимодатель согласился **«**до**»** или **«**на дату**»** окончания отчетного периода не требовать платежа в случае нарушения условий; и
2. отсутствует вероятность того, что дальнейшие нарушения произойдут в течение как минимум двенадцати месяцев с отчетной даты.

Информация, которая должна быть раскрыта в отчете о финансовом положении:

1) Долгосрочные активы:

Основные средства;

Нематериальные активы;

Инвестиционная недвижимость;

Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия;

Отложенные налоговые активы;

Долгосрочная дебиторская задолженность;

Прочие долгосрочные финансовые активы;

Прочие долгосрочные активы;

2) Краткосрочные активы:

Товарно-материальные запасы;

Предоплата по корпоративному подоходному налогу;

Торговая дебиторская задолженность;

Прочая краткосрочная дебиторская задолженность;

Прочие краткосрочные финансовые активы;

Прочие краткосрочные активы;

Денежные средства и их эквиваленты;

Активы, классифицированные как предназначенные для продажи;

3) Капитал:

Выпущенные акции;

Эмиссионный доход;

Дополнительно оплаченный капитал;

Собственные выкупленные акции;

Фонд пересчета иностранной валюты;

Прочие резервы;

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);

Неконтролирующие доли участия;

4) Долгосрочные обязательства:

Займы;

Обязательства по финансовой аренде;

Обязательства по вознаграждениям работникам;

Долгосрочная кредиторская задолженность;

Отложенные налоговые обязательства;

Прочие долгосрочные обязательства;

5) Краткосрочные обязательства:

Займы;

Обязательства по финансовой аренде;

Обязательства по вознаграждениям работникам;

Торговая кредиторская задолженность;

Подоходный налог к уплате;

Прочие краткосрочные обязательства.

Обязательства, непосредственно связанные с активами, классифицированными как предназначенные для продажи.

Дополнительные статьи, заголовки и промежуточные суммы должны представляться в отчете о финансовом положении тогда, когда это требуется МСФО, или когда такое представление необходимо для достоверного представления финансового положения Компании.

Суждение о том, представлять ли дополнительные статьи отдельно, основывается на оценке следующего:

1. характера и ликвидности активов и их существенности, ведущих, в большинстве случаев, к раздельному представлению гудвила и активов, возникающих из расходов на разработки, денежных и неденежных активов, краткосрочных и долгосрочных активов;
2. их функции в рамках Компании, ведущей, например, к раздельному представлению операционных и финансовых активов, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств и их эквивалентов; и
3. размера, характера и распределения во времени обязательств, ведущих к раздельному представлению процентных и беспроцентных обязательств и резервов, классифицированных как краткосрочные и долгосрочные, если это целесообразно.

**Отчет о совокупном доходе**

Отчет о совокупном доходе показывает результаты деятельности Компании за определенный период.

Компания применяет функциональный метод анализа затрат. Это означает классификацию расходов в соответствии с их функцией, как часть себестоимости реализованных товаров, работ и услуг, расходов по реализации и административной деятельности.

Классификация отчета о совокупном доходе с помощью функционального метода анализа затрат представлена следующим образом:

**Прибыли и убытки**

***Продолжающаяся деятельность:***

Выручка/Доход от оказания услуг

Государственные субсидии/Компенсация за оказание универсальных услуг в сельских пунктах

Себестоимость оказанных услуг

**Валовая прибыль**

Общие и административные расходы

Расходы по реализации

**Прибыль от операционной деятельности**

Курсовая разница, нетто

Финансовые доходы

Финансовые расходы

Доход от выгодного приобретения дочернего предприятия

Доля в прибыли/(убытках) ассоциированных организаций и совместных предприятий

Доход/(убыток) от выбытия основных средств

Прочие доходы

Прочие расходы

**Прибыль до налогообложения от продолжающейся деятельности**

Расходы по подоходному налогу

**Прибыль за период от продолжающейся деятельности**

***Прекращенная деятельность:***

Прибыль/(убыток) после налогообложения за период от прекращенной деятельности

**Прибыль/(убыток) за период**

Прибыль/ (убыток) приходящийся на:

Собственников материнской Компании

Неконтрольные доли участия

**Прочий совокупный доход/ (убыток)**

Статьи, которые не будут переклассифицированы в прибыли и убытки:

1. Эффект переоценки чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами
2. Доля прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий по статьям, которые не будут переклассифицированы в прибыли и убытки
3. Подоходный налог по статьям, которые не будут переклассифицированы в прибыли и убытки

Статьи, которые в последующие периоды могут быть переклассифицированы в прибыли и убытки

1. Доходы/(расходы), возникающие при пересчете отчетности зарубежных предприятий
2. Прибыли/(убытки) от переоценки финансовых активов, имеющиеся в наличии для продажи
3. Прибыли/(убытки) от эффективной части инструментов хеджирования
4. Доля прочего совокупного дохода ассоциированных компаний и совместных предприятий по статьям, которые могут быть переклассифицированы в прибыли и убытки
5. Подоходный налог по статьям, которые могут быть переклассифицированы в прибыли и убытки

Учет дохода от оказанных услуг детально описывается в разделе 9 «Выручка» главы 2 КУП.

Себестоимость оказанных услуг, общие и административные расходы, расходы по реализации, прочий операционный убыток детально описаны в разделе 11 «Расходы» главы 2 КУП.

Доход от выгодного приобретения дочерней организации раскрывается в разделе 5 «Учет объединения бизнеса» главы 1 КУП.

Курсовая разница отражается на нетто основе. Детальный учет курсовых разниц описан в разделе 1 «Влияние изменения обменных курсов валют» главы 3 КУП.

Прочие операционные доходы включают следующие доходы:

прочие доходы дочерних организаций, непосредственно не связанных с основной деятельностью Компании;

прочие доходы.

Поскольку воздействия различных видов деятельности Компании, операций и прочих событий отличаются по частоте, потенциалу получения прибыли или убытка и предсказуемости, раскрытие компонентов финансовых результатов деятельности помогает пониманию уже достигнутых финансовых результатов и прогнозированию будущих результатов. Непосредственно в отчете о совокупном доходе включаются дополнительные статьи, а в наименования и в порядок расположения статей при необходимости вносятся изменения для пояснения финансовых результатов деятельности. Факторы, которые следует принять в расчет, включают существенность, характер и назначение соответствующих компонентов доходов и расходов.

В примечаниях к финансовой отчетности Компания должна предоставить дополнительную информацию о характере расходов, в том числе расходы на амортизацию и оплату труда.

Помимо этого, в отчете о совокупном доходе или примечаниях к отчетности Компания должна раскрывать влияние налога на прибыль по каждому компоненту прочего совокупного дохода.

**Отчет о движении денежных средств**

Компания применяет данный подраздел КУП для подготовки отчета о движении денежных средств и представляет его в качестве составной части своей финансовой отчетности за каждый период, в котором представлялась финансовая отчетность. Отчет о движении денежных средств составляется двумя методами: прямым и косвенным.

**Денежные средства** – денежные средства включают наличные в кассе, на текущих счетах и банковские депозиты до востребования.

**Эквивалент денежных средств** - краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости, со сроком погашения менее 3 месяцев.

**Движение денежных средств** - поступления и платежи денежных средств и их эквивалентов.

**Операционная деятельность** – основная, приносящая выручку деятельность Компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

**Инвестиционная деятельность** - приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

**Финансовая деятельность** - деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств Компании.

***Представление отчета о движении денежных средств***

Отчет о движении денежных средств должен представлять потоки денежных средств за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

***Представление потоков денежных средств от операционной деятельности***

Компания представляет сведения о движении денежных средств от операционной деятельности, используя:

прямой метод, при котором раскрывается информация об основных видах валовых денежных поступлений и выплат; и

косвенный метод, при котором прибыль или убыток до налогообложения корректируется с учетом результатов операций неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или выплат, возникающих в ходе операционной деятельности, а также статей доходов или расходов, связанных с поступлением или выплатой денежных средств в рамках инвестиционной или финансовой деятельности.

Прямой метод обеспечивает информацию, полезную для оценки будущих потоков денежных средств, которая недоступна в случае использования косвенного метода. При использовании прямого метода информация об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат формируется из учетных записей Компании.

При использовании косвенного метода чистый поток денежных средств от операционной деятельности определяется путем корректировки прибыли или убытка до налогообложения с учетом следующего:

1. изменений в операционных активах и обязательствах в течение периода;
2. неденежных статей, таких как износ, провизии, отложенные подоходные налоги, нереализованные прибыли или убытки по операциям с иностранной валютой, нераспределенные прибыли ассоциированных компаний, и
3. всех прочих статей, ведущих к возникновению инвестиционных или финансовых денежных потоков.

Подробная информация о составлении отчета о движении денежных средств приводится в разделе 5 «Денежные средства и их эквиваленты» главы 2КУП.

***Представление потоков денежных средств от инвестиционной и финансовой деятельности***

Компания раздельно представляет основные виды валовых денежных поступлений и валовых денежных платежей, возникающих от инвестиционной и финансовой деятельности.

***Инвестиционная деятельность***

Отдельное раскрытие движения денежных средств, возникающего в результате инвестиционной деятельности, имеет важное значение, потому что эти потоки денежных средств представляют степень направленности произведенных выплат на ресурсы, предназначенные для генерирования будущих доходов и потоков денежных средств. Ниже представлены повторяющиеся операции Компании, требующие отдельного раскрытия потоков денежных средств от инвестиционной деятельности:

1. денежные платежи для приобретения основных средств, нематериальных и других долгосрочных активов. К ним относятся платежи, связанные с капитализированными затратами на разработки и с основными средствами собственного производства.
2. денежные поступления от продажи основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов;
3. денежные платежи для приобретения долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в других компаниях (кроме платежей за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств и за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей);
4. денежные поступления от продаж долевых или долговых инструментов других компаний и долей участия в других компаниях (кроме выручки за эти инструменты, рассматриваемые как эквиваленты денежных средств и за те, которые предназначены для коммерческих и торговых целей);
5. займы, предоставленные другим сторонам;
6. денежные поступления от погашения займов, предоставленных другим сторонам;
7. дивиденды, полученные от ассоциированных и совместных предприятий;
8. денежные платежи по срочным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей, или платежи классифицируются как финансовая деятельность;
9. денежные поступления от срочных контрактов, опционов и свопов, кроме случаев, в которых контракты заключены для коммерческих и торговых целей, или поступления классифицируются как финансовая деятельность.

В случае появления существенных потоков денежных средств от инвестиционной деятельности, не раскрываемых ранее отдельно, Компания рассматривает необходимость отдельного представления таких потоков, исходя их полноты и полезности информации.

***Финансовая деятельность***

Отдельное раскрытие потоков денежных средств, возникающих от финансовой деятельности, имеет важное значение ввиду необходимости данной информации для прогнозирования требований на будущие потоки денежных средств от компаний и финансовых институтов, предоставляющих капитал для Компании. Ниже представлены повторяющиеся операции Компании, требующие отдельного раскрытия потоков денежных средств, возникающих в результате финансовой деятельности:

1. денежные поступления от эмиссии акций или других долевых инструментов;
2. денежные выплаты владельцам для приобретения или для погашения акций Компании;
3. выплата дивидендов акционерам;
4. денежные поступления от выпуска:

необеспеченных облигаций;

необеспеченных займов;

необеспеченных векселей;

обеспеченных облигаций;

обеспеченных закладных;

других краткосрочных и долгосрочных заемных обязательств;

1. денежные погашения финансовых обязательств; и
2. денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

В случае появления существенных видов потоков денежных средств от финансовой деятельности, не раскрываемых ранее отдельно, Компания рассматривает необходимость отдельного представления таких потоков, исходя из их существенности и полезности информации.

***Валютные денежные потоки***

Потоки денежных средств, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в валюте отчетности Компании, путем применения к сумме в иностранной валюте обменного курса между отчетной и иностранной валютами на дату возникновения данного движения денежных средств или по среднему курсу, если последний обеспечивает удовлетворительное приближение значение суммарного эффекта к фактическим курсам.

Поток денежных средств иностранной дочерней организации должен пересчитываться по обменным курсам между функциональной и иностранной валютами на дату возникновения движения денежных средств.

Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений обменного курса на денежные средства и эквиваленты денежных средств, содержащиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляются в отчете о движении денежных средств для того, чтобы согласовать денежные средства и их эквиваленты в начале и в конце отчетного периода. Эта сумма представляется отдельно от потоков денежных средств, возникающих в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности, и включает разницы, если они есть, в случае, когда потоки денежных средств показываются в отчетности по обменным курсам на конец периода.

***Проценты и дивиденды***

Потоки денежных средств от полученных и выплаченных процентов и дивидендов раскрываются раздельно. При этом:

1. проценты классифицируются как операционная деятельность;
2. дивиденды, полученные как инвестиционная деятельность;
3. дивиденды, уплаченные как финансовая деятельность.

***Налог на прибыль***

Денежные потоки, возникающие в связи с налогом на прибыль, раскрываются отдельно и классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью.

***Инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия***

При учете инвестиций в ассоциированную компанию, учет в которой ведется по методу долевого участия или методу учета по фактическим затратам (в отдельной отчетности), Компания ограничивается в отчете о движении денежных средств информацией о (1) денежных потоках, связанных с ее инвестициями в компанию; (2) денежных потоках между собой (инвестором) и объектом инвестирования, например, дивидендах и авансах.

Аналогично Компания, представляя отчет о своей доле в совместном предприятии с помощью метода долевого участия, включает в свой отчет о движении денежных средств (1) денежные потоки, связанные с ее инвестициями в компанию, (2) распределения и другие выплаты или поступления между Компанией и совместным предприятием.

***Приобретения и продажи дочерних организаций и других бизнесов***

Совокупные потоки денежных средств, возникающие в результате приобретений и продаж дочерних организаций или других бизнесов, должны представляться отдельно и классифицироваться как инвестиционная деятельность.

Компания раскрывает, в целом, как по приобретениям, так и по реализациям дочерних организаций или других бизнесов в течение периода каждый из следующих моментов:

1. суммарное возмещение при покупке или продаже;
2. часть возмещения при покупке или продаже, погашенная денежными средствами или их эквивалентами;
3. приобретенная или реализованная сумма денежных средств и их эквивалентов в дочерней организации или бизнесе; и
4. сумма приобретенных или реализованных активов и обязательств, кроме денежных средств и их эквивалентов, в дочерней организации или бизнесе, суммированная по основным категориям.

Отдельное представление результатов движения денежных средств от приобретения и реализации дочерних организаций и других бизнесов вместе с отдельным раскрытием сумм приобретенных или реализованных активов и обязательств помогает отделить эти потоки денежных средств от потоков денежных средств, возникающих в результате другой операционной, инвестиционной и финансовой деятельности. Результаты движения денежных средств от реализации не вычитаются из результатов движения денежных средств от приобретения.

Общая сумма денежных средств, выплаченных или полученных в качестве возмещения при покупке или продаже дочерней организации, представляется в отчете о движении денежных средств за вычетом приобретенных или потраченных денежных средств и эквивалентов денежных средств дочерней организации.

***Неденежные операции***

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, исключаются из отчетов о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в финансовой отчетности таким образом, чтобы они обеспечивали всю значимую информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущие потоки денежных средств, хотя они влияют на структуру капитала и активов Компании. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает цели этого отчета, поскольку эти статьи не вызывают движение денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

1. приобретение активов либо путем непосредственного принятия соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды;
2. приобретение компании с помощью выпуска акций;
3. конвертация долговых обязательств в акции.

***Компоненты денежных средств и эквивалентов денежных средств***

Компания раскрывает состав денежных средств и их эквивалентов в соответствии с требованиями, указанными в разделе 5 «Денежные средства и их эквиваленты» главы 2КУП, и представляет сверку сумм в отчете о движении денежных средств с эквивалентными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

***Прочие раскрытия информации***

Компания раскрывает, вместе с комментариями руководства, сумму значительных остатков денежных средств и эквивалентов денежных средств, имеющихся у него, но недоступных для использования.

**Отчет об изменениях в капитале**

В отчете об изменениях в капитале раскрывается изменение чистых активов Компании в течение отчетного периода, что означает суммарную прибыль и убытки в результате деятельности Компании в течение периода, а также изменения в результате операций с акционерами.

Компания отражает следующую информацию в отчете об изменениях в капитале:

1. общий совокупный доход или убыток за период с раздельным представлением доли основных акционеров и доли неконтролирующих акционеров;
2. для каждого компонента капитала совокупный эффект изменений в учетной политике и корректировку существенных ошибок прошлых периодов;
3. для каждого компонента капитала сверка между балансовой стоимостью на начало и конец периода, с отдельным раскрытием изменения, связанного с:

прибылью или убытком за период;

показателем каждой статьи прочего совокупного дохода,

суммы операций с собственниками Компании, с отдельным отражением вкладов собственников и сумм распределения (например: дивидендов), причитающихся им, которые не приводят к потере контроля.

Подробная информация по раскрытию в отчете об изменениях в капитале приводится в разделе 15 «Капитал» главы 2 КУП.

**Примечания к финансовой отчетности Компании:**

1. представляют информацию об основе подготовки финансовой отчетности и учетной политике, выбранной и примененной Компанией для существенных операций и событий;
2. раскрывают информацию, которая не представлена где-либо еще в финансовой отчетности, но требуется МСФО;
3. обеспечивают дополнительную информацию, которая не представлена в самой финансовой отчетности, но необходима для достоверного представления.

По каждой статье в отчете о финансовом положении, отчете о совокупном доходе, отчете о движении денежных средств и отчете об изменениях в капитале делаются перекрестные ссылки на любую относящуюся к ней информацию в Примечаниях к финансовой отчетности.

Примечания представляются в следующем порядке, который помогает пользователям в понимании финансовой отчетности:

1. заявление о соответствии МСФО;
2. информация о применяемой основе (основах) оценки и учетной политике в отношении существенных операций и событий;
3. вспомогательная информация для статей, представленных в каждой форме финансовой отчетности в том порядке, в каком представлены каждая форма финансовой отчетности;
4. прочие раскрытия, в том числе:

условные обязательства и непризнанные договорные обязательства к исполнению;

раскрытия нефинансовой информации.

***Ключевые источники информации для оценки в условиях неопределенности***

Компания раскрывает в примечаниях основные допущения о развитии событий в будущем, а также другие источники информации, позволяющие отразить в отчетности объекты, имеющие неопределенную оценку в конце отчетного периода, что несет значительный риск будущих существенных корректировок балансовой стоимости активов (и обязательств) в следующем финансовом году.

В отношении таких активов (и обязательств) примечания должны содержать следующую информацию:

характер;

балансовая стоимость на конец отчетного периода.

Определение балансовой стоимости некоторых активов (и обязательств) предполагает выполнение оценки на конец отчетного периода влияния неопределенных будущих событий на указанные активы (и обязательства). Расчетные оценки могут потребоваться, например, при определении:

возмещаемой суммы по категориям основных средств;

влияния обесценения запасов в результате морального устаревания;

резервов на покрытие затрат по результатам судебного процесса;

долгосрочных обязательств по пенсионным программам для работников.

При определении оценки в расчет принимается временная стоимость денег и другие факторы риска.

Раскрытие такой информации не требуется для активов (или обязательств), характеризующихся риском существенного изменения балансовой стоимости в течение следующего финансового года, если на конец отчетного периода они оценивались по справедливой стоимости, основанной на последних рыночных ценах.

Необходимая информация раскрывается таким образом, чтобы помочь пользователям понять логику профессиональных суждений руководства о будущих событиях и о других основаниях для оценки в условиях неопределенности.

Характер и степень детализации представляемой информации зависят от характера допущений и от других обстоятельств. Примеры подобного раскрытия информации приведены ниже:

характер допущения или другой характеристики неопределенности оценки;

степень зависимости балансовой стоимости от применяемых методов, допущений и оценок, лежащих в основе ее расчетов, в том числе причины такой зависимости;

предполагаемый исход и спектр возможных последствий в течение следующего финансового года, которые могут оказать влияние на балансовую стоимость активов (и обязательств);

объяснение изменений ранее принятых допущений, касающихся активов и обязательств, неопределенность оценки которых сохраняется.

***Капитал***

Компания раскрывает информацию, которая бы позволила пользователям оценить цели, политику и процесс контроля и регулирования капитала Компании.

Компания раскрывает следующее:

1. качественную информацию о целях, учетной политике и процессе контроля и регулирования капитала организации, включая:

описание того, что Компания рассматривает как капитал;

когда на Компанию налагаются извне обязательные требования к капиталу, характер этих требований и каким образом эти требования соблюдаются при управлении капиталом;

каким образом Компания осуществляет свои цели по управлению капиталом.

1. сводную количественную информацию о том, что составляет капитал.
2. любые изменения в (1) и (2) по сравнению с предыдущим периодом;
3. соблюдала ли Компания обязательные требования к капиталу, налагаемые извне;
4. последствия несоблюдения, если Компания не соблюдала указанные требования к капиталу.

Такое раскрытие информации должно основываться на внутренней информации, которая предоставляется руководству Компании.

Компания управляет капиталом несколькими способами и, возможно, должна соблюдать различные требования к капиталу и ограничения.

Компания раскрывает отдельно информацию по каждому требованию к капиталу (а не совокупную информацию), которому она должна соблюдать, в тех случаях, когда это может помочь пониманию отчетности пользователями.

***Раскрытие прочей информации***

Компания приводит в примечаниях следующие сведения:

сумма дивидендов, объявленных до утверждения финансовой отчетности, но не отраженных в качестве прибыли, распределенной владельцам, а также соответствующий размер дивидендов в расчете на акцию;

сумма непризнанных кумулятивных дивидендов по привилегированным акциям (дивиденды, накопленные за ряд лет, в случае, если Компания не могла их выплачивать);

Компания раскрывает следующую информацию, если она не была раскрыта в каких-либо других разделах финансовой отчетности:

наименование Компании;

юридический адрес, организационно-правовая форма Компании, страна, регистрации (или страна, являющаяся основным местом ведения бизнеса, если отличается от юридического адреса);

описание характера деятельности Компании и основных направлений деятельности;

наименование материнской компании и фактической материнской компании группы.

### 1.4. Элементы финансовой отчетности

Финансовая отчетность представляет финансовые результаты операций и других событий, группируя их по основным категориям в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти основные категории называются элементами финансовой отчетности. Существует два класса элементов финансовой отчетности:

1. активы, обязательства и капитал;
2. доходы и расходы.

Активы, обязательства и капитал являются элементами в отчете о финансовом положении, непосредственно связанными с оценкой финансового положения. Доходы и расходы являются элементами в отчете о совокупном доходе и измеряют результаты деятельности.

В отчете о финансовом положении и отчете о совокупном доходе предусмотрено создание подклассов элементов отчетности в соответствии с характером и функциями активов и обязательств, доходов и расходов.

**Активы**

Активы являются ресурсами, контролируемыми Компанией, возникшими в результате событий прошлых периодов, от которых Компания ожидает экономические выгоды в будущем.

Под будущей экономической выгодой, заключенной в активе, понимается возможность поступления в Компанию денежных средств и их эквивалентов. Эта возможность составляет часть операционной деятельности компании и может принимать форму обратимости в денежные средства или их эквиваленты, или способности уменьшать отток денежных средств.

Компания использует свои активы для производства товаров и услуг, способных удовлетворить желания или потребности покупателей; поскольку эти товары или услуги могут удовлетворять такие желания и потребности, покупатели готовы платить за них и тем самым вносить вклад в поток денежных средств Компании.

Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в Компанию различными путями. Актив может быть:

1. использован отдельно или в сочетании с другими активами при производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, реализуемых Компанией;
2. обменен на другие активы;
3. использован для погашения обязательства;
4. распределен среди собственников Компании.

**Обязательства**

Обязательство представляют текущую задолженность Компании, возникшую в результате событий прошлых периодов, урегулирование которой приведет к оттоку из Компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду, ради удовлетворения требований другой стороны.

Под задолженностью понимается долг или обязанность действовать или выполнять что-либо определенным образом. Задолженность может быть закреплена в правовом порядке, как следствие юридически обязательного договора или законодательного требования, а также может возникать из сложившейся деловой практики. Суммы предполагаемых затрат в отношении реализованных товаров являются обязательствами (т.е обязательства по гарантийному обслуживанию).

Урегулирование существующего обязательства обычно связано с оттоком из Компании ресурсов, содержащих экономическую выгоду, с целью удовлетворения требований другой стороны.

**Капитал**

Капитал представляет остающуюся долю в активах Компании после вычета всех ее обязательств (балансирующую сумму).

Капитал подразделяется на отдельные статьи в отчете о финансовом положении.

1. Выпущенные акции (простые и привилегированные);
2. Собственные выкупленные акции;
3. Эмиссионный доход;
4. Дополнительно внесенный капитал;
5. Резерв по переоценке инвестиций, имеющихся в наличии для продажи;
6. Резерв пересчета иностранной валюты;
7. Резерв хеджирования;
8. Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
9. Прочие резервы**;**
10. Доля неконтролирующих акционеров;

Подробнее классификация капитала, его учетные принципы и раскрытие информации представлены в разделе 15 «Капитал» главы 2 КУП.

**Результаты деятельности Компании**

Для определения оценки эффективности деятельности Компании или при определении основы расчета для других показателей (например, доход на инвестиции или прибыль на акцию) часто используется чистый доход (прибыль). Элементами, непосредственно связанными с измерением прибыли, являются доходы и расходы.

Доходы и расходы представляются в отчете о совокупном доходе. Статьи доходов и расходов, которые возникают в процессе обычной деятельности Компании, представляются отдельно от статей, которые не связаны с обычной деятельностью.

**Доходы**

Доход представляет увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока или прироста активов или уменьшения обязательств, что приводит к увеличению капитала, отличному от увеличения, связанного с взносами лиц, участвующих в капитале.

Доход включает в себя как доход от основной деятельности, так и прочие доходы.

Доходы от основной деятельности возникают в процессе обычной деятельности Компании и включают выручку от оказания услуг, продаж, вознаграждения, проценты, дивиденды, роялти и арендную плату. Прочие доходы представляют собой другие статьи, отвечающие определению дохода, и могут возникать или не возникать в ходе обычной деятельности Компании. Они представляют собой увеличение экономических выгод и по своей природе не отличаются от доходов от основной деятельности. Определение дохода также включает нереализованные доходы (например, доход, возникающий от переоценки рыночных ценных бумаг).

В отчете о совокупном доходе прочие доходы представляются отдельно, так как информация об их размере полезна для принятия экономических решений.

Более подробно по статьям доходов, классификации, учетных принципах и раскрытию описано в разделе 9 «Выручка» главы 2 КУП.

**Расходы**

Расходы представляют уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или уменьшения активов или возникновения обязательств, что приводит к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале.

Под расходами понимаются убытки, а также расходы, возникающие в ходе обычной деятельности Компании. Расходы обычно принимают форму оттока или уменьшения активов, таких как денежные средства или их эквиваленты, запасы, основные средства.

Прочие убытки представляют другие статьи, которые подходят под определение расходов и могут возникать или не возникать в ходе обычной деятельности Компании. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод, и поэтому по своей природе не отличаются от других расходов.

При признании прочие убытки показываются в отчете о совокупном доходе отдельно, потому что информация о них полезна в целях принятия экономических решений. Компания раскрывает только существенные убытки, а во всех прочих случаях убытки отражаются на нетто-основе (за вычетом соответствующего дохода).

Классификация, учетные принципы и раскрытие информации по расходам представлены в разделе 11 «Расходы» главы 2 КУП.

**Признание элементов финансовой отчетности**

Под признанием подразумевается процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет о совокупном доходе статей, которые подходят под определение одного из элементов финансовой отчетности и удовлетворяют нижеуказанным критериям признания. Признание содержит словесное описание статей и их денежное выражение, и включение этих сумм в итоги отчета о финансовом положении или отчета о совокупном доходе. Статьи, отвечающие критериям признания, должны признаваться в отчете о финансовом положении или отчете о совокупном доходе. Непризнание таких статей не компенсируется ни раскрытием используемой учетной политики, ни примечаниями.

Статья, отвечающая определению элемента финансовой отчетности, должна признаваться, если:

1. существует вероятность того, что любая будущая экономическая выгода, связанная со статьей, будет получена или утрачена Компанией;
2. стоимость элемента может быть надежно измерена или оценена.

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.

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

***Вероятность будущей экономической выгоды***

Понятие вероятности связано со степенью неопределенности притока (или оттока) в Компанию получаемых от статьи экономических выгод. Оценка степени определенности потоков экономических выгод проводится при составлении финансовой отчетности на основе имеющихся доказательств на момент такого составления.

Например, если получение средств по дебиторской задолженности**,** вероятно, то отражение дебиторской задолженности как актива оправдано. При значительном объеме дебиторской задолженности, какая-то ее часть, вероятно, не будет погашена, соответственно, следует признать расход по сомнительной задолженности, отражающий предполагаемое уменьшение экономических выгод.

***Надежность оценки***

Второй критерий признания предполагает, что статья имеет стоимостное выражение, которое может быть рассчитано с достаточной степенью надежности. Стоимость (или ценность) статьи может быть определена оценкой, что не умаляет ее надежности. Если оценить статью с достаточной степенью надежности не представляется возможным, она не отражается в отчете о финансовом положении (или в отчете о совокупном доходе).

Например, предполагаемые поступления по результатам судебного решения могут отвечать определению, как актива, так и дохода, а также соответствовать критерию вероятности, установленного для целей признания. Однако если сумма удовлетворения иска не может быть определена на момент составления отчетности, ее не следует учитывать ни как актив, ни как доход; информацию об иске следует раскрыть в примечаниях к отчетности.

Статья, которая изначально не отвечает установленным критериям, в результате последующих событий может стать соответствующей критериям признания.

Статью, обладающую характеристиками элемента, но не отвечающую критериям признания, стандарт может потребовать раскрыть в примечаниях. Это представляется целесообразным, когда сведения о статье полезны для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений финансового положения Компании.

***Признание активов***

Актив признается в том случае, когда вероятно, что Компания получит экономические выгоды, а актив имеет стоимость (или ценность), которая может быть надежно оценена.

Актив не признается в том случае, когда затраты понесены, но маловероятно получение экономических выгод от таких расходов в текущем отчетном периоде. Результатом такой операции становится признание расхода в отчете о совокупном доходе.

***Признание обязательств***

Обязательство признается, когда вероятен отток ресурсов в связи с исполнением обязательства, и величина оттока может быть надежно оценена.

***Признание дохода***

Доход признается полученным, когда имеет место увеличение экономических выгод в форме прироста актива (или уменьшения обязательства), и когда величина такого прироста может быть определена с высокой степенью надежности.

Признание дохода происходит одновременно с признанием прироста активов (или уменьшения обязательств). Примерами могут служить: чистое увеличение активов, возникающее в результате продажи товаров (или услуг) или уменьшения обязательств в результате отказа от права долга.

Признание доходов ограничивается только теми, которые могут быть надежно измерены и характеризуются достаточной степенью определенности.

***Признание расходов***

Расходы признаются при уменьшении экономических выгод (выраженных уменьшением актива или увеличением обязательства) и при условии, когда величина такого уменьшения может быть надежно оценена.

Признание расходов происходит вместе с признанием прироста обязательств или уменьшения активов (например, прирост обязательств при начислении заработной платы или уменьшение активов при начислении амортизации оборудования).

Расходы учитываются, исходя из прямой связи понесенных затрат и полученных доходов. Такая взаимоувязка отвечает принципу соответствия затрат и выручки, что предполагает одновременное признание выручки и расходов, которые являются прямым совместным результатом одних и тех же операций.

Различные компоненты расходов, включая себестоимость реализованных товаров (работ, услуг), отражаются в тот же момент, что и доход, полученный от реализации товаров (работ, услуг). Применение принципа соответствия не допускает признания статей в отчете о финансовом положении, которые не отвечают определению активов или обязательств.

В тех случаях, когда экономические выгоды возникают в течение нескольких отчетных периодов и взаимосвязь доходов и расходов может быть определена только в широком плане, расходы отражаются в отчете о совокупном доходе в соответствии с систематическим (и пропорциональным) их распределением по отчетным периодам. Такой подход применяется при учете расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства и нематериальные активы с ограниченным сроком полезной службы. Подобные расходы называются амортизационными. Схема распределения амортизационных расходов (начисления амортизации) соответствует схеме получения экономических выгод от использования актива.

Затраты, которые не приводят к поступлению экономических выгод, признаются в отчете о совокупном доходе немедленно.

Расходы также признаются при возникновении обязательства без признания актива, например, в случае возникновения обязательства по гарантийному обслуживанию проданных товаров.

### 1.5. Функциональная валюта и валюта представления отчетности

**Определения**

**Валюта представления отчетности** – это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности.

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

В соответствии с разделом 1 «Влияние изменений обменных курсов валют» главы 3 КУП Компания ведет учет в функциональной валюте. Функциональной валютой Компании является валюта преобладающей экономической среды, в которой она осуществляет свою деятельность. При определении своей функциональной валюты Компания учитывает следующие первичные индикаторы:

1. валюта, которая главным образом влияет на ценообразование оказываемых услуг;
2. валюта страны, чьи законодательство и конъюнктура рынка являются определяющими при формировании цен на товары и услуги;
3. валюта, которая в основном влияет на сумму затрат на оплату труда, материалов и прочие компоненты себестоимости оказываемых услуг.

Нижеперечисленные индикаторы также должны учитываться для определения функциональной валюты:

1. валюта, в которой генерируются денежные потоки от финансовой деятельности (выпуск долговых и долевых инструментов – акции, кредиты, облигации);
2. валюта, в которой аккумулируются поступления денежных средств от операционной деятельности.

Нижеприведенные индикаторы следует рассматривать при определении функциональной валюты иностранной организации. Функциональная валюта иностранной организации должна совпадать с функциональной валютой Компании в случае если:

иностраннаяорганизация является неотъемлемой частью деятельности Компании;

операции с Компанией составляют большую часть деятельности иностранной организации;

потоки денежных средств от иностраннойорганизации оказывают непосредственное влияние на потоки денежных средств Компании и могут быть оперативно переведены на счета Компании;

потоки денежных средств от иностраннойорганизации не являются достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств Компании.

В случае, если вышеупомянутые факторы не позволяют четко определить функциональную валюту, то решением руководства дочерних организаций Компании на основе профессионального суждения определяется валюта, которая наиболее адекватно отражает экономический эффект от операций, событий и условий бизнеса. В рамках такого подхода руководство отдает предпочтение первичным индикаторам, сформулированным выше, а уже затем рассматривает вторичные индикаторы, призванные обеспечить дополнительные косвенные свидетельства того, какая валюта должна быть выбрана в качестве функциональной валюты.

Функциональная валюта Компании отражает те основообразующие операции, события и условия, которые имеют к ней отношение. Соответственно, будучи определенной, функциональная валюта не подлежит замене на другую валюту, кроме случаев, когда имеют место изменения в упомянутых выше операциях, событиях и условиях.

Исходя из вышеприведенных индикаторов, Компания в качестве функциональной валюты применяет валюту – казахстанский тенге, которая будет наиболее правдиво отражать экономические последствия операций.

Подробная информация о функциональной валюте и валюте отчетности приведена в разделе 1 «Влияние изменений обменных курсов валют» главы 3 КУП.

**Валюта представления отчетности**

Функциональной валютой каждой из консолидируемых компаний Группы является валюта экономической среды, в которой компания преимущественно осуществляет свою деятельность. Функциональной валютой Компании и валютой представления консолидированной отчетности является казахстанский тенге.

Финансовая отчетность иностранной деятельности переводится в валюту отчетности Компании. Активы и обязательства пересчитываются по курсу на дату окончания отчетного периода. 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. Возникшие**,** в результате пересчета**,** курсовые разницы отражаются как отдельный компонент капитала с первоначальным признанием в прочем совокупном доходе.

Консолидированная финансовая отчетность должна быть представлена в тенге. Каждая дочерняя организация Компании определяет свою функциональную валюту и статьи, включенные в финансовую отчетность каждой организации, оцениваются с использованием этой валюты. Дочерняя организация Компании, чья функциональная валюта отличается от тенге, пересчитывает свою финансовую отчетность в тенге для целей представления в консолидированной финансовой отчетности на основании положений МСБУ 21 «Влияние изменения валютных курсов» следующим образом:

1. активы и обязательства для каждого представленного отчета о финансовом положении пересчитываются по курсу на дату окончания отчетного периода;
2. доходы и расходы в отчете о совокупном доходе, движения денежных средств за каждый из представленных периодов пересчитываются по курсу на день совершения операции или по среднему курсу, если последний обеспечивает удовлетворительное приближенное значение суммарного эффекта к фактическим курсам;
3. статьи капитала пересчитываются по историческому курсу на дату осуществления операций; и
4. все возникающие в результате пересчета курсовые разницы отражаются в составе прочего совокупного дохода.

### 1.6. Промежуточная финансовая отчетность

Данный раздел КУП Компании устанавливает:

1. минимальное содержание промежуточной финансовой отчетности, включая требования по раскрытию информации;
2. бухгалтерские принципы признания и оценки, которые должны применяться в промежуточной финансовой отчетности.

Данный раздел применяется в том случае, если Компания обязана опубликовать или решает опубликовать промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

В течение календарного года, в случае подготовки промежуточной финансовой отчетности, Компания может подготовить либо полный комплект финансовой отчетности, либо сокращенный комплект финансовой отчетности, составленный за промежуточный период.

Если Компания составляет полную версию промежуточной финансовой отчетности, то форма и содержание такой отчетности должны соответствовать требованиям МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» к полному комплекту финансовой отчетности.

Если Компания составляет сокращенную версию финансовой отчетности, то такая сокращенная отчетность должна, как минимум, включать каждый заголовок и промежуточный итог, которые были включены в ее последнюю годовую финансовую отчетность, а также выборочные примечания к отчетности, описанные ниже. Дополнительные статьи или примечания включаются, если при их отсутствии сокращенная промежуточная финансовая отчетность будет вводить пользователей в заблуждение.

Сокращенная версия промежуточной финансовой отчетности должна содержать указание на то, что она используется только в сочетании с полной версией финансовой отчетности за предыдущий отчетный финансовый год. Компания обязана, если потребуется, обеспечить пользователей ее промежуточной финансовой отчетностью вместе с последней годовой отчетностью.

Под **промежуточным периодом** понимается отчетный период, который короче полного финансового года.

Сокращенная промежуточная финансовая отчетность должна включать как минимум следующее:

1. Сокращенный отчет о финансовом положении - на конец текущего промежуточного периода и сравнительный отчет на конец предшествующего финансового периода;
2. Сокращенный отчет о совокупном доходе - за текущий промежуточный период и нарастающим итогом за период с начала текущего финансового года до даты промежуточной отчетности и сравнительный отчет о совокупном доходе за сопоставимые промежуточные периоды предшествующего финансового года (текущий и с начала года до отчетной даты);
3. Сокращенный 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. Сокращенный 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. Отчет о финансовом положении на начало предыдущего периода, если ретроспективное изменение учетной политики, ретроспективное исправление ошибок или перегруппировка статей имеет существенный эффект на отчет о финансовом положении на начало предыдущего периода;
6. Выборочные примечания к финансовой отчетности.

В сокращенной промежуточной финансовой отчетности Компания раскрывает объяснение событий и операций, которые существенны для понимания изменений в финансовом положении и результатах деятельности Компании, имевших место с даты последней годовой финансовой отчетности Компании. Информация, раскрываемая в отношении данных событий и операций, обновляет информацию, представленную в последней годовой финансовой отчетности.

У пользователей сокращенной финансовой отчетности Компании будет доступ к последней годовой финансовой отчетности Компании. Следовательно, нет необходимости раскрывать сравнительно несущественные изменения, произошедшие с даты последней годовой финансовой отчетности.

Ниже приводится список событий и операций, о которых необходимо раскрыть информацию, если они значительны. Список не является исчерпывающим.

1. Списание запасов до чистой стоимости реализации, а также отмена списания.
2. Признание убытка от обесценения финансовых активов, основных средств, нематериальных и прочих активов, а также отмена ранее признанных убытков от обесценения.
3. Отмена суммы резервов на расходы по реструктуризации.
4. Приобретение и выбытие основных средств.
5. Договорные обязательства к исполнению.
6. Урегулирование спора в суде.
7. Корректировка ошибок прошлых лет.
8. Изменения в бизнесе и экономических обстоятельствах, которые влияют на справедливую стоимость финансовых активов и финансовых обязательств, независимо от того, признаны ли эти активы и обязательства по справедливой или амортизированной стоимости.
9. Дефолт или нарушение основных условий кредитных соглашений, которое не было устранено до отчетной даты или на отчетную дату.
10. Операции со связанными сторонами.
11. Перемещения между уровнями иерархии справедливой стоимости, которая используется при оценке справедливой стоимости финансовых инструментов.
12. Изменения в классификации финансовых активов в результате изменения цели или использования таких активов.
13. Изменения в условных активах и условных обязательствах.

В дополнение к раскрытию вышеописанных существенных событий и операций, Компания также включает следующую информацию в примечания к сокращенной промежуточной финансовой отчетности:

1. заявление о том, что в промежуточной финансовой отчетности используется та же учетная политика и методы вычисления, что и в последней годовой финансовой отчетности, или, если эта политика и методы изменились, описание характера и воздействия этого изменения;
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 Компании, в силу их характера, размера или сферы деятельности;
4. характер и сумма изменений в оценках сумм, представленных в предшествующих промежуточных периодах текущего финансового года или изменений в оценках сумм, представленных в предыдущие финансовые годы, если эти изменения оказывают существенное влияние в текущем промежуточном периоде;
5. эмиссия, выкуп и погашение долговых и долевых ценных бумаг;
6. выплаченные дивиденды (в совокупности или в расчете на акцию) по обыкновенным акциям и прочим акциям;
7. следующую сегментную информацию:

выручка от внешних покупателей, если таковая включается в оценку доходности сегмента, которую регулярно предоставляют ответственному лицу, принимающему операционные решения о выделении ресурсов и оценке результатов деятельности;

межсегментная выручка, если таковая включается в оценку доходности сегмента, которую регулярно предоставляют ответственному лицу, принимающему операционные решения о выделении ресурсов и оценке результатов деятельности;

оценка результатов сегмента;

оценка общей стоимости активов и обязательств по каждому отчетному сегменту, если такие суммы регулярно предоставляются руководителю организации, принимающему операционные решения, и если были существенные изменения в этих суммах по сравнению с предыдущей годовой финансовой отчетностью;

описание различий в основе сегментации по сравнению с предыдущей годовой отчетностью, либо различий в оценке доходности сегмента;

сверку общей доходности всех сегментов и доходности Компании.

1. события, последовавшие после окончания промежуточного периода, которые не были отражены в финансовой отчетности промежуточного периода;
2. влияние изменений в составе Компании в течение промежуточного периода, включая объединение бизнесов, приобретение или потерю контроля над дочерними организациями и долгосрочными инвестициями, реструктуризацию и прекращенные операции.

Выше приведены минимальные требования к раскрываемой информации. При составлении сокращенной промежуточной финансовой отчетности возможно расширенное представление информации по статьям и выборочным примечаниям.

При составлении промежуточной финансовой отчетности, Компания применяет учетную политику, принятую и использованную в отношении последней годовой финансовой отчетности.

Компания использует положения по изменению в учетной политике для составления промежуточной финансовой отчетности периода. Подробная информация об изменениях в учетной политике приводится в разделе 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП.

Процедуры оценки, которые следует применять в промежуточной финансовой отчетности, должны гарантировать, что получаемая информация надежна, и что вся существенная финансовая информация, которая имеет значение для понимания финансового положения и результатов деятельности Компании, соответствующим образом раскрыта.

Частота составления отчетности Компании (годовая, полугодовая, квартальная и ежемесячная) не должна влиять на оценку ее годовых результатов. Для достижения этой цели оценки при составлении промежуточной отчетности должны производиться на основе периода, прошедшего с начала года до отчетной даты.

## 

## Раздел 2. Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки

Настоящий раздел устанавливает основные положения по изменениям в учетной политике, расчетных оценках и ошибках.

### 2.1. Изменения в учетной политике

При сравнении финансовой отчетности Компании в течение какого-то промежутка времени пользователи должны иметь возможность для определения тенденции изменения финансового положения, результатов деятельности и движения денежных средств в финансовой отчетности. Поэтому в каждом периоде должна применяться одна и та же учетная политика для сходных операций, других событий и условий, если только изменение учетной политики не будет более предпочтительным для Компании.

Следующие действия не являются изменениями в учетной политике:

1. применение учетной политики для событий или операций, отличающихся по своей сущности от ранее происходивших событий или операций;
2. применение новой учетной политики для событий или операций, которые не происходили ранее или были несущественными.

Корпоративная учетная политика может быть изменена только в случае, если изменение:

1. требуется МСФО;
2. приведет к представлению надежной и более значимой информации о финансовом положении, результатах деятельности или движении денежных средств Компании.

***Перспективное и ретроспективное применение***

**Перспективное применение** – применение нового положения учетной политики в отношении операций, других событий и условий, возникших после даты изменения учетной политики, и отражения изменения в расчетной оценке в текущем и последующих отчетных периодах, затронутых изменением.

**Ретроспективное применение** означает, что новая учетная политика применяется к событиям и сделкам, таким образом, как если бы эта новая учетная политика использовалась всегда.

При оценке необходимости корректировки предыдущих периодов Компания принимает во внимание существенность такой корректировки.

Изменения в учетной политике Компании применяются **ретроспективно** за исключением тех случаев, когда величина соответствующей корректировки, относящейся к предшествующим периодам, не поддается обоснованному определению, либо когда оговариваются правила переходного периода по применению новых положений МСФО. Любая полученная корректировка должна представляться в отчетности как корректировка сальдо нераспределенной прибыли на начало периода.

Изменение в учетной политике должно быть применено **перспективно** в случае, когда сумма корректировки сальдо нераспределенной прибыли на начало периода для всех предыдущих периодов не может быть обоснованно определена, а также когда перспективное применение разрешено стандартом.

При пересчете сравнительных показателей вследствие изменения учетной политики, исправления ошибок или перегруппировки статей отчета о финансовом положении необходимо раскрытие информации на три отчетные даты. В то время как в отношении других форм отчетности (например, отчет о совокупном доходе) требуется представление данной информации на два отчетных периода.

***Раскрытие***

В случае, когда добровольное изменение учетной политики оказывает влияние на текущий период или предыдущий период, за исключением случаев, когда практически невозможно определить соответствующую сумму корректировки, либо может оказать воздействие на будущие периоды, Компания в финансовой отчетности раскрывает следующую информацию:

1. характер изменения учетной политики;
2. причины, по которым применение этой новой учетной политики дает достоверную и значимую информацию;
3. сумму корректировки по каждой измененной статье в финансовой отчетности и по базовой и разводненной прибыли на акцию для текущего периода и для каждого из представленных периодов;
4. сумму корректировки, относящейся к периодам, предшествующим тем, которые были включены в сравнительную информацию (в той степени, в какой это практически осуществимо); и
5. если ретроспективное применение является практически невозможным по какому-либо отдельному предшествующему периоду или по периодам, более ранним в сравнении с представленными, те обстоятельства, которые привели к существованию этого условия и описание того, каким образом и начиная с какого времени применяется это изменение в учетной политике.

*Пример 1. Изменения в учетной политике*

1 января 2014

31 декабря 2014

31 декабря 2015

Вступительный баланс наиболее раннего из представленных периодов

Сравнительная информация за предыдущий период

Финансовая отчетность за текущий период

Эффект от изменения учетной политики отражается на нераспределенной прибыли

При первоначальном применении какого-либо МСФО или его интерпретации Компанией учитываются возникающие изменения в Корпоративной учетной политике:

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.

Принятие новой редакции стандарта или нового МСФО или его интерпретации означает раскрытие следующей информации:

1. название МСФО;
2. описание переходных положений, в соответствии с которыми было произведено изменение, если таковые имеются;
3. характер изменения учетной политики;
4. описание соответствующих переходных положений;
5. переходные положения, которые могут оказывать воздействие на будущие периоды;
6. величину корректировки, относящейся к периодам, предшествующим представленным, в той степени, в которой это практически осуществимо;
7. за текущие и предшествующие периоды сумму корректировки каждой статьи финансовой отчетности и, если применимо, скорректированную прибыль на акцию;
8. если таковые имели место, обстоятельства, которые сделали ретроспективное применение практически невозможным, а также информацию о том, с какого времени и каким образом применялись изменения.

Раскрытие вышеуказанной информации не требуется для последующих периодов.

Необходимо раскрыть название и влияние нового стандарта, который был опубликован, но еще не вступил в силу, на Корпоративную учетную политику в будущем, а также его возможное влияние на финансовую отчетность в периоде его первого применения.

### 2.2. Изменения в расчетных оценках

**Изменения в расчетных оценках** – это корректировка балансовой стоимости актива или обязательства, или величины отражающей периодическое потребление актива, обусловленное оценкой текущего состояния активов и обязательств, а также связанных с ними ожидаемых будущих выгод и обязательств.

В результате неопределенностей, свойственных предпринимательской деятельности, многие статьи финансовой отчетности могут быть определены не точно, а лишь приблизительно. Процесс оценки предполагает вынесение суждений, основывающихся на актуальной, доступной и надежной информации. При необходимости, оценка может быть пересмотрена, если изменяются обстоятельства, на которых она основывалась, в результате появления новой информации или приобретения опыта. Изменения в расчетных оценках являются результатом получения новой информации или наступления новых обстоятельств и, соответственно, не являются исправлениями ошибок.

Применяемое изменение в базе измерения является изменением в учетной политике, а не изменением в бухгалтерской оценке. В том случае, если Компания затрудняется провести различие между изменением учетной политики и изменением в расчетных оценках, изменение трактуется как изменение в учетной оценке.

Влияние изменения в учетных оценках подлежит перспективному признанию на счете прибылей и убытков в следующих периодах:

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

***Раскрытие***

Изменение в расчетных оценках оказывает влияние на текущий период или на текущий и будущие периоды. Результаты изменений в расчетных оценках должны быть включены в те же самые классификационные статьи отчета о совокупном доходе, в которых были ранее учтены указанные расчетные значения. В учетной политике раскрываются характер и величина изменений в расчетных оценках, оказывающих существенное воздействие в текущем периоде, или существенное воздействие которых ожидается в последующих периодах (когда это возможно оценить). Если оценка суммы, представленная в промежуточной отчетности, существенно меняется в течение заключительного промежуточного периода финансового года, но отдельная форма финансовой отчетности за этот заключительный промежуточный период не публикуется, то характер и сумма этого изменения в оценке должны быть раскрыты в примечании к годовой финансовой отчетности за этот финансовый год.

### 2.3. Ошибки

**Ошибки предыдущих периодов** – пропуски или искажения данных в финансовой отчетности за один или более предыдущих периодов, которые происходят вследствие неиспользования или неверного использования надежной информации, которая:

1. была доступной на момент утверждения финансовой отчетности; и
2. можно было бы ожидать, что она будет получена и принята в расчет при подготовке и представлении финансовой отчетности.

Ошибки возникают в отношении признания, измерения, представления или раскрытия элементов финансовой отчетности. Финансовая отчетность не соответствует принципам МСФО, если она содержит существенные ошибки или несущественные ошибки, которые совершили намеренно с тем, чтобы представить определенным образом финансовое положение, результаты деятельности или движение денежных средств дочерних организаций и самой Компании. Потенциальные ошибки текущего периода, обнаруженные в этом периоде, исправляются до того, как финансовая отчетность утверждается к выпуску. Однако существенные ошибки иногда не обнаруживаются ранее, чем в одном из последующих периодов, и эти ошибки предшествующих периодов исправляются в сравнительной информации, представленной в финансовой отчетности за этот последующий период.

Примеры существенных ошибок:

1) математические просчеты;

2) неправильное применение учетной политики;

3) неверное толкование фактов, пропуск информации, мошенничество.

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

1. пересчета сравнительной информации за прошлый период, в котором данная ошибка была допущена;
2. если ошибки были допущены в периоде, предшествовавшим наиболее раннему из представленных, путем пересчета входящих сальдо активов, обязательств и капитала на начало наиболее раннего из представленных периодов.

***Ограничения ретроспективного пересчета***

Корректировка ошибок прошлых периодов происходит путем ретроспективного пересчета, словно существенная ошибка была исправлена в том периоде, в котором она была совершена, за исключением случаев, когда не представляется возможным определить или эффект от совершения ошибки в конкретном периоде или кумулятивный эффект ошибки. Когда невозможно точно определить эффект от совершения ошибки, входящие сальдо активов, обязательств и капитала на начало наиболее раннего из периодов пересчитываются в сравнительной информации за один или более предшествующих периодов, для которого практически возможно осуществить ретроспективный пересчет.

Когда не представляется возможным определить кумулятивный эффект на все предыдущие периоды по состоянию на начало текущего периода, пересчет сравнительной информации производится 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.

***Раскрытие***

Компания должна раскрывать следующую информацию:

* + 1. характер ошибки прошлых периодов;
    2. величину исправления для текущего периода и для всех представленных предыдущих периодов;
    3. по каждому предшествующему периоду, представленному в отчетности, до той степени, до которой это практически осуществимо - сумму соответствующего исправления:

по каждой измененной статье в финансовой отчетности;

по базовой и разводненной прибыли на акцию;

* + 1. величину исправления на начало предыдущего отчетного периода; и
    2. если ретроспективный пересчет практически невозможен за какой-либо из прошлых периодов, обстоятельства, приводящие к невозможности пересчета, и описание**:** как и начиная с какого периода**,** ошибка была исправлена.

Раскрытие вышеуказанной информации не требуется в финансовой отчетности для последующих периодов.

## Раздел 3. Бухгалтерские суждения

### 3.1. Общие положения

Подготовка финансовой отчетности требует от руководства Компании выработки суждений, оценок и допущений, влияющих на отражаемые суммы доходов, расходов и, активов и обязательств, а так же раскрытие информации об условных обязательствах на отчетную дату. Оценки и суждения подвергаются постоянному критическому анализу и основаны на прошлом опыте руководства Компании и других факторах, в том числе на ожиданиях относительно будущих событий, которые считаются обоснованными в сложившихся обстоятельствах.

### 3.2. Учетные принципы

Компания 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:

**Обесценение и резервы**

***Гудвил.*** Гудвил тестируется на обесценение ежегодно и тогда, когда обстоятельства указывают на то, что балансовая стоимость может быть обесценена. Возмещаемые стоимости генерирующих единиц определяются на основании их справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и ценность от использования.

*Обесценение инвестиций, имеющихся в наличии для продажи.* Компания считает, что инвестиции в долевые инструменты, имеющиеся в наличии для продажи, подвергаются обесценению, если наблюдается значительное или длительное снижение их справедливой стоимости до уровня, ниже стоимости приобретения. Для определения того, что является значительным или длительным снижением справедливой стоимости, требуется применять профессиональные суждения. Формируя такие профессиональные суждения, Компания, 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.* Компания применяет суждения в ходе оценки финансовых активов, оцениваемых по амортизированной стоимости, на предмет наличия объективных признаков обесценения. При оценке на предмет обесценения выданных кредитов и авансов Компания применяет профессиональные суждения о наличии признаков, свидетельствующих о снижении ожидаемых денежных потоков по кредитам.

*Ассоциированные компании.* Компания применяет метод долевого участия и определяет необходимость признать дополнительный убыток от обесценения инвестиций Компании в ассоциированную компанию. Компания определяет наличие объективных свидетельств обесценения инвестиций в ассоциированные компании. Если инвестиции обесценены, Компания рассчитывает сумму обесценения как разницу между возмещаемой стоимостью ассоциированной компании (т.е. наибольшая из двух величин: справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу инвестиции и стоимость, полученная от его использования) и текущей балансовой стоимостью. Балансовая стоимость инвестиции уменьшается до возмещаемой стоимости.

***Резервы по сомнительной дебиторской задолженности и авансам, выданным на приобретение долгосрочных активов*.** Определение резервов Компании 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.

В случае наличия оснований и обоснованных оценок сомнительная задолженность может в любой период быть списана и ранее указанного срока. Любое списание дебиторской задолженности производится в соответствии с утвержденными Компанией процедурами.

Учет списанной безнадежной дебиторской задолженности ведется на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в специальном журнале.

***Запасы*.** Компания создает резервы по неликвидным и устаревшим запасам на основе данных ежегодных инвентаризаций, проводимых по состоянию на дату окончания отчетного периода. 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 Компания учитывает вероятность возникновения обязательств касательно областей налоговых позиций, в отношении которых известно, что Компания 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 Компании в отношении размера и вероятности возникновения обязательств. Более детальная информация о налоговых обязательствах и условных налоговых обязательствах раскрыты в разделе 14 «Налоги» главы 2 КУП.

***Прочие активы****.* Компания оценивает, существуют ли какие-либо признаки возможного обесценения прочих активов. Если такие признаки существуют, или если требуется проведение ежегодного тестирования на предмет обесценения, то Компания отражает активы по наименьшей из балансовой и возмещаемой стоимости. Возмещаемая стоимость 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 Компания получит экономическую выгоду, и если выручка может быть надежно оценена. В ходе признания выручки от реализации товаров и услуг Компания формирует существенные суждения. Необходимость в формировании суждений возникает в результате специфики деятельности Компании. Например, признание *выручки за подключение связи.* Авансовые платежи за услуги активизации и услуги проводной и беспроводной связи, не связанные с получением отдельной прибыли, включаются в состав доходов будущих периодов и отражаются в течение ожидаемого периода взаимоотношений с клиентом. При формировании суждений руководство учитывает критерии признания доходов от услуг подключения, предусмотренные в разделе 9 «Выручка» главы 2 КУП**.** При учете выручки от реализации таких и других услуг и товаров Компания формирует суждения с учетом исторических данных, специфики и отраслевой практики.

**Платежи на основе долевых инструментов.** Справедливая стоимость операций с выплатами, основанными на долевых инструментах, оценивается на дату получения Компанией товаров или услуг. В том случае, если невозможно определить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, Компания оценивает полученные товары или услуги на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. При определении справедливой стоимости долевого инструмента, Компания использует различные методики оценок (для более подробной информации смотрите раздел 16 «Выплаты,основанные на акциях» главы 2 КУП).

**Финансовая аренда (лизинг) и прекращение признания финансовых активов*.*** Для классификации аренды как финансовой и прекращения признания финансовой аренды, Компания применяет суждения для того, чтобы определить: передаются ли контрагентам все риски и выгоды, связанные с владением арендными и финансовыми активами (для более подробной информации смотрите разделы 13 «Аренда» и 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП).

**Обязательства по вознаграждениям работникам.** Компания использует метод актуарной оценки для расчета дисконтированной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами и соответствующей стоимости текущих услуг. В рамках данного метода предполагается использование демографических допущений в отношении работающих и бывших сотрудников, которым полагается выплата указанных пособий (уровень смертности среди работающих сотрудников и среди сотрудников, окончивших трудовую деятельность, текучесть кадров и пр.), а также допущения финансового характера (ставка дисконтирования, уровень будущей минимальной годовой заработной платы). Такие обязательства носят долгосрочный характер и, следовательно, имеют высокую степень неопределенности.

**Признание отложенного налогового актива*.*** Признанный отложенный налоговый актив представляет собой сумму налога на прибыль, которая может быть зачтена против будущих платежей налога на прибыль; он отражается в отчете о финансовом положении. Отложенный налоговый актив признается по всем неиспользованным налоговым убыткам в той степени, в которой существует значительная вероятность того, что будет получена налогооблагаемая прибыль, против которой могут быть зачтены неиспользованные налоговые убытки. Определение будущей налогооблагаемой прибыли и суммы налоговых вычетов, вероятных к зачету в будущем, основано на среднесрочном бизнес-плане, подготовленном руководством Компании, и результатах его экстраполяции на будущее. Бизнес-план основан на ожиданиях руководства Компании, которые считаются обоснованными в данных обстоятельствах.

**Принцип непрерывности деятельности**. Руководство Компании готовит финансовую отчетность на основе принципа непрерывности деятельности. Данное суждение руководство Компании основывается на рассмотрении финансового положения Компании, текущих планов, прибыльности операций и доступа к финансовым ресурсам, и на анализе влияния финансового кризиса на будущие операции Компании.

**Срок полезной службы объектов основных средств**. Компания оценивает оставшийся срок полезной службы основных средств, не менее одного раза в год, на конец каждого финансового года и, если ожидания отличаются от предыдущих оценок, изменения учитываются, как изменения в расчетных оценках в соответствии с разделом 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1КУП.

Оценка срока полезной службы основных средств производится с применением профессионального суждения на основе имеющегося опыта руководства Компании в отношении аналогичных активов. Будущие экономические выгоды, связанные с этими активами, в основном будут получены в результате их использования. Однако другие факторы, такие как устаревание, с технологической или коммерческой точки зрения, а также износ оборудования, часто приводят к уменьшению экономических выгод, связанных с этими активами. Руководство Компании оценивает оставшийся срок полезного использования основных средств исходя из текущего технического состояния активов и с учетом расчетного периода, в течение которого данные активы будут приносить Компании экономические выгоды. При этом во внимание принимаются следующие основные факторы: (а) ожидаемый срок использования активов; (б) ожидаемый физический износ оборудования, который зависит от эксплуатационных характеристик и регламента технического обслуживания; и (в) моральный износ оборудования с технологической и коммерческой точки зрения в результате изменения рыночных условий.

**Финансовые инструменты**

*Первоначальное признание финансовых инструментов.* Финансовые инструменты (торговые ценные бумаги, производные и прочие финансовые инструменты), отражаемые по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков, первоначально признаются по справедливой стоимости. Все прочие финансовые инструменты первоначально отражаются по справедливой стоимости, включая затраты по сделке.Наилучшим подтверждением справедливой стоимости при первоначальном признании является цена сделки. Прибыль или убыток при первоначальном признании учитываются только в том случае, если есть разница между справедливой стоимостью и ценой сделки, подтверждением которой могут служить другие наблюдаемые на рынке текущие сделки с тем же инструментом или метод оценки, который в качестве базовых данных использует только данные наблюдаемых рынков.

Покупка и продажа финансовых активов, поставка которых должна производиться в сроки, установленные законодательством или обычаями делового оборота для данного рынка (покупка и продажа по «стандартным условиям»), отражаются на дату совершения сделки, то есть на дату, когда Компания обязуется купить или продать финансовый актив. Все другие операции по приобретению признаются, когда Компания становится стороной договора в отношении данного финансового инструмента.

Для определения справедливой стоимости финансовых инструментов (валютные свопы, валютные форварды, кредиты связанных сторон и т.д.), не обращающихся на активном рынке, Компания использует определенные методы оценок (см. раздел 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП. Для определения справедливой стоимости с использованием методов оценок Компания использует следующие параметры, которые требуют существенных суждений: ставка дисконтирования, обменный курс, средне- и долгосрочные темпы роста, волатильность рынка, рейтинг кредитоспособности и другие. Определение данных параметров зависит от конкретного финансового инструмента. Существует вероятность возникновения различий между справедливой стоимостью при первоначальном признании, которая принимается равной цене сделки, и суммой, определенной при помощи метода оценки. Такие различия равномерно амортизируются в течение срока действия финансовых инструментов (валютные свопы, валютные форварды, кредиты связанных сторон).

*Классификация финансовых активов, как удерживаемых до погашения.* Руководство применяет суждения для принятия решения о том, 1) можно ли классифицировать финансовые активы, как удерживаемые до погашения, в частности, для оценки своего намерения и способности удерживать данные активы до погашения и 2) определения того, котируются ли активы на активном рынке. Если Компания не сможет удержать такие инвестиции до погашения (за исключением конкретных обстоятельств – например, продажа незначительного объема инвестиций незадолго до срока погашения), он должен будет реклассифицировать всю категорию в активы, имеющиеся в наличии для продажи. Соответственно, данные инвестиции будут оцениваться по справедливой стоимости, а не по амортизируемой стоимости. Если вся категория удерживаемых до погашения инвестиций будет реклассифицирована, их балансовая стоимость увеличится/(уменьшится) на определенную сумму, при этом делается соответствующая проводка в составе прочего совокупного дохода.

Считается, что активный рынок для финансового актива существует, если его котировки можно свободно и регулярно получать на бирже, у дилеров, брокеров, от отраслевых групп, специалистов по ценообразованию или от регулирующих органов, при этом такие котировки представляют собой результат реальных и регулярных сделок, осуществляемых на рыночных условиях.

**Финансовые гарантии**

Финансовые гарантии, предоставляемые Компанией, предусматривают осуществление выплат в качестве компенсации убытка, наступающего в случае, если дебитор окажется не в состоянии произвести своевременную оплату в соответствии с первоначальными или модифицированными условиями долгового инструмента. Такие финансовые гарантии первоначально отражаются по справедливой стоимости, которая обычно равна сумме полученной комиссии. На каждую отчетную дату гарантии оцениваются по наибольшей из (а) неамортизированной суммы, отраженной при первоначальном признании и (б) наиболее точной оценки суммы расходов необходимых для урегулирования обязательства по состоянию на конец отчетного периода, рассчитанной в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2КУП.

**Хеджирование**

При учете хеджирования возникает необходимость применения значительных суждений, например при выборе метода тестирования для оценки эффективности: 1) при определении отношений хеджирования (хеджируемые риски, объект хеджирования, инструмент хеджирования, эффективность хеджирования, затраты и выгоды использования хеджирования); 2) при определении ключевых параметров для метода сравнения; 3) основные суждения для прекращения признания хеджирования. Эти и другие элементы суждения при учете хеджирования более детально отражены в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП.

**Порог существенности**

Компания использует существенные суждения при принятии решения о применении порога существенности при ведении учета и подготовке финансовой отчетности. Порог существенности неприменим, когда сумма непроведенной корректировки не превышает установленное значение порога существенности отчетного периода, но существует потенциальный риск, обусловленный его сущностью или возможным существенным эффектом на последующие периоды, в случае неотражения корректировки в финансовой отчетности.

## Раздел 4. Подготовка консолидированной финансовой отчетности

### 4.1. Общие положения

Консолидированная финансовая отчетность включает в себя отчетность Компании и контролируемых Компанией дочерних организаций.

### 4.2. Определения

**Консолидированная финансовая отчетность** – это финансовая отчетность группы в которой активы, обязательства, капитал, доходы, расходы и денежные потоки Компании и дочерних организаций представлены как таковые единой экономической организации.

**Дочерние организации**

Дочерние организации – это те организации, которые контролируются Компанией.

Контроль существует тогда, когда Компании напрямую или косвенно принадлежит более половины голосующих акций организации, при отсутствии прочих факторов, или когда Компания иным образом:

1. имеет полномочие над объектом инвестиции;
2. подвержена переменным доходам или имеет права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность; **и**
3. способна использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

За исключением приобретений в сделке между организациями, находящимися под общим контролем, дочерние организации консолидируются с момента приобретения Компанией 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 организациями, 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. Гудвил, возникший при первоначальном приобретении компании 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 Компании как корректировка нераспределенной прибыли в составе капитала. При этом сумма такой корректировки нераспределенной прибыли подлежит отдельному раскрытию в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности Компании.

Финансовая отчетность дочерних организаций готовится на ту же отчетную дату и за тот же отчетный период, что и отчетность Компании, 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.

**Доля неконтролирующих акционеров** – это часть итогового совокупного дохода или убытка и чистых активов дочерней организации, которая не принадлежит Компании.

Изменения доли участия Компании в дочерних организациях, которые не приводят к утрате контроля над этими организациями, учитываются в составе капитала.

При совершении операций, приводящих к утрате контроля над дочерними организациями, Компания прекращает признание активов, обязательств и статей капитала дочерней организации. Все возникающие при этом прибыли или убытки относятся на счет прибылей и убытков.

**Инвестиции в совместную деятельность**

Совместная деятельность – это те совместные соглашения, в которых Компания 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.

Компания, 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.

Компания учитывает активы, обязательства, доходы и расходы, связанные с совместной деятельностью, в соответствии с МСФО, применимыми к отдельным активам, обязательствам, доходам и расходам.

Когда доля Компании в убытках совместного предприятия равна или превышает ее инвестиции в данную компанию, включая какую-либо прочую необеспеченную дебиторскую задолженность, Компания не отражает дальнейшие убытки за исключением случаев, когда она приняла на себя обязательства или осуществила платежи от имени совместного предприятия.

**Инвестиции в ассоциированные компании**

**Ассоциированные компании** – это те организации, на которые Компания оказывает значительное влияние, но не имеет контроля над ними. Как правило, Компания имеет от 20% до 50% голосующих акций в таких организациях.

Инвестиции в ассоциированные компании учитываются с использованием метода долевого участия. Доля Компании в совокупном доходе ассоциированных компаний после приобретения отражается в соответствующих статьях отчета о совокупном доходе. Накопленные изменения корректируют балансовую стоимость инвестиций. Распределения, полученные от совместных предприятий, уменьшают балансовую стоимость инвестиций.

Нереализованная прибыль по операциям между Компанией и ее ассоциированными компаниями исключается в пределах доли Компании в ассоциированных компаниях; нереализованные убытки также исключаются, кроме случаев, когда имеются признаки обесценения переданного актива.

Когда доля Компании в совокупных убытках ассоциированной компании равна или превышает ее инвестиции в данную компанию, включая какую-либо прочую необеспеченную дебиторскую задолженность, Компания не отражает дальнейшие убытки за исключением случаев, когда она приняла на себя обязательства или осуществила платежи от имени ассоциированной компании.

**Инвестиции в совместные предприятия**

**Совместные предприятия** – это те совместные соглашения, в которых Компания 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.

Доли владения Компании в совместных предприятиях учитываются по методу долевого участия и первоначально признаются по стоимости приобретения. Доля Компании в совокупных доходах совместных предприятий после приобретения отражается в соответствующих статьях отчета о совокупном доходе. Накопленные изменения корректируют балансовую стоимость инвестиций. Распределения, полученные от совместных предприятий, уменьшают балансовую стоимость инвестиций.

Нереализованная прибыль по операциям между Компанией и ее совместными предприятиями исключается в пределах доли Компании в совместных предприятиях; нереализованные убытки также исключаются, кроме случаев, когда имеются признаки обесценения переданного актива.

Финансовая отчетность ассоциированных компаний и совместных предприятий Компании должна быть подготовлена с применением единой учетной политики в отношении схожих операций и событий при схожих обстоятельствах. Если ассоциированные компании и совместные предприятия Компании 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 компаний и совместных предприятий в соответствие с требованиями КУП Компании.

### 4.3. Учет дочерних организаций

**Контроль**

Контроль существует, когда у Компании 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

Способность использовать полномочие, чтобы повлиять на переменные доходы

Переменные право назначить или сместить другую компанию, которая направляет релевантную деятельность;  
бность направлять релевантную деятедоходы

**Полномочие**

Полномочие – это существующие права, дающие Компании возможность в настоящий момент управлять значимой деятельностью, т.е. деятельностью, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиции.

**Переменные доходы**

Доходы должны быть подвержены потенциальному изменению в результате деятельности объекта инвестиции и могут быть положительными, отрицательными или и теми и другими.

**Способность использовать полномочие, чтобы повлиять на переменные доходы**

Компания контролирует объект инвестиции, если у Компании 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**

Для целей данного раздела КУП, значимой деятельностью является деятельность объекта инвестиции, которая оказывает значительное влияние на доходы объекта инвестиции.

Для определения наличия контроля Компания 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 Компании полномочие на текущий момент направлять значимую деятельность;
4. подвержена ли Компания переменным доходам, или же имеет ли она права на переменные доходы объекта инвестиции вследствие вовлечения в его деятельность;
5. есть ли у Компании способность использовать свое полномочие над объектом инвестиции для того, чтобы повлиять на доходность инвестиции.

При оценке наличия контроля, Компания 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**

Компания 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.

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**

Определение наличия у Компании полномочия зависит от значимой деятельности, от того каким образом принимаются решения по значимой деятельности и от прав Компании и других сторон в отношении объекта инвестиции.

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.

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**

При оценке наличия полномочия Компания 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.

Примеры прав, которые в отдельности или в совокупности с другими правами могут дать Компании полномочие, включают, но не ограничиваются следующими:

право в форме права голоса (или потенциального права голоса) в объекте инвестиции;

право назначить, 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 Компании или выступить против изменений к таким операциям;

прочие права, которые дают Компании способность направлять значимую деятельность.

В случаях, когда возникает сложность с определением того, достаточно ли у Компании прав для получения полномочия над объектом инвестиции, в таких случаях Компания рассматривает свидетельство наличия практической способности направлять значимую деятельность в одностороннем порядке.

Для этого, принимаются во внимание следующие факторы, которые при рассмотрении в совокупности с другими правами и индикаторами, могут представлять доказательство того, что права Компании являются достаточными для того, чтобы иметь полномочие над объектом инвестиции:

1. Компания может, не имея на то предусмотренного договором права, назначать или утверждать ключевой управленческий персонал объекта инвестиций, у которого имеется возможность руководить значимой деятельностью.
2. Компания 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 своих интересах.
3. Компания 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 Компании.
5. Большинство членов органа управления объекта инвестиций – связанные стороны Компании.

В некоторых случаях имеются признаки того, что Компания состоит в особых отношениях с объектом инвестиции, которые предполагают, что интерес Компании в объекте инвестиции не ограничивается лишь пассивной долей участия. Наличие одного такого признака или совокупности таких признаков не обязательно означает, что Компания удовлетворяет критериям наличия полномочий. Однако, наличие у Компании интереса, который не ограничивается лишь пассивной долей участия в объекте инвестиции, может указывать на то, что Компания 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 Компании 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 Компании.
  2. Операции объекта инвестиции зависят от Компании, например, как в следующих ситуациях:

Объект инвестиции зависит от Компании в вопросах финансирования значительной части его операций.

Компания выступает гарантом по значительной части обязательств объекта инвестиции.

Объект инвестиции зависит от Компании в вопросах предоставления критически важных услуг, технологий, сырья или материалов.

Компания управляет активами, такими как лицензии или торговые марки, которые являются критически важными для операций объекта инвестиции.

Объект инвестиции зависит от Компании в вопросах, связанных с ключевым управленческим персоналом, как, например, когда персонал Компании обладает специализированными знаниями касательно операций объекта инвестиций.

* 1. Значительная часть операций объекта инвестиции осуществляется при участии Компании или от ее имени.
  2. Риски Компании, связанные с переменных характером дохода от участия в объекте инвестиции, или ее право на получение такого дохода непропорционально больше, чем право голоса или другие аналогичные права. Например, может возникнуть ситуация, когда Компания имеет право на получение более половины доходов объекта инвестиции или подвергается рискам в связи с таким доходом, тогда как ее права голоса в объекте инвестиции составляют менее пятидесяти процентов.

**Подверженность переменным доходам или наличие прав на переменные доходы**

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 Компании;
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 Компании к будущей ликвидности объекта инвестиции;
3. доходы, которые не доступны для других дольщиков.

**Способность использовать полномочие, чтобы повлиять на доходность инвестиции**

Компания, имея права по принятию решений, должна определить, выступает ли он в качестве принципала или агента. Если Компания выступает как агент при принятии решений, а не как принципал, то в этом случае она не контролирует объект инвестиции.

Компания рассматривает следующие факторы для определения, выступает ли она в качестве принципала или агента:

1. спектр полномочий по принятию решений в отношении объекта инвестиции;
2. права других сторон;
3. вознаграждение Компании;
4. подверженность Компании переменным доходам объекта инвестиции в результате прочего участия в объекте инвестиции.

При оценке Компанией, имеющей право принимать решения, обладает ли она контролем над объектом инвестиции, Компания должна определить, является ли она принципалом или агентом. Компания должна также определить, есть ли какая-либо другая организация, имеющая право принимать решения, которая 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.

Компания может делегировать агенту свои полномочия по принятию решений, касающихся некоторых определенных вопросов или значимой деятельности в целом. Оценивая, обладает ли она контролем над объектом инвестиции, Компания должна рассматривать права принимать решения, делегированные ее агенту, как права, находящиеся в прямом распоряжении Компании. В ситуациях с несколькими принципалами каждый из них должен оценить, обладает ли он полномочиями в отношении объекта инвестиции, проанализировав требования, изложенные в данном разделе КУП.

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 инвестиций
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.

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*

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*

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*

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*

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*

Оценивая наличие контроля, Компания должна рассмотреть характер своих отношений с другими сторонами, а также то, действуют ли такие стороны от ее имени (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 Компанией.

Такие отношения не обязательно подразумевают договоренности, оформленные в виде соглашения. Сторона является агентом де-факто, если Компания имеет возможность поручить такой стороне действовать от имени Компании или такую возможность имеют лица, которые осуществляют управление деятельностью Компании. В таких обстоятельствах Компания, оценивая наличие контроля над объектом инвестиции, должна 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 Компанией свидетельствует о том, что они могли бы действовать в качестве агентов де-факто для Компании:

1. связанные стороны Компании.
2. сторона, которая получила долю участия в объекте инвестиции в качестве взноса или ссуды от Компании.
3. сторона, которая согласилась не продавать, не передавать, и не обременять свою долю участия в объекте инвестиции без предварительного одобрения Компании (за исключением ситуаций, когда Компания 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 Компании.
5. объект инвестиции, большинство членов органа управления или ключевой управленческий персонал которого представлен теми же лицами, что и орган управления и ключевой управленческий персонал Компании.
6. сторона, состоящая в тесных деловых отношениях с Компанией, как, например, отношения между профессиональным поставщиком услуг и одним из ее основных клиентов.

**Процедуры консолидации**

Финансовая отчетность Компании и ее дочерних организаций должна быть подготовлена с применением единой учетной политики в отношении схожих операций и событий при схожих обстоятельствах.

При подготовке консолидированной финансовой отчетности финансовые отчетности Компании и дочерних организаций объединяются постатейно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, капитала, доходов и расходов. Для того чтобы консолидированная финансовая отчетность представляла финансовую информацию о Компании как о единой компании, необходимо предпринять следующие действия:

1. исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в каждую дочернюю организацию и долю Компании в акционерном капитале каждой дочерней организации;
2. определить величину доли неконтролирующих акционеров в чистой прибыли или убытке консолидированных дочерних организаций за отчетный период; и
3. определить величину доли неконтролирующих акционеров в чистых активах консолидированных дочерних организаций отдельно от доли Компании в них. Доля неконтролирующих акционеров в чистых активах состоят из:

величины доли неконтролирующих акционеров на дату первоначального объединения; и

доли неконтролирующих акционеров в изменениях капитала, происшедших с даты объединения.

1. Полностью исключаются внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между организациями Компании (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью). Внутригрупповые убытки могут указывать на обесценение, которое должно быть признано в консолидированной финансовой отчетности Компании. Раздел 14 «Налоги» главы 2 КУП рассматривает временные разницы, возникшие в результате исключения прибыли и убытков от внутригрупповых операций.

При наличии потенциальных прав на участие в голосовании, пропорция распределения прибыли или убытка и изменений в капитале между Компанией и долей неконтролирующих акционеров определяется на основании существующих процентов владения и не учитывает возможную конвертацию потенциальных прав.

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.

Компания 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 Компании на дату приобретения. Например, расход по амортизации основных средств, признанный в консолидированном отчете о совокупном доходе после даты приобретения рассчитывается исходя из справедливой стоимости связанных основных средств, признанных в консолидированном отчете о финансовом положении на дату приобретения.

**Доля неконтролирующих акционеров**

Доля неконтролирующих акционеров представляется в отчете о финансовом положении Компании в составе капитала, но отдельно от капитала, относящегося к контролирующему акционеру. Доля неконтролирующих акционеров в отчете о совокупном доходе Компании также представляется отдельно.

Совокупные убытки дочерней организации, относящиеся к доле неконтролирующих акционеров, могут превышать величину доли неконтролирующих акционеров в капитале данной дочерней организации. Вся сумма убытка распределяется между контролирующими и неконтролирующими акционерами, даже если доля неконтролирующих акционеров в капитале становится отрицательной. В случаях, когда убыточная дочерняя организация заявляет чистую прибыль за отчетный период, такая прибыль должна относиться на контролирующую долю до тех пор, пока доля убытков неконтролирующих акционеров, ранее отнесенная на контролирующую долю, погасится полностью.

**Учет изменений доли участия, не приводящих к утрате контроля**

При изменении доли участия Компании 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 уплаченной или полученной суммой признается в составе капитала и относится на долю капитала, относящуюся к контролирующему акционеру.

**Учет изменений доли участия, приводящих к утрате контроля**

Компания 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.

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 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.

Если происходит утрата контроля дочерней организации, Компания:

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.

1. признает оставшуюся часть инвестиции в бывшую дочернюю организацию по справедливой стоимости на дату утраты контроля;
2. относит на счет прибылей и убытков, или напрямую на нераспределенный доход, если требуется, 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 Компания напрямую отразила выбытие активов или обязательств дочерней организации. Например, прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, ранее отраженная в составе прочего совокупного дохода дочерней организации, при утрате контроля переносится на счет прибылей и убытков. 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.
3. если утрата контроля над дочерней организацией происходит в результате сделки с участием ассоциированной компании или совместного предприятия, Компания признает прибыль или убыток, возникшие в результате данной сделки, только в пределах долей участия, имеющихся у не связанных с Компаниейинвесторов в указанной ассоциированной компании или совместном предприятии (включая суммы, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода в соответствии с пунктом 5 выше). Оставшаяся часть прибыли относится на уменьшение балансовой стоимости инвестиции в данную ассоциированную компанию или совместное предприятие.
4. признает возникшую разницу в составе прибыли или убытка, причитающегося контролирующим акционерам.

Если в результате изменения доли участия Компания 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 в соответствии с порядком, описанным в разделе 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» главы 2КУП.

При утрате контроля над дочерней организацией 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 учетной политики с даты утраты контроля.

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 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП или, когда применимо, стоимость при первоначальном признании инвестиции в ассоциированную организацию или совместное предприятие.

### 4.4. Учет инвестиций в ассоциированные компании и совместные соглашения

**Ассоциированные компании**

Под ассоциированными компаниями понимаются компании, на которые Компания оказывает значительное влияние, но которые не являются ни дочерними организациями, ни совместными соглашениями Компании. Как правило, Компания имеет от 20% до 50% голосующих акций в таких организациях. Если Компания владеет через дочерние организации или напрямую долей меньше 20% голосующих прав предполагается, что Компания 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 Компания не может иметь значительного влияния.

Значительное влияние представляет собой возможность участвовать в финансовой и операционной политике организации, но не осуществлять контроль или совместный контроль данных политик.

Наличие значительного влияния со стороны Компании, как правило, подтверждается одним или несколькими из перечисленных ниже способов:

1. представлением Компании 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 Компанией и объектом инвестиций;
4. обменом управленческим персоналом;
5. предоставлением важной технической информации.

Компания 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 Компании 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 Компании 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.

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.

Компания утрачивает значительное влияние на объект инвестиций вместе с утратой 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 компания становится объектом контроля со стороны государства, судебного, административного или регулирующего органа. Она также может произойти вследствие договорного соглашения.

**Совместные соглашения**

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.

Совместное соглашение является либо совместной деятельностью, либо совместным предприятием.

**Совместная деятельность**

Совместная деятельность – это те совместные соглашения, в которых Компания 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.

Компания, 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.

Компания применяет такой же подход для учета доли в совместной деятельности в своей отдельной финансовой отчетности.

Компания учитывает активы, обязательства, доходы и расходы, связанные с совместной деятельностью, в соответствии с МСФО, применимыми к отдельным активам, обязательствам, доходам и расходам.

Компания при приобретении доли участия в совместной деятельности, деятельность которой представляет собой бизнес, применяет положения, предусмотренные разделом 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП.

**Метод долевого участия**

Инвестиции в ассоциированные компании и доли в совместных предприятиях учитываются по методу долевого участия.

Метод долевого участия предусматривает, что инвестиции в ассоциированные компании и совместные предприятия первоначально учитываются в сумме произведенных инвестором фактических затрат (по первоначальной стоимости), а затем балансовая стоимость инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия корректируется на изменения доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций, произошедшие после даты приобретения инвестиции. Доля Компании в прибыли или убытках ассоциированной компании и совместного предприятия, скорректированная на предмет влияния корректировок по справедливой стоимости на момент первоначального признания инвестиции, признается в прибыли или убытках Компании. Распределение прибыли, полученное от объекта инвестиций, уменьшает балансовую стоимость инвестиций.

При наличии потенциальных прав голоса доля Компании 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.

Инвестиции в ассоциированную компанию и совместное предприятие учитываются, начиная с даты, с которой она становится ассоциированной компанией 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 компании или совместного предприятия учитывается следующим образом:

гудвил, относящийся к ассоциированной компании или совместном предприятию, включается в балансовую стоимость инвестиции. Амортизация этого гудвила запрещена и она не включается в расчет доли инвестора в доходе или убытке ассоциированной компании или совместного предприятия;

любое превышение доли инвестора в чистой справедливой стоимости идентифицируемых активов и обязательств ассоциированной компании или совместного предприятия над стоимостью инвестиции включается как доход в расчет доли инвестора в прибыли или убытке ассоциированной компании или совместного предприятия в периоде, в котором приобретена данная инвестиция.

Стоимость инвестиции включает в себя затраты, понесенные в связи с приобретением доли в ассоциированной компании или совместном предприятии. Такие затраты включают в себя стоимость профессиональных услуг брокеров, бухгалтеров, юристов, оценщиков и других консультантов, общие и административные расходы, включая расходы по содержанию отдела по приобретениям, затраты по регистрации и размещению долговых и долевых инструментов.

Соответствующие корректировки вносятся при расчете доли в прибылях или убытках ассоциированной компании 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 компании или совместного предприятия после приобретения в отношении убытков от обесценения гудвила или основных средств, признанных ассоциированной компанией или совместным предприятием.

В последующем, изменение в чистых активах ассоциированной компании или совместного предприятия учитывается в корреспонденции со строкой доли в прибыли или убытке или в прочем совокупном доходе ассоциированной компании или совместного предприятия в отчете о совокупном доходе и капитале.

Когда при использовании метода долевого участия доля в убытках ассоциированной компании или совместного предприятия становится равной или превышающей балансовую стоимость инвестиций, Компания прекращает включать в свою финансовую отчетность долю последующих убытков. Доля участия в ассоциированной компании или совместном предприятии равняется балансовой стоимости инвестиции в эту компанию, рассчитанной с помощью метода учета по долевому участию, наряду с любыми долгосрочными долями участия, которые, по существу, составляют часть чистой инвестиции Компании в ассоциированную компанию или совместное предприятие. Например, статья, погашение которой не планируется или маловероятно в ближайшем будущем, по существу увеличивает инвестицию Компании в эту компанию. К таким статьям могут относиться привилегированные акции и долгосрочная дебиторская задолженность или кредиты, но не торговая дебиторская или кредиторская задолженность, или долгосрочная дебиторская задолженность с соответствующим залоговым обеспечением, например, обеспеченные кредиты. Убытки, признанные при использовании метода долевого участия, превышающие стоимость инвестиции в простые акции ассоциированной компании или совместного предприятия применяются к прочим составляющим стоимости инвестиции в порядке обратном их приоритетности при ликвидации.

После снижения стоимости инвестиции в ассоциированную компанию или совместное предприятие до нуля, дополнительные убытки и обязательства признаются только в той степени, в какой Компания приняла на себя юридические или вмененные обязанности или осуществила платежи от имени ассоциированной компании или совместного предприятия.

Компания может возобновить отражение своей доли прибылей только после того, как принадлежащая ей доля прибыли, полученная впоследствии от ассоциированной компании или совместного предприятия, станет равной доле непризнанного чистого убытка.

Использование метода учета по долевому участию прекращается с даты утраты значительного влияния на ассоциированную компанию или с даты утраты совместного контроля над совместным предприятием в случае, если только это предприятие не становится ассоциированным. Утрата совместного контроля над совместным предприятием может происходить, например, когда Компания продает свою долю участия, или когда на совместно контролируемую компанию накладываются внешние ограничительные санкции, препятствующие достижению ее целей в будущем.

Нереализованные прибыли и убытки, возникающие в результате операций «снизу вверх» и «сверху вниз» между Компанией (включая его консолидированные дочерние предприятия) и ассоциированной компанией или совместным предприятием, в которые вовлечены активы, не представляющие собой бизнес согласно определению в разделе 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1КУП признаются в финансовой отчетности Компании только в той мере, в которой они не относятся к доле участия Компании в этой ассоциированной компании или совместном предприятии. Доля Компании в прибылях и убытках ассоциированной компании или совместного предприятия от этих операций подлежит исключению. При этом корректируется балансовая стоимость инвестиции (когда в результате операции актив передается ассоциированной компании или совместному предприятию), либо балансовая стоимость самого актива (когда актив передается Компанию, включая ее консолидированные дочерние предприятия).

Прибыли или убытки, возникающие в результате сделок «сверху вниз» между Компанией (включая ее консолидированные дочерние предприятия) и ассоциированной компанией или совместным предприятием, в которые вовлечены активы, представляющие собой бизнес согласно определению в разделе 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1КУП, признаются в полном объеме в финансовой отчетности Компании.

**Операции между Компанией и ассоциированной компанией или совместным предприятием**

Когда Компания вносит или продает активы ассоциированной компании или совместному предприятию и пока эти активы находятся у ассоциированной компании или у совместного предприятия, Компания признает только ту часть прибыли, которая причитается долям участников ассоциированной компании или совместного предприятия. Компания 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.

Когда Компания приобретает активы ассоциированной компании или совместного предприятия, она не признает свою долю прибыли ассоциированной компании или совместного предприятия от этой операции, если только ассоциированная компания или совместное предприятие не перепродает активы независимой стороне. Компания 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.

Для того, чтобы оценить представляет ли операция между Компанией и ассоциированной компанией или совместным предприятием доказательство обесценения актива, Компания определяет возмещаемую стоимость актива, согласно политике, отраженной в разделе 12 «Обесценение активов» главы 2КУП. При определении ценности от использования, будущие потоки денежных средств от актива оцениваются на основе его непрерывного использования и его окончательной реализации ассоциированной компанией или совместным предприятием.

### 4.5. Учет инвестиций по фактической себестоимости

Инвестиции в компании, в которых Компании 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.

### 4.6. Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные компании в отдельной финансовой отчетности

Отдельная финансовая отчетность – это представляемая Компанией отчетность, в которой учет инвестиций ведется на основе прямой доли в капитале, а не результатов и чистых активов, представляемых в отчетностях объектов инвестиций.

При подготовке отдельной финансовой отчетности, Компания учитывает инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные компании, не классифицируемые как имеющиеся для продажи, по себестоимости. Компания использует одинаковый учет для всех категорий инвестиций.

Учет инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные компании, классифицируемые как имеющиеся для продажи, осуществляется в соответствии с разделом 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» главы 2КУП.

Компания признает дивиденды от дочерних организаций, совместных предприятий и ассоциированных компаний в прибылях и убытках в отдельной финансовой отчетности, при установлении права на получение дивидендов.

### 4.7. Раскрытие информации

Раскрытия, применимые к долям участия Компании в дочерних организациях, совместных соглашениях (т.е. совместные предприятия и совместная деятельность), ассоциированных компаниях или неконсолидируемых структурированных организациях

Компания должна раскрывать информацию, которая даст возможность пользователям финансовой отчетности оценить:

1. характер и риски, связанные с долями участия Компании в других организациях;
2. влияние этих долей участия на финансовое положение, результаты деятельности и денежные потоки.

Для достижения этой цели Компания должна раскрывать значительные суждения.

Компания представляет следующие раскрытия в консолидированной финансовой отчетности:

1. характер взаимоотношений между Компанией и дочерними организациями, в том случае если Компания 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 компании, 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 Компании 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, Компания 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);

В отдельной финансовой отчетности Компании раскрывается следующая информация:

1. факт того, что данная отчетность является отдельной финансовой отчетностью;
2. перечень существенных инвестиций в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные компании, включая название, страну регистрации или нахождения, соотношение долей владения и, в случае неравенства, соотношение прав голоса; и
3. описание метода, примененного для учета инвестиций.

В раскрытиях также дается ссылка на консолидированную финансовую отчетность, к которой относится отдельная финансовая отчетность.

Раскрытие информации по совместным соглашениям (то есть по совместным предприятиям и совместной деятельности) и ассоциированным компаниям

Компания готовит следующие раскрытия:

1. по каждому существенному для Компании совместному соглашению и ассоциированной компании:

название совместного соглашения или ассоциированной компании.

характер взаимоотношений Компании с совместным соглашением или ассоциированной компанией (например, посредством описания характера деятельности совместного соглашения или ассоциированной компании и представляют ли они стратегическую важность для Компании).

основное место деятельности (или страну регистрации, если применимо и отличается от основного места деятельности) совместного соглашения или ассоциированной компании.

долю владения или участия Компании и, если отличается от доли владения или участия, долю удерживаемых голосующих акций.

1. по каждому существенному для Компании совместному предприятию и ассоциированной компании:

что инвестиция в совместное предприятие или ассоциированную компанию учитывается по методу долевого участия.

обобщенную финансовую информацию в отношении каждого существенного совместного предприятия или ассоциированной компании.

1. дивиденды, полученные от совместного предприятия или ассоциированной компании;
2. обобщенную финансовую информацию в отношении доли в совместном предприятии или ассоциированной компании, включая, но не ограничиваясь следующим:

текущие активы;

долгосрочные активы;

текущие обязательства;

долгосрочные обязательства;

выручку;

прибыли или убытки от продолжающейся деятельности;

прибыли или убытки после налогообложения от прекращенной деятельности;

прочий совокупный доход;

итого совокупный доход

Также, в отношении каждого существенного совместного предприятия Компания 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 компании, а не долю Компании в этих цифрах.

Цифры, включенные в финансовую отчетность совместного предприятия или ассоциированной компании, 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 компании в соответствие с учетной политикой Компании.

Компания должна представить сверку суммарной финансовой информации к текущей стоимости участия Компании в совместном предприятии или ассоциированной компании.

В отношении индивидуально несущественных совместных предприятий или ассоциированных компаний, Компания должна раскрыть агрегированную текущую стоимость участия в этих компаниях. Компания также раскрывает агрегированную сумму по следующим статьям, отдельно по совместным предприятиям и по ассоциированным компаниям:

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 Компании в дочерней организации, совместном предприятии или ассоциированной компании (или части доли в совместном предприятии или ассоциированной компании) 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 в отношении такой дочерней организации, совместного предприятия или ассоциированной компании не требуется.

Компания также раскрывает справедливую стоимость инвестиции в совместное предприятие или ассоциированную компанию, если существуют рыночные котировки по инвестиции, а также финансовую информацию по инвестициям в совместные предприятия и ассоциированные компании, которые несущественны в отдельности:

1. для всех индивидуально несущественных совместных предприятий, а также отдельно
2. для всех индивидуально несущественных ассоциированных компаний.

прибыли или убытки от продолжающейся деятельности;

прибыли или убытки после налогообложения от прекращенной деятельности;

прочий совокупный доход;

итого совокупный доход

Компания 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 компанией) по способности совместных предприятий или ассоциированных компаний перечислять средства Компании в виде денежных дивидендов или погашать займы или авансовые платежи, произведенные Компанией.
2. когда финансовая отчетность совместного предприятия или ассоциированной компании датируется не 31 декабря или за период, который отличается от даты или периода Компании, Компания раскрывает дату и период финансовой отчетности совместного предприятия или ассоциированной компании и причину использования другой даты или периода.
3. непризнанную часть убытков совместного предприятия или ассоциированной компании, как за отчетный период, так и накопительным итогом, если Компания перестала признавать свою долю в убытках совместного предприятия или ассоциированной компании при применении метода долевого участия.

Компания 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 Компании в совместных предприятиях и ассоциированных компаниях (включая долю Компании в условных обязательствах, возникших совместно с другими инвесторами с совместным контролем над совместными предприятиями или значительным влиянием над ассоциированными компаниями), отдельно от суммы прочих условных обязательств.

## Раздел 5. Учет объединения бизнесов

### 5.1. Общие положения

Объединение бизнеса, за исключением объединений в сделке междуорганизациями, находящимися под общим контролем, учитываются по методу приобретения. Приобретение доли участия в совместной деятельности, представляющей собой бизнес, также учитывается и раскрывается как объединение бизнеса согласно положениям настоящего раздела учетной политики. Стоимость приобретения определяется по справедливой стоимости переданных активов, выпущенных долевых инструментов и принятых обязательств, включая справедливую стоимость активов или обязательств, возникших в результате соглашения об условном вознаграждении, на дату приобретения. Датой приобретения является дата, когда Компания получает контроль над приобретаемой организацией или совместный контроль над совместной деятельностью.

Превышение стоимости приобретения, суммы любой неконтролирующей доли и справедливой стоимости предыдущей доли участия в приобретеннойорганизации или совместной деятельности над справедливой стоимостью чистых идентифицируемых активов приобретенной дочерней организации или доли в совместной деятельности отражается как гудвил. Превышение доли Компании в справедливой стоимости приобретенных чистых идентифицируемых активов над стоимостью приобретения, суммой любой неконтролирующей доли и справедливой стоимостью предыдущей доли участия в приобретенном предприятии или совместной деятельности признается как доход от выгодного приобретения дочернего предприятия или совместной деятельности в прибылях и убытках в момент его возникновения.

Гудвил от приобретения дочерних организаций составляет отдельную статью консолидированного отчета о финансовом положении.

Гудвил оценивается на предмет обесценения не реже одного раза в год, а также при наличии признаков обесценения. Гудвил распределяется между генерирующими единицами (группами активов, генерирующими денежные средства) или группами генерирующих единиц, которые, как ожидается, получат преимущества синергетического эффекта объединения организаций. Рассматриваемые единицы или группы представляют собой группировки наиболее низкого уровня, на котором Компания осуществляет контроль над возмещением гудвила, и не превышают уровень операционного сегмента. Прибыль или убыток от выбытия какого-либо процесса, отнесенного к генерирующей единице, на которую был распределен гудвил, учитывает балансовую стоимость гудвила, относящегося к выбывающему процессу, который в общем случае определяется по соотношению стоимости выбывшего процесса и стоимости генерирующей единицы, остающейся после выбытия.

Приобретенные идентифицируемые активы и обязательства/условные обязательства, полученные при объединении бизнеса, отражаются по их справедливой стоимости на дату приобретения независимо от величины доли неконтролирующих акционеров. Приобретенные доли в совместных активах и обязательствах совместной деятельности, определенные в соответствии с разделом 4 «Подготовка консолидированной финансовой отчетности» главы 1КУП, оцениваются по справедливой стоимости на дату приобретения.

**5.2. Идентификация объединения бизнеса**

Объединение бизнесов – это операция или событие, при котором Компания получает контроль над одним или несколькими бизнесами. Компания может получить контроль над приобретаемой компанией разными способами, такими как:

1. передача денежных средств, их эквивалентов или прочих активов (включая чистые активы, представляющие собойорганизацию);
2. принятие обязательств;
3. выпуск долевых инструментов;
4. выплата более чем одного вида вознаграждения; или
5. без передачи вознаграждения, включая объединения бизнесов только на основании контракта.

Структурное объединение бизнесов может быть осуществлено разными способами, которые определяются юридическими, налоговыми и другими причинами, включая, но, не ограничиваясь, следующие способы:

1. один или более бизнесов становятся дочерними организациями Компании или чистые активы одного или более бизнеса юридически поглощаются Компанией;
2. одна объединяющаяся компания передает свои чистые активы или ее владельцы передают долевые инструменты в дочернюю организацию Компании или в Компанию;
3. все объединяющиеся компании передают свои чистые активы, или их владельцы передают свои долевые инструменты в новую организацию в структуре Компании;
4. группа прежних владельцев одной из объединяющихся компаний приобретает контроль над объединенной компанией.

**Отдельные операции, не являющиеся частью объединения бизнеса**

Между Компанией и приобретаемым бизнесом могут существовать деловые отношения или договоренности, сложившиеся до начала переговоров относительно объединения бизнеса, или же Компания и приобретаемый бизнес могут вступить в какое-либо соглашение во время переговоров, которое является отдельной операцией по отношению к объединению бизнесов. В обеих ситуациях Компания идентифицирует все суммы, которые не являются частью того, что Компания и приобретаемый бизнес (или его прежние собственники) обменивают при объединении бизнесов, то есть суммы, которые не являются частью обмена на приобретаемый бизнес. В рамках метода приобретения Компания признает только вознаграждение, переданное за приобретаемый бизнес, а также приобретенные активы и принятые обязательства в обмен на приобретаемый бизнес. Учет отдельных операций производится согласно соответствующим МСФО и разделам КУП.

Операция, совершаемая Компанией или от имени Компании, или, прежде всего, в пользу Компании или объединенных бизнесов, а не в пользу приобретаемого бизнеса (или его прежних собственников) до объединения, с большой степенью вероятности будет отдельной операцией. Ниже представлены примеры отдельных операций, в отношении которых не должен применяться метода приобретения:

операция, результатом которой является урегулирование отношений между Компанией и приобретаемым бизнесом, имевших место до объединения бизнесов;

операция, в результате которой работники или прежние собственники приобретаемого бизнеса получают вознаграждение за будущие услуги; и

операция, в результате которой приобретаемый бизнес или его прежние собственники получают возмещение за оплату расходов Компании, связанных с приобретением бизнеса.

**Бизнес** – это взаимосвязанная совокупность деятельности и активов, которые способны проводиться и управляться с целью обеспечения доходов в виде дивидендов, сниженных затрат или других экономических выгод напрямую инвесторам или прочим владельцам, членам или участникам.

**Бизнес** представляет собой вводимые ресурсы и процессы, применяемые к этим ресурсам, имеющие возможность выпуска продукции. Выпуск продукции не обязателен для того, чтобы взаимосвязанный комплекс считался бизнесом. Три элемента бизнеса определяются следующим образом:

1. вводимые ресурсы: экономические ресурсы, которые производят или могут производить продукцию, если к ним применяется один или более процессов. Примеры включают основные средства, нематериальные активы, прочую интеллектуальную собственность, возможность получения доступа к материалам, правам или сотрудникам, и прочие внеоборотные активы или права на их использование.
2. процессы: система, стандарт, протокол, правило, которые при применении к ресурсам производят продукцию или могут производить продукцию такие как, например:

производственные процессы

процессы по стратегическому управлению;

процессы по управлению ресурсами;

прочие процессы, которые могут быть применены к ресурсам для выпуска продукции при условии их использования организованными трудовыми ресурсами с необходимыми навыками и опытом;

1. выпуск продукции: результат процессов, применяемых к вводимым ресурсам, который обеспечивает или имеет возможность обеспечить возврат в виде дивидендов, сниженных затрат, или экономических выгод напрямую инвесторам или другим владельцам, членам или участникам.

Бизнес не обязательно должен включать все вводимые ресурсы или процессы, которые продавец использовал в управлении этим бизнесом, если участники рынка способны приобрести этот бизнес и продолжать выпускать продукцию, например посредством объединения бизнеса со своими процессами и вводимыми ресурсами.

На стадии становления взаимосвязанная совокупность деятельности и активов может и не производить конечный продукт. В таком случае необходимо принимать во внимание другие факторы, определяющие, что взаимосвязанная совокупность деятельности и активов является бизнесом. Такие факторы включают, но, не ограничиваются, следующим:

1. начались планируемые работы, связанные с основной деятельностью;
2. есть работники, интеллектуальная собственность и другие вводимые ресурсы и процессы, которые применимы к таким ресурсам;
3. планируется выпуск продукции;
4. будет возможность доступа к покупателям, которые приобретут такую продукцию.

Не все вышеупомянутые факторы должны выполняться для конкретной взаимосвязанной совокупности деятельности и активов на стадии становления, чтобы такую совокупность можно было бы классифицировать как бизнес.

### 5.3. Метод приобретения

Все объединения бизнесов, за исключением приобретения компаний, находящихся под общим контролем, должны учитываться с использованием метода приобретения.

Применение метода приобретения включает следующие шаги:

1. определение покупателя;
2. определение даты приобретения;
3. признание и оценка идентифицируемых активов, принятых обязательств и доли неконтролирующих акционеров;
4. признание и оценка гудвила или дохода от выгодного приобретениядочернего предприятия или доли в совместной деятельности.

**Определение покупателя дочерней компании**

Для каждого объединения бизнеса одна из объединяющихся компаний должна быть определена как покупатель. Покупателем является компания, которая получает контроль над приобретаемой компанией. Для определения контроля Компания применяет руководство, содержащееся в разделе 4 «Подготовка консолидированной финансовой отчетности», главы 1КУП. Если применение данного руководства не позволяет четко определить покупателя, следующие факторы принимаются во внимание:

1. При объединении бизнеса, осуществленного в основном путем передачи денежных средств или других активов или признания обязательств, покупателем, как правило, является компания, которая передает денежные средства или другие активы или принимает обязательства.
2. При объединении бизнеса, осуществленного путем обмена долевыми инструментами, покупателем, как правило, является компания, которая выпускает долевые инструменты. Исключением являются так называемые «обратные покупки». Для определения покупателя при объединении бизнеса, осуществленного путем обмена долевыми инструментами, необходимо также рассматривать следующие факты и обстоятельства:

Относительное значение голосующих прав в объединенной компании: после объединения покупателем, как правило, является компания, чьи владельцы в совокупности оставляют за собой либо получают большинство голосующих прав в объединенной компании. При определении того, какая из групп владельцев оставляет за собой либо получает большинство голосующих прав, необходимо принимать во внимание наличие специальных условий голосования, а также наличие опционов, подписных сертификатов и конвертируемых инструментов.

Наличие крупной голосующей доли неконтролирующих акционеров в объединенной компании, если другие владельцы или организованная группа владельцев не владеют значительными голосующими правами: покупателем, как правило, является компания, чей владелец или организованная группа владельцев владеет наиболее крупной голосующей долей неконтролирующих акционеров в объединенной компании.

Состав органа управления объединенной компании: покупателем, как правило, является компания, чьи владельцы имеют возможность выбрать, назначить, или досрочно прекратить полномочия членов органа управления объединенной компании.

Состав высшего руководства объединенной компании: покупателем, как правило, является компания, чье бывшее руководство занимает доминирующее положение в высшем руководстве объединенной компании.

Условия обмена долевыми инструментами: покупателем, как правило, является компания, которая оплачивает сумму с надбавкой за справедливую стоимость долевых инструментов объединенной компании или компаний до объединения.

1. Покупателем, как правило, является компания, чей относительный размер (оцениваемый, например, в размере активов, выручки или прибыли) значительно превышает размер другой объединяющейся компании или компаний.
2. При объединении бизнесов, включающем более двух компаний, для определения покупателя рассматривается среди прочего факт того, какая из объединяющихся компаний выступает инициатором объединения, а также относительный размер объединяющихся компаний.
3. Новая компания, созданная для осуществления объединения бизнеса, не обязательно является покупателем. Если компания создана для выпуска долевых инструментов для осуществления объединения бизнесов, одна из объединяющихся компаний, которая существовала до объединения бизнесов, должна быть определена как покупатель, используя руководство, приведенное выше в пунктах 1-4. В то же время вновь созданная компания, которая передает денежные средства или другие активы или несет обязательства в качестве вознаграждения, может быть покупателем.

**Определение даты приобретения**

Датой приобретения является дата, когда Компания получает контроль над приобретаемой компанией или совместный контроль над совместной деятельностью. Как правило, датой получения контроля является дата, на которую Компания юридически передала вознаграждение, получила активы и приняла обязательства приобретаемой компании или долю в активах и обязательствах совместной деятельности (дата закрытия сделки).

Однако Компания может получить контроль/ совместный контроль раньше даты закрытия сделки, к примеру, в случае, когда получение контроля до даты закрытия сделки установлено письменным соглашением.

**Признание и оценка приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств и доли неконтролирующих акционеров**

Начиная с даты приобретения, Компания признает отдельно от гудвила приобретенные идентифицируемые активы, принятые обязательства и долю неконтролирующих акционеров в приобретаемой компании.

**Условия признания**

Чтобы соответствовать критериям признания как части применения метода приобретения, приобретенные идентифицируемые активы и принятые обязательства должны отвечать определению активов и обязательств, содержащемуся в разделе 1 «Представление финансовой отчетности», главы 1 КУП на дату приобретения. Например, затраты, которые Компания ожидает, но не обязана понести в будущем для осуществления своего плана по прекращению деятельности приобретаемой компании или для увольнения работников приобретаемой компании, или их перевода на другое место не являются обязательствами на дату приобретения. Таким образом, Компания не признает эти затраты как часть применения метода приобретения. Вместо этого, эти расходы признаются в финансовой отчетности после объединения бизнеса, в соответствии с другими разделами данной учетной политики.

В дополнение, чтобы отвечать условиям признания как части применения метода приобретения, приобретенные идентифицируемые активы и принятые обязательства должны быть частью того, чем обменялись Компания и приобретаемая компания (или ее бывшие владельцы) при сделке по объединению бизнесов, а не результатом отдельных сделок.

Применение Компанией принципа и условий признания может привести к признанию некоторых активов и обязательств, которые приобретаемая компания ранее не признавала в своей финансовой отчетности как активы и обязательства. Например, Компания признает приобретенные идентифицируемые нематериальные активы, такие как торговая марка, патент или отношения с клиентом, которые приобретаемая компания не признавала как активы в своей финансовой отчетности, поскольку они были разработаны внутри приобретаемой компании, и затраты по ним относились на расходы.

**Классификация или определение вида приобретенных идентифицируемых активов и принятых обязательств при объединении бизнесов**

На дату приобретения Компания классифицирует приобретенные идентифицируемые активы и принятые обязательства, чтобы иметь возможность применить для их последующего учета соответствующий раздел КУП. Компания проводит такую классификацию на основе контрактных условий, экономических условий, своей хозяйственной и финансовой политики и прочих существенных условий, которые имеет место на дату приобретения.

Действия со стороны Компании для классификации или определения вида приобретаемых идентифицируемых активов, обязательств и условных обязательств включают, но не ограничиваются:

классификацией определенных финансовых активов и обязательств как финансового актива или обязательства по справедливой стоимости через прибыль и убыток, или как финансового актива, имеющегося в наличии для продажи или удерживаемого до погашения, в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2 КУП;

определением производного инструмента как инструмента хеджирования в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2 КУП; и

оценкой необходимости отделения встроенного производного инструмента от основного договора в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2КУП;

Для классификации:

договоры аренды как операционной аренды или как финансовой аренды в соответствии с разделом 13 «Аренда », главы 2КУП; и

договоры как договоры страхования в соответствии с МСФО 4.

Компания классифицирует эти договоры на основе контрактных условий и прочих факторов на дату вступления договора в силу (или на дату изменения условий договора).

**Принцип оценки**

Компания оценивает приобретенные идентифицируемые активы и принятые обязательства приобретаемой дочерней организации и доли в идентифицируемых активах и принятых обязательствах совместной деятельности по их справедливой стоимости на дату приобретения.

Для каждого объединения бизнесов Компания оценивает компоненты доли неконтролирующих акционеров в приобретаемой компании, которые представляют собой текущее право владения и дают их владельцам право на пропорциональную долю в чистых идентифицируемых активах приобретаемой компании в случае ликвидации, либо по справедливой стоимости, либо пропорционально текущей доле участия в чистых идентифицируемых активах приобретаемой компании. Все прочие компоненты доли неконтролирующих акционеров оцениваются по справедливой стоимости чистых активов приобретаемой компании на дату приобретения, если только иной подход к их оценке не требуется МСФО.

**Исключения из принципа признания и измерения по справедливой стоимости**

***Условные обязательства****.* Вопреки требованиям раздела 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства», главы 2 КУП условное обязательство должно признаваться на дату приобретения, даже если отток ресурсов для его урегулирования не представляется вероятным. Для этого, Компания признает на дату приобретения условное обязательство, полученное в результате объединения бизнесов, если это текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, и его справедливая стоимость может быть надежно оценена. Степень вероятности погашения условного обязательства включается в определение его справедливой стоимости.

***Налог на прибыль.*** Компания признает и оценивает актив или обязательство по отложенному налогу, возникающие от приобретенных активов и принятых обязательств при объединении бизнесов, в соответствии с руководством, содержащимся в разделе 14 «Налоги», главы 2КУП. Компания учитывает потенциальное влияние налогообложения от временных разниц и переноса налоговых убытков приобретаемой компании, которые существуют на дату приобретения или возникают в результате приобретения, в соответствии с разделом 14 «Налоги», главы 2КУП. Аналогично, Компания признает отложенные налоговые активы и обязательства, которые возникают при первоначальном признании доли в активах и обязательствах совместной деятельности, за исключением отложенных налоговых обязательств, возникающих при первоначальном признании гудвила, в порядке, предусмотренном разделом 14 «Налоги», главы 2КУП.

***Вознаграждения работникам.*** Компания признает и оценивает обязательство (или актив, если он существует), относящееся к вознаграждениям работников приобретаемой компании в соответствии с руководством, содержащимся в разделе 8 «Вознаграждения работникам», главы 2КУП.

***Активы возмещения убытков.*** При объединении бизнесов продавец может, в соответствии с условиями контракта, возмещать убытки Компании в зависимости от результата вероятного события, исхода которого нельзя предсказать, или неопределенности, относящейся к части или ко всему конкретному активу или обязательству. В результате, у Компании появляется актив по возмещению убытков. Компания учитывает актив по возмещению убытков одновременно с признанием возмещаемой статьи, оцененный на такой же основе, что и возмещаемая статья, с учетом необходимости стоимостной поправки на сумму безнадежного долга. Таким образом, если возмещение убытков относится к активу или обязательству, признаваемому на дату приобретения, и оцениваемому по справедливой стоимости на дату приобретения, то Компания на дату приобретения признает актив по возмещению убытков, оцененный по справедливой стоимости на дату приобретения. В случаях, когда возмещение убытков может относиться к активу или обязательству, которыеявляются исключением из принципов признания или оценки, или возмещение убытков относится к активу или обязательству, которые оцениваются на другой основе, а не по справедливой стоимости на дату приобретения, Компания признает и оценивает актив по возмещению убытков с использованием допущений, согласующихся с теми, которые были использованы для оценки возмещаемой статьи, с учетом оценки руководства суммы безнадежного долга, связанного с активом по возмещению убытков, и любых контрактных ограничений по возмещаемой стоимости.

***Вновь приобретенные права.*** Компания оценивает стоимость вновь приобретенных прав, признанных как нематериальный актив на основе оставшегося контрактного срока соответствующего контракта, вне зависимости от того, будут ли участники рынка рассматривать вопрос о потенциальном контрактном обновлении, при определении его справедливой стоимости.

***Выплаты, основанные на акциях.*** Компания оценивает обязательство или долевой инструмент, относящийся к выплате на основе долевых инструментов приобретаемой компании или совместной деятельности, или замене выплат, основанных на акциях приобретаемой компании или совместной деятельности, в соответствии с методом, указанным в разделе 16 «Выплаты, основанные на акциях», главы 2 КУП.

***Активы, предназначенные для продажи.*** В соответствии с разделом 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность», главы 2КУП, на дату приобретения Компания оценивает приобретенный внеоборотный актив (или группу выбытия), который классифицируется как предназначенный для продажи, по справедливой стоимости за вычетом расходов на продажу.

Положения вышеуказанных пунктов применяются аналогичным образом к приобретению долей участия в совместной деятельности, пропорционально приобретаемой доле участия.

**Признание и оценка гудвила или дохода от выгодного приобретения дочерней организации**

Компания признает гудвил на дату приобретения и оценивает его как превышение 1) над 2), как это указано ниже:

1. совокупная величина:

Уплаченного вознаграждения.

Стоимости доли неконтролирующих акционеров в приобретаемой компании, оцененной в соответствии с данным разделом.

При поэтапном объединении бизнеса, справедливой стоимости на дату приобретения ранее удерживаемой доли Компании в капитале приобретаемой компании.

1. чистая стоимость приобретенных идентифицируемых активов за вычетом принятых обязательств на дату приобретения.

Доля неконтролирующих акционеров на дату приобретения оценивается по методу пропорционального участия в чистых идентифицируемых активах приобретаемой компании. Соответственно, гудвил включает только сумму, относящуюся к доле Компании в приобретенном бизнесе.

При объединении бизнесов, при котором Компания и приобретаемая компания (или ее бывшие владельцы) обмениваются только долевыми инструментами, справедливая стоимость доли участия приобретаемой компании может быть оценена надежнее, чем справедливая стоимость доли участия Компании (на дату приобретения).

Если это так, то Компания должна определить величину гудвила, используя справедливую стоимость доли участия приобретаемой компании, а не справедливую стоимость переданной доли участия (на дату приобретения).

В отдельных случаях Компания может заключать выгодные сделки, платя меньше, чем справедливая стоимость получаемых чистых активов приобретаемой компании. В случаях если такое превышение останется после применения нижеуказанной оценки, то Компания признает возникающую прибыль (доход от выгодного приобретения дочерней организации) в отчете о совокупном доходе на дату приобретения.

Прежде, чем признать доход от выгодного приобретения, Компания повторно проводит идентификацию и оценку всех приобретенных активов и принятых обязательств, и признает все дополнительные активы или обязательства. Затем, Компания заново оценивает все процедуры, используемые для оценки сумм, по следующим позициям:

Приобретенные идентифицируемые активы и принятые обязательства.

Доля неконтролирующих акционеров в приобретаемой компании, если имеет место.

При поэтапном объединении бизнеса, ранее удерживаемая Компанией доля участия в приобретаемой компании, и

Уплаченное вознаграждение.

Такая проверка проводится, чтобы удостовериться, что все оценки правильно отражают всю имеющуюся в наличии информацию на дату приобретения.

При приобретении доли участия в совместной деятельности сумма, на которую переданное возмещение превышает разность определенных на дату приобретения величин идентифицируемых приобретенных активов и принятых обязательств, признается в качестве гудвила.

**Период измерения (оценки)**

Если первоначальный учет объединения бизнесов не завершается к концу отчетного периода, в котором происходит объединение, Компания отражает в своей консолидированной финансовой отчетности условные суммы в отношении тех статей, учет которых не завершен. Во время периода измерения Компания осуществляет ретроспективную корректировку условных сумм, признанных на дату приобретения, чтобы отразить новую информацию, полученную о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, затронули бы оценку сумм, признанных на указанную дату. Во время периода измерения Компания также признает дополнительные активы или обязательства в случае получения новой информации о фактах и обстоятельствах, которые существовали на дату приобретения и, будучи тогда известными, привели бы к признанию таких активов и обязательств на эту дату. Период измерения заканчивается, как только Компания получает информацию, которую она искала о фактах и обстоятельствах, существовавших на дату приобретения, или узнает, что больше нет доступной информации. Однако период измерения не должен превышать один год с даты приобретения.

**Период измерения** – это период после даты приобретения, во время которого Компания как покупатель может осуществить корректировку условных сумм, признанных в отношении объединения бизнесов. Период измерения предоставляет Компании необходимый период времени, чтобы получить информацию, необходимую для идентификации и измерения по состоянию на дату приобретения в соответствии с требованиями настоящего раздела учетной политики:

идентифицируемых приобретенных активов, принятых обязательств и любой доли неконтролирующих акционеров в приобретаемойорганизации;

возмещения, переданного приобретаемойорганизации (или другой суммы, используемой при измерении гудвила);

при объединении бизнесов, осуществляемого поэтапно, доли участия в капитале приобретаемой организации, которой покупатель владел ранее; и

полученного в результате гудвила или дохода от выгодного приобретения дочерней организации.

Компания рассматривает все значимые факторы при определении того, должна ли информация, полученная после даты приобретения, привести к корректировке условных признанных сумм, или эта информация следует из событий, которые произошли после даты приобретения. В качестве значимых факторов можно назвать дату, когда дополнительная информация была получена, а также то, может ли покупатель определить причину для изменения условных сумм. Информация, которая получена вскоре после даты приобретения, с большей степенью вероятности будет отражать обстоятельства, которые существовали на дату приобретения, чем информация, полученная несколько месяцев спустя. Например, продажа актива третьему лицу вскоре после даты приобретения за сумму, которая значительно отличается от его условной справедливой стоимости, определенной на указанную дату, будет вероятно указывать на ошибку в условной сумме, если только событие, которое привело к изменению справедливой стоимости актива, не может быть установлено.

Компания признает увеличение (уменьшение) условной суммы, признанной в отношении идентифицируемого актива (обязательства) посредством уменьшения (увеличения) гудвила. Однако, новая информация, полученная во время периода измерения, может в некоторых случаях привести к корректировке условной суммы более чем одного актива или обязательства. Например, Компания могла принять обязательство оплатить убытки, связанные с несчастным случаем на одной из приобретаемых организаций, которые полностью или частично покрываются политикой страхования гражданской ответственности приобретаемойорганизации. Если Компания получает новую информацию во время периода измерения о справедливой стоимости на дату приобретения такого обязательства, корректировка гудвила, являющаяся результатом изменения условной суммы, признанной в отношении обязательства, была бы компенсирована (полностью или частично) соответствующей корректировкой гудвила, являющейся результатом изменения условной суммы, признанной в отношении требования к получению от страховщика.

Во время периода измерения Компания признает корректировки условных сумм, как будто учет объединения бизнеса был завершен на дату приобретения. Таким образом, Компания соответствующим образом пересматривает сравнительную информацию за предыдущие периоды, представленную в финансовой отчетности, включая внесение изменений в составе обесценения, амортизации или других статей, влияющих на доход, признанных при завершении первоначального учета.

После окончания периода измерения Компания пересматривает учет объединения бизнеса только с целью исправления ошибок в соответствии с разделом 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки», главы 1 КУП КУП.

**Стоимость приобретения**

Стоимость приобретения оценивается по справедливой стоимости, которая рассчитывается как совокупная величина переданного Компанией вознаграждения, учитывающая также принятые обязательства перед бывшими владельцами приобретаемой компании и выпущенные Компанией долевые инструменты. Примерами вознаграждения могут служить денежные средства, прочие активы, дочерняя организация Компании, условное вознаграждение, простые или привилегированные акции, опционы и гарантии.

Выплаченное вознаграждение может включать в себя активы или обязательства Компании, чья балансовая стоимость отличается от их справедливой стоимости на дату приобретения (например, немонетарные активы, или бизнес Компании). В таких случаях Компания проводит переоценку переданных активов или обязательств по их справедливой стоимости на дату приобретения и признает полученные в результате прибыли или убытки, если они возникнут, в отчете о совокупном доходе. Если переданные активы или обязательства остаются в приобретенной компании после объединения, то Компания сохраняет над ними контроль. В этой ситуации Компания оценивает такие активы и обязательства по их балансовой стоимости непосредственно до даты приобретения, и не учитывает в прибылях и убытках прибыль или убыток по активам или обязательствам, которые он контролирует как до, так и после объединения бизнеса.

**Затраты по приобретению бизнеса**

Затраты по приобретению бизнеса – это затраты, понесенные Компанией для осуществления сделки. Все затраты по сделке, в том числе любые прямые затраты, непосредственно связанные с объединением, такие как оплата услуг профессиональных бухгалтеров, юристов, оценщиков и других экспертов, необходимых для осуществления объединения, включая расходы на содержание отдела, занимающегося приобретением организаций, не включаются в стоимость объединения и учитываются как расходы в том периоде, в котором они были понесены. Затраты на выпуск долговых или долевых ценных бумаг признаются в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2 КУП.

**Условное вознаграждение**

Вознаграждение, выплачиваемое Компанией в обмен за приобретаемую компанию или долю участия в совместной деятельности, включает любые активы или обязательства, возникающие в результате договоренности об условном вознаграждении. Компания учитывает справедливую стоимость условного вознаграждения на дату приобретения, как часть вознаграждения, выплаченного в обмен на приобретаемую компанию. Компания классифицирует обязательство об уплате условного вознаграждения которое отвечает определению финансового инструмента, как обязательство или капитал в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП.

Изменения условного вознаграждения, являющиеся результатом событий, произошедших после даты приобретения, таких, как наступление определенных событий или выполнение определенных условий, не являются корректировками периода измерения. Компания учитывает такие изменения следующим образом:

1. условное вознаграждение, классифицированное как капитал, не переоценивается, и его последующее погашение учитывается в составе капитала;
2. прочее условное вознаграждение оценивается по справедливой стоимости на каждую отчетную дату, а изменения справедливой стоимости признаются в составе прибыли и убытка.

**Поэтапное приобретение в прочем совокупном доходе организация**

При поэтапном объединении Компания переоценивает свою ранее удерживаемую долю участия в акционерном капитале приобретаемой компании по ее справедливой стоимости на дату приобретения и признает изменение стоимости в прибылях и убытках или прочем совокупном доходе в зависимости от требований МСФО. В случае, если в предыдущих отчетных периодах Компания признавала изменения стоимости своей доли участия в акционерном капитале приобретаемой компании в составе прочего совокупного дохода (например, из-за того, что данные инвестиции были классифицированы как имеющиеся в наличии для продажи) сумма переоценки, которая была признана в составе прочего совокупного дохода, признается так же как в случае, если бы Компания продала свою имеющуюся ранее долю участия в акционерном капитале.

Диаграмма ниже рассматривает различные случаи поэтапного приобретения:

*Диаграмма 2. Поэтапное приобретение.*



При увеличении доли участия в совместной деятельности, которая представляет собой бизнес, ранее имеющаяся доля участия не переоценивается, если Компания сохраняет совместный контроль. Приобретенная дополнительная доля участия оценивается по справедливой стоимости.

**Объединение бизнеса, осуществляемое без передачи вознаграждения**

В некоторых случаях Компания получает контроль над приобретаемойорганизацией, не передаваявознаграждения. Метод приобретения, используемый для учета объединения бизнеса, распространяется и на такое объединение. Среди таких обстоятельств можно назвать следующие:

Приобретаемая организация приобретает обратно достаточное количество своих собственных акций, чтобы существующая Компания получила контроль.

Истекло право вето меньшинства, которое раньше удерживало Компанию от контроля над приобретаемой организацией, в которой Компании принадлежит большинство голосующих прав.

Компания и приобретаемаяорганизация соглашаются объединить свой бизнес только по договору. Компания не передает никакого возмещения в обмен на контроль над приобретаемой организацией и не имеет доли в капитале приобретаемойорганизации ни на дату приобретения, ни ранее. Примером объединения бизнеса, осуществленного только посредством договора, может служить объединение двух фирм по «скрепляющему» соглашению или формирование двойной листинговой корпорации.

При объединении, осуществляемом только посредством договора, Компания относит на владельцев приобретаемойорганизации сумму чистых активов приобретаемой организации, признанных в соответствии с настоящим разделом учетной политики. Другими словами, доли участия в капитале приобретаемой организации, держатели которых не являются покупателем, отражаются как доля неконтролирующих акционеров в финансовой отчетности Компании после объединения, даже если это приводит к тому, что все доли участия в капитале приобретаемой организации отнесены на долю неконтролирующих акционеров.

### 5.4. Метод объединения бизнесов под общим контролем

Приобретение дочерних организаций у сторон, находящихся под общим контролем, учитываются по методу объединения бизнесов под общим контролем.

При данном методе активы и обязательства дочерней организации, передаваемой под общий контроль, учитываются в консолидированной финансовой отчетности Компании по балансовой стоимости передающей компании (далее – Предшественник) на дату передачи.

Дочерние организации, приобретенные у сторон, находящихся под общим контролем, включаются в консолидированную финансовую отчетность так, как будто бы приобретаемая компания всегда являлась дочерней организацией приобретающей стороны. Соответственно, консолидированная финансовая отчетность объединяет обе компании с начала 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 организациями, находящимися под общим контролем, учитываются по балансовой стоимости, отраженной в финансовой отчетности передающей стороны. Компания-предшественник считается отчитывающейся компанией наиболее высокого уровня, на котором была консолидирована финансовая информация дочерней организации, подготовленная в соответствии с МСФО. Гудвил, возникший при первоначальном приобретении компании передающей стороной, учитывается в консолидированной финансовой отчетности принимающей стороны. Разница между балансовой стоимостью чистых активов, включая образовавшуюся у передающей стороны сумму гудвила, и суммой выплаченного вознаграждения отражается в консолидированной финансовой отчетности Компании как корректировка нераспределенной прибыли в составе капитала. При этом сумма такой корректировки нераспределенной прибыли подлежит отдельному раскрытию в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности Компании.

**Объединение бизнесов под общим контролем в отдельной отчетности дочерних организаций**

*Вариант 1. Учет по справедливой стоимости вознаграждения*

Передача бизнеса от одной дочерней организации другой дочерней организации учитывается по справедливой стоимости вознаграждения, переданного принимающей стороной передающей стороне.

В отдельной отчетности принимающей стороны инвестиция признается по справедливой стоимости переданного вознаграждения.

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, как определено в разделе 1 «Основные средства» главы 2 КУП. Если операция имеет коммерческое содержание, разница отражается в прибылях и убытках. В противном случае, разница отражается в капитале передающей стороны.

Передача бизнеса без вознаграждения учитывается по справедливой стоимости бизнеса.

Вклад бизнеса в новую дочернюю организацию в обмен на долевые инструменты новойорганизации не имеет коммерческого содержания. Поэтому передающая сторона признает инвестиции в новую дочернюю организацию по балансовой стоимости переданной инвестиции. Принимающая сторона отражает инвестиции по справедливой стоимости переданных долевых инструментов или полученного бизнеса.

*Вариант 2. Учет при реорганизации, путем присоединения бизнеса, находящихся под общим контролем*

При приобретении активов и обязательств путем присоединения бизнеса, находящихся под общим контролем, операции по присоединению отражаются по балансовой стоимости активов и обязательств либо по консолидированной стоимости (балансовая стоимость и консолидационные поправки) присоединяемой стороны, в случае если ранее в консолидированной финансовой отчетности были признаны консолидационные поправки, связанные с присоединяемой стороной.

В отдельной отчетности присоединяемой стороны, выбытие активов и обязательств отражается по балансовой стоимости согласно Передаточному акту и финансовой отчетности присоединяемой стороны на дату присоединения. В отдельной финансовой отчетности присоединяющей стороны, присоединяемые активы и обязательства отражаются по балансовой стоимости согласно Передаточному акту и финансовой отчетности присоединяемой стороны на дату присоединения, а также признаются консолидационные поправки ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной.

Для обеспечения сопоставимости отдельной финансовой отчетности от одного отчетного периода к другому необходимо обеспечить включение в отдельную финансовую отчетность присоединяющей стороны сопоставимой информации из отдельной финансовой отчетности присоединяемой стороны и консолидационные поправки, ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной, так, как будто бы активы и обязательства были всегда у присоединяющей стороны. Соответственно, отдельная финансовая отчетность присоединяющей стороны должна включать активы и обязательства обеих компаний с начала наиболее раннего представленного периода.

Реорганизация, путем присоединения дочерней организации к материнской компании

При подготовке отдельной финансовой отчетности материнской компании, как присоединяющей стороны, аналогичные статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных потоков финансовых отчетностей материнской компании и присоединяемой дочерней организации объединяются постатейно путем сложения, а также признаются консолидационные поправки ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной. Для того, чтобы отдельная финансовая отчетность материнской компании была представлена как финансовая информация единой экономической организации, необходимо предпринять следующие действия:

1) исключить балансовую стоимость инвестиций материнской компании в присоединяемую дочернюю организацию и балансовую стоимость акционерного/уставного капитала присоединяемой дочерней организации;

2) исключить все внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доходы, расходы и потоки денежных средств, связанные с операциями между материнской компанией и присоединяемой дочерней организации (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью);

3) признать консолидационные поправки ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной.

Реорганизация, путем присоединения дочерних организаций, находящихся под общим контролем

При подготовке отдельной финансовой отчетности присоединяющей стороны аналогичные статьи активов, обязательств, капитала, доходов, расходов и денежных потоков финансовых отчетностей присоединяющей стороны и присоединяемой стороны объединяются постатейно путем сложения, а также признаются консолидационные поправки ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной. Для того, чтобы отдельная финансовая отчетность присоединяющей стороны была представлена как финансовая информация как единой экономической организации, необходимо предпринять следующие действия:

1) исключить все внутригрупповые активы и обязательства, капитал, доход, расходы и потоки денежных средств, связанныес операциями между предприятиями принимающей стороны и передающей стороны (прибыль или убытки, возникающие в результате внутригрупповых операций и признанные в составе активов, таких как запасы и основные средства, исключаются полностью);

2) акционерный/уставный капитал принимающей стороны увеличивается на сумму акционерного/уставного капитала передающей стороны;

3) признать консолидационные поправки, ранее признанные в консолидированной финансовой отчетности, связанные с присоединяемой стороной.

### 5.5. Последующая оценка и учет

Компания впоследствии оценивает и учитывает активы, обязательства и долевые инструменты, относящиеся к объединению бизнеса, в соответствии с другими разделами данной учетной политики, применимыми к соответствующим объектам, с исключением следующих:

вновь приобретенных прав;

условных обязательств, признанных на дату приобретения;

активов возмещения убытков;

условного вознаграждения.

**Вновь приобретенные права**

Вновь приобретенное право, учтенное как нематериальный актив, должно амортизироваться в течение оставшегося срока действия договора, по которому это право было предоставлено.

Если Компания впоследствии продает вновь приобретенное право третьей стороне, то она должна включить балансовую стоимость нематериального актива при определении прибыли или убытка по продаже.

**Условные обязательства**

После первоначального признания и до погашения, аннулирования или истечения срока действия обязательства, Компания оценивает условное обязательство, признанное при объединении бизнеса, по наибольшей из величин:

1. суммы, которая была бы признана в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства», главы 2КУП; и
2. суммы, первоначально признанной в соответствии с разделом 9 «Выручка» главы 2 КУП (за вычетом, если применимо, накопленной амортизации).

Это требование не применяется к договорам, учитываемым в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2КУП.

**Активы возмещения убытков**

В конце каждого последующего отчетного периода Компания оценивает актив по возмещению убытка, признанный на дату приобретения, на том же основании, что и возмещенное обязательство или актив.

При этом необходимо учитывать любые контрактные ограничения по сумме актива и оценку руководства по возможности его обесценения (для актива по возмещению убытков, который впоследствии не оценивается по справедливой стоимости).

Компания должна прекратить признание актива по возмещению убытков, только если она получит деньги по активу, продаст его или другим способом утратит на него право.

**Условное вознаграждение (условная компенсация)**

Некоторые изменения справедливой стоимости условной компенсации, которую Компания признает после даты приобретения, могут происходить в результате появления дополнительной информации, которую Компания получает после даты приобретения, в отношении фактов и обстоятельств, существовавших на дату приобретения. Однако изменения, которые произошли в результате событий после даты приобретения, такие как получение запланированной выручки, установление оговоренной цены на акцию или прохождение контрольного этапа при выполнении научно-исследовательского проекта, не являются оценочными корректировками за период. Покупатель должен учесть указанные изменения справедливой стоимости условной компенсации, которые не являются оценочными корректировками за период, следующим образом:

1. Условная компенсация, классифицированная как капитал, не должна переоцениваться, а ее дальнейшее урегулирование должно учитываться в составе капитала.
2. Условная компенсация, классифицированная как актив или обязательство, которая:

представляет собой финансовый инструмент, и попадает в сферу действия раздела 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2 КУП и должна оцениваться по справедливой стоимости, при этом любые возникающие прибыли или убытки признаются либо в составе прибыли и убытках, либо в составе прочего совокупного дохода.

Не попадает в сферу действия раздела 3 «Финансовые активы и обязательства», главы 2 КУП и должна учитываться в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства», главы 2 КУП или другими соответствующими МСФО.

### 5.6. Раскрытие информации

Компания в своей финансовой отчетности раскрывает следующую информацию, позволяющую пользователям оценить сущность и финансовый эффект от объединений бизнесов, которые имеют место:

1. в течение периода;
2. после отчетной даты, но до даты подписания отчетности.

Компания в своей финансовой отчетности раскрывает следующую информацию по каждому объединению бизнесов, которое произошло в течение отчетного периода:

1. название и описание приобретаемой компаний;
2. дату приобретения;
3. процент приобретенных голосующих акций;
4. основные причины объединения бизнесов и описание того, каким образом Компания получила контроль над приобретаемой компанией.

Для несущественных по отдельности объединений бизнесов, происходящих в течение отчетного периода, которые существенны в совокупности, Компания должна раскрыть суммарную информацию, требуемую далее в соответствии с настоящей учетной политикой в совокупности.

1. качественное описание факторов из-за которых образовался гудвил, таких как ожидаемая синергия от объединяющихся операций Компании и приобретаемой компании, нематериальные активы, которые не удовлетворяют критериям отдельного признания и других факторов;
2. справедливая стоимость на дату приобретения совокупного переданного вознаграждения и справедливая стоимость на дату приобретения каждого из основных классов возмещения, таких как денежные средства, прочие материальные или нематериальные активы, включая бизнес или дочернюю организацию Компании, принятые обязательства (например, обязательства по условному вознаграждению), долевые инструменты Компании, включая количество выпущенных или выпускаемых инструментов или долей участия, и метод определения справедливой стоимости таких инструментов или долей участия;
3. сумму дохода от выгодного приобретения дочернейорганизации, признанного в прибылях и убытках, и описание причин возникновения дохода, с указанием статьи в отчете о совокупном доходе, в котором был признан данный доход;
4. сумму выручки и прибыли/убытка приобретенной компании, включенную в консолидированный отчет о совокупном доходе Компании с даты приобретения. А также сумму выручки и прибыли/убытка приобретенной компании, которая была бы включена в консолидированный отчет о совокупном доходе Компании, если бы датой приобретения было бы начало отчетного периода. В случае практической невозможности раскрытия такой информации этот факт должен быть отражен вместе с описанием причин, почему раскрытие является невыполнимым.
5. для соглашений об условном возмещении и активов по возмещению убытков раскрывается: сумма, признанная на дату приобретения; описание соглашения и основы определения суммы платежа; оценка диапазона результатов (недисконтированных) или, если диапазон не может быть оценен, раскрытие этого факта и причин, почему диапазон не может быть оценен. Если максимальная сумма платежа не ограничена, то Компания раскрывает этот факт.
6. для приобретенной дебиторской задолженности: справедливая стоимость дебиторской задолженности; валовая сумма к получению по договору; наилучшая оценка на дату приобретения потоков денежных средств, которые, согласно ожиданиям, не будут взысканы. Раскрытия должны быть представлены по основным классам дебиторской задолженности.
7. суммы, признанные на дату приобретения, каждого основного класса приобретенных активов и принятых обязательств.
8. общая сумма гудвила, которая, согласно ожиданиям, будет подлежать вычету в налоговых целях.
9. для каждого класса условного обязательства, признанного при объединении бизнесов, Компания раскрывает информацию, требуемую для признанных оценочных обязательств в разделе 7 «Резервы, условные активы и условныеобязательства», главы 2 КУП. Если условное обязательство не признано, потому что его справедливая стоимость не может быть надежно измерена, то Компания раскрывает: информацию, требуемую в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства», главы 2КУП для непризнанных условных обязательств; и причины, почему обязательство не может быть надежно измерено.
10. для операций, которые признаны отдельно от приобретения активов и принятия обязательств при объединении бизнесов: описание каждой операции; как Компания отразила каждую операцию в учете; суммы, признанные по каждой операции, и статья в финансовой отчетности, в которой признана каждая сумма; и если операция является эффективным урегулированием существующих ранее отношений, метод, используемый для определения суммы урегулирования. Такое раскрытие отдельно признаваемых операций должно включать сумму связанных с приобретением затрат и, отдельно, сумму затрат, признанных как расход, а также статью или статьи отчета о совокупной прибыли, в котором признаны такие расходы. Сумма любых затрат на выпуск, не признанных как расход, и то, как они были признаны, также должны быть раскрыты.
11. для каждого объединения бизнесов, при котором Компания владеет менее чем 100-процентной долей в капитале приобретаемойорганизации на дату приобретения: сумма доли неконтролирующих акционеров в приобретаемой организации, оцененной на дату приобретения, и основа такой оценки;
12. при объединении бизнесов, осуществляемом поэтапно: справедливая стоимость на дату приобретения доли в капитале приобретаемойорганизации, держателем которой является Компания непосредственно до даты приобретения; и сумма любой прибыли или убытка, признанного в результате переоценки до справедливой стоимости доли в капитале приобретаемойорганизации, держателем которой является Компания до объединения бизнеса, и статья в отчете о совокупном доходе, в котором признана такая прибыль или убыток.

Если дата приобретения при объединении бизнеса выпадает после конца отчетного периода, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, Компания раскрывает информацию, требуемую в соответствии с настоящей учетной политикой, кроме случаев, когда первоначальный учет объединения бизнеса является неполным на дату утверждения финансовой отчетности к выпуску. В этой ситуации Компания описывает, какие раскрытия не могли быть сделаны, и причины, почему они не могут быть сделаны.

В случае приобретения, если справедливая стоимость идентифицируемых активов и обязательств или вознаграждение за покупку могут быть определены только предварительно на конец периода, в течение которого приобретение имело место, Компания раскрывает следующую информацию по каждому существенному объединению бизнесов или совокупную информацию по объединениям бизнесов, несущественным по-отдельности, но существенным в совокупности:

1. если первоначальный учет объединения бизнесов не завершен в отношении каких-либо конкретных активов, обязательств, неконтролирующей доли или статей возмещения и суммы, признанные в финансовой отчетности по объединению бизнесов, таким образом, были определены только условно:

причины, почему первоначальный учет объединения бизнесов не завершен;

активы, обязательства, доля в капитале или статьи возмещения, по которым первоначальный учет не завершен; и

характер и сумма любых корректировок периода измерения, признанных в течение отчетного периода.

1. по каждому отчетному периоду после даты приобретения до тех пор, пока Компания не взыскала, продала или каким-либо иным образом не утратила право на актив по условному возмещению, или до тех пор, пока Компания не урегулировала обязательство по условному возмещению, или пока такое обязательство не было аннулировано или не истекло: любые изменения в признанных суммах, включая любые разницы, возникающие при урегулировании; любые изменения в диапазоне результатов (недисконтированных) и причины таких изменений; и методы оценки и ключевые исходные данные, используемые соответствующей моделью для измерения условного возмещения.
2. для каждого условного обязательства, признанного при объединении бизнесов, Компания раскрывает информацию, требуемую для признанных оценочных обязательств в разделе 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП.
3. Сверка балансовой стоимости гудвила на начало и конец отчетного периода, отдельно показывая:

валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на начало отчетного периода;

дополнительный гудвил, признанный за отчетный период, за исключением гудвила, отнесенного к группе активов, классифицированных как «предназначенные для продажи»;

любые корректировки, являющиеся результатом последующего признания отложенных налоговых активов;

гудвил, который был отнесен к группе активов, классифицированных как «предназначенные для продажи», а также гудвил, признание которого было прекращено в течение отчетного периода без отнесения ранее к группе активов, классифицированных как «предназначенные для продажи»;

убытки от обесценения, признанные за отчетный период в соответствии с разделом 12 «Обесценение активов» главы 2КУП;

любые другие изменения в балансовой стоимости за отчетный период; и

валовую сумму и накопленные убытки от обесценения на конец отчетного периода

чистую курсовую разницу, возникающую в течение отчетного периода в соответствии разделом 1 «Влияние изменений обменных курсов валют» главы 3КУП.

1. сумма и объяснение любой прибыли или убытка, признанных в текущем отчетном периоде, которые: связаны с идентифицируемыми приобретенными активами или принятыми обязательствами при объединении бизнесов, которое было осуществлено в текущем или предыдущем отчетном периоде; и имеют такой размер, характер или охват, что их раскрытие является значимым для понимания финансовой отчетности объединенной организации.

# ГЛАВА 2. ОБЩИЕ УЧЕТНЫЕ ПРИНЦИПЫ

## Раздел 1. Основные средства

### 1.1. Общие положения

При первоначальном признании основные средства оцениваются по стоимости приобретения или условной первоначальной стоимости. При первом применении МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности» основные средства оцениваются по первоначальной стоимости или условной первоначальной стоимости в отношении некоторых компаний, которые применили исключения, предусмотренные МСФО (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности». Впоследствии, основные средства учитываются по первоначальной стоимости, за минусом накопленного износа, истощения и накопленного убытка от обесценения. Стоимость активов, созданных хозяйственным способом, включает стоимость материалов, прямых трудовых затрат и соответствующей доли производственных накладных расходов.

Первоначальная стоимость состоит из покупной стоимости, включая пошлины на импорт и невозмещаемые налоги по приобретениям, за вычетом торговых скидок и возвратов, и любые затраты, непосредственно связанные с доставкой актива на место и приведением его в рабочее состояние для целевого назначения. Первоначальная стоимость объектов основных средств, изготовленных или возведенных хозяйственным способом, включает в себя стоимость затраченных материалов, выполненных производственных работ и часть производственных накладных расходов.

Последующие затраты включаются в балансовую стоимость данного актива либо отражаются в качестве отдельного актива только при условии, что представляется вероятным извлечения Компанией экономических выгод от эксплуатации данного актива, и его стоимость может быть надежно оценена. Балансовая стоимость замененной части списывается с баланса. Все прочие расходы на ремонт и техническое обслуживание относятся на прибыли и убытки за отчетный период по мере возникновения.

Признание объекта основных средств прекращается после его выбытия или в том случае, когда получение будущих экономических выгод от его использования или выбытия больше не ожидается. Любые доходы или расходы, возникающие при прекращении признания актива (рассчитанные как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива), включаются в прибыли и убытки в том отчетном периоде, в котором наступило прекращение признания актива.

Ликвидационная стоимость, сроки полезного использования и методы начисления износа активов анализируются в конце каждого отчетного года и корректируются по мере необходимости.

На землю износ не начисляется.

### 1.2. Определения

**Актив**− это ресурс, контролируемый Компанией в результате прошлых событий и от использования которого Компания ожидает получение будущих экономических выгод.

**Амортизация основных средств**− это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

**Амортизируемая стоимость**− это первоначальная стоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо первоначальной стоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости.

**Балансовая стоимость** (остаточная стоимость) − это сумма, по которой актив признается в отчете о финансовом положении после вычета суммы всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

**Возмещаемая стоимость актива**− это наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или ценность использования.

**Выбытие основных средств**− это ликвидация или утеря основных средств, а также реализация, обмен, изъятие, безвозмездная передача или передача в виде вклада в уставный капитал других организаций.

**Группа выбытия** – это группа активов, предназначенная для выбытия путем продажи, или иным путем, за одну транзакцию и обязательства, непосредственно связанные с активами.

**Износ**− это процесс потери физических и моральных характеристик.

**Квалифицируемый актив**− это актив, подготовка которого к использованию по назначению или продаже обязательно занимает значительное количество времени.

**Компетентный орган** – это государственный орган, осуществляющий регулирование деятельности Компании в соответствующей отрасли.

**Консервация строящихся объектов**− это комплекс мер по обеспечению сохранности и качественных характеристик конструкций, материалов и оборудования незавершенного строительством объекта на период временного приостановления его строительства.

**Незавершенное строительство**− это объект строительства, не принятый в установленном порядке заказчиком для ввода в эксплуатацию и не используемый по назначению (оказание услуг, выпуск продукции, получение прибыли и другие виды эксплуатации).

**Основные средства**− это материальные активы, которые:

удерживаются Компанией для использования (предназначены для использования) в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей; и

предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Ликвидационная стоимость− это расчетная сумма, которую Компания получила бы на текущий момент от выбытия актива после вычета ожидаемых затрат на его выбытие, если бы актив уже достиг конца полезного использования и состояния, характерного для окончания срока полезного использования.

**Отчуждение имущества**− это передача имущества, принадлежащего одному лицу, в собственность другого лица; один из способов осуществления собственником правомочия распоряжения имуществом, осуществляемого возмездно (например, продажа) и безвозмездно (например, дарение). Производится главным образом по воле собственника на основе договора, заключаемого им с приобретателем имущества.

**Себестоимость (первоначальная стоимость)** – это сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов, либо справедливая стоимость другого возмещения, переданного в целях приобретения актива на момент его приобретения, создания или, если применимо, отнесенные при первоначальном признании к активу суммы в соответствии со специфическими требованиями других разделов учетной политики.

**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.

**Срок полезного использования**− это:

период времени, на протяжении которого, как ожидается, актив будет иметься в наличии для использования Компанией; либо

количество продукции или подобных изделий, которые Компания предполагает получить посредством использования этого актива.

**Убыток от обесценения**− это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость.

**Ценность использования**− это приведенная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

### 1.3. Классификация

Для целей составления финансовой отчетности Компания применяет следующую классификацию основных средств по группам:

1. Земля;
2. Здания и сооружения;
3. Оборудование
4. Незавершенное строительство;
5. Прочие.

В случае изменений инвестиционной или социальной политик Компании, затрагивающих изменения в составе основных средств, руководство Компании производит переклассификацию внутри вышеуказанных групп путем перевода активов в ту или иную группу.

### 1.4. Учетные принципы

**Признание**

Объект основных средств признается как актив, только, и если только, удовлетворяет следующим двум условиям (критериям признания):

представляется вероятным, что Компания получит связанные с данным объектом будущие экономические выгоды;

затраты на приобретение данного объекта могут быть надежно оценены.

Для получения будущих экономических выгод, объект основных средств может быть использован в деятельности Компании в течение более чем одного годового периода как отдельно, так и в сочетании с другими основными средствами при:

1. производстве или продаже товаров, работ и услуг;
2. передаче в счет расчетов по обязательствам;
3. сдаче в аренду другим организациям;
4. распределении среди собственников Компании;
5. а также в административных целях.

Для определения соответствия первому критерию признания при поступлении основных средств Компания оценивает, несет ли она практически все риски и выгоды владения активом. До момента, когда практически все выгоды и риски, связанные с владением активом, не перешли к Компании, объект основных средств не признается.

В определенных случаях, в основном из-за малозначительности первоначальной стоимости, и с учетом специфики конкретных объектов, объект, который соответствует критериям признания, может быть целесообразно не признавать качестве основного средства, а списывать на расходы. При этом должны оцениваться влияние на уместность финансовой отчетности (существенность) и баланс между затратами и выгодами. В других случаях может быть целесообразным объединение (агрегирование) отдельных незначительных объектов. Единицей учета в этом случае будет агрегированный объект. Конкретный способ учета малоценных объектов определяется с учетом специфики деятельности компании и специфики конкретных объектов.

В качестве объекта основных средств могут также признаваться объекты, использование которых может прямо не приносить экономических выгод для Компании, но которые необходимы для получения выгод от использования других объектов основных средств (например, основные средства, приобретаемые для обеспечения безопасности и защиты окружающей среды), при соблюдении перечисленных ниже условий:

1. их приобретение является необходимым условием для обеспечения получения будущих экономических выгод от использования других активов, принадлежащих ему; либо
2. Компания может доказать, что существует обусловленное сложившейся практикой обязательство (например, по вложению средств в оборудование, обеспечивающее безопасность или защиту окружающей среды, что является общепринятой практикой в энергетической отрасли); либо
3. эти затраты непосредственно связаны с выполнением данного обязательства.

Объекты социальной сферы (только те объекты социальной сферы, которые используются сотрудниками Компании и ее дочерних организаций и затраты на содержание которых, а также амортизационные расходы, отражаются как социальные выплаты) отражаются в финансовой отчетности по статье основные средства, и к ним применяются те же требования (ежегодная проверка на обесценение, и т. д.), что и для прочих основных средств.

После первоначального признания в качестве актива объект основных средств должен учитываться по его первоначальной стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

*Увеличение первоначальной стоимости объектов основных средств в результате последующих капитальных вложений* производится только в случае улучшения состояния объекта, повышающего его первоначально оцененные нормативные показатели, такие как: срок службы, производственную мощность, производственные площади, радикальное улучшение качества и характеристик производимых им услуг и т.д. Затраты на ремонт (текущий, капитальный) и эксплуатацию объектов основных средств, производимые в целях сохранения и поддержания технического состояния объекта, не увеличивают первоначальную стоимость, а признаются как текущие расходы в момент их возникновения. Соответствующие службы Компании в отношении последующих вложений по объектам, закрепленным функционально, дают заключения к какому виду затрат (капитализируемые или текущие расходы) отнести те или иные расходы. При необходимости вопрос может быть вынесен на обсуждение руководством Компании.

**Оценка при признании**

**Элементы первоначальной стоимости**

При признании объект основных средств первоначально оценивается по первоначальной стоимости. Необходимым условием для включения любых затрат в первоначальную стоимость является их непосредственная связь с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния и месторасположения.

Элементы первоначальной стоимости основных средств:

1. Цена приобретения:

прямые затраты на покупку;

импортные пошлины;

невозмещаемые налоги и сборы.

1. Затраты на приведение актива в готовность для использования:

вознаграждение работникам, непосредственно связанных со строительством или приобретением объекта основных средств;

подготовка площадки;

поставка (первоначальная доставка и стоимость погрузочно-разгрузочных работ);

запуск (установка, монтаж, стоимость тестирования работы актива за вычетом чистой выручки от реализации тестовой продукции);

профессиональные услуги.

1. Первоначальная оценка затрат под будущее выбытие:

затраты на восстановление, добавленные в момент пуска (расчетная стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления участка);

затраты на восстановление, добавленные при эксплуатации.

Расходы, не являющиеся необходимыми (например, расходы по ликвидации повреждения, полученного во время транспортировки), в первоначальную стоимость основных средств не включаются, а учитываются как расходы текущего периода. Примеры затрат, которые учитываются как расходы текущего периода:

затраты на открытие нового производственного комплекса;

затраты на внедрение нового продукта или услуги (такие как рекламные или по продвижению товаров или услуг);

затраты на ведение бизнеса в новом местоположении и с новым контингентом (например, подготовка и обучение персонала);

административные и другие накладные расходы.

В большинстве случаев объекты основных средств приобретаются Компанией:

на возмездной основе;

на безвозмездной основе;

по договорам подряда капитального строительства;

путем капитального строительства, осуществляемого хозяйственным способом;

в качестве вклада в уставный капитал;

в обмен на другие активы.

**Приобретение объектов основных средств на возмездной основе**

Первоначальной стоимостью объекта основных средств является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания (за вычетом любых торговых скидок, предоставленных продавцом). Если имеет место отсрочка платежа свыше 1 года, то стоимость объекта основных средств определяется как дисконтированная к настоящему моменту стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за данный объект основных средств. Разница между определенной таким образом стоимостью и общей величиной всех будущих платежей признается как финансовые расходы в течение срока рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются, в соответствии с разделом 17 «Затраты по займам » главы 2КУП.

**Приобретение объектов основных средств на безвозмездной основе**

Основные средства, полученные в результате безвозмездной передачи (дарения), оцениваются по справедливой стоимости полученного актива на дату признания в бухгалтерском учете, определенной экспертным путем.

**Приобретение объектов по договорам подряда капитального строительства**

Компания осуществляет строительство объектов основных средств и монтаж оборудования, как собственными силами, так и с привлечением сторонних подрядчиков.

В случае привлечения сторонних подрядчиков на основании договора подряда первоначальная стоимость объекта основных средств определяется как сумма фактических затрат Компании на выполнение работ по договорам строительного подряда, за исключением возмещаемых налогов. При учете договора подряда (как долгосрочного, так и краткосрочного характера) подписываются промежуточные акты выполненных работ, при подписании стоимость акта выполненных работ учитывается на незавершенном строительстве. Собственные материалы, передаваемые подрядчикам для осуществления строительно-монтажных работ, также включаются в стоимость объектов капитального строительства.

Признание затрат на строительство объектов основных средств подрядным способом осуществляется путем ссылки на стадию завершенности работ по договору. При этом, только те затраты по договору, которые отражают выполненную согласно этому договору работу, включаются в затраты, понесенные на отчетную дату.

При определении фактических затрат на приобретение/создание объекта основных средств необходимо учитывать также принципы, установленные другими разделами данной учетной политики. Так, для включения фактических затрат по займам на создание (строительство/покупку) объекта необходимо, чтобы они удовлетворяли критериям, установленным в разделе 17 «Затраты по займам » главы 2КУП.

После завершения работ по договорам подряда и после того, как объект основных средств доступен для использования, капитализированные затраты на счете «Незавершенное строительство» переводятся в соответствующую группу основных средств.

**Признание объектов по капитальному строительству, осуществляемому хозяйственным способом**

Первоначальная стоимость основных средств в данном случае формируется на основе тех же принципов, что и для покупных основных средств и строительно-монтажных работ, выполненных подрядным способом. Таким образом, стоимость основных средств складывается из суммы фактических затрат Компании (профильных подразделений) на их сооружение, включая стоимость оборудования, переданного в монтаж (за исключением возмещаемых налогов), материалов, оплаты труда, соответствующей доли накладных расходов, оплаты услуг архитекторов, юристов, расходов на страхование в период строительства, затрат по займам как определено в разделе 17 «Затраты по займам » главы 2КУП, расходов на получение разрешения на строительство и т.д.

Потери строительных материалов, предназначенных для строительства хозяйственным способом, 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.

**Получение объектов основных средств в качестве вклада в уставный капитал**

Первоначальная стоимость объекта основных средств в качестве вклада в уставный капитал определяется исходя из его справедливой стоимости, определенной экспертом на дату внесения вклада. Основанием для внесения основных средств в качестве вклада в уставный капитал Компании является соответствующее решение акционера.

Разница, возникающая между выпущенным уставным капиталом и справедливой стоимостью получаемого в качестве вклада в уставный капитал объекта основных средств, подлежит признанию в нераспределенной прибыли в капитале в качестве "Операции с акционером".

**Другие способы приобретения объектов основных средств**

Первоначальная стоимость актива, приобретенного Компанией на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с разделом 13 «Аренда» главы 2 КУП. Основные средства, полученные в результате правительственных субсидий, учитываются в соответствии с разделом 10 «Государственные субсидии » главы 2КУП.

**Понятие и критерии отнесения объектов основных средств к одному инвентарному объекту**

1. Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.
2. Инвентарным объектом основных средств 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. Объекты, используемые в разное время с множеством других объектов основных средств, считаются отдельным инвентарным объектом основных средств, даже в том случае, когда их использование в отдельности от других объектов невозможно.
3. 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.
4. Отнесение нескольких объектов к одному комплексу должно осуществляться на основании проектной документации, заверенной техническими специалистами.
5. В случае если стоимость отдельных объектов, входящих в один инвентарный объект, существенна по отношению к стоимости инвентарного объекта в целом (от 10 до 20 %), срок службы отдельных объектов отличается от срока службы инвентарного объекта и требует применения иного метода начисления амортизации, такие объекты учитываются как отдельные компоненты инвентарного объекта.
6. Если удовлетворяются критерии признания объекта основных средств, то затраты, понесенные при замене или обновлении компонента, учитываются как приобретение отдельного актива, а остаточная стоимость замененного компонента списывается.
7. Учет текущего компонента прекращается при его замене, вне зависимости от того, амортизировался ли он отдельно, либо как часть инвентарного объекта.
8. Замена любой из составных частей конструктивно сочлененных основных средств, не выделенных в отдельный объект, является ремонтом и поэтому списывается на расходы.
9. Затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, удовлетворяющие критериям признания объекта основных средств и приводящие к улучшению (повышению) первоначально принятых нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств, рассматриваются как затраты на реконструкцию или модернизацию и подлежат капитализации. При этом затраты, понесенные при замене или обновлении части объекта основных средств, учитываются как приобретение нового отдельного актива, а балансовая стоимость замененного актива списывается.
10. Составные части объектов основных средств, формирующие аварийный запас, обязательный для хранения на протяжении срока службы объекта основных средств, также учитываются в составе основных средств как объект основных средств, амортизируемый в течение срока, соответствующего периодичности обновления аварийного запаса. В случае если аварийный запас подлежит обновлению чаще чем каждые 12 месяцев, то он учитывается в составе оборотных активов как запасы.

**Обмен активами**

Первоначальной стоимостью объекта основных средств, приобретенного в обмен на другой актив, признаётся справедливая стоимость полученного актива, кроме случаев когда:

1. операция обмена не имеет коммерческого содержания;
2. справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива, не поддается достоверной оценке.

Компания определяет наличие коммерческой основы операции по обмену путём прогнозирования и сравнения ожидаемых будущих денежных потоков, генерируемых переданным и полученным объектами. В операции по обмену присутствует коммерческая основа, если существует значительная разница между прогнозами для объектов:

1. структура (риски, время и сумма) потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании нового актива, отличается от структуры потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании передаваемого актива; или
2. чистая приведенная стоимость будущих потоков денежных средств, которые Компания ожидает получить от использования и выбытия актива, после вычета налогов, изменяется в результате обмена; и
3. возникающая разница по вышеуказанным пунктам является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Если сделка проходит проверку на наличие коммерческого содержания, то первоначальной стоимостью полученного актива является его справедливая стоимость. Разница между определенной первоначальной стоимостью нового актива и балансовой стоимостью переданного в обмен на него актива образует прибыль или убыток от операции обмена и подлежит отражению в отчете о совокупном доходе в том периоде, когда это произошло.

Если Компания может надежно определить справедливую стоимость полученного либо переданного актива, то справедливая стоимость переданного актива используется для измерения справедливой стоимости полученного актива, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной.

Если операция по обмену не имеет коммерческого содержания, или если ни справедливая стоимость полученного актива, ни справедливая стоимость переданного актива не может быть надежно оценена, то стоимость приобретенного объекта основного средства оценивается по балансовой стоимости переданного актива, и по сделке прибыли не возникает.

**Амортизация**

Амортизируемая стоимость объекта основных средств должна быть систематически списана в течение срока полезной службы объекта основных средств через амортизацию.

Амортизация объекта основных средств начинается, когда объект готов к использованию, то есть, когда он находится в нужном месте и приведен в состояние, которое позволяет его использовать по мощности и назначению, предполагавшейся руководством Компании.

При определении срока полезного использования актива учитываются следующие факторы:

1. ожидаемая производительность актива или общий объем выпуска;
2. ожидаемый физический износ, зависящий от режима эксплуатации (количество смен использования оборудования), программы проведения ремонтных работ, естественных условий и влияния агрессивной среды;
3. техническое обесценение, возникающее по причине изменения технологий, изменения спроса на продукцию, выпускаемую на данном оборудовании;
4. нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

При подготовке финансовой отчетности Компания применяет следующие сроки полезного использования:

|  |  |
| --- | --- |
|  | **Годы** |
| Здания | 50 лет |
| Сооружения | 10 – 20 лет |
| Телекоммуникационное оборудование | 3 – 20 лет |
| Прочее | 3 – 20 лет |

В случае осуществления последующих затрат, улучшающих качественные характеристики основного средства сверх первоначально ожидаемых (то есть при проведении модернизации, реконструкции и т.п.), производится пересмотр срока полезной службы.

Срок полезной службы и ликвидационная стоимость объекта основных средств должны периодически пересматриваться как минимум в конце каждого отчетного периода, и, если предположения существенно отличаются от предыдущих оценок, сумма изменения должна корректироваться как изменение учетных оценок в соответствии с разделом 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1КУП, то есть амортизационные отчисления за текущий месяц и все последующие месяцы корректируются соответственно.

Расчет амортизации в случае изменения (увеличения) первоначальной стоимости производится исходя из балансовой стоимости объекта, увеличенной на величину последующих затрат. При этом износ начисляется исходя из оставшегося пересмотренного срока полезного использования объекта основных средств.

Начисление амортизации основных средств производится ежемесячно, начиная с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был приведен в состояние, готовое к использованию.

Начисление амортизации по объекту основных средств прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором произошло его выбытие или перевод в группу активов, предназначенных для продажи.

Начисление амортизации производится по установленным Компанией учетным оценкам, в соответствии с Классификатором основных средств, с использованием метода равномерного (прямолинейного) начисления износа и с учетом установленной ликвидационной стоимости основных средств в размере 2,5% от первоначальной стоимости основных средств.

Амортизация объектов основных средств, находящихся в длительном простое или работающих с существенной недозагрузкой не капитализируется в стоимости незавершенного производства, а списывается на затраты того периода, к которому относится, и относится на общие административные затраты.

Амортизация объекта основных средств прекращается с даты наиболее раннего события из двух: даты, когда объект основных средств классифицирован в качестве объекта для продажи в соответствии с разделом 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» главы 2 КУП, или даты, когда объект основных средств перестает признаваться таковым. Поэтому, амортизация не прекращается в момент, когда объект основных средств становится неработающим (резервным) или выведен из эксплуатации и продолжается до тех пор, пока объект не становится полностью амортизированным.

Начисление амортизации также не прекращается на период простоя или консервации объектов основных средств.

Земля не является амортизируемым активом, однако если в стоимость земли включены будущие затраты по демонтажу, перемещению или восстановлению, то эта часть стоимости земли амортизируется в течение периода получения экономических выгод от этих понесенных затрат.

**Обесценение**

По состоянию на каждую отчетную дату Компания проверяет наличие любых признаков, указывающих на возможное уменьшение стоимости основных средств. В случае выявления любого такого признака Компания оценивает возмещаемую стоимость основного средства.

Признание убытка от обесценения требуется в случаях, когда балансовая стоимость актива превышает его возмещаемую стоимость. Возмещаемая стоимость определяется согласно положениям раздела 12 «Обесценение активов» главы 2КУП.

Убытки от обесценения или восстановление ранее признанных убытков от обесценения основных средств признаются в составе тех же статей отчета о совокупном доходе, в которые включаются расходы по амортизации данных основных средств.

Компенсация, предоставляемая третьими сторонами в связи с обесценением, утратой или передачей основных средств, в обязательном порядке должна включаться в прибыль или убыток, когда такая компенсация назначена к получению.

**Изменение первоначальной стоимости**

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, происходит в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и частичной ликвидации объектов основных средств.

По общему правилу, затраты, не изменяющие качественные характеристики объектов основных средств, должны относиться на расходы текущего периода. К таким затратам относятся, например, затраты на ремонт или обслуживание объектов основных средств, осуществляемые для восстановления или сохранения их нормативных показателей функционирования.

Капитализироваться (увеличивать первоначальную стоимость объекта) должны лишь те затраты, которые улучшают (повышают) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта основных средств.

Капитализация затрат по займам, понесенных в связи с финансированием работ по модернизации, реконструкции либо капитальному ремонту квалифицируемого актива осуществляется в составе последующих затрат, увеличивающих балансовую стоимость квалифицируемого актива, в случае если выполняются все следующие условия:

1. модернизация, реконструкция или капитальный ремонт направлены на улучшение состояния квалифицируемого актива для продления срока полезной службы или повышения производительности сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей; и
2. ожидается поступление дополнительных будущих экономических выгод; и
3. модернизация, реконструкция или капитальный ремонт осуществляются в течение значительного периода времени; и
4. затраты по заимствованиям могут быть надежно оценены.

Все прочие затраты по займам, связанные с последующими затратами на квалифицируемые активы (например, заимствование средств на проведение ремонта в целях сохранения и поддержания технического состояния актива) относятся на финансовые расходы в периоде, в котором они были фактически понесены.

При частичной ликвидации (например, при проведении текущего ремонта и замене частей объекта основных средств) из объекта основных средств выделяется часть (компонент), которая подлежит ликвидации, и производится ее оценка. На эту сумму уменьшается первоначальная стоимость объекта. В соответствующей пропорции уменьшается также сумма начисленного износа.

**Прекращение признания**

Признание балансовой стоимости объекта основных средств в обязательном порядке подлежит прекращению:

1. по выбытии; либо
2. когда от его эксплуатации или выбытия не ожидается каких-либо будущих экономических выгод.

Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный капитал других компаний и в иных случаях.

Финансовый результат от выбытия или изъятия из обращения объектов основных средств определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью объекта основных средств и отражается как доходы или расходы от выбытия основных средств.

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

1. если происходит передача практически всех рисков и выгод от владения активом, Компания признает выбытие и признает отдельно в качестве актива или обязательства любые права или обязанности, полученные при передаче;
2. если Компания продолжает нести практически все риски и выгоды от владения активом, Компания не признает выбытие основного средства;
3. если Компания не передает практически все риски и выгоды от владения активом, то оценивается степень контроля Компании над объектом основных средств;
4. если право контроля остается у Компании, то Компания признает выбытие и отдельно в качестве актива или обязательства признает любые права или обязанности, полученные при передаче. В случае если Компания передала все выгоды владения активом, но в тоже время сохранила за собой практически все риски, связанные с владением актива, то актив продолжает числиться у Компании.

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

1. если по условиям договора практически все 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 практически все 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.

### 1.5. Раскрытие информации

Финансовая отчетность Компании должна содержать следующую информацию для каждой группы основных средств:

1. способы оценки балансовой стоимости (первоначальная стоимость за вычетом накопленной амортизации и убытка от обесценения);
2. используемые методы начисления амортизации;
3. применяемые сроки полезной службы или нормы амортизации;
4. первоначальную стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленным убытком от обесценения) основных средств по состоянию на начало и конец отчетного периода;
5. сверку балансовой стоимости основных средств по состоянию на начало конец соответствующего периода, отражающую:

поступления;

перевод в активы, классифицированные как предназначенные для продажи;

выбытия;

приобретения путем объединения бизнесов;

начисление / восстановление резерва под обесценение основных средств, отраженное в отчете о совокупном доходе в текущем периоде;

амортизацию;

чистые курсовые разницы, возникающие при переводе в валюту представления отчетности;

прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна раскрывать:

1. существование и суммы ограничения прав собственности и стоимость основных средств, находящихся в залоге в качестве обеспечения обязательств;
2. величину затрат в составе незавершенного капитального строительства;
3. сумму обязательств по заключенным договорам по приобретению объектов основных средств, срок исполнения обязательств по которым относится к будущим отчетным периодам;
4. если не раскрыто отдельно в отчете о совокупном доходе, сумму компенсаций третьих сторон за обесцененные и утерянные объекты основных средств, включенные в отчет о совокупном доходе.

Следующая информация уместна в финансовой отчетности:

1. балансовая стоимость временно простаивающих объектов основных средств и незавершенного строительства;
2. первоначальная стоимость находящихся в эксплуатации полностью самортизированных основных средств;
3. балансовая стоимость основных средств, активная эксплуатация которых прекращена и которые не были классифицированы как предназначенные для продажи.
4. справедливая стоимость основных средств, если она существенно отличается от балансовой стоимости;
5. приобретенные и не введенные в эксплуатацию объекты основных средств; и
6. стоимость арендованных объектов основных средств.

## Раздел 2. Нематериальные активы

### 2.1. Общие положения

При первоначальном признании нематериальные активы, приобретенные отдельно, учитываются по стоимости приобретения.

Стоимость нематериальных активов, приобретенных в рамках операций по объединению бизнесов, представляет собой справедливую стоимость на дату приобретения. После первоначального признания нематериальные активы учитываются по стоимости приобретения, за вычетом любой накопленной амортизации и любого накопленного убытка от обесценения. Затраты на создание нематериальных активов, за исключением капитализированных затрат на разработку, не капитализируется, и соответствующие расходы признаются в отчете о совокупном доходе в том периоде, в котором расходы возникли. Срок полезной службы нематериальных активов может быть как ограниченным, так и неограниченным. Нематериальные активы с ограниченным сроком полезной службы амортизируются в течение данного срока службы и оцениваются на предмет обесценения тогда, когда существует показатель того, что нематериальный актив может быть обесценен. Срок амортизации и метод амортизации для нематериальных активов с ограниченным сроком полезной службы пересматриваются, по крайней мере, на конец каждого отчетного года. Изменения в ожидаемом сроке полезной службы или ожидаемом объеме будущих экономических выгод от нематериального актива учитываются посредством изменения срока и метода амортизации, по обстоятельствам, и рассматриваются как изменения в бухгалтерских оценках. Расходы по амортизации нематериальных активов с ограниченным сроком службы признаются в отчете о совокупном доходе в составе расходов согласно назначению нематериального актива. Нематериальные активы с неограниченным сроком службы не амортизируются, но проверяются на обесценение ежегодно или тогда, когда существуют показатели обесценения и, при необходимости, списываются до возмещаемой стоимости.

### 2.2. Учетные принципы

Нематериальный актив признается Компанией, если он отвечает определению нематериального актива и критериям признания нематериального акт

Затраты на программное обеспечение, которое может использоваться только с определенным объектом основных средств и является его неотделимой частью, считаются затратами на данный объект и учитывается в его составе в соответствии с разделом 1 «Основные средства» главы 2КУП.

**Определение нематериального актива**

**Нематериальный актив** - это идентифицируемый неденежный актив, не имеющий физической формы. Критериями нематериального актива являются:

**Идентифицируемость.** Актив считается идентифицируемым, если выполняется одно из двух условий: (i) если актив является отделимым, то есть его можно отделить от Компании и сдать в аренду, продать, передать, лицензировать или обменять, либо в отдельности, либо вместе со связанным контрактом, идентифицируемым активом или обязательством, независимо от намерения Компании; или (ii) возникает из контрактных или иных юридических прав, независимо от того, могут ли эти права быть переданы или отделимы от Компании или от других прав и обязательств.

**Контроль.** Контроль 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 компании на актив. Отсутствие юридических прав усложняет подтверждение контроля, но не означает его отсутствие, как, например, в случае разработанного для специфических нужд компании программного обеспечения, права на которое могут быть не зарегистрированы, но которое, тем не менее, контролируется Компанией. По причине необходимости контроля над активом затраты Компании на подготовку (переподготовку) персонала не приводят ни к признанию нового нематериального актива, ни к увеличению стоимости существующего или создаваемого актива. Так, затраты, связанные с внедрением новой бухгалтерской программы в части переподготовки персонала бухгалтерии (если такие затраты можно отделить от стоимости внедрения программы, например, на основе калькуляции, приведенной в договоре на внедрение) не включаются в стоимость программы, поскольку возможность Компании по контролю над этими выгодами обычно несущественна.

**Будущие экономические выгоды.** Будущие экономические выгоды могут включать выручку от продаж, экономию затрат и другие выгоды, являющиеся результатом использования нематериального актива.

**Критерии признания нематериального актива**

Критериями признания нематериального актива являются:

Вероятность получения Компанией будущих экономических выгод, относящихся к этому активу;

Возможность достоверной оценки стоимости актива.

**Первоначальная оценка и признание нематериальных активов**

**Приобретенные нематериальные активы**

Если нематериальный актив приобретается отдельно, первоначальная стоимость нематериального актива обычно может быть надежно оценена.

Первоначальная стоимость определяется с учетом:

покупной цены (включая импортные пошлины, невозмещаемые налоги, возникающие при покупке), прямо относимых затрат на подготовку актива к предполагаемому использованию (расходы по найму работников, услуги по наладке, оплата за услуги работникам по наладке, затраты по тестированию актива) за вычетом скидок, компенсаций и возвратов переплаты.

если платеж за нематериальный актив откладывается на период, превышающий обычные условия кредитования, его стоимость равна приведенной стоимости будущих платежей. Разность между этой величиной и суммарными выплатами признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода рассрочки, если только она не капитализируется в соответствии с порядком учета на основе капитализации, предусмотренным в разделе 17 «Затраты по займам» главы 2КУП.

В первоначальную стоимость нематериального актива не включаются:

затраты на рекламу и продвижение нового продукта или услуги на рынке;

затраты на ведение хозяйственной деятельности в новом регионе либо с новой категорией потребителей;

административные и прочие накладные расходы;

первоначальные производственные затраты и убытки;

затраты, понесенные в течение простоя актива, который можно было надлежащим образом использовать в производстве;

затраты на использование актива по новому назначению

Объекты нематериальных активов, приобретенные в обмен на долевые инструменты Компании, учитываются по справедливой стоимости нематериальных активов, если только возможно надежно оценить их справедливую стоимость. Если нет возможности надежно оценить справедливую стоимость нематериальных активов, тогда стоимость нематериальных активов оценивается по справедливой стоимости выпущенных долевых инструментов в соответствии с разделом 16 «Выплаты,основанные на акциях» главы 2КУП.

**Внутренне созданные нематериальные активы**

Для того чтобы оценить, соответствует ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, Компания классифицирует процесс создания актива на:

1. cтадию исследований; и
2. cтадию разработок.

Если Компания не может отличить стадию исследований от стадии разработок внутреннего проекта по созданию нематериального актива, то она рассматривает затраты по этому проекту так, как если бы они были понесены только в стадии исследований.

Компания не признает нематериальные активы, возникающие из исследований (или стадии исследований внутреннего проекта). Затраты на исследования (или стадию исследований внутреннего проекта) относятся на расходы в том периоде, когда они понесены.

Нематериальный актив, возникающий из разработок (или из фазы разработок внутреннего проекта) признаются тогда, и только тогда, когда Компания может продемонстрировать все из ниже следующего:

техническую осуществимость завершения нематериального актива так, чтобы он был доступен для использования или продажи;

свое намерение завершить нематериальный актив и использовать или продать его;

свою способность использовать или продать нематериальный актив;

то, как нематериальный актив будет создавать вероятные будущие экономические выгоды. Среди прочего, Компания должна продемонстрировать наличие рынка для результатов нематериального актива или самого нематериального актива, или если предполагается его внутреннее использование, полезность нематериального актива;

доступность достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки и для использования или продажи нематериального актива; и

способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива представляет собой сумму затрат, понесенных с даты, начиная с которой нематериальный актив впервые отвечает критериям признания. Себестоимость внутренне созданного нематериального актива включает все прямые затраты, необходимые для создания, производства и подготовки актива к использованию в соответствии с намерениями руководства.

**Приобретения нематериальных активов как часть объединения бизнесов**

Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного при объединении бизнесов, основывается на его справедливой стоимости на дату покупки. Справедливая стоимость на дату покупки может быть оценена с помощью:

текущей цены покупателя на активном рынке (если такой рынок существует);

цены последних подобных операций по покупке аналогичных активов;

либо в случае регулярности приобретения и продажи нематериальных активов, использовать собственные расчеты для измерения справедливой стоимости с учетом текущих операций и практики, принятой в данной индустрии.

Если нет возможности надежно оценить справедливую стоимость, актив не будет признан отдельным нематериальным активом, а его сумма будет включена в состав гудвила.

Компания может признать нематериальный актив соответствующим критериям признания, даже если он не был признан в финансовой отчетности приобретенной компании.

**Приобретение нематериальных активов за счет государственной субсидии**

Если нематериальный актив получен бесплатно или за номинальное возмещение в форме субсидии, то он первоначально признается по справедливой стоимости актива на дату субсидии. Справедливая стоимость измерения нематериального актива используется с учетом активного рынка для данного вида актива. При отсутствии активного рынка первоначальная стоимость актива признается по номинальной стоимости с учетом фактических затрат, связанных с подготовкой нематериального актива к использованию по предназначению.

**Обмен активами**

Нематериальный актив, приобретенный в обмен на другой немонетарный актив или сочетание монетарных и немонетарных активов, признаётся по справедливой стоимости, кроме случаев когда:

* 1. операция обмена не имеет коммерческого содержания; или
  2. справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива, не поддается достоверной оценке.

Компания определяет наличие коммерческой основы операции по обмену путём прогнозирования и сравнения ожидаемых будущих денежных потоков, генерируемых переданным и полученным объектами. В операции по обмену присутствует коммерческая основа, если существует значительная разница между прогнозами для объектов:

1. конфигурация (риски, время и сумма) потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании нового актива, отличается от конфигурации потоков денежных средств, которые могут быть получены при использовании передаваемого актива; или
2. чистая приведенная стоимость будущих потоков денежных средств, которые Компания ожидает получить от использования и выбытия актива, после вычета налогов, изменяется в результате обмена; и
3. возникающая разница по вышеуказанным пунктам является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Если сделка проходит проверку на наличие коммерческого содержания, то обмененный актив должен быть отражен по справедливой стоимости. Разница между определенной справедливой стоимостью нового актива и балансовой стоимостью переданного в обмен на него актива другого типа образует прибыль или убыток от операции обмена и подлежит отражению в прибылях и убытках в том периоде, когда это произошло.

Если Компания может надежно определить справедливую стоимость либо полученного актива, либо переданного актива, тогда справедливая стоимость переданного актива используется для измерения справедливой стоимости полученного актива, если только справедливая стоимость полученного актива не является более очевидной. В случае, если операция по обмену основана не на коммерческой основе или если справедливая стоимость ни полученного актива, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то стоимость приобретенного нематериального актива оценивается по балансовой стоимости переданного актива, и по сделке эффекта на прибыли или убытки не возникает.

**Последующие затраты и оценка нематериальных активов**

Последующие затраты на нематериальный актив после его покупки или завершения признаются в качестве расходов, кроме случаев когда:

имеется вероятность того, что эти затраты позволят активу создавать будущие экономические выгоды сверх первоначально определенных норм; и

эти затраты могут быть надежно оценены и отнесены на актив.

Предполагается, что такие случаи будут очень редкими, поскольку сущность нематериальных активов такова, что:

обычно трудно надежно определить, имеет ли место увеличение будущих экономических выгод, связанных с активом;

сложно отделить затраты, относящиеся к какому-то определенному активу, а не к операциям Компании в целом;

последующие затраты Компании на торговые марки, торговые знаки и аналогичные активы всегда признаются расходамипериода, в котором понесены, и не увеличивают стоимость нематериального актива.

После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом любой накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения.

**Амортизация нематериальных активов**

Амортизируемая стоимость нематериальных активов с ограниченным сроком использования списывается на систематической основе в течение наилучшей оценки срока полезной службы. Амортизируемая стоимость актива определяется как разница между первоначальной стоимостью и ожидаемой ликвидационной стоимостью.

Ликвидационная стоимость нематериального актива предполагается быть равной нулю, только если не следующие факты, говорящие об обратном:

1. Есть обязательство третьей стороны о покупке актива в конце срока полезной службы;
2. Существует реальный рынок для данной категории нематериальных активов:

ликвидационная стоимость может быть определена со ссылкой на этот рынок;

велика вероятность сохранения данного рынка в конце срока полезного использования актива.

Для целей формирования финансовой отчетности Компания использует следующие сроки полезного использования для основных категорий нематериальных активов:

|  |  |
| --- | --- |
|  | Срок полезного использования (кол-во лет) |
| Лицензии | 3-20 |
| Программное обеспечение | 1-14 |
| Прочее | 2-15 |

Если контроль над будущими экономическими выгодами от нематериального актива достигается через юридические права, которые были предоставлены на ограниченный период, срок полезной службы нематериального актива не превышает периода действия юридического права, кроме случаев когда:

юридические права являются возобновляемыми; и

расходы на поддержание нематериального актива в нормальном состоянии при дальнейшем использовании являются незначительными.

Компания исходит из предположения, что экономические выгоды от использования нематериальных активов потребляются равномерно в течение срока полезной службы объектов и использует прямолинейный метод для амортизации нематериальных активов.

Прямолинейный метод начисления амортизации применяется последовательно из периода в период, если только не произойдет изменений в характере потребления экономических выгод ожидаемых от использования объектов нематериальных активов.

Нематериальный актив с неопределенным сроком использования не амортизируется, а ежегодно проверяется на предмет обесценения. Например, торговые марки (бренд), для которых нет обозримого предела времени, в течение которого они должны генерировать чистые притоки денежных средств относятся к нематериальным активам с неопределенным сроком полезной службы. Торговые марки, которые имеют неопределенный срок полезной службы, существуют на рынке на протяжении многих лет, и характер отрасли показывает, что устаревание торговых марок не является распространенным явлением, при должной поддержке со стороны рекламных и маркетинговых затрат.

**Пересмотр срока полезной службы и метода начисления амортизации**

Срок полезной службы и метод амортизации объектов нематериальных активов с ограниченным сроком использования пересматриваются ежегодно. Если расчетный срок полезной службы значительно отличается от прежних оценок, период амортизации должен быть изменен соответственно.

Если произошло существенное изменение в характере потребления экономических выгод ожидаемых от использования объектов нематериальных активов, метод амортизации изменяется, чтобы отразить такое изменение.

Изменения в сроке полезной службы и методе расчета амортизации нематериальных активов учитываются как изменения в расчетных оценках путем корректировки амортизационных начислений за текущие и будущие периоды.

**Обесценение нематериальных активов**

Компания ежегодно оценивает возмещаемую стоимость нематериальных активов ещё не доступных для использования. Возмещаемая стоимость нематериального актива в соответствии с разделом 12 «Обесценение активов» главы 2КУП. Убыток от обесценения и восстановление убытка от обесценения отражаются в отчете о совокупном доходе.

**Учет выбытия нематериальных активов**

Объект нематериальных активов исключается из отчета о финансовом положении Компании при его выбытии или в том случае, когда принято решение о прекращении использования актива и от его выбытия далее не ожидается экономических выгод. Финансовый результат от выбытия или изъятия из обращения объектов нематериальных активов определяется как разница между чистыми поступлениями от выбытия нематериальных активов и его балансовой стоимостью и отражается в соответствующих строках отчета о совокупном доходе. Балансовая стоимость определяется как разница между первоначальной стоимостью объекта нематериальных активов и накопленной амортизацией (с учетом резерва под обесценение).

При передаче нематериальных активов Компания оценивает, в какой мере он сохраняет риски и выгоды владения активом. При этом:

1. если происходит передача большей части рисков и выгод от владения активом, Компания признает выбытие и признает отдельно в качестве актива или обязательства любые права или обязанности, полученные при передаче;
2. если Компания продолжает нести большую часть рисков и выгод от владения активом, выбытие нематериального актива не признается.

В случае если Компания передала все выгоды владения активом, но в тоже время сохранила за собой все риски, связанные с владением актива, то актив продолжает числиться у Компании.

Компания включает в балансовую стоимость нематериального актива стоимость замены части нематериального актива и списывает с баланса балансовую стоимость замененной части. В том случае, если Компания не в состоянии определить балансовую стоимость замененной части, то в качестве ориентировочной стоимости замененной части может использоваться стоимость замены на момент ее приобретения или создания собственными силами.

### 2.3. Раскрытие информации

В финансовой отчетности Компания раскрывает следующую информацию по каждому классу нематериальных активов, с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными самим Компанией и другими нематериальными активами:

1) сроки полезной службы или применяемые нормы амортизации;

2) применяемые методы амортизации (прямолинейный метод);

3) первоначальная стоимость и накопленная амортизация (включая накопленные убытки от обесценения) на начало и конец периода;

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

5) сверка величины чистой балансовой стоимости на начало и конец отчетного периода, показывающая:

увеличение стоимости нематериальных активов, с выделением увеличения от создания нематериальных активов самим Компанией и от объединения бизнесов;

активы, классифицированные как предназначенные для продажи и прочие выбытия;

убытки от обесценения, признанные в отчете о совокупном доходе в течение периода;

восстановление убытка под обесценение актива, признанного в отчете о совокупном доходе;

амортизацию, начисленную в течение отчетного периода;

чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности в валюту представления, а также при пересчете иностранной организации в валюту представления отчетности;

другие изменения в величине нематериальных активов в течение периода.

Компания также раскрывает:

1. описание, балансовую величину на конец года и остающийся период амортизации любого нематериального актива, являющегося существенным для финансовой отчетности Компании в целом;
2. нематериальные активы, заложенные под обеспечение обязательств;
3. величину контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов;
4. по нематериальным активам, приобретенным посредством государственной субсидии и первоначально признанным по справедливой стоимости первоначально признанную справедливую стоимость по таким активам и их балансовую стоимость;
5. общую сумму затрат на исследования и разработки, признанные как расходы текущего периода.

## Раздел 3. Финансовые активы и обязательства

### 3.1. Общие положения

Компания признает финансовый актив или финансовое обязательство, только когда она становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

Финансовые инструменты отражаются по справедливой стоимости, первоначальной стоимости или амортизированной стоимости в зависимости от их классификации. Ниже представлено описание этих методов оценки.

**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. Справедливая стоимость представляет текущую цену спроса на финансовые активы и цену предложения на финансовые обязательства, котируемые на активном рынке. В отношении активов и обязательств с взаимно компенсирующим риском Компания может использовать среднерыночные цены для определения справедливой стоимости позиций с взаимно компенсирующими рисками и применять к чистой открытой позиции соответствующую цену спроса или цену предложения. Финансовый инструмент является котируемым на активном рынке, если котировки можно свободно и регулярно получить на бирже или от другой организации, при этом такие котировки представляют собой результат реальных и регулярных сделок, осуществляемых на рыночных условиях.

Методы оценки, такие как модель дисконтированных денежных потоков, а также модели, основанные на данных аналогичных операций, совершаемых на рыночных условиях, или на текущей стоимости объекта инвестиций, используются для определения справедливой стоимости финансовых инструментов, для которых не доступна рыночная информация о цене сделок. Для расчетов с помощью данных методов оценки может оказаться необходимым сформировать суждения, не подтвержденные наблюдаемыми рыночными данными. Обоснованные изменения данных суждений приведут к существенным изменениям чистой прибыли, доходов, общей суммы активов или обязательств.

Себестоимость представляет собой сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов, или справедливую стоимость прочих ресурсов, предоставленных для приобретения актива на дату покупки, и включает затраты по сделке. Оценка по себестоимости применяется только в отношении инвестиций в долевые инструменты, которые не имеют рыночных котировок, и справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена, и в отношении производных инструментов, которые привязаны к таким долевым инструментам, не имеющим котировок на открытом рынке, и подлежат погашению такими долевыми инструментами.

**Затраты по сделке** – это дополнительные издержки, непосредственно связанные с приобретением или выбытием финансового актива или обязательства. Дополнительные затраты – это затраты, которые не были бы понесены, если бы сделка не состоялась. Затраты по сделке включают вознаграждение и комиссионные, уплаченные агентам (включая сотрудников, выступающих в качестве торговых агентов), консультантам, брокерам и дилерам, сборы, уплачиваемые регулирующим органам и фондовым биржам, а также налоги и сборы, взимаемые при передаче права собственности. Затраты по сделке не включают премии или дисконты по долговым обязательствам, затраты на финансирование, внутренние административные расходы или затраты на хранение.

**Амортизированная стоимость -** это стоимость, по которой финансовый актив или финансовое обязательство оценивается 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 обесценение. Начисленные процентные доходы и начисленные процентные расходы, включая начисленные купонный доход и амортизированный дисконт или премию (включая отложенную при предоставлении комиссию, при наличии таковой), не показываются отдельно, а включаются в балансовую стоимость соответствующих статей активов и обязательств.

**Метод эффективной ставки процента** – это метод признания процентных доходов или процентных расходов в течение соответствующего периода с целью обеспечения постоянной процентной ставки (эффективной процентной ставки) на балансовую стоимость инструмента. **Эффективная ставка процента**– это ставка точного дисконтирования расчетных будущих денежных выплат или поступлений (не включая будущие убытки по кредитам) на ожидаемый срок действия финансового инструмента или, в соответствующих случаях, на более короткий срок до чистой балансовой стоимости финансового инструмента.

**Первоначальное признание финансовых инструментов.** Торговые ценные бумаги, производные и прочие финансовые инструменты, отражаемые по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков, первоначально признаются по справедливой стоимости. Все прочие финансовые инструменты первоначально отражаются по справедливой стоимости, включая затраты по сделке. Наилучшим подтверждением справедливой стоимости при первоначальном признании является цена сделки. Прибыль или убыток при первоначальном признании учитываются только в том случае, если есть разница между ценой сделки и справедливой стоимостью, подтверждением которой могут служить другие наблюдаемые на рынке текущие сделки с тем же инструментом или метод оценки, который в качестве базовых данных использует только данные наблюдаемых рынков.

Покупка и продажа финансовых активов, поставка которых должна производиться в сроки, установленные законодательством или обычаями делового оборота для данного рынка (покупка и продажа по «стандартным условиям»), отражаются на дату совершения сделки, то есть на дату, когда Компания обязуется купить или продать финансовый актив. Все другие операции по приобретению признаются, когда компания становится стороной договора в отношении данного финансового инструмента.

Компания прекращает признавать финансовые активы, (а) когда эти активы погашены или права на денежные потоки, связанные с этими активами, истекли, или (б) Компания передала права на денежные потоки от финансовых активов или заключила соглашение о передаче, и при этом (i) также передала по существу, все риски и выгоды, связанные с владением этими активами, или (ii) утратила право контроля в отношении данных активов, но не передала, по существу, все риски и выгоды, связанные с владением этими активами. Компания прекращает признание финансового обязательства (или его части) только в случае, когда оно погашено, т.е. указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.

**Торговые ценные бумаги.** Торговые ценные бумаги – это финансовые активы, которые приобретаются с целью получения прибыли за счет краткосрочных колебаний цены или торговой маржи, или ценные бумаги, являющиеся частью портфеля, фактически используемого для получения краткосрочной прибыли. Компания классифицирует ценные бумаги как торговые ценные бумаги, если у нее есть намерение продать их в течение короткого периода с момента приобретения, то есть в течение срока значительно меньше, чем 3 месяцa. Финансовые активы, не относящиеся к категории займов и дебиторской задолженности, могут быть реклассифицированы из категории отражаемых по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков только в редких случаях, возникающих в связи с событием, носящим необычный характер, вероятность повторения которого в ближайшем будущем маловероятна. Финансовые активы, отвечающие определению займов и дебиторской задолженности, могут быть реклассифицированы из категории отражаемых по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков в категорию займов и дебиторской задолженности, если Компания имеет намерение и способность удерживать данные финансовые активы в обозримом будущем или до погашения.

Торговые ценные бумаги отражаются по справедливой стоимости. Процентные доходы по торговым ценным бумагам, рассчитанные с использованием метода эффективной процентной ставки, отражаются в консолидированном отчете о совокупном доходе в составе процентных доходов. Дивиденды отражаются как доход по дивидендам в составе прочих операционных доходов в момент установления права Компании на получение соответствующих выплат и при условии существования вероятности получения дивидендов. Все прочие компоненты изменения справедливой стоимости, а также доходы или расходы по прекращению признания отражаются в прибылях и убытках как доходы за вычетом расходов по операциям с торговыми ценными бумагами в том периоде, в котором они возникли.

**Прочие ценные бумаги, отражаемые по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков.** Прочие ценные бумаги, отражаемые по справедливой стоимости на счете прибылей и убытков, включают финансовые активы, которые при первоначальном признании были окончательно отнесены к этой категории. Руководство относит ценные бумаги к данной категории только в том случае, если:

1. такая классификация устраняет или существенно уменьшает несоответствия в учете, которые в противном случае возникли бы в результате оценки активов и обязательств или признания соответствующих доходов и расходов с использованием разных методов; или
2. управление группой финансовых активов, финансовых обязательств или тех и других, а также оценка их эффективности осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с документально закрепленной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией, и информация об этой основе регулярно раскрывается и пересматривается ключевыми руководящими сотрудниками Компании;
3. если договор содержит один или более встроенных производных инструментов, Компания может классифицировать весь гибридный (комбинированный) договор как финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, за исключением следующих случаев: (1) встроенный производный инструмент (инструменты) не вызывает значительного изменения потоков денежных средств по сравнению с теми, которые в противном случае потребовались бы согласно договору; или (2) даже без проведения глубокого анализа или при полном отказе от анализа в случае первоначального рассмотрения аналогичного гибридного (комбинированного) инструмента очевидно, что нельзя отделять встроенный производный инструмент (инструменты), например, встроенный в заем опцион на досрочное погашение, который позволяет держателю осуществлять досрочный возврат займа приблизительно по его амортизированной стоимости.

Признание и оценка финансовых активов этой категории соответствует учетной политике, приведенной выше в отношении торговых ценных бумаг.

**Средства в кредитных учреждениях (банковские вклады).** Средства в кредитных учреждениях включают срочные вклады Компании в банках или других финансовых организациях. Средства в банках отражаются по амортизированной стоимости.

**Обесценение финансовых активов, отражаемых по амортизированной стоимости*.*** Убытки от обесценения признаются в прибылях и убытках по мере их понесения в результате одного или более событий («событий убытка»), произошедших после первоначального признания финансового актива и влияющих на величину или временные сроки расчетных будущих денежных потоков, которые связаны с финансовым активом или с группой финансовых активов, которые можно оценить с достаточной степенью надежности. В случае если у Компании отсутствуют объективные доказательства обесценения для индивидуально оцененного финансового актива (независимо от его существенности), этот актив включается в группу финансовых активов с аналогичными характеристиками кредитного риска и оценивается в совокупности с ними на предмет обесценения. Основными факторами, которые Компания принимает во внимание при рассмотрении вопроса об обесценении финансового актива, являются его просроченный статус и возможность реализации залогового обеспечения, при наличии такового.

Ниже перечислены основные критерии, на основе которых определяется наличие объективных признаков убытка от обесценения:

1. просрочка любого очередного платежа, при этом несвоевременная оплата не может объясняться задержкой в работе расчетных систем;
2. заемщик испытывает значительные финансовые трудности, что подтверждается финансовой информацией о заемщике, находящейся в распоряжении Компании;
3. заемщику грозит банкротство или финансовая реорганизация;
4. существует негативное изменение платежного статуса заемщика, обусловленное изменениями национальных или местных экономических условий, оказывающих воздействие на заемщика; или
5. стоимость обеспечения существенно снижается в результате ухудшения ситуации на рынке.

В целях совокупной оценки обесценения финансовые активы группируются по аналогичным характеристикам кредитного риска. Эти характеристики относятся к оценке будущих потоков денежных средств для групп таких активов и свидетельствуют о способности дебиторов погасить все причитающиеся суммы в соответствии с контрактными условиями в отношении оцениваемых активов.

Будущие потоки денежных средств в группе финансовых активов, которые совокупно оцениваются на предмет обесценения, определяются на основе контрактных денежных потоков, связанных с данными активами, и на основе имеющейся у руководства статистики об объемах просроченной задолженности, которая возникнет в результате произошедших событий убытка, а также об успешности возмещения просроченной задолженности. Статистика прошлых лет корректируется на основании текущих наблюдаемых данных для отражения воздействия текущих условий, которые не повлияли на предшествующие периоды, а также для устранения эффекта прошлых событий, не существующих в текущем периоде.

Если условия обесцененного финансового актива, отражаемого по амортизированной стоимости, пересматриваются или изменяются каким-либо иным образом в связи с финансовыми трудностями заемщика или эмитента, обесценение определяется с использованием первоначальной эффективной процентной ставки до изменения условий.

Убытки от обесценения всегда признаются путем создания резерва в размере, необходимом для снижения балансовой стоимости актива до текущей стоимости ожидаемых денежных потоков (которая не включает в себя будущие убытки по кредиту, которые в настоящее время еще не были понесены), дисконтированных с использованием первоначальной эффективной процентной ставки по данному активу. Расчет дисконтированной стоимости ожидаемых денежных потоков обеспеченного финансового актива включает денежные потоки, которые могут возникнуть в результате вступления кредитора во владение имуществом должника, за вычетом затрат на получение и продажу обеспечения, независимо от степени вероятности вступления кредитора во владение имуществом должника.

Если в последующем периоде сумма убытка от обесценения снижается, и это снижение может быть объективно отнесено к событию, наступившему после признания обесценения (как, например, повышение кредитного рейтинга дебитора), ранее отраженный убыток от обесценения восстанавливается посредством корректировки созданного резерва через прибыли и убытки.

Активы, погашение которых невозможно, и в отношении которых завершены все необходимые процедуры с целью полного или частичного возмещения и определена окончательная сумма убытка, списываются за счет сформированного на балансе резерва под обесценение. Последующее восстановление ранее списанных сумм относится на счет потерь от обесценения в прибылях и убытках.

**Обязательства кредитного характера*.*** Компания принимает на себя обязательства кредитного характера, включая финансовые гарантии. Финансовые гарантии представляют собой безотзывные обязательства осуществлять платежи в случае невыполнения клиентом своих обязательств перед третьими сторонами, и подвержены такому же кредитному риску, как и кредиты. Обязательства кредитного характера первоначально отражаются по справедливой стоимости, подтвержденной, как правило, суммой полученных комиссий. Данная сумма амортизируется в течение срока действия обязательства, за исключением обязательства по предоставлению кредита, в случае, если существует вероятность того, что Компания заключит конкретное кредитное соглашение и не будет планировать реализацию кредита в течение короткого периода после его предоставления; такие комиссионные доходы, связанные с обязательством по предоставлению кредитов, учитываются как доходы будущих периодов и включаются в балансовую стоимость кредита при первоначальном признании. На каждую отчетную дату обязательства оцениваются по наибольшей из (i) неамортизированной суммы первоначального признания; и (ii) наилучшей оценки затрат, необходимых для урегулирования обязательства по состоянию на отчетную дату.

**Инвестиционные ценные бумаги, имеющиеся в наличии для продажи*.*** Данная категория ценных бумаг включает инвестиционные ценные бумаги, которые Компания намерена удерживать в течение неопределенного периода времени и которые могут быть проданы в зависимости от требований по поддержанию ликвидности или в результате изменения процентных ставок, обменных курсов или цен на акции. Компания обычно классифицирует инвестиции как имеющиеся в наличии для продажи в момент их приобретения.

Инвестиционные ценные бумаги, имеющиеся в наличии для продажи, учитываются по справедливой стоимости. Процентный доход по долговым ценным бумагам, имеющимся в наличии для продажи, рассчитывается на основе метода эффективной процентной ставки и отражается в прибылях и убытках за отчетный период. Дивиденды по долевым инвестициям, имеющимся в наличии для продажи, отражаются в прибылях и убытках в момент установления права Компании на получение выплаты и при условии существования вероятности получения дивидендов. Все остальные компоненты изменения справедливой стоимости отражаются непосредственно в составе прочего совокупного дохода до момента прекращения признания инвестиции или ее обесценения, при этом накопленная прибыль или убыток переносятся из прочего совокупного дохода на счета прибылей и убытков; при этом прибыли и убытки, возникающие от переоценки долговых ценных бумаг в иностранной валюте по валютному курсу отражаются на счетах прибылей и убытков в момент их появления.

Убытки от обесценения признаются в прибылях и убытках по мере их понесения в результате одного или более событий («событий убытка»), произошедших после первоначального признания инвестиционных ценных бумаг, имеющихся в наличии для продажи. Существенное или длительное снижение справедливой стоимости долевой ценной бумаги ниже стоимости ее приобретения является признаком ее обесценения. Накопленный убыток от обесценения, определенный как разница между стоимостью приобретения и текущей справедливой стоимостью за вычетом убытка от обесценения данного актива, который был ранее признан в прибылях и убытках, переносится из категории прочего совокупного дохода в прибыли и убытки. Убытки от обесценения долевых инструментов не восстанавливаются, а последующие доходы отражаются в составе прочего совокупного дохода. Если в последующем отчетном периоде справедливая стоимость долгового инструмента, отнесенного к категории «имеющиеся в наличии для продажи», увеличивается, и такое увеличение может быть объективно отнесено к событию, произошедшему после признания убытка от обесценения в прибылях и убытках, то убыток от обесценения восстанавливается через прибыли и убытки текущего отчетного периода.

**Инвестиционные ценные бумаги, удерживаемые до погашения.** В эту группу включаются котируемые непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми выплатами и фиксированным сроком погашения, которые в соответствии с твердым намерением и возможностью руководства Компании будут удерживаться до погашения. Руководство классифицирует инвестиционные ценные бумаги, удерживаемые для погашения, в момент первоначального признания и пересматривает эту классификацию на каждую отчетную дату. Инвестиционные ценные бумаги, удерживаемые до погашения, отражаются по амортизированной стоимости.

Компания не может классифицировать какие-либо финансовые активы, как удерживаемые до погашения, если Компания в течение текущего финансового года или в течение двух предшествующих финансовых лет продавала или реклассифицировала до наступления срока погашения инвестиции, удерживаемые до погашения, на более чем незначительную сумму (более чем незначительную по сравнению с общей суммой инвестиций, удерживаемых до погашения), за исключением продажи или реклассификации, которые:

1. имеют место незадолго до даты погашения финансового актива (например, менее чем за три месяца до наступления срока погашения), и поэтому возможное изменение рыночной процентной ставки не оказало бы существенного влияния на справедливую стоимость финансового актива;
2. имеют место после получения Компанией первоначальной основной суммы финансового актива практически в полном объеме благодаря регулярным или авансовым платежам; или
3. связаны с отдельным событием, которое находится вне контроля Компании, не является повторяющимся, и Компания не имеет разумных оснований, чтобы предвидеть наступление такого события.

### 3.2. Определения

**Финансовый инструмент** – это договор, в результате которого одновременно возникают финансовый актив у одной компании и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другой.

**Финансовый актив** – это актив, который представляет собой:

денежные средства;

долевой финансовый инструмент другой организации;

договорное право:

на получение денежных средств или иного финансового актива от другой организации;

на обмен финансовых активов или финансовых обязательств с другой организацией на потенциально выгодных для себя условиях; или

такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами Компании, и который при этом является:

таким непроизводным инструментом, по которому у Компании есть или может появиться обязанность получить переменное число своих собственных долевых 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 долевых инструментов. Именно поэтому в число собственных долевых инструментов не входят инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или предоставление собственных долевых инструментов в будущем.

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

договорную обязанность:

предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой компании; или

обменять финансовые инструменты с другой компанией на потенциально невыгодных условиях.

такой договор, расчет по которому будет или может быть произведен собственными долевыми инструментами, и который при этом является:

таким производным инструментом, по которому у Компании есть или может появиться обязанность предоставить переменное число своих собственных долевых 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 долевых инструментов. Именно поэтому в число собственных долевых инструментов не входят инструменты, которые сами по себе являются договорами на получение или предоставление собственных долевых инструментов в будущем.

В качестве исключения, инструмент, удовлетворяющий определению финансового обязательства, классифицируется как долевой инструмент, если он имеет все характеристики и удовлетворяет всем условиям, предусмотренным в пунктах 16А и 16В или пунктах 16C и 16D МСБУ (IAS) 32

Не являются финансовыми инструментами:

1. собственные акции, выкупленные у акционеров или собственные облигации, выкупленные у держателей с целью перепродажи или аннулирования;
2. векселя, полученные в счет оплаты товаров (работ, услуг), если плательщиком по ним является сам покупатель;
3. драгоценные металлы и ювелирные изделия;
4. инвестиции в основные средства, материально-производственные запасы, нематериальные активы.

**Производный инструмент** – это финансовый инструмент:

1. стоимость которого меняется в результате изменения процентной ставки, курса ценной бумаги, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, другой переменной (иногда называемой «базисной»);
2. для приобретения которого необходимы небольшие первоначальные инвестиции по сравнению с другими контрактами, курс которых аналогичным образом реагирует на изменения рыночной конъюнктуры; и
3. расчеты по которому осуществляются в будущем.

**Финансовый инструмент предназначенный для торговли** – финансовый инструмент, в отношении которого выполняется одного из следующих условий:

он приобретен или выпущен главным образом с целью последующей продажи или обратной покупки в краткосрочном периоде;

он является частью портфеля, структура которого фактически свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе;

он является производным финансовым инструментом (кроме тех случаев, когда они определены в качестве эффективных инструментов хеджирования).

**Встроенный производный инструмент** - это компонент гибридного (комбинированного) финансового инструмента, состоящего из:

производного компонента и

основного договора, в результате чего некоторые потоки денежных средств по комбинированному инструменту и самостоятельному производному финансовому инструменту изменяются сходным образом.

**Хеджирование** – для целей бухгалтерского учета означает использование одного или нескольких инструментов хеджирования для частичной или полной компенсации изменения справедливой стоимости или потоков денежных средств хеджируемой статьи.

Хеджируемая статья – это актив, обязательство, твердое соглашение, высоковероятная прогнозируемая сделка или чистая инвестиция в зарубежную деятельность, в связи с которыми**,** (а) Компания подвергается риску изменений справедливой стоимости или будущих денежных потоков и (б) которая определяется как хеджируемая.

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

**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.

**Контракт по финансовой гарантии** – это контракт, согласно которому сторона, выдающая гарантию, обязуется выплатить определенную сумму для возмещения бенефициару по данному договору понесенного им убытка вследствие того, что определенный должник не осуществит в установленный срок платеж в соответствии с первоначальными или изменившимися условиями долгового инструмента.

### 3.3. Классификация

Компания классифицирует финансовые инструменты по:

* + 1. категориям – для целей первоначальной и последующего оценки
    2. классам – для целей раскрытия

Категории финансовых инструментов включают:

Активы:

1. учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки (финансовые активы, предназначенные для торговли или отнесенные к этой категории по решению Компании)
2. займы и дебиторская задолженность (непроизводные финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами, которые не котируются на активном рынке, за исключением (1) финансовых активов, отнесенных Компанией к категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки», (2) финансовых активов, отнесенных Компанией к категории «имеющиеся в наличии для продажи», либо (3) финансовых активов, по которым держатель может не получить значительную часть первоначальных инвестиций по причинам, отличным от ухудшения кредитных условий, и которые должны быть отнесены к категории «имеющиеся в наличии для продажи»)
3. удерживаемые до погашения (финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которые Компания твердо намерена и способна владеть до наступления срока погашения, за исключением (1) отнесенных Компанией к категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки», (2) отнесенных Компанией к категории «имеющиеся в наличии для продажи», либо (3) соответствующих категории «займы и дебиторская задолженность»)
4. имеющиеся в наличии для продажи (финансовые инвестиции, отнесенные к этой категории по решению Компании или не классифицированные в предыдущие категории)

Обязательства:

1. учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки (финансовые обязательства, предназначенные для торговли или отнесенные к этой категории по решению Компании)
2. прочие финансовые обязательства

Классы финансовых инструментов включают:

Активы:

1. краткосрочные депозиты
2. торговая дебиторская задолженность
3. долгосрочная дебиторская задолженность
4. долгосрочные депозиты
5. прочие финансовые активы

Обязательства:

1. займы
2. долговая составляющая привилегированных акций
3. кредиторская задолженность за предоставленные услуги
4. кредиторская задолженность за поставку основных средств
5. кредиторская задолженность за полученные запасы
6. прочие финансовые обязательства

В зависимости от характера проводимых операций и при появлении новых сделок Компания может добавлять новые классы финансовых активов и финансовых обязательств.

**Изменения категории**

Запрещается изменение классификации финансовых инструментов в категорию «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки» из других категорий.

Запрещается изменение классификации финансовых инструментов из категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки» в другие, если финансовый инструмент является производным или отнесенным в категорию «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки» при первоначальном признании.

Допускается изменение классификации финансовых инструментов из категорий «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки» и «имеющиеся в наличии для продажи» в «займы и дебиторскую задолженность», если финансовый актив может быть классифицирован как «займы и дебиторская задолженность», и у Компании есть намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или до погашения.

Допускается изменение классификации финансовых инструментов из категории «имеющиеся в наличии для продажи» в категорию «удерживаемые до погашения».

Если финансовый актив, классифицированный как «займы и дебиторская задолженность», становится котируемым, его категория должна быть изменена на «имеющиеся в наличии для продажи».

В очень редких случаях допускается изменения категории финансового актива из категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки» в «имеющиеся в наличии для продажи» или «удерживаемые до погашения», если финансовый актив уже не является активом для целей последующей продажи или обратной покупки в краткосрочном периоде.

Допускается изменение классификации финансовых активов из категории «удерживаемые до погашения» в другие категории с учетом вышеуказанных правил. Однако в случае изменения классификации Компания не может классифицировать финансовые активы в категорию «удерживаемые до погашения» в течение последующих двух лет.

**3.3.1. Финансовые инструменты по справедливой стоимости через счет прибылей или убытков**

***Критерии классификации*** финансовых инструментов по справедливой стоимости через прибыли или убытки:

1) К данной категории относятся финансовые инструменты, предназначенные для торговли. Для классификации инструментов в качестве ***предназначенных для торговли*** необходимо выполнение одного из следующих условий:

финансовые инструменты приобретены/ выпущены главным образом с целью последующей продажи или обратной покупки в краткосрочном периоде;

финансовые инструменты являются частью портфеля, структура которого фактически свидетельствует о стремлении к получению прибыли в краткосрочной перспективе;

производные финансовые инструменты (кроме тех случаев, когда они определены в качестве эффективных инструментов хеджирования).

2) По решению Компании любой финансовый инструмент может быть отнесен к группе финансовых активов и финансовых обязательств, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки, за исключением долевых инструментов, не имеющих опубликованных котировок на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена, при нижеперечисленных обстоятельствах:

отнесение финансовых инструментов исключает или существенно уменьшает противоречия в признании и оценке (так называемое «бухгалтерское несоответствие»), которые возникли бы в ином случае.

когда группа финансовых активов, финансовых обязательств или обоих управляется и оценивается на основе справедливой стоимости в соответствии с прописанной стратегии по управлению рисками и инвестициями.

объект, подлежащий к отнесению в категорию, является гибридным инструментом, который имеет один или несколько встроенных производных инструментов, за исключением случаев, когда:

встроенный производный инструмент несущественно изменяет денежные потоки по контракту;

ясно, что отделение встроенного производного инструмента запрещено.

### К данной категории могут относиться инвестиции в долевые ценные бумаги, а также в долговые ценные бумаги, имеющие котировки на активном рынке, и которые Компания не планирует удерживать до погашения, а также долговые ценные бумаги, справедливая стоимость которых может быть надежно оценена.

**3.3*.*2. Финансовые инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи**

***Критерии классификации.*** К данной категории относятся финансовые инвестиции, имеющиеся у Компании, и не классифицированные в качестве одной из категорий:

1. учитываемые по справедливой стоимости;
2. удерживаемые до погашения;
3. ссуды и займы и ссуды предоставленные.

Финансовые инвестиции, удерживаемые до погашения

***Критерии классификации*** финансовых активов как удерживаемых до погашения:

Инвестициями, удерживаемыми до погашения, являются финансовые активы с фиксированными или определяемыми платежами и фиксированным сроком погашения, которыми Компания твердо намерена и способна владеть до наступления срока погашения, за исключением:

1. финансовых инвестиций, отнесенных по решению Компании к категории учитываемых по справедливой стоимости (в том числе предназначенных для торговли);
2. инвестиций, имеющихся в наличии для продажи;
3. предоставленных займов и дебиторской задолженности.

Фиксированные или определяемые платежи и фиксированный срок погашения означают положение договора, определяющее дату и сумму выплат, например, выплаты процентов и основной суммы по долговому инструменту.

Финансовые активы не могут быть отнесены к данной категории, а учитываются как «Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи», если в течение текущего финансового года или двух предыдущих финансовых лет Компания продавала (уступала) такие финансовые активы до наступления срока погашения, за исключением:

1) случаев, когда сумма таких проданных активов незначительна (не более 3%) по отношению ко всему портфелю инвестиций, удерживаемых до погашения;

2) продаж, совершенных незадолго до срока погашения или даты осуществления отзыва таким образом, что изменения рыночной ставки процента не оказали существенного влияния на справедливую стоимость финансового актива;

3) продаж, совершенных после того, как Компания уже собрала практически всю первоначальную основную сумму финансового актива посредством плановых платежей или предоплаты; или

4) продаж в результате чрезвычайного события, произошедшего по независящим от Компании причинам, когда Компания не могла предпринять какие-либо разумные и обоснованные действия по предупреждению данного события.

К данной категории относятся долговые ценные бумаги, не планируемые к продаже до срока погашения.

**3.3.3. Финансовые инструменты в виде займов и дебиторской задолженности**

***Критерии классификации*** финансовых инструментов как займы и дебиторская задолженность:

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

1. финансовых инструментов, отнесенных к категории учитываемых по справедливой стоимости через счета прибылей и убытков (в том числе предназначенных для торговли);
2. финансовых активов, учитываемых как имеющиеся в наличии для продажи;
3. финансовых активов, по которым держатель может не получить значительную часть первоначальных инвестиций, кроме как из-за ухудшения кредитных условий, которые должны быть отнесены к категории имеющихся в наличии для продажи.

К данной категории относятся, например, торговая дебиторская задолженность и банковские депозиты. Компания также может выдать займы и дебиторскую задолженность другим компаниям путем предоставления денежных средств с целью создания дебиторской задолженности, подлежащей погашению.

***Разделение займов на текущие и долгосрочные.*** Займы полученные классифицируются как текущие обязательства, если только Компания не обладает безусловным правом отсрочить выплату как минимум на 12 месяцев после отчетной даты.

Часть долгосрочных займов, погашаемая в течение 12 месяцев после отчетной даты реклассифицируется, т.е. должна быть отнесена к краткосрочной. Реклассификация не производится в случае одновременного выполнения следующих требований:

1. первоначальный срок, на который был получен/выдан займ, 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.

Займы, подлежащие погашению в течение не более чем 12 месяцев после отчетной даты, которые могут быть рефинансированы или пролонгированы по усмотрению руководства Компании, должны классифицироваться как долгосрочные.

Алгоритм решения для отнесения финансовых инструментов в определенную категорию:



### 3.4. Реклассификации финансовых активов в другую категорию

**3.4.1. Финансовые инструменты, учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки**

Следующие условия реклассификации должны быть соблюдены для финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки:

1. не допускается последующая реклассифиция производного финансового инструмента из категории учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки в другие, а также из других категорий в вышеуказанную;
2. не допускается последующая реклассифиция финансовых инструментов из категории учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки в другие, если при первоначальном признании они были определены как таковые по решению Компании; и
3. в очень *редких случаях* допускается реклассификация финансового актива из категории учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки в другие, если финансовый актив уже не является активом для целей последующей продажи или обратной покупки в краткосрочном периоде.

Реклассификация финансовых инструментов из категорий, учитываемых по справедливой стоимости в другие, разрешается, если финансовый инструмент не является производным инструментом, финансовым активом или обязательством, который был отнесен в категорию по справедливой стоимости через прибыли и убытки при первоначальном признании**,** и при соблюдений следующих условий**:**

Финансовый инструмент является производным инструментом, финансовым активом или обязательством, который был отнесен в категорию по справедливой стоимости через прибыль и убыток при первоначальном признании по решению руководства?

Может ли финансовый актив классифицироваться как Займы и дебиторская задолженность на дату реклассификации?

Нет

Есть ли Компании намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или до погашения?

Да

Займы и дебиторская задолженность

Да

Является ли случай редким?

Финансовый инструмент не может быть реклассифицирован

Нет

Да

Нет

Нет

Да

Есть ли Компании намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или до погашения и котируется ли на рынке?

Имеющиеся в наличии для продажи

Удерживаемые до погашения

Нет

Да

Для проведения реклассификации, указанной в диаграмме выше, Компания составляет внутренний документ на дату реклассификации с описанием активов для реклассификации, причины для реклассификации, «редкого случая» или описанием намерения и возможности удерживать актив в ближайшем будущем или до погашения.

Не допускается реклассификация финансовых инструментов в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прибыли или убытки после первоначального признания.

**3.4.2. Инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи**

***Перевод из категории удерживаемых до погашения в имеющиеся в наличии для продажи.*** При изменении в намерении или возможности удерживать инвестиции до погашения, больше не считается обоснованным классифицировать инвестиции как удерживаемые до погашения и необходимо учитывать данные инвестиции как имеющиеся в наличии для продажи и, переоценить переклассифицируемые инвестиции до справедливой стоимости. Однако, если имеет место продажа или реклассификация существенной суммы инвестиции, удерживаемых до погашения, которые не подпадают под исключения, описанные в учетных принципах для инвестиций, удерживаемых до погашения, то вся остальная часть портфеля должна переклассифицироваться, как имеющиеся в наличии для продажи, и у Компании не будет возможности классифицировать инвестиции как удерживаемые до погашения в течение двух последующих лет. В таких случаях активы переоцениваются по справедливой стоимости и разница между справедливой стоимостью активов и амортизированной стоимостью активов, удерживаемых до погашения, учитывается в составе прочего совокупного дохода.

***Перевод из категории имеющихся в наличии для продажи в удерживаемые до погашения.*** Допускается перевод финансовых активов из категории имеющихся в наличии для продажи в категорию удерживаемых до погашения за исключением периодов, когда категория удерживаемые до погашения запрещается. В случае реклассификации балансовая стоимость финансового актива, т.е. его справедливая стоимость на дату реклассификации, становится новой амортизированной стоимостью актива.

Накопленный доход или расход по данному активу, который ранее был признан в прочем совокупном доходе и отражен как резерв переоценки инвестиций в собственном капитале, будет амортизироваться, с отнесением амортизации на прибыли и убытки, в течение остаточного срока актива, удерживаемого до погашения, с использованием эффективной ставки процента. Разница между новой амортизированной стоимостью и суммой погашения будет амортизироваться также как амортизация премии или дисконта. Если финансовый актив в последующем будет обесценен, прибыль или убыток, признанный в прочем совокупном доходе, признается в прибылях и убытках.

***Перевод из категории имеющихся в наличии для продажи в займы и дебиторскую задолженность.*** Финансовый актив может быть реклассифицирован из категории имеющихся в наличии для продажи в займы и дебиторскую задолженность только в случае исполнения следующих условий:

Мог бы финансовый актив классифицироваться как Займы и дебиторская задолженность на дату реклассификации?

Нет

Есть ли Компании намерение и возможность удерживать финансовый актив в обозримом будущем или до погашения?

Да

Финансовый инструмент не может быть реклассифицирован в Займы и дебиторскую задолженность

Финансовый инструмент может быть реклассифицирован?

Справедливая стоимость на дату реклассификации является новой (амортизированной) стоимостью

Дальнейшее увеличение в будущих денежных поступлениях в результате более высокой возвратности будет распределено по всему сроку инструмента

Нет

Требования по раскрытию МСФО (IFRS) 7

Да

Актив может быть реклассифицирован как Займы и дебиторскую задолженность

Для проведения реклассификации, указанной в диаграмме выше, Компания составляет внутренний документ на дату реклассификации с описанием активов для реклассификации, причины для реклассификации и описанием намерения и возможности удерживать актив в ближайшем будущем или до погашения.

**3.4.3. Займы и дебиторская задолженность**

Разрешается классифицировать финансовый актив, подпадающий под определение «займы и дебиторская задолженность», как имеющиеся в наличии для продажи только при первоначальном признании. Соответственно, если актив первоначально был определен как «займы и дебиторская задолженность», он не может в последующем классифицироваться как имеющиеся в наличии для продажи. Имеющиеся в наличии для продажи финансовые активы могут реклассифицироваться как «займы и дебиторская задолженность» только в случае соблюдения условий перевода указанных выше.

Если же актив, первоначально классифицированный как «займы и дебиторская задолженность», становится котируемым на активном рынке так, что инструмент больше не подпадает под определение «займов и дебиторской задолженности», то такой актив классифицируется как имеющийся в наличии для продажи. В данном случае, все активы с котировками должны быть реклассифицированы.

**3.4.4. Инвестиции, удерживаемые до погашения**

Финансовый актив, первоначально признанный в категории инвестиции, удерживаемые до погашения, не может быть реклассифицирован в другие категории, за исключением реклассификаций, осуществленных с соблюдением условий, описанных в учетных принципах по таким инвестициям. В случае реклассификаций, не подпадающих под исключения, указанных в учетных принципах по инвестициям, удерживаемым до погашения, Компания не может классифицировать финансовые активы в данную категорию в течение двух последующих лет.

Правила перевода финансовых инструментов в другую категорию можно показать в виде графика ниже:

Учитываемые по справедливой

стоимости

Удерживаемые до погашения

Разрешена, за исключением штрафных периодов.

Разрешена при соблюдении установленных условий (см.4.4.4. и Учетные принципы). Реклассификацияснарушениемусловий штрафуется.

Имеющиеся

в наличии

для продажи

Штраф при продаже или реклассификации с нарушением условий - лишение права использования учета в этой категории в течение 2-х лет

Реклассификация в категорию и из категории займов и дебиторской задолженности запрещается

Есть одно исключение из правила в редких случаях (см.4.4.1)

Есть исключения из правил (см. 4.4.1, 4.4.2, 4.4.3)

### 3. 5. Учетные принципы

Компания признает финансовый актив или финансовое обязательство, только когда она становится стороной по договору в отношении финансового инструмента.

***При первоначальном признании*** финансового актива или финансового обязательства Компания оценивает его по справедливой стоимости, плюс, в случае финансового актива или финансового обязательства, которые не относятся к категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убытки», затраты по сделке, прямо связанные с приобретением или выпуском финансового актива или финансового обязательства.

Порядок последующего учета финансовых инструментов на счетах бухгалтерского учета различен для разных категорий финансовых инструментов.

***После первоначального признания*** финансовые инструменты учитываются по справедливой стоимости без вычета возможных затрат по совершению сделки по продаже или прочему выбытию финансовых инструментов, за исключением:

1. финансовых активов, классифицированных в категорию «займы и дебиторская задолженность», которые учитываются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
2. инвестиций, классифицированных в категорию «удерживаемые до погашения», которые учитываются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента;
3. долевых инструментов, не имеющих котировок на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена и производных финансовых инструментов, относящихся к таким долевым инструментам, которые учитываются по себестоимости;
4. финансовых обязательств, классифицированных в категорию «прочие финансовые обязательства», которые учитываются по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости финансовых активов и обязательств, относящихся к категории «учитываемые по справедливой стоимости через прибыли или убыток» и не являющихся инструментами хеджирования, отражается в прибылях и убытках текущего года.

Прибыль или убыток от изменения справедливой стоимости финансовых активов, относящихся к категории «имеющиеся в наличии для продажи», отражается в прочем совокупном доходе и накапливается в резерве переоценке инвестиций в составе капитала.

Проценты к получению по финансовым активам начисляются с использованием метода эффективной ставки процента и отражаются в составе доходов по финансированию.

Проценты к оплате по финансовым обязательствам начисляются с использованием метода эффективной ставки процента и отражаются в составе расходов по финансированию, за исключением случаев, когда они подлежат капитализации в соответствии с разделом 17 «Затраты по займам» главы 2 КУП.

Дивиденды к получению по финансовым активам начисляются, когда Компания получает право на получение дивидендов, и отражаются в составе доходов по финансированию.

Эффективная ставка рассчитывается для каждого договора отдельно.

Все финансовые активы, за исключением финансовых инвестиций, учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, подлежат тестированию на обесценение.

В общем виде порядок учета финансовых инструментов Компанией представлен ниже в таблице:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Группа финансовых инструментов** | | | | |
|  | **Учитываемые по справедливой стоимости** | **Удерживаемыедо погашения** | **Займы выданные и полученные** | **Имеющиеся в наличии для продажи** | |
| **Долговые, долевые, производные инструменты** | **Долевые, 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 | Справедливая стоимость + затраты по сделке |
| **Последующее измерение** | Справедливая стоимость | Амортизирован-ная стоимость | Амортизирован-ная стоимость | Справедливая стоимость | Затраты на приобретение |
| **Доходы / убытки от изменения справедливой стоимости** | Финансовые доходы / расходы | - | - | Резерв под изменение стоимости (в составе прочего совокупного дохода) | - |
| **Проценты** | Финансовые доходы / расходы | Финансовые доходы (по эффективной ставке процента) | Финансовые доходы / расходы (по эффективной ставке процента) | Финансовые доходы (по эффективной ставке процента) | - |
| **Дивиденды** | Финансовые доходы / расходы | - | - | Финансовые доходы | Финансовые доходы |
| **Убытки от обесценения** | - | Убытки от обесценения | Убытки от обесценения | Убытки от обесценения | Убытки от обесценения |

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

При ***первоначальном признании*** финансовых инструментов, учитываемых по справедливой стоимости, они признаются по справедливой стоимости.

***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:

1. сопоставление с текущей рыночной стоимостью другого очень похожего инструмента;
2. анализ дисконтированных денежных потоков, при котором используется ставка дисконтирования, равная преобладающей рыночной ставке процента для финансовых инструментов, имеющих аналогичные условия, включая кредитоспособность дебитора, оставшийся период действия зафиксированной в договоре процентной ставки, оставшийся срок до погашения основной суммы и валюту, в которой должны производиться выплаты.

Прибыль или убыток от *изменения справедливой стоимости* финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости и не являющихся инструментами хеджирования, отражается в прибылях и убытках текущего периода.

**Встроенные производные инструменты**

***Встроенный производный инструмент***представляет собой компонент гибридного (комбинированного) финансового инструмента, состоящего из:

1. производного компонента и
2. основного договора, в результате чего некоторые потоки денежных средств по комбинированному инструменту и самостоятельному производному финансовому инструменту изменяются сходным образом.

***Выделение встроенного производного инструмента.*** Некоторые *условия и фразы* могут указывать на присутствие встроенных производных инструментов в контракте. Такие условия и фразы могут включать:

1. цена рассчитывается по формуле;
2. право на покупку/продажу дополнительных единиц;
3. обмен/можно обменять;
4. индексируется на/ корректируется/ ссылается на;
5. премия/ страйк/ лимиты;
6. право отменить/продлить/выкупить/вернуть.

Нижеперечисленный список содержит примеры, как определить основной контракт и встроенный производный финансовый инструмент:

| **Инструмент** | **Основной контракт** | **Встроенный производный инструмент** |
| --- | --- | --- |
| Конвертируемые облигации (актив) | Долговой инструмент | Купленный колл-опцион в долевых ценных бумагах |
| Займы, по которым выплачиваются квартальные вознаграждения на основе фондовых индексов | Долговой инструмент | Серия форвардных контрактов с вознаграждениями на основе фондовых индексов |
| Двухгодовой договор купли-продажи на фиксированное количество, включающий максимальный и минимальные лимиты на ценообразование | Договор купли-продажи | Коллар на цены на товары |
| Двухгодовой договор купли-продажи фиксированного количества мобильных телефонов, деноминированного в одной валюте между двумя разными компаниями с разными функциональными валютами. | Договор купли-продажи | Форвардный контракт на изменение курса валют |

Встроенный производный финансовый инструмент следует выделять из основного договора и учитывать как производный инструмент только при выполнении следующих условий:

1. экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора.
2. отдельный инструмент, имеющий условия встроенного производного инструмента, соответствует определению производного инструмента; и
3. оценка гибридного (комбинированного) инструмента не проводится по справедливой стоимости через прибыль или убыток (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, которое оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не отделяется).

Следующая диаграмма показывает, как принимается решения для учета встроенных производных инструментов:



***Первоначальное признание и последующая оценка.*** Встроенные в контракт производные финансовые инструменты выделяются для отдельного учета; не выделяемые производные учитываются на соответствующих счетах отчета о финансовом положении, где учитывается основной договор.

В случаях, когда необходимо выделить встроенный финансовый инструмент из основного договора, он должен учитываться в отчете о финансовом положении по справедливой стоимости с отражением изменений в справедливой стоимости через прибыли или убытки, также как и отдельный производный финансовый инструмент. Справедливая стоимость встроенного финансового инструмента должна определяться на дату образования контракта. Балансовой стоимостью основного контракта на дату образования является разница между суммой выплаченной (или полученной) для приобретения гибридного контракта и справедливой стоимостью встроенного финансового инструмента.

Опубликованные котировки цен на активном рынке обычно являются лучшим основанием для определения справедливой стоимости. Методы оценок используются для определения справедливой стоимости, когда отсутствует активный рынок для встроенного финансового инструмента. Оценка производного инструмента требует от руководства применения некоторых суждений, таких как дисконтная ставка, экстраполяция будущей ставки вознаграждения, курсы валют, и т.д.

Если Компании необходимо отделить встроенный производный инструмент от соответствующего основного договора, но при этом невозможно измерить стоимость встроенного производного финансового инструмента в момент приобретения либо на определенную последующую отчетную дату, то весь комбинированный контракт необходимо отнести к финансовым инструментам по справедливой стоимости через прибыли или убытки.

Встроенный производный инструмент, точно также как и производный финансовый инструмент, может относиться к инструменту хеджирования, если соблюдены условия учета хеджирования.

Финансовые инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи

***Первоначальное признание.*** При первоначальном признании инвестиции, имеющиеся в наличии для продажи, оцениваются по справедливой стоимости с учетом затрат по совершению сделки.

***Последующая оценка.*** Финансовые инвестиции, классифицированные как имеющиеся в наличии для продажи, и имеющие котировки на активном рынке учитываются по справедливой стоимости с отнесением результатов переоценки на прочий совокупный доход. При этом переоценка по валютному курсу по долговым финансовым инструментам в данной категории отражается на счетах прибылей и убытков.

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 финансовых доходов.

Дивиденды к получению по финансовым активам, имеющимся в наличии для продажи, начисляются, когда Компания получает право на выплату дивидендов, и отражаются в прибылях и убытках в составе финансовых доходов.

Долевые инструменты, не имеющие котировок на активном рынке, справедливая стоимость которых не может быть надежно оценена и производные финансовые инструменты, относящиеся к таким долевым инструментам, учитываются по фактическим затратам на приобретение. В случае появления активного рынка, такие активы будут учитываться по справедливой стоимости.

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.

***Изменение справедливой стоимости.*** Прибыли или убытки от изменения стоимости инвестиций, имеющихся в наличии для продажи, учитываются в составе прочего совокупного дохода и накапливаются в резерве переоценки инвестиций в составе собственного капитала.

При выбытии таких инвестиций 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.

В случае, если снижение стоимости финансовой инвестиции, имеющейся в наличии для продажи, было отнесено на резерв переоценки, и имеются объективные данные, свидетельствующие об обесценении инвестиции, то весь накопленный убыток, отнесенный ранее на прочий совокупный доход, подлежит реклассификации из прочего совокупного дохода и отнесению на убыток от обесценения в отчетном периоде, даже если не было прекращено признание финансового актива.

Сумма накопленного убытка, реклассифицируется из резерва переоценки, представляет собой разницу 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 учтенного в составе прибылей и убытков.

Если в последующем периоде справедливая стоимость долгового инструмента, имеющегося в наличии для продажи, увеличивается, и это увеличение можно объективно связать с событием, случившимся после признания убытка от обесценения, то сумма убытка подлежит восстановлению с отражением восстановленной суммы в прибылях и убытках.

Убыток от обесценения, ранее отраженный в прибылях и убытках, по долевым инструментам, имеющимся в наличии для продажи, не подлежит восстановлению в прибылях и убытках, а отражается в составе прочего совокупного дохода.

***Накопленные убытки от обесценения финансовых инвестиций, имеющихся 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 ставки процента для сходного финансового инструмента (возмещаемой суммой).

Убыток от обесценения признается в прибылях и убытках. Величина данного убытка от обесценения восстановлению не подлежит.

Финансовые инвестиции, удерживаемые до погашения

***Первоначальное признание***. При первоначальном признании финансовые инвестиции, удерживаемые до погашения, оцениваются по справедливой стоимости с учетом затрат по совершению сделки по приобретению или созданию финансовых инвестиций.

***Затраты по сделке*** включают:

1. вознаграждение и комиссионные, уплаченные агентам, консультантам, брокерам и дилерам;
2. сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств;
3. другие затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых инструментов.

Затраты по сделке не включают премию и дисконт по долговым инструментам, стоимость финансирования, распределенные внутренние административные расходы и затраты по управлению активами.

В случае приобретения финансового актива, удерживаемого до погашения, по стоимости, отличной от справедливой, доход/расход при первоначальном признании относится на финансовые доходы или финансовые расходы соответственно.

***Последующая оценка.*** На каждую последующую отчетную дату после первоначального признания инвестиции, удерживаемые до погашения, учитываются в сумме амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента.

**Балансовая стоимость финансового инструмента, отражаемого по амортизируемой стоимости, определяется как:**

первоначально признанная сумма финансового инструмента;

минус суммы погашения основного долга и процентов;

плюс начисленные и неполученные проценты, рассчитанные по эффективной ставке процента (или амортизация разности между первоначально признанной суммой и общей величиной денежных средств по инструменту – это проценты, скидки, дисконты);

минус обесценение.

При использовании данного метода балансовая стоимость инвестиции ежегодно складывается из первоначальной стоимости и амортизированной (признанной) части разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения. Признание в текущем периоде части разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения отражается как увеличение балансовой стоимости инвестиции в корреспонденции со счетами учета доходов в составе финансовых доходов по статье прочие финансовые доходы.

**Банковские вклады с нерыночными условиями**

В случае наличия законодательного права на возврат средств в любой момент времени до окончания срока действия договора, банковские вклады с нерыночными условиями отражаются по номинальной стоимости, если их размещение не является частью другой сделки. Например, если размещение депозита является условием сделки по купле-продаже долей участия в других компаниях, в этом случае при определении того, не является ли дисконт при первоначальном признании частью вознаграждения, необходимо применять бухгалтерское суждение.

Классификация банковского вклада в финансовой отчетности, в случае наличия законодательного права на возврат средств до окончания срока действия договора, будет зависеть от намерений руководства. Если срок депозита более одного года, и руководство не имеет намерения потребовать досрочной выплаты в течение последующих 12 месяцев, тогда банковский вклад будет классифицирован как долгосрочный. В остальных случаях банковский вклад будет признан как краткосрочный.

***Изменение стоимости.*** Если существует вероятность того, что Компания не сможет взыскать полную сумму долга (основную сумму и проценты) согласно договорным условиям удерживаемых до погашения инвестиций, то признается убыток от обесценения финансовых инвестиций. При этом балансовая стоимость актива уменьшается до его оценочной возмещаемой суммы с использованием счета резерва.

Сумма убытка, под который создается резерв, представляет собой разность между балансовой стоимостью актива и текущей стоимостью ожидаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных с использованием эффективной ставки процента по финансовому инструменту, рассчитанной при первоначальном признании (возмещаемая сумма).

Сумма убытка относится на счета прибылей и убытков отчетного периода.

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.

**Займы и дебиторская задолженность, и финансовые обязательства по амортизированной стоимости**

***Первоначальное признание.*** При первоначальном признании в финансовой отчетности займы, полученные и выданные, оцениваются по справедливой стоимости с учетом дополнительных затрат по совершению сделки по получению займов или выпуску заемных обязательств либо выдаче займов.

Дополнительные затраты, производимые Компанией в связи с выдачей/получением займов, выпуском и размещением заемных обязательств и, учитываемые при первоначальном признании займов, включают:

1. вознаграждение и комиссионные, уплаченные агентам, консультантам, брокерам и дилерам;
2. сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств;
3. другие затраты, непосредственно связанные с приобретением финансовых инструментов.

Затраты по сделке не включают премию и дисконт по долговым инструментам, стоимость финансирования, распределенные внутренние административные расходы и затраты по управлению активами.

В случае, если Компания осуществляет заимствования средств либо предоставляет займы в форме выделяемых кредитных линий, то каждый транш, получаемый/предоставляемый в рамках таких кредитных линий, учитывается как отдельный финансовый инструмент.

***Последующая оценка.*** Займы и дебиторская задолженность и финансовые обязательства по амортизированной стоимости отражаются в учете в сумме амортизированной стоимости с применением эффективной ставки процента. Однако, предоставленные и полученные краткосрочные займы и краткосрочная дебиторская задолженность могут отражаться по первоначальной стоимости, если эффект дисконтирования является нематериальным.

Расчет амортизации разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения осуществляется с применением эффективной ставки процента.

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

Признание в текущем периоде части разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения отражается для займов выданных как увеличение балансовой стоимости займа в корреспонденции со счетами учета финансовых доходов.

Признание в текущем периоде части разницы между первоначальной стоимостью и ценой погашения отражается для займов полученных как увеличение балансовой стоимости займа (ссуды) в корреспонденции со счетами учета финансовых расходов, кроме случаев когда такие затраты капитализируются в составе стоимости квалифицируемого актива в соответствие с разделом 1 «Основные средства» главы 2 КУП.

Начисление процентов по договорам проводится ежемесячно по методу эффективной процентной ставки.

**Займы с нерыночными условиями**

Компания использует следующий порядок учета для выданных или полученных беспроцентных займов (в том числе финансовой помощи) либо займов, процентная ставка по договорным условиям которых существенно отлична от рыночной процентной ставки заимствования с аналогичными условиями (срок, валюта):

1. 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 заимствования с аналогичными условиями (срок, валюта, обеспечение), при этом разница между номинальной стоимостью займа и определенной справедливой стоимостью относится на финансовые доходы (расходы) или инвестиции в дочернюю организацию Компании (вклад акционера в капитале) при первоначальном признании;
2. 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).

Суммы вознаграждения к получению или оплате по контрактным условиям займа отражается в составе процентных доходов или процентных расходов соответственно как вознаграждения;

Разница между процентным доходом (расходом), определенным с использованием эффективной процентной ставки и суммой вознаграждения, начисленного по контрактным условиям, отражается в прибылях и убытках как «процентный доход (расход)» в составе процентных доходов (расходов).

На уровне Компании в целом балансовые стоимости займа выданного и займа полученного между дочерними организациями элиминируются, равно, как и элиминируются, отраженные в отдельных отчетностях данных дочерних организаций доходы (расходы) при первоначальном признании и процентные расходы (доходы). Однако, в отдельной отчетности Компании и дочерних организаций займы**,** полученные и в то же время переданные одной из дочерних организаций Компании, учитываются по строке «Займы полученные» и, соответственно, «Займы выданные».

Выпущенные облигации

Выпущенные в обращение облигации Компании первоначально отражаются в учете по справедливой стоимости за вычетом затрат по сделке. Последующий учет осуществляется по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной процентной ставки.

Премии и скидки, включая первоначальные затраты по сделке, включаются в балансовую стоимость облигации и амортизируются на протяжении срока эмиссии облигаций на расходы Компании.

В затраты по сделке включаются дополнительные издержки, прямо связанные с выпуском или выкупом облигаций, в том числе вознаграждения и комиссионные, уплаченные организаторам выпуска, консультантам, брокерам и дилерам, сборы регулирующих органов и фондовых бирж, а также налоги и сборы за перевод средств.

Начисление вознаграждений, амортизация премий или скидок, включая первоначальные затраты по сделке производятся ежемесячно, а также на дату погашения задолженности. Начисление вознаграждений производится также на даты выплаты вознаграждений.

Ставки вознаграждений по облигациям определяется условиями выпуска облигаций.

Индексация облигаций, условиями выпуска которых предусмотрена индексация, производится ежедневно по рыночному курсу. При этом учет индексного компонента облигаций должен производиться в порядке, предусмотренном для учета встроенных производных инструментов.

В случае выкупа Компанией части выпущенных в обращение облигаций, выпуск которых осуществлялся с разной амортизированной стоимостью, предыдущая балансовая стоимость облигаций распределяется между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено.

Распределение балансовой стоимости осуществляется исходя из относительных значений справедливой стоимости частей на дату выкупа с применением средневзвешенного метода списания.

### 3. 6. Финансовые гарантии

К договорам финансовой гарантии Компании относятся гарантии, предоставляемые Компанией в отношении своих дочерних организаций и связанных сторон (в том числе финансовые гарантии, не предусматривающие вознаграждения), сторон под общим контролем и гарантии, третьих сторон.

***Первоначальное признание и дальнейшая оценка:***

Контракт по финансовой гарантии первоначально признается по справедливой стоимости. Впоследствии финансовая гарантия оценивается по наибольшей из: (а) суммы, определенной как резерв в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП, и (б) суммы, первоначально признанной за вычетом, если применимо, кумулятивной амортизации первоначальной суммы, признанной в соответствии с разделом 9 «Выручка» главы 2 КУП.

Исходя из вышеуказанных определений и требований:

1. ***Гарантии, предоставляемые в отношении связанных сторон Компании*:** В случае, если Компания не выставляет премии связанным сторонам, справедливая стоимость соответствующего обязательства при первоначальном признании должна определяться как сумма, полученная в результате применения к покрытой гарантией сумме процентной ставки, представляющей разницу между процентной ставкой, по которой заемщик получил кредит, обеспеченный Компанией, и процентной ставкой, которая применялась бы, если бы Компания не выдавала гарантию. Альтернативно, данная ставка может быть определена как рыночная ставка по гарантиям, выданным заемщикам со схожим кредитным рейтингом. А также, справедливая стоимость может быть определена на основе информации об аналогичных гарантиях, предоставляемых на рыночных условиях (информации о банковских гарантиях) с аналогичными условиями (срок, валюта).

Компания в отдельной отчетности признает финансовую гарантию, выданную в пользу дочерней организации, в оценке, соответствующей справедливой стоимости, как финансовое обязательство по гарантиям в корреспонденции со счетом инвестиций в дочерние организации, где стоимость такой гарантии расценивается как фактические затраты на инвестицию. После первоначального признания балансовая стоимость инвестиции в дочернюю организацию не подлежит изменению (даже после окончания срока договора о финансовой гарантии) до момента выбытия соответствующей дочерней организации. Увеличение балансовой стоимости инвестиции в дочернюю организацию рассматривается как фактические затраты на инвестицию.

После первоначального признания финансовое обязательство по гарантиям отражается по наибольшей из:

суммы определенной в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП, и

первоначально признанной суммы (справедливой стоимости) за вычетом (где уместно) кумулятивной амортизации первоначальной суммы, признанной в соответствии с разделом 9 «Выручка» главы 2 КУП.

Консолидация: обязательство по финансовой гарантии подлежит исключению при консолидации, если эмитент и держатель гарантии консолидируются в качестве части одной отчитывающейся организации (то есть Компании). Следовательно, признание обязательства по гарантии обязательно только в финансовой отчетности на уровне подгруппы, которая не включает держателя гарантии.

1. ***Гарантии, предоставляемые в отношении компаний под общим контролем*:** Финансовые гарантии выданные компаниям, находящимся под общим контролем. Если Компания не выставляет никакие комиссии связанной стороне, то дебетовой стороной двойной проводки может быть, либо «дополнительный оплаченный капитал», либо «нераспределенный доход» с подробным описанием в соответствующем примечании сути операции. Отнесение на капитал применимо только в том случае, если операция находится под общим контролем (отношения между материнской компанией и дочерней организацией). Если компания является лишь связанной стороной, т.е. не находится под общим контролем, проводка на капитал не должна проводиться.
2. ***Гарантии, предоставляемые в отношении третьих сторон*:** Если контракт по финансовой гарантии выдан несвязанной стороне по отдельной операции, проводимой по принципу «вытянутой руки», его справедливая стоимость при первоначальном признании будет равна полученной премии при отсутствии доказательства обратного. Возмещения стоимости финансовой гарантии, полученные от третьих сторон, не всегда являются показателем справедливой стоимости финансовой гарантии. При наличии доказательств того, что премия, полученная за выпуск финансовой гарантии, не является справедливой, проводится оценка справедливой стоимости по аналогии с гарантиями, предоставляемыми в отношении связанных сторон Компании.

Компания ведет учет выданных и подтвержденных гарантий на балансе на соответствующих внебалансовых счетах «Условные и возможные требования и обязательства».

Гарантии отражаются в учете с момента выдачи гарантии и до даты истечения срока ее действия или до полного исполнения требований или обязательств, предусмотренных условиями гарантии.

Сумма покрытия по выданной или подтвержденной гарантии отражается на забалансовых счетах кредиторов по документарным расчетам или вкладам, являющимся обеспечением (заклад, гарантия, задаток) обязательств клиентов и учитывается до истечения срока действия гарантии или до даты исполнения обязательств по гарантии.

В случае истечения срока действия и исполнения гарантии и неполучении от бенефициара требований по гарантии, требования и обязательства Компании по выданной или подтвержденной гарантии списываются с внебалансовых счетов возможных требований и обязательств. При этом сумма покрытия, предоставленная принципалом, возвращается Компанией на счет принципала в предусмотренные договором сроки.

В случае если при наступлении условия (события), Компания исполняет обязательство по выданным или подтвержденным непокрытым гарантиям путем осуществления оплаты по договору гарантии, сумма произведенной оплаты отражается как требование к дебиторам по гарантиям до ее погашения принципалом.

Оплата по выданным покрытым гарантиям осуществляется Компанией за счет суммы покрытия, предоставленной клиентом по договору о выдаче гарантии. При этом, если сумма исполненных обязательств Компании перед Бенефициаром в соответствии с договором о выдаче гарантии больше суммы покрытия, предоставленного принципалом, сумма разницы отражается как требование к дебиторам по гарантиям.

В случае исполнения Компанией обязательств по гарантии за счет Компании и при подписании с принципалом договора банковского займа дебиторская задолженность по гарантии переносится в ссудную задолженность.

На ссудный счет зачисляется сумма непогашенной задолженности по гарантии с учетом расходов Компании и неустойки (штрафов, пени). В дальнейшем, учет задолженности принципала по гарантии Компании ведется в порядке, установленном для учета займов, предоставленных Компанией.

Комиссионные вознаграждения по тендерным гарантиям сроком действия от 30 до 90 дней, а также по коммерческим гарантиям сроком действия до 30 дней, признаются на счетах доходов полностью в день оказания услуг.

Комиссионные вознаграждения по коммерческим гарантиям сроком действия свыше 30 дней, признаются на счетах доходов постепенно, в течение периода, к которому относятся, в соответствии с методом начисления, ежемесячно.

Платы за принятые банком гарантийные обязательства, установленные на периодической основе (в процентах годовых, квартальных), признаются в виде вознаграждения на счетах доходов в периоды, к которым они относятся.

### 3.7. Учет хеджирования

***Сфера применения.*** Компания использует производные финансовые инструменты для снижения возможного риска, возникающего из-за изменений цен и котировок на товары, изменений цен на реализуемое сырье и нефтепродукты, изменений процентных ставок, изменений курсов валют и т.д. Такие производные финансовые инструменты учитываются по справедливой стоимости. Компания использует данные финансовые инструменты только для целей хеджирования, и они не используются для торговых или других спекулятивных целей.

***Признание хеджирования.*** Учет операций хеджирования осуществляется, если между инструментом хеджирования и хеджируемой статьей определяется отношение хеджирования.

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

Отношения хеджирования должны быть формально определены и задокументированы на дату возникновения хеджирования. Использование инструментов хеджирования должно отвечать внутренним положениям Компании в области управления риском и стратегии осуществления хеджирования. А также Компания должна определить на дату возникновения отношений, что является хеджируемой статьей, инструментом хеджирования, природу хеджируемого риска и как должна оцениваться эффективность хеджирования;

На дату возникновения ожидается, что хеджирование окажется высокоэффективным инструментом;

Эффективность хеджирования должна оцениваться постоянно в течении всего периода хеджирования, а точнее эффективность должна быть в пределах 80% -125% в течение всей жизни.

При хеджировании ожидаемой сделки данная сделка должна быть высоко вероятной.

***Объектом хеджирования*** могут быть:

актив, обязательство, твердое соглашение или высоковероятная прогнозируемая сделка;

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

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;

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

часть потока денежных средств любого финансового актива или обязательства;

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

чистые инвестиции в зарубежную компанию.

При учете хеджирования в отчете о финансовом положении признаются взаимозачитываемые результаты изменений в справедливой стоимости инструмента хеджирования и хеджируемой статьи. При этом прибыли и убытки по инструменту хеджирования относятся на отдельные счета, открытые на балансовом счете доходов/расходов по соответствующей хеджируемой статье, либо на отдельные счета прочего совокупного дохода, когда это применимо.

Первоначальное признание инструментов хеджирования осуществляется по справедливой стоимости.

Для целей учета выделяются три вида хеджирования:

хеджирование риска связанного с изменением справедливой стоимости признанного актива или обязательства, либо непризнанного твердого соглашения или определенной доли такого актива или обязательства, которое относится к конкретному риску и оказывает влияние на прибыль или убыток отчетного периода;

хеджирование риска, связанного с изменением денежных потоков, которое (а) 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), и (б) может оказывать влияние на прибыль или убыток;

хеджирование чистых инвестиций в иностранную организацию.

***Учет хеджирования справедливой стоимости осуществляется следующим образом:***

1. прибыль или убыток от переоценки инструмента хеджирования по справедливой стоимости относятся на доходы или расходы Компании, и
2. балансовая стоимость хеджируемой статьи корректируется с учетом отнесенных к хеджируемому риску прибыли или убытка по хеджируемой статье, и данные суммы прибыли или убытка относятся на доходы и расходы. Это относится к тем случаям, когда оценка хеджируемой статьи проводится по фактическим затратам. Прибыль или убыток, относимые к хеджируемому риску, признаются в отчете о совокупном доходе, если хеджируемой статьей является имеющийся в наличии для продажи финансовый актив.

***Учет хеджирования денежных потоков осуществляется следующим образом:***

1) часть прибыли или убытка, эффективность которого была установлена, относятся непосредственно на резерв хеджирования в капитале и отражается в прочем совокупном доходе;

2) неэффективная часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования отражается на счетах расходов в отчете о совокупном доходе.

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 капитале, переносятся в отчет о совокупном доходе 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.

***Учет хеджирования чистых инвестиций в иностранную организацию осуществляется следующим образом:***

Хеджирование чистых инвестиций в иностранную организацию учитывается по аналогии с хеджированием риска, связанного с изменением денежных потоков.

Хеджируемая статья учитывается на соответствующих счетах активов Компании. Инструмент хеджирования на дату заключения сделки отражается на соответствующих счетах отчета о финансовом положении и в дату расчетов списывается со счетов отчета о финансовом положении. Дальнейший учет непосредственно инструмента хеджирования осуществляется на забалансовых счетах.

Презентация результатов переоценки производных инструментов в прибылях и убытках:

|  |  |
| --- | --- |
| **Цель производного инструмента** | **Линия в прибылях и убытках** |
| Удерживаемые для торговли или учет хеджирования не применим | Как компонент прочих доходов/расходов (но не в виде объекта валовой прибыли) или если существенно, отдельной строкой. |
| Хеджирование признанных финансовых инструментов – обычно хеджирование справедливой стоимости по риску изменения иностранной валюты и/или ставки вознаграждения. | Эффективная часть: та же строка, что и объект хеджирования (например, финансовые расходы при хеджировании справедливой стоимости риска фиксированной ставки вознаграждения по займам, расходы по курсовой разнице при хеджировании справедливой стоимости риска изменения курса валюты по займу).  Неэффективная часть: как компонент прочих доходов/расходов (но не в виде объекта валовой прибыли) или если существенно, отдельной строкой. |
| Хеджирование признанных нефинансовых объектов – хеджирование справедливой стоимости по риску изменения цен на товары | Эффективная часть: та же строка, что и объект хеджирования (например, себестоимость при хеджировании справедливой стоимости по запасу товаров).  Неэффективная часть: как компонент прочих доходов/расходов (но не в виде объекта валовой прибыли) или если существенно, отдельной строкой. |
| Хеджирование высоковероятной ожидаемой операции или непризнанного твердого обязательства – обычно хеджирование денежных потоков по риску иностранной валюты, ставки вознаграждения или цен на товары. | Эффективная часть: первоначально признается в прочем совокупном доходе (резерв по хеджированию денежных потоков) и в последующем реклассифицируется в ту же строку, что и объект хеджирования в прибылях и убытках (например, финансовые расходы при хеджировании справедливой стоимости риска плавающей ставки вознаграждения по займам, расходы по курсовой разнице при хеджировании справедливой стоимости риска перевода по займу, себестоимость при хеджировании справедливой стоимости по закупкам товаров).  Неэффективная часть: как компонент прочих доходов/расходов (но не в виде объекта валовой прибыли) или если существенно, отдельной строкой. |

***Оценка эффективности хеджирования***

Хеджирование считается высокоэффективным, только при одновременном выполнении следующих условий:

на дату установления отношений хеджирования и в последующие периоды, существуют ожидания относительно высокой степени компенсирования 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).

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.

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, Компания не учитывает изменения в кредитных спрэдах по инструменту.

***Прекращение признания***

Компания прекращает учет хеджирования, если:

хеджирование больше не является эффективным;

руководство отменяет назначение инструмента хеджирования;

инструмент хеджирования прекращает существовать или перестает быть действительным;

хеджируемая статья продана или погашена либо происходит прекращение признания хеджируемой статьи в составе хеджируемого портфеля. В этом случае доход или убыток по инструменту хеджирования учитывается на счетах доходов и расходов;

в случае ожидаемой сделки, если данная сделка больше не является высоко вероятной.

В случае, если отношение хеджирования не отвечает требованиям эффективности, учет хеджирования прекращается, начиная с периода, в котором хеджирование не проходит тест на эффективность. Все будущие изменения справедливой стоимости производного инструмента хеджирования признаются в отчете о совокупном доходе, а изменения хеджируемой статьи учитываются так, как они учитывались бы в отсутствие отношения хеджирования.

Если объект хеджирования частично погашен до плановой даты погашения и это может привести к излишнему хеджированию (перехеджирование) и если высокая эффективность хеджирования больше не сохраняется, отношения хеджирования должны быть прекращены в отношении всего хеджируемого инструмента и новые отношения должны быть установлены с учетом оставшейся части хеджируемого объекта.

В случае если время, сумма или другие первоначальные условия хеджируемого инструмента изменились, Компания должна оценить, сохранены ли первоначальные договорные отношения или возникли новые. В последнем случае, первоначальные отношения хеджирования должны быть прекращены перспективно.

Если исполнение обязательств в рамках первоначальных договорных отношений задерживается, но все еще ожидается, Компания может продолжить отношения хеджирования при одновременном соблюдении следующих условий:

договорное обязательство продолжает быть идентифицируемым, и

существует обязательная к исполнению договоренность, что денежные потоки поступят в относительно короткие сроки после первоначально запланированной даты.

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.

Не является истечением срока действия или прекращением действия инструмента хеджирования, если:

ввиду законодательных требований или нормативов, включая вновь введенные, стороны хеджируемого инструмента договариваются о том, что один или более клиринговых контрагентов заменяют первоначального контрагента;

имеются иные изменения в инструменте хеджирования, связанные с заменой контрагента (например, изменения в требованиях к залогу, в правах по взаимозачету дебиторской и кредиторской задолженности и во взимаемых сборах, в рамках необходимых при замене контрагента). К данным изменениям относятся только те изменения, которые были бы изначально в случае выбора вторичного контрагента.

В этот момент любые кумулятивные прибыли или убытки по инструментам хеджирования, признанные в капитале, удерживаются в 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 капитале, переводятся в чистую прибыль или убыток за период и отражаются по статьям «Финансовые доходы» или «Финансовые расходы».

### 3.8. Комбинированные финансовые инструменты

Некоторые инструменты могут сочетать в себе признаки, как долевых инструментов, так и финансовых обязательств. Такие финансовые инструменты называются сложными или комбинированными финансовыми инструментами.

Когда финансовый инструмент включает в себя компоненты обязательства и капитала, Компания классифицирует эти компоненты раздельно в соответствии с определениями финансового обязательства и долевого инструмента.

Первоначальная классификация компонентов комбинированного финансового инструмента не изменяется, даже если меняются экономические условия, которые меняют возможность использование права на конвертацию.

В целях первоначального признания и оценки комбинированного финансового инструмента Компания:

определяет справедливую стоимость комбинированного финансового инструмента;

определяет справедливую стоимость долгового компонента (на основе справедливой стоимости схожих обязательств не связанных с долевым компонентом) и признает его в финансовых обязательствах;

классифицирует остаточную сумму после вычета оцененной суммы обязательства от справедливой стоимости комбинированного финансового инструменты как компонент капитала;

В случае если выполнение оценки стоимости встроенного финансового инструмента является непрактичным, то весь комбинированный финансовый инструмент классифицируется как финансовый инструмент, учитываемый по справедливой стоимости.

Компания классифицирует выпущенные привилегированные акции в соответствии со следующими принципами:

1) если на основании договора, привилегированные акции должны погаситься (у эмитента есть договорное обязательство передать финансовые активы (денежные средства) акционерам, т.е. стоимость акции погасится эмитентом), привилегированные акции отражаются в финансовых обязательствах;

2) если договор не требует погашения привилегированных акций, классификация и последующий учет привилегированных акций зависит от следующего:

если Компания платит дивиденды по выпущенным привилегированным акциям, и сумма и регулярность платежей не зависит от результатов деятельности Компании в периоде, а предусмотрены договором, Компания признает дивиденды как финансовое обязательство. Такие привилегированные акции являются комбинированным финансовым инструментом, и Компания учитывает их отдельно в финансовой отчетности:

дисконтированная сумма будущих денежных потоков связанных с выплатой дивидендов отражается в финансовых обязательствах. Поэтому данное финансовое обязательство учитывается по амортизированной стоимости, с отнесением амортизации в финансовые расходы;

разница между суммой выпуска и дисконтированной стоимостью будущих денежных потоков, связанных с выплатой дивидендов, признается как долевой инструмент и отражается в капитале.

### 3.9. Обязательства и капитал

Классификация обязательств и долевого инструмента требует оценки каждого компонента договорных условий инструмента.

Компания, являясь эмитентом финансового инструмента, должна при первоначальном признании классифицировать этот инструмент или составляющие его части как финансовое обязательство, финансовый актив или долевой инструмент, в соответствии с содержанием договорного соглашения и определениями финансового обязательства, финансового актива и долевого инструмента.

Инструмент должен классифицироваться как ***долевой инструмент*** только в случае исполнения обоих нижеуказанных условий:

1) Частью этого инструмента не является обязательство по договору:

предоставить денежные средства или иной финансовый актив другой организации; или

обменять финансовые инструменты с другой организацией на потенциально невыгодных для эмитента условиях.

2) Если расчеты по инструменту должны или могут производиться собственными долевыми инструментами эмитента, и он является:

непроизводным инструментом, который не включает договорное обязательство предоставить переменное число собственных долевых инструментов; или

производным инструментом, расчеты по которому должны производиться путем обмена эмитентом фиксированной суммы денежных средств или иного финансового актива на фиксированное число его собственных долевых инструментов.

Договорное обязательство, в том числе и возникающее в связи с производным финансовым инструментом, которое должно или может привести к получению или предоставлению собственных долевых инструментов эмитента в будущем, но которое не отвечает вышеуказанным условиям (1) и (2), не является долевым инструментом.

Следующая таблица отражает классификацию финансового инструмента как обязательство или собственный капитал:

| **Соглашение урегулируется долевыми инструментами** | **Денежная сумма вознаграждения в функциональной валюте эмитента** | **Количество долевых инструментов** | **Классификация** |
| --- | --- | --- | --- |
| Сценарий 1 | Фиксированная | Переменное | Финансовое обязательство |
| Сценарий 2 | Переменная | Переменное | Финансовое обязательство |
| Сценарий 3 | Переменная | Фиксированное | Финансовое обязательство |
| Сценарий 4 | Фиксированная в валюте, не являющейся функциональной валютой | Фиксированное | Финансовое обязательство |
| Сценарий 5 | Фиксированная | Фиксированное | Капитал |

Исключением к определениям, указанным выше, являются инструменты, которые подпадают под определение финансовых обязательств, но классифицируются как долевой инструмент, если они имеют все характеристики и условия, указанные ниже:

1) Инструмент с правом досрочного погашения – финансовый инструмент, дающий держателю право вернуть его эмитенту (т.е. Компании) в обмен на денежные средства или иной финансовый актив.

2) Инструменты, или компоненты инструментов, подвергающих Компанию или её дочерние организации обязательству предоставить другой стороне пропорциональную долю чистых активов только при ликвидации. Обязательство возникает, если есть уверенность, что будет ликвидация (в случае компаний с ограниченным сроком жизни), или нет уверенности в ликвидации, но у держателя инструмента есть право (опцион) на ликвидацию.

Непроизводный финансовый инструмент с правом досрочного погашения или обязательства при ликвидации (например, для организации с ограниченным сроком жизни) классифицируются как собственный капитал, если соответствует всем критериям, указанным ниже:



Данные критерии более детально указаны в таблице ниже:

| **Критерии** | **Комментарии** |
| --- | --- |
| 1. Инструмент входит в состав класса инструментов, являющихся субординированными ко всем другим классам инструментов. Это означает, что:  у инструмента нет приоритета на активы компании при ликвидации перед другими требованиями, и  нет необходимости конвертации в другой инструмент перед тем, как он войдет в состав класса инструментов, являющихся вспомогательными ко всем другим классам инструментов. | Требование инструмента при ликвидации оценивается, как если бы Компания была ликвидирована на дату классификации.  Если у Компании есть два одинаково вспомогательных класса инструментов с разными условиями, ни один не может быть классифицирован как собственный капитал. |
| 2. Для инструментов с правом досрочного погашения, у всех инструментов входящих в класс, одинаковые характеристики.  Для обязательств, возникающих при ликвидации, только обязательства при ликвидации должны быть идентичны для всех инструментов в том классе. | Для того, чтобы быть идентичными, все инструменты с правом досрочного погашения в классе должны:  иметь одинаковую формулу или другой метод расчета цены выкупа;  одинаково классифицироваться при ликвидации;  иметь одинаковые права голоса;  все другие характеристики должны быть одинаковы. |
| 3. Инструмент должен дать право держателю на пропорциональную долю в чистых активах организации при ликвидации. | Инструмент, имеющий преференциальное право при погашении не является инструментом с правом на пропорциональную долю в чистых активах организации. Так, если у инструмента с правом досрочного погашения есть право на фиксированную сумму дивиденда при ликвидации в дополнение к доле в чистых активах организации, но другой инструмент в классе не имеет такое же право при ликвидации, не один из инструментов в классе не может быть собственным капиталом. |
| 4. Только для инструментов с правом досрочного погашения, общие ожидаемые денежные потоки, причитающиеся инструменту в течение жизни инструмента, должны быть основаны существенно на прибылях и убытках, изменениях в признанных чистых активах или изменениях в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов компании в течение срока инструмента (без учета эффекта инструмента). | Денежные потоки, причитающиеся инструменту в течение его срока, должны быть основаны на доходах и расходах или изменении в чистых активах организации в целом, не только части бизнеса. |
| 5. Нет никаких инструментов, которые:  существенно ограничивают или фиксируют прибыль заработанную держателем инструмента; и  имеют общие денежные потоки, основанные в основном на прибылях и убытках, изменениях в признанных чистых активах или изменении в справедливой стоимости признанных и непризнанных чистых активов компании в течение срока инструмента (без учета эффекта инструмента). | Если инструмент с правом досрочного погашения предоставляет фиксированную или ограниченную прибыль из-за взаимодействия с другими инструментами, выпущенными организацией (например, другой инструмент участвует в доле чистых активов), то такой инструмент не является собственным капиталом.  Нефинансовый договор с держателем инструмента должен игнорироваться, если такой договор имеет такие же условия и сроки, как и договор со стороной, который не является держателем инструмента. |
| 6. Только для инструментов с правом досрочного погашения, инструмент не должен содержать никакие характеристики обязательства, кроме как самого опциона пут. | Инструмент с правом досрочного погашения не может иметь другое договорное обязательство, кроме самого опциона пут и, поэтому, не может быть комбинированным инструментом. Однако, для инструментов с обязательствами, возникающими при ликвидации, нет никаких требовании по другим договорным обязательствам, поэтому инструмент может быть комбинированным.  Поэтому, например, инструмент с правом досрочного погашения, который имеет обязательство:  распределить прибыль текущего периода по требованию каждого держателя на основе пропорциональной доли прибылей организации; или  распределить весь налогооблагаемый доход по требованию положений организации  не может быть классифицирован как долевой инструмент. |

***Акции, выпущенные дочерними организациями***

В консолидированной финансовой отчетности Компания представляет доли меньшинства – то есть доли других сторон, участвующих в капитале и доходах ее дочерних организаций. При классификации финансового инструмента (или его компонента) в консолидированной финансовой отчетности Компания принимает во внимание все условия, согласованные между членами группы и держателями инструмента, для того, чтобы определить наличие у группы в целом обязательства предоставить денежные средства или иной финансовый актив применительно к данному инструменту, либо произвести расчет таким образом, чтобы это привело к классификации обязательства.

Когда дочерняя организация Компании выпускает финансовый инструмент, а Компания производит согласование дополнительных условий непосредственно с держателями инструмента (например, с гарантом), то эта группа не вправе решать вопросы выплаты доходов или досрочного погашения по своему усмотрению. При том, что дочерняя организация может, невзирая на эти дополнительные условия, с полным основанием классифицировать данный инструмент в своей индивидуальной финансовой отчетности, последствия других соглашений между членами группы и держателями инструмента должна приниматься во внимание с тем, чтобы в консолидированной финансовой отчетности получили отражение договоры и сделки, заключенные группой в целом. При наличии такого обязательства или резерва на погашение, инструмент (или его компонент, являющийся предметом обязательства) классифицируется в консолидированной финансовой отчетности как финансовое обязательство.

### 3. 10. Учет выбытия финансовых инструментов

Компания отражает ***выбытие финансового актива*** только когда:

1. срок действия права на получение денежных средств от данного финансового актива истек;
2. выбытие финансового актива классифицируется как передача.

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

происходит передача прав на получение денежных средств от данного финансового актива или;

передачи прав на получение денежных средств от данного финансового актива не происходит, но предполагается наличие обязательства по выплате получаемых денежных средств одному или нескольким получателям при выполнении трех следующих условий:

у Компании не возникает обязательства по выплате денежных средств до момента получения денежных средств от данного финансового актива;

по условиям договора о передаче актива Компания не имеет права продать или заложить указанный актив иначе, чем вышеуказанным получателям в погашение обязательства по выплате им денежных средств;

Компания обязана передать получателям любые денежные средства, которые он соберет в пользу получателей без существенной задержки.

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

1. если происходит передача большей части рисков и выгод от владения активом, Компания признает выбытие финансового актива и признает отдельно в качестве актива или обязательства любые права или обязательства, полученные при передаче;
2. если Компания продолжает нести большую часть рисков и выгод от владения активом, Компания не признает выбытие финансового актива;
3. если Компания не передает большую часть рисков и выгод от владения активом, то оценивается степень контроля, имеющегося у Компании, над финансовым активом:

если Компания не сохранил за собой такой контроль, она прекращает признание переданного финансового актива и признает отдельно в качестве активов или обязательств любые права и обязательства, возникшие или сохраненные при передаче;

если же Компания сохраняет за собой контроль, она продолжает и дальше признавать переданный финансовый актив в той степени, в которой она продолжает в нем участвовать.

***Выбытие займов и облигаций*** признается если:

1. причитающиеся денежные средства получены в полном объеме (дальнейшее получение средств не ожидается);
2. права на получение денежных средств переданы другому лицу на основании договора.

При выбытии финансового актива разница между его балансовой стоимостью и суммой полученного возмещения относится на финансовые результаты. При этом сторнируется ранее отраженная на счете прочего совокупного дохода сумма переоценки финансовых инвестиций, имеющихся в наличии для продажи.

Если Компания передает часть финансовой инвестиции при сохранении другой ее части, то балансовая стоимость такой финансовой инвестиции распределяется между оставшейся частью и проданной частью на основе их относительных справедливых стоимостей на день продажи. В этом случае разница между балансовой стоимостью выбывшей части и суммой полученного возмещения за выбывшую часть и суммой прибыли или убытка, ранее учтенными в составе капитала (для финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи), относится на финансовые результаты. Суммы прибыли или убытка, ранее учтенные в составе капитала, распределяются между оставшейся и выбывшей частью финансового актива на основе их относительных справедливых стоимостей.

***Прекращение признания финансовых обязательств***

Компания прекращает признание финансового обязательства (или его части) только в случае, когда оно погашено, т.е. указанное в договоре обязательство исполнено, аннулировано или срок его действия истек.

Существенное изменение условий существующего финансового обязательства учитывается как погашение существующего обязательства и признание нового финансового обязательства.

Компания признает изменение условий существенным, если в соответствии с новыми условиями дисконтированная по методу эффективной ставки процента текущая стоимость денежных потоков (с учетом уплаченных и за вычетом полученных комиссионных) на 10% и более отличается от дисконтированной текущей стоимости оставшихся денежных потоков по первоначальным условиям финансового обязательства.

Аналогично отражается обмен между сторонами долговых инструментов с существенно различными условиями.

Если обмен финансовыми обязательствами или изменение условий учитывается Компанией как погашение финансового обязательства, то разница между балансовой стоимостью погашенного или переданного другой стороне обязательства (или его части), и переданным возмещением, включая все переданные неденежные активы или принятые обязательства, отражается в отчете о совокупном доходе в составе прочих доходов, либо прочих расходов.

### 3.11. Обесценение финансовых активов

Обесценение представляет собой риск или высокую вероятность того, что некоторая часть процентов, дивидендов или основной суммы финансового инструмента не будет выплачена вовремя или полностью в результате прошлого события.

Финансовый актив или группа финансовых активов обесценивается, и убытки от обесценения возникают только в том случае, если существуют объективные доказательства обесценения в результате прошлого события, которое произошло после первоначального признания актива. Ожидаемые убытки, обусловленные будущими событиями, независимо от степени вероятности их наступления, не признаются.

По состоянию на каждую отчетную дату Компания оценивает наличие объективных данных, свидетельствующих о возможном изменении стоимости (обесценении) финансовых активов, таких как:

1. значительное ухудшение кредитоспособности эмитента;
2. фактическое нарушение договора, например, отказ или уклонение от уплаты процентов или основной суммы долга;
3. предоставление кредитором льготных условий по экономическим или юридическим причинам, связанным с финансовыми трудностями заемщика, на что кредитор не решился бы ни при каких других обстоятельствах;
4. большая вероятность банкротства или другие факты являющиеся подтверждением значительных финансовых трудностей эмитента;
5. исчезновение активного рынка для данной финансовой инвестиции;
6. объективные данные о значительном снижении будущего денежного потока по группе финансовых активов с момента первоначального признания, даже если пока это снижение нельзя связать с определенным активом в группе.

Исчезновение активного рынка или падение кредитного рейтинга компании-эмитента сами по себе не являются доказательствами обесценения инвестиции в отрыве от другой информации. Свидетельством обесценения является значительное или продолжительное снижение справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент ниже его себестоимости.

***Финансовые активы, оцениваемые по амортизируемой стоимости.*** При наличии объективных доказательств, свидетельствующих о том, что актив обесценился по категориям:

1. «займы и дебиторская задолженность» и
2. «удерживаемые до погашения»,

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 признается в отчете о совокупном доходе.

Сначала Компания оценивает, существует ли объективные признаки обесценения по каждому значимому (крупному) финансовому активу, а также признаки обесценения для прочих финансовых активов.

Если Компания определяет, что не существует объективных признаков обесценения крупного финансового актива, то она может включить данный актив в группу однородных активов с аналогичными характеристиками кредитного риска и оценивать эту группу на обесценение на портфельной основе.

По активам, которые относятся к значимым (крупным) кредитам и для которых имеются признаки обесценения, резерв рассчитывается на индивидуальной основе.

Если в последующий период сумма убытка от обесценения снижается, и снижение может быть объективно отнесено к событию, произошедшему после учета обесценения (например, повышение кредитного рейтинга должника), то ранее признанный убыток от обесценения сторнируется, либо напрямую, либо путем корректировки резерва под обесценение.

Сторнирование не должно приводить к тому, что балансовая стоимость финансового актива на дату сторнирования обесценения превышала величину, равную амортизируемой стоимости, какой бы она была, если бы обесценение не было признано.

Величина сторнирования должна признаваться в отчете о совокупном доходе.

Обесценение финансового актива, оцениваемого по амортизируемой стоимости, измеряется с использованием первоначальной эффективной ставки процента, поскольку дисконтирование по текущей рыночной процентной ставке приведет к необходимости оценки финансового актива по справедливой стоимости.

Если условия займов и дебиторской задолженности или инвестиции, удерживаемой до погашения, пересматриваются или каким-либо другим способом меняются из-за финансовых трудностей дебитора или эмитента, обесценение оценивается с использованием первоначальной эффективной ставке процента до изменения условий.

Потоки денежных средств, относящихся к краткосрочной дебиторской задолженности, не дисконтируется, если влияние дисконтирования несущественно. Если ссуда, дебиторская задолженность или удерживаемая до погашения инвестиция имеют плавающую процентную ставку, то учетная (дисконтная) ставка для оценки любого убытка от обесценения представляет собой текущую эффективную ставку (ставки) процента, определенные по договору.

Компания может оценить обесценение финансового актива, оцениваемого по амортизируемой стоимости, на основе справедливой стоимости инструмента с использованием доступной рыночной цены. Расчет дисконтированной стоимости предполагаемых будущих потоков денежных средств по обеспеченному финансовому активу должен включать потоки от реализации заложенного имущества, вне зависимости от того, насколько высока вероятность его реализации.

Процесс оценки резерва под обесценение учитывает все открытые кредитные позиции, а не только позиции, имеющие низкое качество. Если Компания использует внутреннюю систему классификации ссуд, она рассматривает все классы ссуд, а не только те, качество которых существенно ухудшилось.

Процесс оценки суммы убытка от обесценения может привести либо к определенной сумме, либо к наилучшей оценке в пределах диапазона, принимая во внимание всю важную информацию, доступную до выпуска финансовой отчетности об условиях, существующих на дату ее составления.

***Финансовые активы, оцениваемые по себестоимости.***Если существуют объективные данные, свидетельствующие, что был понесен убыток от обесценения:

некотируемого долевого инструмента, не учитываемого по справедливой стоимости, поскольку его справедливая стоимость не может быть достоверно определена; или

производного актива, который связан с таким некотируемым долевым инструментом, и расчеты по которому должны производиться путем поставки актива;

то сумма убытка от обесценения определяется как разность между балансовой стоимостью финансового актива и дисконтированной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств, рассчитанной с использованием текущей рыночной ставки процента, установленной для аналогичных финансовых активов.

Такие убытки от обесценения не могут быть сторнированы.

***Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи.***

Когда снижение справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, признается непосредственно в прочем совокупном доходе, и существуют объективные данные, что этот актив обесценен, итоговый убыток, должен быть исключен из прочего совокупного дохода и признан в отчете о совокупном доходе, даже если финансовый актив не был списан с баланса.

Суммой итогового убытка, который исключается из прочего совокупного дохода и переносится в отчет о совокупном доходе, будет разница между:

первоначальной стоимостью (за вычетом любого погашения основного долга и амортизации); и

текущей справедливой стоимостью за вычетом любого убытка от обесценения по данному финансовому активу, ранее признанному в отчете о совокупном доходе.

Убытки от обесценения по инвестициям, «имеющимся в наличии для продажи» для ***долевого инструмента*** не могут восстанавливаться в отчете о совокупном доходе.

Если в последующий период справедливая стоимость ***долгового инструмента***, классифицируемого как «имеющийся в наличии для продажи», повышается, и повышение может быть объективно отнесено на событие, случившееся после того, как убыток от обесценения был признан в отчете о совокупном доходе, убыток от обесценения может быть сторнирован в отчете о совокупном доходе.

В целях агрегирования оценки обесценения финансовые активы группируются исходя из схожести характеристик их кредитного риска. Например, на основе оценки кредитного риска или классификационной процедуры, предусматривающей учет вида актива, отрасли, географического положения, вида залога, длительности просроченной задолженности, и иных имеющих значение факторов.

Указанные характеристики должны быть уместными для оценки будущих денежных потоков по портфелю таких активов и отражать способность должника выплатить все подлежащие погашению суммы в соответствии с условиями контракта по оцениваемым активам. Будущие денежные потоки по портфелю финансовых активов, которые тестируются на обесценение, определяются на основе предусмотренных контрактом денежных потоков, связанных с активами в портфеле, и с учетом накопленного опыта возникновения убытков по активам, которые имеют характеристики кредитного риска, аналогичные оцениваемым активам в портфеле.

Накопленный опыт возникновения убытков корректируется с учетом влияния сложившихся в настоящее время обстоятельств.

В оценке изменений будущих денежных потоков по портфелям активов должны быть учтены изменения от периода к периоду соответствующих исходных данных (такие как изменения уровня безработицы, цен на недвижимость, режима выплат или иных факторов, отражающих изменение вероятности и величины убытков по группе активов). Методика и допущения, используемые для оценки будущих денежных потоков, регулярно пересматриваются в целях сокращения различий между прогнозируемыми и фактическими убытками.

Аналогично, компания использует свое профессиональное суждение для корректировки доступной информации для портфеля финансовых активов для отражения текущих обстоятельств. Использование приемлемых оценок составляет неотъемлемую часть подготовки финансовой отчетности и не наносит ущерба их надежности.

***Процентный доход после признания обесценения.***Если стоимость финансового актива или группы аналогичных активов снижается в результате признания убытка от обесценения, процентный доход по таким активам рассчитывается от текущей балансовой стоимости с применением первоначальной ставки дисконтирования.

**Обесценение торговой дебиторской задолженности**

Компания создает резерв под обесценение торговой дебиторской задолженности на совокупной основе по результатам плановой инвентаризации и проверок правильности и обоснованности сумм торговой дебиторской задолженности, посредством применения метода учета счетов по срокам оплаты с применением следующей учетной оценки классификации и прогнозируемых процентов сомнительных долгов:

Торговая дебиторская задолженность, по которой не наступил срок оплаты – 0% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности;

Торговая дебиторская задолженность с просроченной оплатой до 30 дней – 5% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности;

Торговая дебиторская задолженность с просроченной оплатой свыше 30 до 90 дней – 10% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности;

Торговая дебиторская задолженность с просроченной оплатой свыше 90 до 120 дней – 25% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности;

Торговая дебиторская задолженность с просроченной оплатой свыше 120 до 360 дней – 70% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности;

Торговая дебиторская задолженность с просроченной оплатой свыше 360 дней – 100% от суммы таковой торговой дебиторской задолженности.

Торговая дебиторская задолженность, по которой в соответствии с законодательством Республики Казахстан истек срок исковой давности, признается безнадежным долгом и списывается за счет созданного резерва по сомнительным долгам. В случае недостаточности средств созданного резерва по сомнительным долгам на списание безнадежных долгов, сумма задолженности списывается непосредственно на расходы периода и включается в отчет о совокупном доходе.

### 3.12. Раскрытие информации

Финансовая отчетность Компании должна содержать информацию отдельно обо всех существенных категориях финансовых инструментов, а также видах доходов и расходов, относящихся к финансовым инструментам, и операциях с ними.

Для каждой категории финансовых инструментов Компания раскрывает:

1. учетную политику, в том числе применяемые критерии признания и базу измерения (использованные методы и допущения при определении справедливой стоимости);
2. информацию о величине и характере финансовых инструментов, включая их существенные сроки и условия, которые могут влиять на сумму, распределение во времени и определенность будущих потоков денежных средств (номинальная стоимость, даты наступления срока платежа, истечения срока действия или исполнения договора, права на досрочное урегулирование);
3. следующие доходы и расходы, связанные с финансовыми инструментами:

чистые прибыли или убытки по категориям финансовых инструментов;

доходы и расходы по вознаграждениям по финансовым инструментам;

доходы по вознаграждениям по обесцененным финансовым активам;

величину убытка от обесценения по классам финансовых активов.

Для каждого класса финансовых активов и финансовых обязательств Компания приводит информацию о справедливой стоимости (за исключением инвестиций в долевые инструменты, оцениваемых по стоимости) для сопоставления этих сумм с соответствующей балансовой стоимостью.

***Реклассификация.*** Если Компания переклассифицировала финансовый актив как актив, оцененный по:

себестоимости или амортизированной стоимости, а не по справедливой стоимости,

по справедливой стоимости, а не по себестоимости или амортизированной стоимости, она раскрывает сумму, переклассифицированную из одной категории в другую по каждой категории, а также причины переклассификации.

***Справедливая стоимость.*** Представление информации о справедливой стоимости включает описание метода определения справедливой стоимости и, в случае применения оценочного метода, существенных допущений, лежащих в основе этого расчета. Если было изменение в методе оценке, то Компания раскрывает данное изменение и причины на изменение в финансовой отчетности.

Для целей раскрытия в финансовой отчетности Компания классифицирует методы оценки справедливой стоимости по следующей иерархии:

***Уровень 1***: котировки (некорректированные) на активном рынке для схожих финансовых активов и обязательств;

***Уровень 2:*** использование измеримых рыночных данных (кроме тех указанных на уровне 1) для активов и обязательств, либо напрямую (т.е. цены), либо косвенно (т.е. данные вытекающие от цен).

***Уровень 3:*** использование данных для активов или обязательств, которые не основаны на измеримых рыночных данных, и которые имеют существенное влияние на справедливую стоимость.

По справедливой стоимости, признанной в отчете о финансовом положении, Компания раскрывает для каждой категории финансовых инструментов:

1) уровень в иерархии справедливой стоимости, к которому классифицируется финансовый инструмент;

2) любые существенные переводы между уровнями 1 и 2 в иерархии справедливой стоимости и причины таких переводов. При этом перевод в каждый уровень должен раскрываться и описываться отдельно от переводов из каждого уровня.

3) для уровня 3 иерархии справедливой стоимости, сверку между начальным и конечным балансом, отдельно раскрывая следующие:

общую прибыль или убыток периода, признанную в отчете о совокупном доходе, и описание презентации в отчете о совокупном доходе;

общую прибыль или убыток, признанную в прочем совокупном доходе;

покупки, продажи, выпуск и оплата (каждый из которых раскрывается отдельно); и

переводы в и из уровня 3 и причины таких переводов. Если переводы существенны, перевод в уровень 3 раскрывается отдельно от перевода из уровня 3.

4) сумму из общей прибыли или убытка за период по уровню 3, признанного в отчете о совокупном доходе, которая причитается активам и обязательствам, существующим на конец отчетного периода, и описание презентации в отчете о совокупном доходе;

5) если, при оценке справедливой стоимости на основе уровня 3, изменение одного или нескольких данных на другие альтернативные данные существенно меняет справедливую стоимость, Компания описывает данный факт и раскрывает эффект этих изменений.

***Подверженность рискам.*** Для каждой категории финансовых инструментов Компания раскрывает информацию о своей подверженности:

кредитному риску;

риску ликвидности;

рыночному риску;

в следующем объеме для каждого вида риска:

подверженность рискам и причины их возникновения;

методы, используемые для оценки рисков, и политику управления рисками;

данные, которые наилучшим образом представляют подверженность рискам на дату окончания отчетного периода;

значительную концентрацию рисков;

и любые изменения по сравнению с предыдущим отчетным периодом.

Подверженность рискам, связанным с финансовыми инструментами может быть указана в следующем виде:



Представление информации о ***кредитном риске*** включает также (для каждой категории финансовых инструментов):

сумму, которая наилучшим образом представляет подверженность кредитному риску на дату окончания отчетного периода, без учета справедливой стоимости любого залога в случае, если другие стороны будут не в состоянии выполнить свои обязательства по финансовым инструментам;

описание удерживаемого обеспечения и других механизмов повышения качества кредита, а также их финансовый эффект (например, оценка меры, в которой залоговое обеспечение и прочие механизмы повышения качества кредита смягчают кредитный риск) в отношении суммы, которая наилучшим образом отражает максимальный размер кредитного риска (раскрытой или выраженной балансовой стоимостью финансового инструмента);

данные о подверженности кредитному риску финансовых активов, не характеризующихся просроченными сроками платежей и не подлежащих обесценению;

информацию о кредитном качестве финансовых активов, которые ни просрочены, ни обесценены;

данные об обесцененных финансовых активах, в т.ч. факторы, принимаемые в расчет при установлении обесценения.

Компания должна раскрыть следующую информацию по видам финансовых инструментов:

1. анализ срока жизни финансовых активов, являющихся просроченными, но не обесцененными по состоянию на конец отчетного периода; и
2. анализ финансовых активов, которые по состоянию на конец отчетного периода в индивидуальном порядке определены как обесцененные, включая факторы, которые Компания рассматривала при установлении факта обесценения этих активов.

Для финансового актива ***максимальная подверженность кредитному риску*** обычно равна валовой балансовой стоимости за вычетом:

1. любого зачета сумм; и
2. любых убытков от обесценения.

Представление информации о ***риске ликвидности*** включает:

анализ непроизводных финансовых обязательств (включая выпущенные финансовые гарантии), принадлежащих Компании, по срокам погашения, исходя из контрактной даты погашения;

анализ производных финансовых обязательств по срокам погашения. Анализ включает контрактные даты погашения для тех производных инструментов, для которых сроки погашения необходимы для понимания регулярности денежных потоков; и

описание, как Компания управляет риском ликвидности.

Компания также раскрывает, как были определены данные для количественного анализа подверженности риску ликвидности. Если отток денежных средств (или других финансовых активов), включенных в анализ, может:

1) происходить намного раньше, чем указано в предоставленной информации; или

2) существенно отличаться по сумме, чем в предоставленной информации,

Компания раскрывает данный факт и предоставляет дополнительную количественную информацию для оценки риска, если она уже не включена в анализе по срокам погашения.

Например, подходящими могут являться следующие временные интервалы:

в течение одного месяца;

позже, чем один месяц, но не позднее, чем три месяца;

позже, чем три месяца, но не позже, чем один год; и

позже, чем один год, но не позже, чем пять лет.

***Анализ чувствительности.*** Анализ чувствительности необходим для каждого вида рыночного риска, которому подвержена Компания.

Представление информации о ***рыночном риске*** включает также:

методы и допущения, используемые при анализе чувствительности;

результаты анализа чувствительности к каждому виду рыночного риска, которому подвержена Компания, и отражение на прибыль или убыток либо прочий совокупный доход разумных возможных изменений в соответствующей переменной составляющей риска (преобладающих рыночных ставках процента, валютных курсах, курсах акций или цен на биржевые товары).

Если Компания готовит анализ чувствительности, такой как стоимость, подверженная риску, который отражает взаимозависимость переменных факторов риска (например, процентная ставка и валютный курс) и использует его для управления финансовыми рисками, то Компания использует этот анализ чувствительности.

Компания также раскрывает:

метод, использовавшийся при подготовке анализа чувствительности, и основные параметры и допущения, поясняющие представленную информацию; и

цель используемого метода и ограничения, которые могут возникнуть из информации, не полностью отражающей справедливую стоимость используемых активов и обязательств.

***Передача и прекращение признания.*** В случае если Компания передала финансовый актив, но признание данного актива (или его части) не прекращено, то Компания раскрывает следующую информацию в отношении актива, признание которого не было прекращено:

Компания должна представлять информацию, раскрываемую в соответствии с требованиями следующих пунктов отдельным примечанием в своей финансовой отчетности. Компания должна раскрывать требуемую информацию в отношении всех переданных финансовых активов, признание которых не было прекращено, и в отношении продолжающегося участия в переданном активе, существующего на отчетную дату, независимо от того, когда проводилась соответствующая операция по передаче данного актива. В целях применения требований указанных пунктов к раскрытию информации, Компания передает, полностью или частично, финансовый актив (переданный финансовый актив) только в том случае, если он:

* 1. передает договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива; или
  2. сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или нескольким получателям по соглашению.

Компания должна раскрыть информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности:

* 1. понять отношение между переданными финансовыми активами, признание которых не было прекращено полностью, и соответствующими обязательствами; а также
  2. оценить характер продолжающегося участия Компании в финансовых активах, признание которых было прекращено, и размер связанных с ним рисков.

В соответствии с целями применения требований следующих пунктов к раскрытию информации Компания продолжает свое участие в переданном финансовом активе в том случае, если в рамках передачи данного актива Компания сохраняет за собой любое из договорных прав или обязательств, связанных с переданным финансовым активом, или получает какие-либо новые договорные права или обязательства, относящиеся к переданному финансовому активу. К раскрытию информации следующие инструменты не представляют собой продолжающегося участия:

* 1. обычные заявления и гарантии в отношении мошеннической передачи и понятия обоснованности, честных намерений и добросовестного ведения операций, которые могут привести к признанию операции по передаче актива недействительной в результате судебного разбирательства;
  2. форвардные договоры, опционные и другие договоры на выкуп переданного финансового актива, договорная цена (или цена исполнения) которого является справедливой стоимостью переданного финансового актива; или
  3. соглашение, по условиям которого Компания сохраняет за собой договорные права на получение потоков денежных средств от этого финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или нескольким предприятиям, и выполняются условия пункта 19 (a) - (c) МСФО (IAS) 39.

**Переданные финансовые активы, признание которых не было прекращено полностью**

Компания могла передать финансовые активы таким образом, что переданные финансовые активы, частично или полностью, не удовлетворяют критериям прекращения признания. На каждую отчетную дату Компания должна раскрывать следующую информацию по каждому виду переданных финансовых активов, признание которых не было прекращено полностью:

1. характер переданных активов.
2. характер рисков и преимуществ, связанных с правом собственности, которые получает Компания.
3. описание характера отношения между переданными активами и соответствующими обязательствами, включая ограничения на использование Компанией переданных активов, которые возникают в результате их передачи.
4. в том случае, когда контрагент (контрагенты) по связанным с переданными активами обязательствам имеет возможность прибегнуть только к переданным активам: таблица, в которой указывается справедливая стоимость переданных активов, справедливая стоимость связанных с ними обязательств и нетто-позиция (разница между справедливой стоимостью переданных активов и связанных с ними обязательств).
5. в том случае, когда Компания продолжает признавать все переданные активы: балансовая стоимость переданных активов и связанных с ними обязательств.
6. в том случае, когда Компания продолжает признавать активы, исходя из своего продолжающегося участия в них: общая балансовая стоимость первоначальных активов до передачи, балансовая стоимость активов, которые Компания продолжает признавать, и балансовая стоимость связанных с ними обязательств.

**Переданные финансовые активы, признание которых прекращается полностью**

В случае, когда Компания прекращает признание переданных финансовых активов полностью (см. пункт 20 (a) и (c) (i) МСФО (IAS) 39), в соответствии с целями, изложенными в пункте 42 (b) МСФО (IAS) 39), но имеет продолжающееся участие в них, на каждую отчетную дату и по каждому типу продолжающегося участия нужно раскрывать, по крайней мере, следующую информацию:

* 1. балансовая стоимость активов и обязательств, признанная в отчете о финансовом положении Компании и отражающая продолжающееся участие Компании в финансовых активах, признание которых было прекращено, а также статьи отчетности, в которых признана балансовая стоимость данных активов и обязательств.
  2. справедливая стоимость активов и обязательств, отражающая продолжающееся участие Компании в финансовых активах, признание которых было прекращено.
  3. сумма, которая лучше всего отражает максимальную степень подверженности Компании убыткам от продолжающегося участия в финансовых активах, признание которых было прекращено, и информация о том, как определяется максимальная степень подверженности Компании убыткам.
  4. недисконтированное выбытие денежных средств, которые потребовались бы, или могли бы потребоваться, для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено (например, цена-страйк в опционном соглашении), или другие суммы, подлежащие выплате получателю в отношении переданных активов. Если выбытие денежных средств является переменным, тогда сумма должна быть раскрыта, исходя из условий, существующих на каждую отчетную дату.
  5. анализ сроков недисконтированного выбытия денежных средств, которые потребовались бы, или могли бы потребоваться, для выкупа финансовых активов, признание которых было прекращено, или другие суммы, подлежащие выплате получателю в отношении переданных активов, с указанием оставшихся договорных сроков продолжающегося участия Компании в данных активах.
  6. информация качественного характера, объясняющая и подтверждающая раскрытие информации количественного характера в соответствии с пунктами выше.

Компания может агрегировать информацию, которая должна быть раскрыта в отношении конкретного актива, если Компания имеет несколько типов продолжающегося участия в данном финансовом активе, признание которого было прекращено, и представить ее под одним типом продолжающегося участия.

Кроме того, Компания должна раскрыть следующую информацию по каждому типу продолжающегося участия:

* 1. прибыль или убыток, признанный на дату передачи активов.
  2. признанные в отчетном периоде и в совокупности доходы и расходы по продолжающемуся участию Компании в финансовых активах, признание которых было прекращено (например, справедливая стоимость изменений производных инструментов).
  3. если общая сумма поступлений от операций по передаче активов (которые удовлетворяют критериям прекращения признания) в отчетном периоде распределяется неравномерно в течение отчетного периода (например, если значительная часть общего объема операций по передаче активов приходится на заключительные даты отчетного периода):

когда имела место самая крупная операция по передаче активов в отчетном периоде (например, последние пять дней до окончания отчетного периода),

сумма (например, соответствующая прибыль или убыток), признанная в отношении операции по передаче активов в указанной части отчетного периода, и

общая сумма поступлений от операций по передаче активов в указанной части отчетного периода.

Компания должна предоставить эту информацию в отношении каждого периода, по которому представляется отчет о совокупном доходе.

**Дополнительная информация**

Компания должна раскрыть любую дополнительную информацию, которую он посчитает необходимой для выполнения целей раскрытия информации.

***Залог.*** В примечаниях к отчетности Компания раскрывает информацию об активах, являющихся залогом под обеспечение займов, в разделах, посвященных соответствующей группе активов (основные средства, нематериальные активы и т.д.).

***Провизии по обесценению.*** Если финансовые активы обесцениваются, и Компания отражает обесценение на отдельном счете (или счетах), а не уменьшает непосредственно балансовую стоимость актива, она должна показывать сверку изменений по этому счету (счетам) в течение отчетного периода по каждому классу финансовых активов.

***Сложные финансовые инструменты с многочисленными встроенными инструментами.*** Если Компания выпустила инструмент, содержащий элемент обязательства и долевого инструмента и инструмент содержит многочисленные встроенные производные инструменты, стоимость которых взаимозависима (например, отзывной конвертируемый долговой инструмент), она должна раскрывать наличие этих особенностей.

***Неисполнение и нарушение обязательств.*** В отношении подлежащих оплате займов, признаваемых на отчетную дату, Компания раскрывает следующую информацию:

1. информацию по неисполнению обязательств в течение отчетного периода по выплате основной суммы долга, уплате процентов, резервному фонду или условиям погашения подлежащих оплате займов;
2. балансовую стоимость подлежащих оплате займов, но не погашенных на отчетную дату, и
3. если неисполнение обязательств было устранено, или условия займов, подлежащих погашению, были пересмотрены до того, как финансовая отчетность была утверждена для издания.

Если в течение отчетного периода были нарушения других кредитных соглашений, Компания раскрывает ту же самую информацию, если указанные нарушения позволили кредитору требовать ускоренного погашения займа (если эти нарушения не были устранены, или условия займа пересмотрены на отчетную дату или ранее этой даты).

***Хеджирование.*** По всем видам хеджирования Компания раскрывает:

описание каждого вида хеджирования;

описание финансовых инструментов, определенных в качестве инструментов хеджирования, и их справедливую стоимость по состоянию на отчетную дату;

характер хеджируемых рисков.

При хеджировании справедливой стоимости Компания отдельно раскрывает: прибыли или убытки по инструменту хеджирования и по хеджируемой статье.

При хеджировании денежных потоков Компания раскрывает:

периоды, в которых ожидаются денежные потоки, их влияние на прибыль или убыток;

характер любой прогнозируемой сделки, в отношении которой применялся учет хеджирования, но совершение, которой больше не ожидается;

эффективность хеджирования, в т.ч. сумму, признанную в прочем совокупном доходе;

неэффективность хеджирования, в т.ч. сумму, отраженную в отчете о совокупном доходе;

сумму, признание которой было прекращено в отчете об изменениях в капитале, и она была включена в отчет о совокупном доходе за отчетный период, с постатейной разбивкой суммы в отчете о совокупном доходе, и

сумму, признание которой было прекращено в отчете об изменениях в капитале, и она была включена в первоначальную стоимость или балансовую стоимость не финансового актива или не финансового обязательства, признание или возникновение которого было результатом приобретения или совершения хеджируемой высоко вероятной прогнозируемой сделки.

При хеджировании чистых инвестиций в иностранную организацию Компания раскрывает:

эффективность хеджирования, в т.ч. сумму, признанную в прочем совокупном доходе;

неэффективность хеджирования, в т.ч. сумму, отраженную в отчете о совокупном доходе.

## Раздел 3-1. Применение стандарта МСФО 9 (IFRS 9) «Финансовые инструменты».

### 3-1.1. Общие положения и термины

### 3-1.1.1. Общие положения

Компания начнет применение МСФО (IFRS) 9 с даты его вступления в силу.

МСФО (IFRS) 9 упраздняет существующие категории финансовых активов, в том числе, удерживаемые до погашения и имеющиеся в наличии для продажи, а также правила «порчи» категории «удерживаемые до погашения».

МСФО (IFRS) 9 для финансовых активов также упраздняет требование разделения встроенных производных инструментов от основного финансового договора. Стандарт требует, чтобы весь финансовый инструмент классифицировался либо по амортизированной, либо по справедливой стоимости.

Для финансовых обязательств требование разделения встроенного производного инструмента от основного финансового договора остается прежним.

В МСФО (IFRS) 9 финансовый актив по-прежнему может быть определен в категорию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если такая классификация будет существенно устранять учетное несоответствие. Такая классификация является безвозвратной. МСФО (IFRS) 9 запрещает реклассификацию между категориями за исключением случаев, когда предприятие меняет свою бизнес-модель.

МСФО (IFRS) 9 требует, чтобы все долевые инструменты измерялись по справедливой стоимости. Однако Компания имеет право безвозвратно отражать в прочем совокупном доходе нереализованные и реализованные прибыли и убытки от изменений справедливой стоимости долевых инструментов, которые не предназначены для продажи. Если такое право применено, дивиденды должны по-прежнему отражаться в прибылях и убытках (если только они однозначно не представляют собой частичный возврат стоимости инвестиции). Такое право доступно при первоначальном признании инструмента (по каждому инструменту отдельно) без последующего переноса на статьи прибылей или убытков.

МСФО (IFRS) 9 упраздняет возможность учета по стоимости приобретения для некотируемых долевых инструментов и производных инструментов на некотируемые долевые инструменты, но представляет руководство на то, когда себестоимость может быть уместной для расчета справедливой стоимости.

Классификация и измерение для финансовых обязательств по МСФО (IFRS) 9 остается прежней, за исключением случаев, когда финансовое обязательство учитывается по справедливой стоимости. Для таких обязательств изменения в справедливой стоимости, связанные с изменением в собственном кредитном риске, учитываются отдельно в прочем совокупном доходе. Суммы, признанные в прочем совокупном доходе, не переносятся из прочего совокупного дохода в отчет о прибылях и убытках, даже когда обязательство прекращает признаваться**,** и суммы становятся реализованными. Однако стандарт разрешает переносы в составе капитала.

МСФО 9 по-прежнему требует разделения производных инструментов встроенных в финансовое обязательство, когда такой инструмент не связан тесно с основным контрактом.

Новая модель обесценения на основе ожидаемых убытков по кредиту будет применяться в отношении долговых инструментов, оцениваемых по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, дебиторской задолженности по аренде, активов по договору и определенных письменных обязательств по предоставлению займов и договорам финансовой гарантии.

Резерв под возможные убытки по кредитам будет предоставлен в отношении ожидаемых потерь либо за 12 месяцев, либо за весь срок жизненного цикла. Последний вариант применяется в случаях, когда кредитный риск значительно вырос с момента первоначального признания финансового инструмента. В отношении приобретенных или созданных финансовых активов по обесцененным кредитам (например, безнадежная задолженность) используется другой подход.

Стандарт дополнительно предоставляет подробное руководство в отношении представления и раскрытия информации, связанной с обесценением.

**3-1.1.2. Определения**

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

*Активы по договору* **-** права, которые согласно МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями» учитываются в соответствии с настоящей главой для целей признания и оценки прибылей или убытков от обесценения.

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

*Валовая балансовая стоимость финансового актива -* амортизированная стоимость финансового актива до корректировки на величину оценочного резерва под убытки.

*Договор финансовой гарантии -* договор, согласно которому эмитент обязан произвести определенные выплаты контрагенту для возмещения убытка, понесенного последним в результате того, что указанный в договоре должник не смог совершить платеж в сроки, установленные первоначальными или пересмотренными условиями долгового инструмента.

*Дата реклассификации -* первый день первого отчетного периода, следующего за изменением бизнес-модели, вследствие которого организация реклассифицирует финансовые активы.

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

*Коэффициент хеджирования -* соотношение между количественным объемом инструмента хеджирования и количественным объемом объекта хеджирования, определяемое на основе их относительных весов.

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

значительных финансовых затруднениях эмитента или заемщика;

нарушении условий договора, таком как дефолт или просрочка платежа;

предоставлении кредитором(ами) уступки(пок) своему заемщику в силу экономических причин или договорных условий, связанных с финансовыми затруднениями этого заемщика и которую(ые) кредитор(ы) не предоставил(и) бы в ином случае;

появлении вероятности банкротства или иной финансовой реорганизации заемщика;

исчезновении активного рынка для данного финансового актива в результате финансовых затруднений; или

покупке или создании финансового актива с большой скидкой, которая отражает понесенные кредитные убытки.

В некоторых случаях не представляется возможной идентификация одного отдельного события – причиной, вызвавшей кредитное обесценение финансового актива, может быть суммарный эффект нескольких событий.

*Кредитный убыток -* разница между всеми предусмотренными договором денежными потоками, причитающимися организации в соответствии с договором, и всеми денежными потоками, которые организация ожидает получить (т. е. все суммы недополучения денежных средств), дисконтированная по первоначальной эффективной процентной ставке (или, применительно к приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активам, по эффективной процентной ставке, скорректированной с учетом кредитного риска) на протяжении всего ожидаемого срока действия данного финансового инструмента. Рассматриваемые денежные потоки должны включать денежные потоки от продажи удерживаемого обеспечения или от других механизмов повышения кредитного качества, которые являются неотъемлемой частью договорных условий. Предполагается, что ожидаемый срок действия финансового инструмента может быть надежно оценен. Однако в тех редких случаях, когда надежная оценка ожидаемого срока действия финансового инструмента не представляется возможной, организация должна ориентироваться на оставшийся договорной срок действия финансового инструмента.

*Метод эффективной процентной ставки -* метод, применяемый для расчета амортизированной стоимости финансового актива или финансового обязательства, а также для распределения и признания процентной выручки или процентных расходов в составе прибыли или убытка на протяжении соответствующего периода.

*Ожидаемые кредитные убытки -* средневзвешенное значение кредитных убытков, определенное с использованием соответствующих рисков наступления дефолта в качестве весовых коэффициентов.

*Ожидаемые кредитные убытки за весь срок -* ожидаемые кредитные убытки, возникающие вследствие всех возможных случаев дефолта на протяжении ожидаемого срока действия финансового инструмента.

*Предназначенный для торговли -* финансовый актив или финансовое обязательство, которые:

1. приобретены или приняты, главным образом, с целью продажи или обратной покупки в ближайшем будущем;
2. при первоначальном признании являются частью портфеля определенных финансовых инструментов, которые управляются как единая группа, и недавние практика свидетельствуют о том, что операции с ними совершались с целью получения краткосрочной прибыли; или
3. являются производными инструментами (за исключением производного инструмента, представляющего собой договор финансовой гарантии или определенного по усмотрению организации в качестве инструмента хеджирования и являющегося эффективным в этом качестве).

*Покупка или продажа на стандартных условиях -* покупка или продажа финансового актива в рамках договора, по условиям которого требуется поставка актива в пределах срока, установленного правилами или соглашениями, принятыми на соответствующем рынке.

*Прибыль или убыток от модификации -* сумма, возникающая при корректировке валовой балансовой стоимости финансового актива с целью отражения предусмотренных договором денежных потоков, которые были пересмотрены по согласованию сторон или модифицированы. При оценке ожидаемых денежных потоков по финансовому активу организация должна принимать во внимание все договорные условия этого финансового актива (например, опцион на досрочное погашение, колл-опцион и аналогичные опционы), однако не принимать в расчет ожидаемые кредитные убытки, кроме случаев, когда данный финансовый актив является приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активом, и в таком случае организация должна также принять в расчет первоначальные ожидаемые кредитные убытки, с учетом которых была рассчитана первоначальная эффективная процентная ставка, скорректированная с учетом кредитного риска.

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

*Прогнозируемая операция -* ожидаемая, но еще не оформленная договором будущая операция.

*Производный инструмент -* финансовый инструмент или какой-либо иной договор, находящийся в сфере применения настоящего стандарта и обладающий всеми тремя следующими характеристиками:

1. его стоимость меняется в результате изменения определенной процентной ставки, цены финансового инструмента, цены товара, валютного курса, индекса цен или ставок, кредитного рейтинга или кредитного индекса, или иной переменной (иногда называемой «базовой»), при условии, что указанная переменная – если это нефинансовая переменная – не является специфичной для какой-либо из сторон по договору;
2. для его приобретения не требуется первоначальная чистая инвестиция или требуется сравнительно небольшая первоначальная чистая инвестиция по сравнению с другими видами договоров, которые, согласно ожиданиям, реагировали бы аналогичным образом на изменения рыночных факторов;
3. расчеты по нему будут осуществлены на некоторую дату в будущем.

*Твердое договорное обязательство -* имеющее обязательную силу соглашение об обмене определенным количеством ресурсов по определенной цене на определенную дату или даты в будущем.

*Эффективная процентная ставка, скорректированная с учетом кредитного риска -* ставка, дисконтирующая расчетные будущие денежные выплаты или поступления на протяжении ожидаемого срока действия финансового актива точно до амортизированной стоимости финансового актива, который является приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активом. При расчете эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска, организация должна оценивать ожидаемые денежные потоки с учетом всех договорных условий финансового инструмента и ожидаемых кредитных убытков. В расчет включаются все вознаграждения и суммы, выплаченные или полученные между сторонами по договору, которые являются неотъемлемой частью эффективной процентной ставки, затраты по сделке и все прочие премии или скидки. Предполагается, что денежные потоки и ожидаемый срок действия группы аналогичных финансовых инструментов могут быть надежно оценены. Однако в тех редких случаях, когда надежная оценка денежных потоков или оставшегося срока действия финансового инструмента (или группы финансовых инструментов) не представляется возможной, организация должна использовать данные по предусмотренным договором денежным потокам на протяжении всего договорного срока действия этого финансового инструмента (или этой группы финансовых инструментов).

### 3-1.2. Признание финансовых активов и обязательств

Компания признает финансовый актив или финансовое обязательство в своем отчете о финансовом положении только тогда, когда она становится стороной договорных условий инструмента.

Признание и прекращение признания покупки или продажи финансовых активов на стандартных условиях осуществляется с использованием учета по дате заключения сделки.

### 3-1.3. Прекращение признания финансовых активов и обязательств

**3-1.3.1. Прекращение признания финансовых активов**

Компания прекращает признание финансового актива только тогда, когда:

1. истекает срок действия договорных прав на потоки денежных средств от этого финансового актива, или
2. он передает финансовый актив и при этом передача удовлетворяет требованиям прекращения признания в соответствии с настоящей учетной политикой.

Компания передает финансовый актив только тогда, когда:

1. он передает договорные права на получение потоков  **денежных средств** от этого финансового актива; или
2. сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива, но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или более получателям по соответствующему соглашению.

Если Компания сохраняет договорные права на получение потоков денежных средств от финансового актива («первоначального актива»), но принимает на себя договорное обязательство выплатить эти денежные средства одному или более предприятиям («конечным получателям»), Компания рассматривает данную операцию как передачу финансового актива только тогда, когда выполняются все три следующих условия.

1. Компания не имеет обязательства выплатить суммы конечным получателям, если он не получит эквивалентные суммы по первоначальному активу. Выдача Компанией краткосрочных авансов с правом полного возмещения выданной суммы плюс начисленные проценты по рыночной ставке, не нарушает это условие.
2. Условиями договора по передаче денежных средств Компанию запрещается продавать или отдавать в залог первоначальный актив, за исключением передачи его конечным получателем в качестве обеспечения обязательства выплатить им денежные средства.
3. У Компании есть обязательство перечислять денежные средства, собираемые от имени конечных получателей, без существенных задержек. Кроме того, у Компании нет права реинвестировать такие денежные средства, за исключением инвестиций в денежные средства или эквиваленты денежных средств (как определено в МСФО (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»), в течение короткого периода проведения расчетов от даты получения денежных средств до даты требуемого перечисления их конечным получателям, при этом проценты, заработанные от такой инвестиции, передаются конечным получателям.

Когда Компания передает финансовый актив, ей следует оценить степень, в которой она сохраняет риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом. В этом случае:

* 1. если Компания передает практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то она должна прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, которые были созданы или сохранены при передаче;
  2. если Компания сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то она должна продолжать признавать финансовый актив;
  3. если Компания не передает и не сохраняет практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, то она должна определить, сохранила ли она контроль над финансовым активом. В этом случае:

если Компания не сохранила контроль, то она должна прекратить признание финансового актива и признать отдельно в качестве активов или обязательств те права и обязательства, которые были созданы или сохранены при передаче.

если Компания сохранила контроль, то она должна продолжать признание финансового актива в той степени, в которой он продолжает участвовать в финансовом активе.

Передача рисков и вознаграждений оценивается путем сравнения риска изменения сумм и сроков чистых денежных потоков от переданного актива, которому подвержена Компания до и после ее передачи. Компания сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, если риск изменения приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств от финансового актива, которому подвергается Компания, существенно не меняется в результате передачи (например, в связи с тем, что он продал финансовый актив по договору с условием обратной покупки по фиксированной цене или по цене продажи плюс доход кредитора). Компания передала практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, если риск этих изменений более не является значительным по отношению к общим возможным изменениям приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств, связанных с финансовым активом (например, в связи с тем, что Компания продала финансовый актив на условии возможности его выкупить обратно только по справедливой стоимости на момент обратной покупки или передал полностью пропорциональную долю потоков денежных средств от большего финансового актива по такому соглашению, как участие в займе, которое отвечает условиям КУП).

Во многих случаях бывает очевидным, что Компания передала либо сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные с владением финансовым активом, и нет необходимости в выполнении каких-либо расчетов. В других случаях необходимо рассчитать и сравнить риски Компании, связанные с изменением приведенной стоимости будущих чистых потоков денежных средств до и после передачи. Расчет и сравнение делаются с использованием в качестве ставки дисконтирования соответствующей текущей рыночной процентной ставки. Во внимание принимаются все обоснованно возможные изменения чистых потоков денежных средств, при этом большее значение придается тем результатам, вероятность возникновения которых выше.

Сохранение Компанией контроля над переданным активом зависит от возможности принимающей стороны продать актив. Если у принимающей стороны есть практическая возможность продать весь актив несвязанной третьей стороне, и при этом принимающая сторона может использовать такую возможность в одностороннем порядке, без необходимости налагать дополнительные ограничения на такую передачу, то Компания не сохранила контроль. Во всех других случаях Компания сохраняет контроль.

**Передачи, удовлетворяющие требованиям для прекращения признания**

Если Компания передает финансовый актив в полном объеме таким образом, что передача удовлетворяет требованиям для прекращения признания, и сохраняет право обслуживать финансовый актив за вознаграждение, то он должен признать актив или обязательство по такому контракту на обслуживание. Если ожидается, что подлежащее получению вознаграждение не компенсирует Компанию осуществление обслуживания в достаточной мере, то должно быть признано обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости. Если ожидается, что подлежащее получению вознаграждение будет более чем достаточной компенсацией за обслуживание, должен быть признан актив по обслуживанию, представленный правом на осуществление обслуживания, в размере, определенном на основе распределения балансовой стоимости большего финансового актива.

Если в результате передачи признание финансового актива прекращено в полном объеме, но передача приводит к появлению у Компании нового финансового актива или принятию нового финансового обязательства, или обязательства по обслуживанию, то Компания должна признать новый финансовый актив, финансовое обязательство или обязательство по обслуживанию по справедливой стоимости.

При прекращении признания финансового актива в полном объеме разница между:

1. балансовой стоимостью (оцененной на дату прекращения признания) и
2. суммой полученного возмещения (включая новый полученный актив за вычетом нового принятого обязательства)

должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Если переданный актив является частью большего финансового актива (например, когда передаются потоки денежных средств от процентов, являющиеся частью долгового инструмента, и эта переданная часть удовлетворяет требованиям для прекращения признания в полном объеме, то предшествующая балансовая стоимость большего финансового актива должна быть распределена между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Для этой цели сохраняемый актив по обслуживанию должен быть отражен в учете как часть, признание которой продолжается. Разница между:

1. балансовой стоимостью (оцененной на дату прекращения признания), отнесенной на часть, признание которой прекращено, и
2. суммой возмещения, полученного за часть, признание которой прекращено (включая новый полученный актив за вычетом нового принятого обязательства)

должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Если Компания распределяет предыдущую балансовую стоимость большего финансового актива между частью, признание которой продолжается, и частью, признание которой прекращено, то должна быть определена справедливая стоимость той части, признание которой продолжается. Если у Компании имеется опыт продажи частей активов, аналогичных части, признание которой продолжается, или существуют другие рыночные операции для подобных частей активов, то последние цены фактических операций обеспечивают наилучшую оценку справедливой стоимости этой части актива. Если не существует котируемой цены или недавних рыночных операций, которые могли бы служить основанием для определения справедливой стоимости части актива, признание которой продолжается, наилучшей оценкой является разница между справедливой стоимостью большего финансового актива в целом и возмещением, полученным от принимающей стороны за часть актива, признание которой прекращено.

**Передачи, не удовлетворяющие требованиям для прекращения признания**

Если передача не приводит к прекращению признания, потому что Компания сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные с владением переданным активом, то Компания должна продолжать признавать переданный актив в полном объеме и должен признать финансовое обязательство в отношении полученного возмещения. В последующие периоды Компания должна признавать все доходы от переданного актива и все расходы, понесенные по финансовому обязательству.

**Продолжающееся участие в переданных активах**

Если Копания ни передала, ни сохранила практически все риски и вознаграждения, связанные со владением переданным активом, и сохранила контроль над переданным активом, то Компания продолжает признавать переданный актив в той степени, в какой продолжается его участие в данном активе. Степень продолжающегося участия является степенью, в которой Компания подвержена риску изменения стоимости переданного актива. Например:

* 1. Если продолжающееся участие Компании принимает форму гарантии по переданному активу, то степень продолжающегося участия является наименьшей величиной из (а) величины актива и (б) максимальной суммы полученного возмещения, которую Компания может быть обязана вернуть («сумма гарантии»).
  2. Если продолжающееся участие принимает форму выпущенного или купленного опциона (или того и другого вместе) на переданный актив, то степень продолжающегося участия является величиной переданного актива, который Компания может выкупить. Однако в случае выписанного опциона на продажу актива, оцениваемого по справедливой стоимости, степень продолжающегося участия Компании ограничена наименьшей величиной из справедливой стоимости переданного актива и цены исполнения опциона.
  3. Если продолжающееся участие Компании принимает форму опциона, расчет по которому производится денежными средствами, или аналогичных резервов по переданному активу, то степень продолжающегося участия оценивается таким же образом, как и по опциону, расчет по которому ведется не денежными средствами, как изложено в пункте 2) выше.

Если Компания продолжает признавать актив в той степени, в которой он продолжает участвовать в нем, то Компания также признает связанное обязательство. Несмотря на другие требования настоящего стандарта, касающиеся оценки, переданный актив и связанное обязательство оцениваются на основе, отражающей права и обязательства, которые сохранила Компания. Связанное обязательство оценивается таким образом, что чистая балансовая стоимость переданного актива и связанного обязательства является:

1. амортизированной стоимостью прав и обязательств, сохраненных Компанией, если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости; или
2. равной справедливой стоимости сохраненных Компанией прав и обязательств, оцениваемых на самостоятельной основе, если переданный актив оценивается по справедливой стоимости.

Компания должна продолжать признавать любой доход, возникающий от переданного актива, в той степени, в которой он продолжает участвовать в нем, и должен признавать расходы, понесенные по связанному обязательству.

В целях последующей оценки признанные изменения в справедливой стоимости переданного актива и связанного обязательства учитываются последовательно и не должны взаимозачитываться.

Если Компания продолжает участвовать только в части финансового актива (например, когда она сохраняет право обратной покупки части переданного актива или сохраняет остаточную долю в этом активе, которая не приводит к сохранению практически всех рисков и вознаграждений, связанных с владением активом, и при этом Компания сохраняет контроль), то Компания распределяет предыдущую балансовую стоимость финансового актива между частью, которую она продолжает признавать в результате своего продолжающегося участия, и частью, признание которой прекращено, основываясь на относительной справедливой стоимости этих частей на дату передачи. Разница между:

* + - 1. балансовой стоимостью (оцененной на дату прекращения признания), отнесенной на часть, которая более не признается, и
      2. суммой возмещения, полученного за часть, признание которой прекращено,

должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Если переданный актив оценивается по амортизированной стоимости, то возможность, классифицировать финансовое обязательство как учитываемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, не распространяется на связанное обязательство.

**Все передачи**

Если продолжается признание переданного актива, то актив и связанное обязательство не должны взаимозачитываться. Аналогичным образом, Компания не должна взаимозачитывать доходы, возникающие от переданного актива, с расходами, понесенными по связанному обязательству.

Если передающая сторона предоставляет неденежное обеспечение (такое, как долговой или долевой инструмент) принимающей стороне, то учет этого обеспечения передающей и получающей сторонами зависит от того, имеет ли получающая сторона право продать или перезаложить это обеспечение, и от того, выполнила передающая сторона свои обязательства или нет. Передающая и принимающая стороны должны отражать в учете такое обеспечение следующим образом:

* 1. Если получающая сторона имеет право, согласно договору или общепринятой практике, продать или перезаложить это обеспечение, то передающая сторона должна переклассифицировать такой актив в своем отчете о финансовом положении (например, в качестве заемного актива, отданного в залог долевого инструмента или дебиторской задолженности по обратной покупке) отдельно от других активов.
  2. Если принимающая сторона продает обеспечение, переданное ей в залог, то она должна признавать поступления от продажи и обязательство вернуть это обеспечение, оцененное по справедливой стоимости.
  3. Если передающая сторона не выполняет условия договора и не имеет права получить обратно такое обеспечение, то она должна прекратить признание этого обеспечения, а принимающая сторона должна признать это обеспечение в качестве своего актива, первоначально оцененного по справедливой стоимости, или, если она уже продала это обеспечение, то прекратить признание своего обязательства по возврату этого обеспечения.
  4. за исключением случаев, предусмотренных в пункте (3), передающая сторона должна продолжать учитывать это обеспечение как свой актив, а принимающая сторона не должна учитывать это обеспечение как актив.

На блок-схеме ниже схематично представлены критерии прекращения признания:

****

**3-1.3.2. Прекращение признания финансовых обязательств**

Компания исключает финансовое обязательство (или часть финансового обязательства) из отчета о финансовом положении только тогда, когда оно погашено, то есть когда указанное в договоре обязательство исполнено, или аннулировано, или срок его действия истек.

Обмен между существующими заемщиком и кредитором долговыми инструментами, условия которых существенно различаются, должен отражаться в учете как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства. Аналогичным образом, значительное изменение условий существующего финансового обязательства или его части (независимо от того, связано это изменение с финансовыми трудностями должника или нет) следует учитывать как погашение первоначального финансового обязательства и признание нового финансового обязательства.

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

При выкупе части финансового обязательства Компания распределяет прежнюю балансовую стоимость данного финансового обязательства между той частью, которая продолжает признаваться, и частью, признание которой прекращено, исходя из относительных величин справедливой стоимости этих частей на дату выкупа. Разница между балансовой стоимостью, распределенной на часть, признание которой прекращено, и суммой возмещения (включая переданные неденежные активы или принятые обязательства), выплаченной за часть, признание которой прекращено, должна быть признана в составе прибыли или убытка.

### 3-1.4. Классификация финансовых активов и обязательств

МСФО (IFRS) 9 заменяет четыре категории финансовых активов, которые были в МСБУ (IAS) 39, следующими категориями:

* 1. Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости;
  2. Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
  3. Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

Для финансовых обязательств категории остаются прежними: по справедливой стоимости и по амортизированной стоимости.

**3-1.4.1. Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости.**

Финансовый актив учитывается по амортизированной стоимости, если соблюдены два критерия:

* + - 1. Целью бизнес-модели является удерживание финансового актива для получения всех договорных денежных потоков; и
      2. Договорные потоки денег представлены только платежами по процентному вознаграждению и основному долгу. Вознаграждение представляет собой плату за временную стоимость денег и кредитный риск, связанный с основным долгом к погашению в определенный период времени.

Если хотя бы один из вышеуказанных критериев не соблюден, финансовый актив измеряется по справедливой стоимости.

Если оба условия соблюдены, Компания имеет право классифицировать финансовый актив в категорию учитываемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если такая классификация снижает или устраняет учетное несоответствие.

**3-1.4.2. Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.**

Финансовые активы Компании, не учитываемые по амортизированной стоимости, учитываются по справедливой стоимости.

Финансовый актив учитывается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, если соблюдены два критерия:

1. Целью бизнес-модели является удерживание финансового актива как для получения всех договорных денежных потоков, так и путем продажи финансового актива; и
2. Договорные потоки денег представлены только платежами по процентному вознаграждению и основному долгу. Вознаграждение представляет собой плату за временную стоимость денег и кредитный риск, связанный с основным долгом к погашению в определенный период времени.

**3-1.4.3. Финансовые активы, учитываемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.**

Компания учитывает финансовые активы по справедливой стоимости через прибыль или убыток, за исключением случаев, когда они отражаются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

При первоначальном признании Компания может принять не подлежащее отмене решение представлять в составе прочего совокупного дохода последующие изменения справедливой стоимости инвестиции в долевой инструмент, не предназначенный для торговли и не являющийся условным вознаграждением, признанным приобретателем в рамках сделки по объединению бизнеса, в отношении которого применяются положения раздела 5 «Учет объединения бизнесов» главы **1** КУП**.** Дивиденды, полученные от такой инвестиции, Компания признает в составе прибыли или убытка.

**3-1.4.4. Финансовые обязательства.**

Компания классифицирует все финансовые обязательства как оцениваемые впоследствии по амортизированной стоимости с использованием метода эффективной ставки процента, за исключением:

1. финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в прибылях или убытках. Такие обязательства, включая производные инструменты, которые являются обязательствами, впоследствии оцениваются по справедливой стоимости;
2. финансовых обязательств, которые возникают в том случае, когда передача финансового актива не удовлетворяет требованиям для прекращения признания или когда применяется принцип продолжающегося участия;
3. договоров финансовой гарантии. После первоначального признания эмитент такого договора, впоследствии оценивает такой договор по наибольшей величине из:

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

первоначально признанной суммы за вычетом, в случае необходимости, накопленного дохода, признанного в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» или МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», начиная с даты его вступления в силу.

1. обязательства по предоставлению займа по процентной ставке ниже рыночной. После первоначального признания эмитент такого обязательства впоследствии оценивает его по наибольшей величине из:

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

первоначально признанной суммы за вычетом, в случае необходимости, накопленного дохода, признанного в соответствии с МСФО (IAS) 18 «Выручка» или МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями», начиная с даты его вступления в силу.

1. условного вознаграждения, признанного Компанией при объединении бизнеса согласно разделу 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП. Такое условное вознаграждение оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

При первоначальном признании Компания может безотзывно классифицировать финансовое обязательство как оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, если это разрешено в соответствии с настоящей учетной политикой или обеспечивает представление более релевантной информации, поскольку либо:

1. устраняет или значительно сокращает учетное несоответствие, которое в противном случае возникло бы при оценке активов или обязательств или признании связанной с ними прибыли и убытка с использованием различных основ; либо
2. управление группой финансовых обязательств или группой финансовых активов и финансовых обязательств и оценка относящихся к такой группе результатов осуществляются на основе справедливой стоимости в соответствии с задокументированной стратегией управления рисками или инвестиционной стратегией, а ключевым членам руководящего персонала Компании (в соответствии с определением, изложенным в МСФО (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» (в редакции 2003 г.)), например, совету директоров и генеральному директору, предоставляется внутренняя информация о такой группе, сформированная на той же основе.

**3-1.4.5. Гибридные договоры, которые включают основной договор, не являющийся активом**

Если гибридный договор включает основной договор, который не является активом (в контексте МСФО (IFRS) 9), то встроенный производный инструмент должен быть отделен от основного договора и отражен в учете как производный инструмент если, и только если:

1. экономические характеристики и риски встроенного производного инструмента не имеют тесной связи с экономическими характеристиками и рисками основного договора;
2. независимый инструмент, предусматривающий условия, аналогичные условиям встроенного производного инструмента, подпадает под определение производного инструмента; и
3. гибридный договор не оценивается по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка (т.е. производный инструмент, встроенный в финансовый актив или финансовое обязательство, оцениваемые по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, не является независимым).

Если договор содержит один или более встроенных производных инструментов и основной договор не является активом, попадающим в сферу действия МСФО (IFRS) 9, Компания может классифицировать весь гибридный договор как оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка, за исключением следующих случаев:

1. встроенный производный инструмент (инструменты) не вызывает значительного изменения потоков денежных средств по сравнению с теми, которые в противном случае потребовались бы согласно договору; или
2. даже без проведения глубокого анализа или при полном отказе от анализа в случае первоначального рассмотрения аналогичного гибридного инструмента очевидно, что нельзя отделять встроенный производный инструмент (инструменты), например, встроенный в заем опцион на досрочное погашение, который позволяет держателю осуществлять досрочный возврат займа приблизительно по его амортизированной стоимости.

Если Компания должна отделить встроенный производный инструмент от основного договора, однако не в состоянии отдельно оценить встроенный производный инструмент при приобретении или на конец последующего отчетного периода, он должен классифицировать весь гибридный договор как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка».

Если Компания не может достоверно определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента, исходя из его условий, то справедливая стоимость встроенного производного инструмента – это разница между справедливой стоимостью гибридного договора и справедливой стоимостью основного договора, если они могут быть определены (в соответствии с МСФО (IFRS) 9). Если Компания не может определить справедливую стоимость встроенного производного инструмента с использованием указанного метода, то гибридный контракт классифицируется как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»

### 3-1.5. Реклассификация финансовых активов и обязательств.

Реклассификация должна быть существенна для операций Компании и доказуема внешним сторонам. Любая реклассификация должна учитываться перспективно.

**3-1.5.1. Реклассификация финансовых активов**

Компания должна реклассифицировать финансовые активы только тогда, когда меняется бизнес-модель, используемая для управления финансовыми активами. Изменения в бизнес-модель не могут и не должны быть частыми.

Компания осуществляет реклассификацию *перспективно с даты реклассификации*. Ранее признанные прибыли, убытки (включая прибыли или убытки от обесценения) или проценты, не пересчитываются.

Финансовый актив измеряется по справедливой стоимости на дату реклассификации актива из категории по амортизированной стоимости в категорию учитываемых по справедливой стоимости, данная стоимость будет новой текущей стоимостью. Любая разница между предыдущей текущей стоимостью и справедливой стоимостью должна быть представлена:

1. в прибылях и убытках при реклассификации в категорию финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток; или
2. в составе прочего совокупного дохода при реклассификации в категорию финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход.

На дату реклассификации финансового актива из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток в категорию оцениваемых по амортизированной стоимости, его справедливая стоимость на дату реклассификации становится новой текущей стоимостью.

На дату реклассификации финансового актива из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в категорию оцениваемых по амортизированной стоимости, его справедливая стоимость на дату реклассификации становится новой текущей стоимостью. Накопленная величина прибыли или убытка, ранее признанная в составе прочего совокупного дохода, исключается из собственного капитала и корректируется против справедливой стоимости актива на дату реклассификации. В результате финансовый актив оценивается на дату реклассификации, как если бы он всегда оценивался по амортизированной стоимости. Эффективная процентная ставка и оценка ожидаемых кредитных убытков не корректируются в результате реклассификации.

При реклассификации финансовых активов между категориями оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток и оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, финансовые активы продолжают оцениваться по справедливой стоимости. Однако, при реклассификации из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, накопленные прибыль или убыток, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, реклассифицируются из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» на дату реклассификации.

Примерами изменения в бизнес-модели, которая потребует реклассификации, являются:

1. Компания имеет портфель коммерческих ссуд, предназначенный для продажи в краткосрочной перспективе. Однако в дальнейшем, Компания приобрела компанию, бизнес-моделью которой является удерживание коммерческих ссуд для сбора договорных денежных потоков, оба портфеля управляются вместе для сбора денежных потоков;
2. Компания принимает решение направление бизнеса в виде предоставление ссуд и активно проводит маркетинг с целью продажи портфеля ссуд.

Ниже представлены примеры, когда бизнес-модель не меняется и соответственно реклассификация не производится:

1. изменение в намерениях в отношении определенных финансовых активов;
2. временное исчезновение определенного рынка для финансовых активов;
3. передача финансовых активов между подразделениями Компании с разными бизнес-моделями.

**3-1.5.2. Реклассификация финансовых обязательств**

Компания не реклассифицирует финансовые обязательства.

### 3-1.6. Первоначальная оценка финансовых активов и обязательств

За исключением торговой дебиторской задолженности, все финансовые активы и обязательства первоначально признаются по справедливой стоимости, плюс, в случае финансовых активов и обязательств, которые учитываются не по справедливой стоимости через прибыли или убытки, затраты по сделке, которые прямо относятся к приобретению финансового актива или выпуску финансового обязательства.

Наилучшим подтверждением справедливой стоимости финансового инструмента при первоначальном признании является цена сделки. Если справедливая стоимость сделки отличается от цены сделки, Компания должна учитывать этот инструмент следующим образом:

1. по справедливой стоимости, подтвержденной котируемой ценой на идентичный актив или обязательство на открытом рынке (исходные данные 1 Уровня), или основанной на модели оценки с использованием данных наблюдаемого рынка. Компания должна признавать разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки в составе прибыли или убытка;
2. во всех остальных случаях в сумме оценки справедливой стоимости, скорректированной, чтобы отсрочить разницу между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой сделки. Компания должна признавать эту отложенную разницу как прибыль или убыток только в той мере, в которой она возникает в результате изменения фактора (в том числе временного), который участники рынка учитывали бы при установлении цена актива или обязательства.

Торговая дебиторская задолженность, которая не содержит значительного компонента финансирования, признается по цене сделки согласно определению этого термина в МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

### 3-1.7. Последующая оценка финансовых активов и обязательств

**3-1.7.1.1. Последующая оценка финансовых активов**

В последующем финансовые активы оцениваются по амортизированной или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход или через прибыль или убыток, основываясь на бизнес-модели Компании по управлению финансовыми активами. Бизнес-модель определяется руководством Компании.

Компания применяет суждение при определении того, на каком уровне применяется бизнес-модель. Определение происходит на основании того, как руководство управляет бизнесом, и не производится по каждому финансовому активу в отдельности. Таким образом, бизнес-модель Компании не является выбором и не зависит от намерения руководства в отношении отдельного актива; бизнес-модель является следствием того факта, как Компания управляется и как информация представляется руководству.

Далее перечисляются индикаторы, которые помогают руководству Компании в оценке бизнес-модели в отношении конкретных портфелей Компании:

1. назначение портфеля, оцениваемого руководством (например, портфель предназначен для того, чтобы собирать денежные потоки, либо для максимизации инвестиционного дохода, либо для удовлетворения требований ликвидности и т.д.);
2. состав портфеля и его соответствие с утвержденными целями;
3. мандат, переданный менеджерам портфеля (например, насколько широк спектр инвестиций, какие ограничения по продажам и т.д.);
4. метрика, применяемая для измерения и отчетности по эффективности портфеля (например, является ли справедливая стоимость важным KPI и т.д.);
5. методология, принятая для вознаграждения управляющего портфелем (например, управляющий вознаграждается исходя из реализованных или нереализованных прибылей или убытков и т.д.);
6. масштабы и причины продаж активов в портфеле.

Далее приведены примеры того, какие продажи до срока погашения не будут несоответствующими бизнес-модели удерживания финансовых активов для сбора договорных денежных потоков:

1. Компания может продать финансовый актив, если он более не соответствует инвестиционной политике, потому что его кредитный рейтинг понизился ниже уровня разрешенного политикой;
2. когда Компания нуждается в финансировании капитальных затрат;
3. продажа так близка к сроку погашения или дате досрочного погашения, что изменения в рыночных ставках процента не могли бы оказать существенного эффекта на справедливую стоимость финансового актива;
4. продажа осуществлена в ответ на изменение в налоговом законодательстве, которое существенно влияет на налоговый статус финансового актива или существенные изменения в регуляторных требованиях, таких как требования по поддержанию регуляторного капитала, которые существенно влияют на актив;
5. продажа осуществлена в ответ на существенную внутреннюю реструктуризацию или бизнес-объединение;
6. продажа осуществлена во исполнение кризисного плана по поддержанию ликвидности;
7. кроме прочего, продажа осуществлена вследствие изолированного события вне контроля Компании, которое является неповторяющимся и не могло быть разумно предвидено Компанией.

Однако, если осуществлено более чем нечастое количество продаж из портфеля, руководство должно оценить согласуются ли такие продажи с целью сбора договорных денежных потоков. При определении понятия «нечастое» руководство должно применять суждение, основываясь на фактах и обстоятельствах такой оценки.

Другим условием, необходимым для признания финансового актива по амортизированной стоимости, является то, что контрактные условия финансового актива, приводят к появлению в определенные даты денежных потоков, которые являются «исключительно платежами основного долга и вознаграждения на основной долг к погашению». Вознаграждение определяется как плата за временную стоимость денег и кредитный риск, связанный с основным долгом к погашению в определенный период времени.

Для соответствия данному условию, исключается существование левериджа по договорным денежным потокам. Леверидж увеличивает изменяемость договорных денежных потоков, в результате чего, они не имеют экономической характеристики процентного вознаграждения. В качестве левериджа рассматривается любой коэффициент более единицы.

Однако, в отличие от левериджа некоторые договорные условия не приведут к нарушению теста на наличие «исключительно платежей основного долга и процентного вознаграждения». Например, договорные условия, которые разрешают эмитенту предоплачивать долговой инструмент, или разрешают держателю требовать досрочного погашения долгового инструмента, приводят к тому, что договорные денежные потоки являются «исключительно платежами основного долга или процентного вознаграждения», при удовлетворении следующих условий:

1. предоплата, по сути, представляет невыплаченные суммы основного долга или процентного вознаграждения по основному долгу к погашению (который может включать разумную дополнительную оплату за досрочное прекращение договора);
2. суммы предоплаты не зависят от будущих событий (кроме, защиты держателя от ухудшения кредитного рейтинга эмитента, или изменений в руководстве эмитента или от изменений в налоговом законодательстве).

Контрактные условия, которые разрешают держателю продлевать договорный срок долгового инструмента, также являются «платежами исключительно основного долга и процентного вознаграждения», при условии, что в течение периода продления, контрактные денежные потоки являются платежами исключительно основного долга и процентного вознаграждения (например, процентное вознаграждение в данном случае не увеличивается в размере коэффициента левериджа к ставке LIBOR) и условия не зависят от будущих событий.

Далее приведены примеры, договорных обязательств, которые не являются платежами «исключительно основного долга и процентного вознаграждения»:

1. облигации, где суммы процентного вознаграждения находятся в обратной зависимости от рыночных ставок вознаграждения (перевернутое обязательство с плавающей ставкой);
2. привязка к индексу долевых инструментов, чистой прибыли должника или другим нефинансовым переменным;
3. отсрочка процентных платежей, при которой, дополнительные процентные платежи не начисляются на эти отсроченные платежи;
4. ссуда с переменной ставкой, по которой на каждую дату установления ставки, должник может выбрать оплату по одномесячному LIBOR за трехмесячный период и одномесячный LIBOR не переустанавливается каждый месяц;
5. конвертируемая ценная бумага.

В случае если какая-либо черта договорных денежных потоков не истинна, она не влияет на классификацию финансовых активов. В данном контексте, «не истинна» означает, появление события, которое чрезвычайно редко, весьма необычно и очень маловероятно.

**3-1.7.1.2. Модификация предусмотренных договором денежных потоков**

Если условия предусмотренных договором денежных потоков по финансовому активу пересматриваются по согласованию сторон или модифицируются другим образом, и пересмотр или модификация не приводят к прекращению признания данного финансового актива, Компания пересчитывает валовую балансовую стоимость финансового актива и признает прибыль или убыток от модификации в составе прибыли или убытка. Валовая балансовая стоимость пересчитывается как приведенная стоимость пересмотренных или модифицированных денежных потоков, предусмотренных договором с применением:

1. первоначальной эффективной процентной ставки данного финансового актива;
2. первоначальной эффективной процентной ставки, скорректированной с учетом кредитного риска, для приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов;
3. пересмотренной эффективной процентной ставки на дату начала амортизации корректировки балансовой стоимости финансового инструмента, оцениваемого по амортизированной стоимости и являющегося объектом хеджирования справедливой стоимости.

Понесенные затраты и уплаченные комиссионные корректируют балансовую стоимость финансового актива и амортизируются на протяжении оставшегося срока действия модифицированного финансового актива.

**3-1.7.1.3. Списание финансового актива**

Компания напрямую уменьшает балансовую стоимость финансового актива, если отсутствуют обоснованные ожидания относительно возмещения финансового актива в полном объеме или его части. Списание представляет собой событие, приводящее к прекращению признания финансового актива.

**3-1.7.2. Обесценение финансовых активов**

**3-1.7.2.1. Признание ожидаемых кредитных убытков**

Компания признает *оценочный резерв под ожидаемые кредитные убытки* по финансовым активам, оцениваемым по амортизированной стоимости и по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в сумме, равной *ожидаемым кредитным убыткам за весь срок*, если кредитный убыток с момента первоначального признания значительно увеличился. Компания не уменьшает балансовую стоимость финансового актива, оцениваемого по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, а признает оценочный резерв в составе прочего совокупного дохода.

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

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

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

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

1. приобретенных или созданных кредитно-обесцененных финансовых активов;
2. торговой дебиторской задолженности или активов по договору, возникающих вследствие операций, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»; и
3. дебиторской задолженности по аренде.

По финансовым активам, указанным в пунктах (1) – (3), Компания оценивает резерв под убытки в сумме ожидаемых кредитных убытков за весь срок.

Если в предыдущем отчетном периоде Компания оценила оценочный резерв под убытки по финансовому инструменту в сумме, равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок, но по состоянию на текущую отчетную дату определяет, что значительное увеличение кредитного риска отсутствует, то на текущую отчетную дату Компания должна оценить оценочный резерв в сумме, равной 12-месячным ожидаемым кредитным убыткам.

Компания признает в качестве прибыли или убытка от обесценения сумму, необходимую для корректировки оценочного резерва под убытки до суммы ожидаемых кредитных убытков по состоянию на отчетную дату.

По приобретенным или созданным кредитно-обесцененным финансовым активам Компания признает благоприятные изменения ожидаемых кредитных убытков за весь срок в качестве восстановления убытка от обесценения, даже если ожидаемые кредитные убытки за весь срок меньше величины ожидаемых кредитных убытков, которые были включены в расчетные денежные потоки при первоначальном признании.

**3-1.7.2.2. Оценка ожидаемых кредитных убытков**

Компания оценивает ожидаемые кредитные убытки по финансовому инструменту способом, который отражает:

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

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

По финансовым инструментам, включающим как займ, так и неиспользованный компонент обязательства по предоставлению займов, предусмотренная договором возможность Компании требовать погашения займа и аннулировать неиспользованный компонент обязательства по предоставлению займов не ограничивает подверженность Компании риску кредитных убытков договорным сроком подачи уведомления. По таким финансовым инструментам Компания оценивает кредитные убытки за весь период подверженности кредитному риску, и ожидаемые кредитные убытки не будут уменьшаться в результате деятельности Компании по управлению кредитными рисками, даже если такой период превосходит максимальный период по договору.

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

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

1. вид инструмента;
2. рейтинги кредитного риска;
3. дата первоначального признания;
4. оставшийся срок до погашения;
5. отрасль;
6. географическое местоположение заемщика.

**3-1.7.3. Последующая оценка финансовых обязательств**

Последующая оценка финансовых обязательств осуществляется в зависимости от их категорий, соответствии с подразделом 3-1.4.4 «Финансовые обязательства» главы 2 КУП.

Существующий учет в соответствии с МСФО (IAS) 39 для встроенных производных инструментов сохраняет свою силу. Компания по-прежнему отделяет производные инструменты, встроенные в финансовые обязательства, когда они не связаны тесно с основным договором. Отделенный производный финансовый инструмент оценивается по справедливой стоимости, а оставшееся обязательство оценивается по амортизированной стоимости.

Для финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, изменения в справедливой стоимости, относящиеся к собственному кредитному риску, отражаются отдельно в прочем совокупном доходе. Таким образом, составляющие части изменения в справедливой стоимости представляются в разных частях отчета о совокупной прибыли; изменения в собственном кредитном риске представляются в составе прочего совокупного дохода и все другие изменения в справедливой стоимости представляются в отчете о прибылях и убытках.

Суммы, относящиеся к собственному кредитному риску, не переносятся в отчет о прибылях и убытках, даже когда Компания прекратила признание финансового обязательства и суммы прибылей и убытков реализованы. Компания переносит реализованные убытки и прибыли в составе капитала из статьи прочего совокупного дохода в статью нераспределенный чистый доход прошлых лет.

Данный порядок применяется ко всем финансовым обязательствам, оцениваемым по справедливой стоимости через прибыль или убыток, за исключением случаев, когда он приводит к увеличению влияния на прибыль или убыток вследствие учетного несоответствия. Учетное несоответствие возникает, если представление эффекта от изменений в кредитном риске по обязательству в составе прочего совокупного дохода приведет к большему изменению прибыли или убытка, чем в случае представления указанных сумм в составе прибыли или убытка. В этих случаях Компания должна представлять все прибыли или убытки от такого обязательства (в том числе эффект от изменения кредитного риска) в составе прибыли или убытка.

Несмотря на требования, изложенные выше, Компания представляет в составе прибыли или убытка все прибыли или убытки по обязательствам по предоставлению займов и договорам финансовых гарантий, которые классифицированы как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

### 3-1.8. Учет хеджирования

Цель учета хеджирования – отразить в финансовой отчетности Компании результаты ее деятельности по управлению рисками, предусматривающей использование финансовых инструментов для управления позициями по определенным рискам, которые могли бы повлиять на прибыль или убыток (либо прочий совокупный доход, если это инвестиции в долевые инструменты, применительно к которым Компания решила представлять изменения справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода).

### 3-1.8.1. Инструменты хеджирования

### 3-1.8.1.1. Квалифицируемые инструменты хеджирования

Производный инструмент, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен по усмотрению Компании как инструмент хеджирования, за исключением некоторых выпущенных опционов.

Непроизводный финансовый актив или непроизводное финансовое обязательство, который (которое) оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, может быть определен по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования, если только это не финансовое обязательство, классифицированное как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, применительно к которому сумма изменения его справедливой стоимости в части, обусловленной изменениями кредитного риска по указанному обязательству, представляется в составе прочего совокупного дохода в соответствии с подразделом 3-1.7.3 «Последующая оценка финансовых обязательств» главы 2 КУП.

Применительно к хеджированию валютного риска Компании может определить в качестве инструмента хеджирования компонент непроизводного финансового актива или непроизводного финансового обязательства, связанный с валютным риском, при условии, что данный непроизводный финансовый инструмент не является инвестицией в долевой инструмент, изменения справедливой стоимости которой Компания решила представлять в составе прочего совокупного дохода.

Для целей учета хеджирования только те договоры, которые заключены с внешней по отношению к Компании стороной, могут определяться в качестве инструментов хеджирования.

### 3-1.8.1.2. Определение инструментов хеджирования

Квалифицируемый инструмент хеджирования может определяться по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования только целиком. Единственными допустимыми исключениями являются:

1. разделение стоимости договора опциона на внутреннюю и временнýю стоимости и определение в качестве инструмента хеджирования только изменений внутренней стоимости опциона, но не изменений его временнóй стоимости;
2. разделение стоимости форвардного договора на форвардный элемент и спот-элемент и определение по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования только изменений стоимости спот-элемента форвардного договора, но не изменений стоимости форвардного элемента; аналогичным образом может быть выделен валютный базисный спрэд, чтобы не принимать его в расчет при определении финансового инструмента по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования; и
3. пропорциональная доля всего инструмента хеджирования, например, 50 процентов его номинальной стоимости, может быть определена по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования в отношениях хеджирования. Однако нельзя определять в качестве инструмента хеджирования часть изменения его справедливой стоимости, относящуюся только к части срока, в течение которого данный инструмент хеджирования находится в обращении.

Компания вправе рассматривать в совокупности и объединять для определения по собственному усмотрению в качестве инструмента хеджирования следующие инструменты в любом их сочетании (включая обстоятельства, в которых риск или риски, возникающие по некоторым инструментам хеджирования, компенсируют риски, возникающие по другим инструментам хеджирования):

1. производные инструменты или их пропорциональная доля; и
2. непроизводные инструменты или их пропорциональная доля.

Однако производный инструмент, который объединяет в себе выпущенный опцион и приобретенный опцион (например, процентный коллар), нельзя квалифицировать как инструмент хеджирования, если на дату определения его по усмотрению Компании в качестве такового он, по существу, представляет собой чистый выпущенный опцион (кроме случаев, когда он квалифицируется в качестве инструмента хеджирования по приобретенному опциону). Аналогичным образом, два или более инструментов (или их пропорциональные доли) могут быть вместе определены по усмотрению Компании в качестве инструмента хеджирования только в том случае, если на дату их определения по усмотрению Компании в качестве такового они, рассматриваемые в сочетании, не являются, по существу, чистым выпущенным опционом (кроме случаев, когда он является квалифицируемым инструментом хеджирования по приобретенному опциону).

### 3-1.8.2. Объекты хеджирования

### 3-1.8.2.1. Квалифицируемые объекты хеджирования

Объект хеджирования может представлять собой признанный актив или обязательство, непризнанное твердое договорное обязательство, прогнозируемую операцию либо чистую инвестицию в иностранное подразделение. Объект хеджирования может представлять собой:

1. один объект; либо
2. группу объектов.

Объект хеджирования также может быть компонентом такого объекта или группы объектов.

Объект хеджирования должен поддаваться надежной оценке.

Если объект хеджирования представляет собой прогнозируемую операцию (или ее компонент), то данная операция должна быть высоковероятной.

В качестве объекта хеджирования Компания может определить совокупную позицию по риску, представляющую собой комбинацию из позиции, отвечающей требованиям к объекту хеджирования, и производного инструмента. Это относится и к прогнозируемой операции, ведущей к возникновению совокупной позиции (т. е., ожидаемым будущим операциям, в отношении которых еще не заключено соглашение, которые приведут к возникновению позиции по риску и производного инструмента), если возникновение такой совокупной позиции по риску высоковероятно, и при этом, как только соответствующая операция будет совершена и, следовательно, уже не будет прогнозируемой, данная позиция будет отвечать требованиям к объекту хеджирования.

Для целей учета хеджирования в качестве объектов хеджирования Компания определяет только те активы, обязательства, твердые договорные обязательства либо высоковероятные прогнозируемые операции, которые заключаются с внешней по отношению к Компании стороной. Учет хеджирования может применяться к операциям между дочерними организациями Компании только для целей индивидуальной или отдельной финансовой отчетности указанных дочерних организаций, но не для целей консолидированной финансовой отчетности Компании.

В виде исключения, валютный риск по внутригрупповой монетарной статье (например, кредиторская/дебиторская задолженность между двумя дочерними организациями Компании) может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности Компании, если он приводит к потенциальному возникновению прибылей или убытков вследствие изменения валютных курсов, которые не в полной мере исключаются при консолидации в результате операции между двумя дочерними организациями Компании, имеющими разные функциональные валюты. Кроме того, валютный риск по прогнозируемой внутригрупповой операции, являющейся высоковероятной, может быть квалифицируемым объектом хеджирования в консолидированной финансовой отчетности Компании при условии, что данная операция выражена в валюте, отличной от функциональной валюты дочерней организации Компании, участвующей в данной операции, а валютный риск окажет влияние на консолидированную величину прибыли или убытка.

### 3-1.8.2.2. Определение объектов хеджирования

Компания может определить целиком весь объект или его компонент в качестве объекта хеджирования в рамках отношений хеджирования. В последнем случае Компания может по собственному усмотрению определить в качестве объектов хеджирования только следующие типы компонентов (включая их сочетания):

1. только те изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта, которые обусловлены определенным риском или рисками (рисковый компонент), при условии, что анализ в контексте конкретной структуры рынка показывает, что данный компонент риска является отдельно идентифицируемым и поддается надежной оценке. В качестве компонентов риска Компания может определить только изменения денежных потоков или справедливой стоимости по объекту хеджирования выше или ниже указанного значения цены или иной переменной (односторонний риск);
2. один или более из выбранных денежных потоков, предусмотренных договором;
3. компоненты номинальной стоимости, т. е. определенная часть величины объекта.

**Рисковые компоненты**

Чтобы рисковый компонент можно было по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования, он должен представлять собой отдельно идентифицируемый компонент финансового или нефинансового объекта, а изменения денежных потоков или справедливой стоимости данного объекта, вызванные изменениями данного рискового компонента, должны поддаваться надежной оценке.

При идентификации того, какие рисковые компоненты отвечают критериям для определения их в качестве объекта хеджирования, Компания оценивает такие компоненты в контексте конкретной структуры того рынка, к которому относится данный риск или риски и на котором осуществляется хеджирование. Такое решение требует оценки соответствующих фактов и обстоятельств, которые могут отличаться в зависимости от риска и рынка.

При определении рисковых компонентов по собственному усмотрению в качестве объектов хеджирования Компания принимает во внимание то, указаны ли эти рисковые компоненты в договоре в явной форме (рисковые компоненты, определенные в договоре), или они неявным образом заложены в справедливой стоимости или денежных потоках того объекта, частью которого они являются (рисковые компоненты, не определенные договором). Рисковые компоненты, не определенные договором, могут относиться к объектам, которые не представляют собой договор (например, прогнозируемые операции), или к договорам, в которых такой компонент не указывается в явной форме (например, твердое договорное обязательство, которое предусматривает только единую цену, а не ценовую формулу, в которой используются различные базовые переменные).

Когда рисковый компонент определяется по усмотрению Компании в качестве объекта хеджирования, к нему предъявляются все требования в части учета хеджирования, так же, как и к другим объектам хеджирования, не представляющим собой рисковые компоненты. Например, применяются квалификационные критерии, включая требование о том, чтобы отношения хеджирования были эффективными, а неэффективность хеджирования подлежала оценке и признанию.

Компания также может определить в качестве объекта хеджирования изменения денежных потоков или справедливой стоимости объекта хеджирования только выше или ниже некоторой установленной цены или иной переменной («односторонний риск»). Односторонний риск, связанный с объектом хеджирования, отражает внутренняя стоимость приобретенного опциона, являющегося инструментом хеджирования (при допущении, что он имеет те же основные параметры, что и риск, определенный Компанией для хеджирования), но не временнáя стоимость этого опциона. Например, Компания может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования риск изменения будущих денежных потоков в связи с повышением цены прогнозируемой операции по приобретению товаров. В этом случае в объектом хеджирования будут являться только те денежные убытки, которые являются следствием увеличения указанной цены сверх определенного уровня. Хеджируемый риск не включает в себя временнýю стоимость приобретенного опциона, поскольку временнáя стоимость не является компонентом прогнозируемой операции, который оказывает влияние на прибыль или убыток.

**Компоненты номинальной стоимости**

Существует два типа компонентов номинальной стоимости, которые могут определяться в качестве объекта хеджирования в отношениях хеджирования:

1. компонент, представляющий собой пропорциональную долю целого объекта (например, 50% от величины денежных потоков, предусмотренных договором займа), и
2. компонент-слой.

Компонент-слой может быть выбран из заданной, но открытой совокупности объектов, или из заданной номинальной стоимости. Примеры компонентов-слоев включают следующие:

часть денежного объема операции, например, следующие 10 денежных единиц потока денежных средств от продаж, выраженных в иностранной валюте, после первых 20 денежных единиц в иностранной валюте;

часть физического объема

часть физического или иного объема операции

«слой» номинальной стоимости объекта хеджирования, например: последние 80 млн. д. е. из общей суммы твердого договорного обязательства, составляющей 100 млн. д. е., последние 20 млн. д. е. из 100 млн. д. е. стоимости облигации с фиксированной процентной ставкой, или первые 30 млн. д. е. из общей суммы в 100 млн. д. е. долгового инструмента с фиксированной процентной ставкой, который может быть досрочно погашен по справедливой стоимости (заданная номинальная стоимость составляет 100 млн. д. е.).

Если какой-либо компонент-слой определяется в качестве объекта хеджирования в отношениях хеджирования справедливой стоимости, то Компания должна выделить его из состава заданной номинальной стоимости. С целью соблюдения требований к квалифицируемым отношениям хеджирования справедливой стоимости Компания переоценивает объект хеджирования с учетом изменений справедливой стоимости (с учетом изменений справедливой стоимости, обусловленных хеджируемым риском). Хеджирующая корректировка справедливой стоимости должна быть признана в составе прибыли или убытка не позднее, чем будет прекращено признание объекта хеджирования. Следовательно, необходимо отследить тот объект, к которому относится эта хеджирующая корректировка справедливой стоимости. Применительно к компоненту-слою в рамках хеджирования справедливой стоимости это требование означает, что Компания должна отследить ту номинальную стоимость, из состава которой вычленяется данный компонент.

Компонент-слой, который включает в себя опцион на досрочное погашение, не может быть определен в качестве объекта хеджирования в отношениях хеджирования справедливой стоимости, если справедливая стоимость опциона на досрочное погашение подвержена влиянию изменений хеджируемого риска, кроме случаев, когда определяемый слой рассматривается с учетом соответствующего опциона на досрочное погашение при определении изменения справедливой стоимости данного объекта хеджирования.

### 3-1.8.3. Условия применения хеджирования

К отношениям хеджирования разрешено применять учет хеджирования только, если они соответствуют всем следующим критериям:

1. данные отношения хеджирования включают только квалифицируемые инструменты хеджирования и квалифицируемые объекты хеджирования.
2. на дату начала данных отношений хеджирования у Компании имеется формализованное решение по их определению и оформленная документация по ним, а также документально зафиксированная цель управления рисками и стратегия осуществления хеджирования. В этой документации должны быть указаны инструмент хеджирования, объект хеджирования, описан характер хеджируемого риска и то, каким образом Компания будет оценивать, отвечают ли данные отношения хеджирования требованиям к эффективности хеджирования (включая анализ источников неэффективности хеджирования и подходы к определению коэффициента хеджирования).
3. данные отношения хеджирования отвечают всем следующим требованиям к эффективности хеджирования:

между объектом хеджирования и инструментом хеджирования существует экономическая взаимосвязь, т.е. инструмент хеджирования и объект хеджирования имеют стоимость, которая изменяется, как правило, в противоположных направлениях, вследствие подверженности одному и тому же риску, который и является хеджируемым;

фактор кредитного риска не оказывает доминирующего влияния на изменения стоимости, обусловленные указанной экономической взаимосвязью; и

коэффициент хеджирования, определенный для данных отношений хеджирования, отражает соотношение между количественным объемом объекта хеджирования, фактически хеджируемым Компанией, и количественным объемом инструмента хеджирования, фактически используемым Компанией для хеджирования указанного количественного объема объекта хеджирования. Однако при определении данных отношений не следует принимать в расчет дисбаланс между весовыми коэффициентами объекта хеджирования и инструмента хеджирования, который привел бы к неэффективности хеджирования (вне зависимости от того, признана она или нет), вследствие которой в отчетности может быть отражен результат, не соответствующий цели учета хеджирования.

### 3-1.8.4. Учет хеджирования

### 3-1.8.4.1. Общие положения

Различают три типа отношений хеджирования:

1. хеджирование справедливой стоимости: хеджируется потенциальное изменение справедливой стоимости признанного актива или обязательства, либо непризнанного твердого договорного обязательства, либо компонента такого объекта, которое обусловлено определенным риском и может оказать влияние на прибыль или убыток.
2. хеджирование денежных потоков: хеджируется потенциальное изменение величины денежных потоков, которое обусловлено определенным риском, связанным со всем признанным активом или обязательством либо его компонентом (например, все или некоторые будущие процентные выплаты по долговому инструменту с переменной ставкой) или с прогнозируемой операцией, являющейся высоковероятной, и может оказать влияние на прибыль или убыток.
3. хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение.

Если объект хеджирования представляет собой долевой инструмент, для которого Компания выбрала вариант представления изменений справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода, то хеджируемое потенциальное изменение справедливой стоимости должно относиться к изменениям, которые могут оказать влияние на прочий совокупный доход. В этом и только в этом случае признанная неэффективность хеджирования представляется в составе прочего совокупного дохода.

Хеджирование валютного риска по твердому договорному обязательству может учитываться либо как хеджирование справедливой стоимости, либо как хеджирование денежных потоков.

Если отношения хеджирования перестают отвечать требованию об эффективности хеджирования, связанному с коэффициентом хеджирования, но при этом цель управления риском применительно к данным отношениям хеджирования остается неизменной, Компания должна скорректировать коэффициент хеджирования по указанным отношениям хеджирования таким образом, чтобы они вновь отвечали критериям применения учета хеджирования (данная процедура именуется «ребалансировкой».

Под ребалансировкой подразумевается изменение определенных по усмотрению Компании количественных объемов инструмента хеджирования или объекта хеджирования по уже существующим отношениям хеджирования, с целью поддержания коэффициента хеджирования на уровне, отвечающем требованиям к эффективности хеджирования. Изменения, вносимые в определенный по усмотрению Компании количественный объем объекта хеджирования или инструмента хеджирования с иной целью, не являются ребалансировкой.

Ребалансировка учитывается как продолжение отношений хеджирования. При проведении ребалансировки неэффективность отношений хеджирования определяется и признается непосредственно перед корректировкой отношений хеджирования.

Корректировка коэффициента хеджирования позволяет Компанию отреагировать на те изменения в отношениях между инструментом хеджирования и объектом хеджирования, которые возникают в связи с соответствующими базовыми переменными или переменными риска. Например, отношения хеджирования, в рамках которых инструмент хеджирования и объект хеджирования имеют различные, но связанные между собой базовые переменные, изменяются в ответ на изменение взаимосвязи между этими двумя базовыми переменными (например, разные, но связанные между собой базовые индексы, ставки или цены). Соответственно, ребалансировка позволяет продолжить отношения хеджирования в ситуациях, когда отношения между инструментом хеджирования и объектом хеджирования изменяются таким образом, что это изменение может быть компенсировано корректировкой коэффициента хеджирования.

Не каждое изменение той степени, в которой изменения справедливой стоимости инструмента хеджирования компенсируются изменениями справедливой стоимости объекта хеджирования или денежных потоков по нему, представляет собой изменение взаимосвязи между инструментом хеджирования и объектом хеджирования. Компания анализирует те источники неэффективности хеджирования, которые могли бы повлиять на отношения хеджирования в течение срока их существования, и оценивает, представляют ли собой изменения:

1. колебаниями вокруг коэффициента хеджирования, который остается актуальным (т. е. продолжает надлежащим образом отражать взаимосвязь между инструментом хеджирования и объектом хеджирования) и, поэтому, не требуют ребалансировки; или
2. признаком того, что коэффициент хеджирования более не отражает надлежащим образом взаимосвязь между инструментом хеджирования и объектом хеджирования и ребалансировка необходима.

Компания производит данную оценку с учетом требования, касающегося эффективности хеджирования в части коэффициента хеджирования, т. е. чтобы удостовериться, что рассматриваемые отношения хеджирования не отражают весовой дисбаланс между объектом хеджирования и инструментом хеджирования, который привел бы к неэффективности хеджирования (независимо от того, признается она или нет), возможным следствием которой является отражение в отчетности результата, который не соответствующего цели учета хеджирования.

Ребалансировка не применяется, если изменилась цель управления рисками, преследуемая данными отношениями хеджирования. Вместо этого следует прекратить учитывать данные отношения хеджирования в порядке, предусмотренном для учета хеджирования.

Если производится ребалансировка отношений хеджирования, то корректировка коэффициента хеджирования может быть выполнена различными способами:

1. может быть увеличен удельный вес объекта хеджирования (что одновременно снижает удельный вес инструмента хеджирования) посредством:

увеличения объема объекта хеджирования; или

уменьшения объема инструмента хеджирования.

1. может быть увеличен удельный вес инструмента хеджирования (что одновременно снижает удельный вес объекта хеджирования) посредством:

увеличения объема инструмента хеджирования; или

уменьшения объема объекта хеджирования.

Ребалансировка не влияет на то, каким образом производится оценка изменений справедливой стоимости инструмента или объекта хеджирования. Оценка изменений стоимости объекта и инструмента хеджирования, также остается без изменений. Однако с даты ребалансировки в состав изменений стоимости объекта и инструмента хеджирования также включается изменение стоимости дополнительного объема объекта или инструмента хеджирования. Эти изменения оцениваются, начиная с даты ребалансировки и относительно этой даты, а не даты, на которую Компания определила отношения хеджирования.

При ребалансировке отношений хеджирования Компания должна обновить анализ источников неэффективности хеджирования, которые, как ожидается, окажут влияние на отношения хеджирования в течение его (оставшегося) срока существования. Документация, касающаяся данных отношений хеджирования, должна быть соответствующим образом обнулена.

Компания должна перспективно прекратить учет хеджирования, только когда отношения хеджирования (либо часть отношений хеджирования) перестает отвечать критериям применения учета хеджирования (после принятия в расчет ребалансировки данных отношений хеджирования, если применимо). Данное требование применяется, в том числе, в случаях истечения срока действия инструмента хеджирования, или продажи, прекращения или исполнения этого инструмента. Для целей данного требования замена инструмента хеджирования другим инструментом хеджирования или его пролонгация не считаются истечением его срока или прекращением его действия, если такие замена или пролонгация указаны в составе документально оформленной цели Компании по управлению рисками и соответствуют ей. Кроме того, для целей данного требования инструмент хеджирования не считается истекшим или прекращенным, если:

1. Вследствие действия либо введения законов или иных нормативных правовых актов стороны инструмента хеджирования договариваются о том, что один или несколько клиринговых контрагентов заменяют первоначального контрагента и становятся новым контрагентом для каждой из сторон. Для этих целей под клиринговым контрагентом понимается центральный контрагент (иногда называемый «клиринговой организацией» или «клиринговым агентством») либо организация или организации, например, участник клиринговой организации либо клиент участника клиринговой организации, которые выступают в качестве контрагента с целью осуществления клиринга центральным контрагентом. Однако в случае, когда стороны инструмента хеджирования заменяют своих первоначальных контрагентов разными контрагентами, требования данного подпункта считаются выполненными только в том случае, если каждый из этих новых контрагентов осуществляет клиринг с одним и тем же центральным контрагентом.
2. Прочие изменения инструмента хеджирования, если таковые имеют место, ограничиваются изменениями, необходимыми для осуществления подобной замены контрагента. Указанные изменения ограничиваются теми, что соответствуют условиям, которые ожидались бы в случае, если бы инструмент хеджирования изначально был предметом осуществления клиринга клиринговым контрагентом. К таким изменениям относятся изменения требований в отношении обеспечения, прав на взаимозачет остатков дебиторской и кредиторской задолженности и в отношении взимаемой платы.

Прекращение учета хеджирования может повлиять на отношения хеджирования целиком либо лишь на какую-то их часть (в последнем случае учет хеджирования продолжает применяться к оставшейся части отношений хеджирования).

### 3-1.8.4.2. Хеджирование справедливой стоимости

Компания учитывает отношения хеджирования справедливой стоимости следующим образом:

1. Прибыль или убыток по инструменту хеджирования признаются в составе прибыли или убытка (или в составе прочего совокупного дохода, если инструмент хеджирования хеджирует долевой инструмент, применительно к которому Компания решила представлять изменения справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода).
2. Прибыль или убыток от хеджирования по объекту хеджирования корректируют балансовую стоимость этого объекта хеджирования (если применимо) и признаются в составе прибыли или убытка. Если объект хеджирования является финансовым активом (или его компонентом), учитываемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, прибыль или убыток от хеджирования по объекту хеджирования должны признаваться в составе прибыли или убытка. Однако если объектом хеджирования является долевой инструмент, применительно к которому Компания решила представлять изменения справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода, в этом случае Компания продолжает признание указанных сумм в составе прочего совокупного дохода. Когда объектом хеджирования является непризнанное твердое договорное обязательство (либо его компонент), накопленная величина изменения справедливой стоимости данного объекта хеджирования признается как актив или обязательство с отражением в составе прибыли или убытка.

Корректировка, осуществленная в соответствии с подпунктом (2), подлежит амортизации с отражением в составе прибыли или убытка, если соответствующий объект хеджирования представляет собой финансовый инструмент (либо его компонент), оцениваемый по амортизированной стоимости. Компания вправе начать начисление амортизации с момента возникновения корректировки, но обязан начать амортизацию не позднее того момента, когда объект хеджирования прекращает корректироваться на величину прибылей и убытков от хеджирования. Величина амортизации определяется на основе пересчитанной эффективной процентной ставки на дату начала амортизации. В случае финансового актива (либо его компонента), который является объектом хеджирования и оценивается по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, начисление амортизации происходит таким же образом, но в отношении суммы, которая представляет накопленные прибыль или убыток, ранее признанные в соответствии с подпунктом (2), а не путем корректировки балансовой стоимости.

Если объектом хеджирования в рамках хеджирования справедливой стоимости является твердое договорное обязательство (либо его компонент) приобрести актив либо принять на себя обязательство, первоначальная балансовая стоимость указанного актива или обязательства, возникшего вследствие исполнения Компанией данного твердого договорного обязательства, корректируется посредством включения в нее накопленной величины изменения справедливой стоимости данного объекта хеджирования, которая была признана в бухгалтерском балансе.

### 3-1.8.4.3. Хеджирование денежных потоков

Компания учитывает отношения хеджирования денежных потоков следующим образом:

1. Отдельный компонент собственного капитала, связанный с объектом хеджирования (резерв хеджирования денежных потоков), корректируется до наименьшей из следующих величин (в абсолютном выражении):

накопленной величины прибыли или убытка по инструменту хеджирования с момента начала хеджирования;

накопленной величины изменения справедливой стоимости (приведенная стоимость) объекта хеджирования (т. е. приведенная стоимость накопленной величины изменения ожидаемых будущих денежных потоков, являющихся объектом хеджирования) с момента начала хеджирования.

1. Часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование (т. е. та часть, которая компенсируется изменением резерва хеджирования денежных потоков, рассчитанного в соответствии с подпунктом (1), признается в составе прочего совокупного дохода.
2. Оставшаяся часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования (или сумма прибыли или убытка, необходимая для приведения изменения резерва хеджирования денежных потоков к величине, рассчитанной в соответствии с подпунктом (1) представляет собой неэффективность хеджирования, которая должна признаваться в составе прибыли или убытка.
3. Сумма, накопленная в составе резерва хеджирования денежных потоков в соответствии с подпунктом (1), учитывается следующим образом:

* если хеджируемая прогнозируемая операция впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, либо если хеджируемая прогнозируемая операция в отношении нефинансового актива или нефинансового обязательства становится твердым договорным обязательством, к которому применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то Компания исключает указанную сумму из состава резерва хеджирования денежных потоков и включает ее непосредственно в первоначальную стоимость или иную оценку балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Данная корректировка не является реклассификационной корректировкой и, следовательно, не оказывает влияния на прочий совокупный доход.
* применительно к остальным случаям хеджирования денежных потоков, указанная сумма должна быть реклассифицирована из состава резерва хеджирования денежных потоков в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» в том же периоде или периодах, в которых хеджируемые ожидаемые будущие денежные потоки будут оказывать влияние на прибыль или убыток (например, в периодах, когда признается процентный доход или процентный расход либо когда происходит прогнозировавшаяся продажа).
* однако, если указанная сумма представляет собой убыток и Компания ожидает, что весь этот убыток или его часть не будут возмещены в одном или нескольких будущих периодах, Компания незамедлительно реклассифицирует сумму, возмещение которой не ожидается, в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

При прекращении учета хеджирования применительно к хеджированию денежных потоков Компания учитывает сумму, которая была накоплена в составе резерва хеджирования денежных потоков в соответствии с подпунктом (1), следующим образом:

1. Если возникновение будущих денежных потоков, являющихся объектом хеджирования, по-прежнему ожидается, то указанная сумма должна оставаться в составе резерва хеджирования денежных потоков до момента возникновения соответствующих будущих денежных потоков либо до момента, когда Компания ожидает, что убыток или часть убытка от хеджирования денежных потоков не будут возмещены. В момент возникновения будущих денежных потоков подлежит применению подпункт (4) выше.
2. Если возникновение будущих денежных потоков, являющихся объектом хеджирования, более не ожидается, Компания немедленно реклассифицирует указанную сумму из состава резерва хеджирования денежных потоков в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Хеджируемый будущий денежный поток, возникновение которого более не является высоковероятным, может все еще ожидаться.

### 3-1.8.4.4. Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение

Хеджирование чистой инвестиции в иностранное подразделение, включая хеджирование монетарной статьи, учитываемой как часть чистой инвестиции, должно учитываться аналогично хеджированию денежных потоков:

1. та часть прибыли или убытка по инструменту хеджирования, которая определяется как эффективное хеджирование, должна признаваться в составе прочего совокупного дохода; и
2. неэффективная часть должна признаваться в составе прибыли или убытка.

Общая величина прибыли или убытка по инструменту хеджирования, относящаяся к эффективной части хеджирования, которая была накоплена в составе резерва по пересчету иностранной валюты, должна быть реклассифицирована из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки при выбытии или частичном выбытии соответствующего иностранного подразделения.

### 3-1.8.4.5. Учет временнóй стоимости опционов

В случаях, когда Компания разделяет внутреннюю стоимость и временнýю стоимость договора опциона и по собственному усмотрению определяет в качестве инструмента хеджирования изменение только внутренней стоимости данного опциона, он должен учитывать временнýю стоимость опциона следующим образом:

1. Компания должна различать временнýю стоимость опционов в зависимости от вида объекта хеджирования, который хеджируется посредством данного опциона, и является или:

объектом хеджирования, связанным с определенной операцией; или

объектом хеджирования, связанным с определенным интервалом времени.

1. Изменение справедливой стоимости в части временнóй стоимости опциона, посредством которого хеджируется объект хеджирования, связанный с определенной операцией, следует признавать в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой оно относится к данному объекту хеджирования, и отражать накопительным итогом в отдельном компоненте собственного капитала. Общая сумма изменений справедливой стоимости в части временнóй стоимости опциона, накопленная в составе отдельного компонента собственного капитала, должна учитываться следующим образом:

eсли объект хеджирования впоследствии приводит к признанию нефинансового актива или нефинансового обязательства, либо к принятию твердого договорного обязательства в отношении нефинансового актива или нефинансового обязательства и к нему применяется учет хеджирования справедливой стоимости, то Компания должна исключить указанную сумму из состава отдельного компонента собственного капитала и включить ее непосредственно в состав первоначальной стоимости или иной оценки балансовой стоимости соответствующего актива или обязательства. Данная корректировка не является реклассификационной корректировкой и, следовательно, не оказывает влияния на прочий совокупный доход.

применительно к отношениям хеджирования, отличным от тех, которые рассмотрены в подпункте (1), указанная сумма должна быть реклассифицирована из состава отдельного компонента собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки в том же периоде, в котором хеджируемые ожидаемые будущие денежные потоки окажут влияние на прибыль или убыток (например, в тот момент, когда прогнозируемая продажа будет осуществлена).

однако, если не ожидается, что в одном или нескольких будущих периодах будет возмещена вся указанная сумма или ее часть, то та сумма, возмещение которой не ожидается, должна быть незамедлительно реклассифицирована в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

1. Изменение справедливой стоимости в части временнóй стоимости опциона, посредством которого хеджируется объект хеджирования, связанный с определенным интервалом времени, следует признавать в составе прочего совокупного дохода в той мере, в которой оно относится к объекту хеджирования, и накапливать в отдельном компоненте собственного капитала. Временнýю стоимость указанного опциона на дату его определения в качестве инструмента хеджирования в части, относящейся к объекту хеджирования, следует амортизировать на систематической и рациональной основе на протяжении времени, в течение которого корректировка, обусловленная хеджированием, связанная с внутренней стоимостью опциона, могла бы влиять на прибыль или убыток (или прочий совокупный доход, если соответствующий объект хеджирования является долевым инструментом, изменения справедливой стоимости которого Компания решила представлять в составе прочего совокупного дохода). Соответственно, в каждом отчетном периоде сумма амортизации должна реклассифицироваться из состава отдельного компонента собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки. Однако если учет хеджирования перестанет применяться к отношениям хеджирования, в рамках которых инструментом хеджирования является изменение внутренней стоимости опциона, то нетто-величина (т. е. за вычетом накопленной амортизации), которая была накоплена в составе отдельного компонента собственного капитала, должна быть незамедлительно реклассифицирована в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

### 3-1.8.4.6.Учет форвардного элемента форвардных договоров и валютных базисных спрэдов финансовых инструментов

В случаях, когда Компания разделяет форвардный элемент и спот-элемент форвардного договора и определяет по собственному усмотрению в качестве инструмента хеджирования только изменение стоимости спот-элемента данного форвардного договора, либо когда Компания отделяет валютный базисный спрэд от финансового инструмента и исключает его из рассмотрения при определении данного финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования согласно подпункта (2) подраздела 3-1.8.1.2 «Определение инструментов хеджирования» главы 2 КУП, Компания может применить подраздел 3-1.8.4.5 «Учет временнóй стоимостиопционов» главы 2 КУП к форвардному элементу соответствующего форвардного договора или к соответствующему валютному базисному спрэду таким же образом, как он применяется к временнóй стоимости опциона.

Форвардный договор можно считать связанным с определенным интервалом времени, поскольку его форвардный элемент представляет собой плату за некоторый промежуток времени (представляющий собой срок, на который заключен этот договор). Однако для решения вопроса о том, что именно хеджирует инструмент хеджирования: объект, связанный с определенной операцией, или объект, связанный с определенным интервалом времени, уместным является такой аспект, как характеристики указанного объекта хеджирования, включая то, каким образом и когда он влияет на прибыль или убыток. Следовательно, Компания должна оценить вид объекта хеджирования, исходя из характера этого объекта (вне зависимости от того, являются ли отношения хеджирования хеджированием денежных потоков или хеджированием справедливой стоимости):

1. Форвардный элемент форвардного договора относится к объекту хеджирования, связанному с определенной операцией, если по своему характеру объект хеджирования представляет собой сделку, применительно к которой форвардный элемент характеризуется как часть связанных с этой сделкой затрат. Примером является ситуация, когда форвардный элемент относится к объекту хеджирования, который приводит к признанию статьи, в первоначальную оценку которой включаются затраты по сделке (например, Компания хеджирует выраженную в иностранной валюте сделку по приобретению запасов, будь то прогнозируемая операция или твердое договорное обязательство, относительно валютного риска и включает затраты по осуществлению указанной сделки в первоначальную оценку соответствующих запасов). Вследствие включения форвардного элемента в первоначальную оценку конкретного объекта хеджирования этот форвардный элемент оказывает влияние на прибыль или убыток в тот же момент времени, что и указанный объект хеджирования.
2. Форвардный элемент форвардного договора относится к объекту хеджирования, связанному с некоторым интервалом времени, если по своему характеру объект хеджирования таков, что форвардный элемент характеризуется как статья затрат, связанных с приобретением защиты от риска на определенный период времени (но при этом объект хеджирования не приводит к осуществлению операции, которая влечет за собой затраты по сделке в соответствии с подпунктом (1). Например, если запасы товара хеджируются относительно риска изменения справедливой стоимости на срок в шесть месяцев с использованием форвардного договора на поставку товаров, заключенного на соответствующий срок, то форвардный элемент данного форвардного договора будет относиться на прибыль или убыток (т. е. амортизироваться на систематической и рациональной основе) на протяжении указанного шестимесячного периода.

От характеристик объекта хеджирования, включая то, каким образом и когда этот объект хеджирования окажет влияние на прибыль или убыток, также зависит период, на протяжении которого амортизируется форвардный элемент форвардного договора, хеджирующего объект хеджирования, связанный с определенным интервалом времени, т. е. на протяжении периода, к которому относится данный форвардный элемент. Например, если форвардный договор хеджирует риск изменения трехмесячных процентных ставок на срок в три месяца, который начнется через шесть месяцев, то соответствующий форвардный элемент амортизируется в течение периода, охватывающего с седьмого по девятый месяцы.

Аналогичный порядок учета форвардного элемента форвардного договора также применяется в том случае, если на дату определения форвардного договора Компанией в качестве инструмента хеджирования соответствующий форвардный элемент равен нулю. В этом случае Компания должна признавать изменения справедливой стоимости, относящиеся к форвардному элементу, в составе прочего совокупного дохода, даже если совокупная величина изменения справедливой стоимости, связанного с форвардным элементом, за весь период существования данных отношений хеджирования равна нулю. Следовательно, если форвардный элемент форвардного договора относится:

1. к объекту хеджирования, связанному с определенной операцией, то величина форвардного элемента в момент окончания данных отношений хеджирования, на которую корректируется стоимость объекта хеджирования или которая реклассифицируется в состав прибыли или убытка, будет равна нулю;
2. к объекту хеджирования, связанному с определенным интервалом времени, то сумма амортизации по форвардному элементу равна нулю.

Данный порядок учета форвардного элемента форвардных договоров применяется только в той мере, в которой соответствующий форвардный элемент относится к объекту хеджирования (совпадающий форвардный элемент). Следует считать, что форвардный элемент форвардного договора относится к объекту хеджирования, если ключевые параметры форвардного договора (такие как номинальная стоимость, срок действия и базовая переменная) совпадают с таковыми по объекту хеджирования. Следовательно, если ключевые параметры форвардного договора и объекта хеджирования не совпадают в полной мере, то Компания должна выявить совпадающий форвардный элемент, т. е. определить, в какой части форвардный элемент, включенный в форвардный договор (фактический форвардный элемент), относится к рассматриваемому объекту хеджирования. Компания выявляет совпадающий форвардный элемент с помощью оценки форвардного договора, который имел бы ключевые параметры, идеально совпадающие с таковыми по объекту хеджирования.

Если фактический форвардный элемент и совпадающий форвардный элемент различаются, то Компания должена рассчитать сумму, которая накапливается в составе отдельного компонента собственного капитала, следующим образом:

1. Если на дату начала отношений хеджирования абсолютная величина фактического форвардного элемента выше таковой по совпадающему форвардному элементу, Компания должна:

рассчитать сумму, накапливаемую в составе отдельного компонента собственного капитала, исходя из совпадающего форвардного элемента; и

отражать разницы, возникающие между изменениями справедливой стоимости данных двух форвардных элементов, в составе прибыли или убытка.

1. Если на дату начала отношений хеджирования абсолютная величина фактического форвардного элемента ниже таковой по совпадающему форвардному элементу, Компания должна рассчитать сумму, накапливаемую в составе отдельного компонента собственного капитала, исходя из наименьшей совокупной величины изменений справедливой стоимости применительно к:

абсолютной величине фактического форвардного элемента; и

абсолютной величине совпадающего форвардного элемента.

Оставшаяся часть величины изменения справедливой стоимости фактического форвардного элемента должна быть признана в составе прибыли или убытка.

Приведенный выше порядок учета аналогичным образом применяется к валютному базисному спрэду, отделенному от финансового инструмента при определении такого финансового инструмента в качестве инструмента хеджирования.

### 3-1.8.4.7. Хеджирование групп объектов

Группа объектов (включая группу объектов, представляющих собой нетто-позицию) является квалифицируемым объектом хеджирования, только если:

1. она состоит из объектов (включая компоненты объектов), которые по отдельности представляют собой квалифицируемые объекты хеджирования;
2. управление объектами в составе группы для целей управления рисками осуществляется на групповой основе; и
3. в случае хеджирования денежных потоков по группе объектов, применительно к которым не ожидается, что изменчивость соответствующих им денежных потоков будет приблизительно пропорциональна изменчивости денежных потоков по группе в целом, вследствие чего возникают компенсирующие позиции в части рисков:

хеджируемым риском является валютный риск; и

при определении нетто-позиции указывается отчетный период, в котором прогнозируемые операции, как ожидается, окажут влияние на прибыль или убыток, а также их характер и объем.

**Представление**

В случае хеджирования группы объектов с компенсирующими позициями в части риска (т. е. при хеджировании нетто-позиции), при том, что хеджируемый риск по этим объектам оказывает влияние на разные статьи отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, любые прибыли или убытки от хеджирования должны быть представлены в данном отчете отдельно от тех статей, на которые оказывают влияние объекты хеджирования. Соответственно, сумма, отраженная в таком отчете по статье, относящейся к самому объекту хеджирования (например, выручка или себестоимость продаж), остается без изменений.

Применительно к активам и обязательствам, которые вместе как группа составляют объект хеджирования в рамках хеджирования справедливой стоимости, прибыль или убыток в отчете о финансовом положении по отдельным активам и обязательствам должны признаваться как корректировка балансовой стоимости соответствующих отдельных статей, образующих данную группу.

**Нулевые нетто-позиции**

Когда объектом хеджирования является группа, нетто-позиция по которой равна нулю (т. е. объекты хеджирования полностью взаимно компенсируют риск, управление которым осуществляется на групповой основе), Компания может включить ее в отношения хеджирования, не содержащие инструмента хеджирования, при условии, что:

данное хеджирование осуществляется в рамках стратегии скользящего хеджирования нетто-риска, в соответствии с которой организация регулярно хеджирует новые позиции того же типа по мере истечения времени (например, когда операции достигают предела того отрезка времени, на который организация осуществляет хеджирование);

1. хеджируемая нетто-позиции меняется в размере на протяжении срока действия стратегии скользящего хеджирования нетто-риска, и при этом для хеджирования нетто-риска (т. е. в тех случаях, когда нетто-позиция не равна нулю) Компания использует квалифицируемые инструменты хеджирования;
2. в отношении таких нетто-позиций, когда нетто-позиция не равна нулю и она хеджируется посредством квалифицируемых инструментов хеджирования, обычно применяется учет хеджирования; и
3. результатом неприменения учета хеджирования в отношении нулевой нетто-позиции стало бы возникновение несогласованности в результатах учета, поскольку в отчетности не признавались бы взаимно компенсирующие позиции риска, которые в противном случае признавались бы в рамках хеджирования нетто-позиции.

**3-1.8.4.8. Возможность по собственному усмотрению классифицировать позицию, подверженную кредитному риску, как оцениваемую по справедливой стоимости через прибыль или убыток**

Если Компания использует кредитный производный инструмент, который оценивается по справедливой стоимости через прибыль или убыток, для управления кредитным риском, связанным с финансовым инструментом в целом или с какой-либо его частью (позиция, подверженная кредитному риску), то он вправе по собственному усмотрению классифицировать такой финансовый инструмент в той мере, в которой управление им осуществляется указанным образом (т. е. весь инструмент либо его часть), как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, если:

1. должник, в отношении которого Компания подвержена кредитному риску (например, заемщик или лицо, которому Компания обязалась предоставить заем) совпадает с должником, указанным в данном кредитном производном инструменте («совпадение по наименованию»); и
2. степень старшинства данного финансового инструмента совпадает с таковой по инструментам, которые могут быть переданы в соответствии с указанным кредитным производным инструментом.

Компания может осуществить такую классификацию вне зависимости от того, входит ли финансовый инструмент, кредитным риском которого Компания управляет, в сферу применения настоящего раздела учетной политики. Компания вправе по собственному усмотрению классифицировать финансовый инструмент в указанную категорию при его первоначальном признании либо впоследствии, или когда он не подлежит признанию. Компания должна документально оформить данную классификацию в тот же момент времени.

Если Компания классифицирует финансовый инструмент как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток после его первоначального признания, или если ранее финансовый инструмент не признавался, то разница на момент классификации, возникшая между балансовой стоимостью этого инструмента, если таковая имеется, и его справедливой стоимостью должна быть незамедлительно признана в составе прибыли или убытка. В случае финансовых активов, оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, накопленные прибыль или убыток, ранее признанные в составе прочего совокупного дохода, должны быть незамедлительно реклассифицированы из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка в качестве реклассификационной корректировки.

Компания должна прекратить оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток финансовый инструмент, который привел к возникновению кредитного риска, либо его пропорциональную долю, если:

1. критерии, предусмотренные пунктами (1) – (2), перестают выполняться, например:

истекает срок действия, происходит продажа, прекращение или погашение кредитного производного инструмента или связанного с ним финансового инструмента, который привел к возникновению кредитного риска; либо

управление кредитным риском по данному финансовому инструменту с использованием кредитных производных инструментов более не осуществляется. Например, это может произойти вследствие повышения кредитоспособности заемщика или лица, которому Компания обязалась предоставить заем;

1. финансовый инструмент, который приводит к возникновению кредитного риска, не требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток по каким-либо иным основаниям.

Когда Компания прекращает оценивать финансовый инструмент, который приводит к возникновению кредитного риска, либо пропорциональную долю данного финансового инструмента, по справедливой стоимости через прибыль или убыток, справедливая стоимость указанного финансового инструмента на дату прекращения такой оценки становится его балансовой стоимостью в новой категории. Впоследствии данный финансовый инструмент должен оцениваться в том же порядке, в котором он оценивался до его классификации как оцениваемого по справедливой стоимости через прибыль или убыток (включая амортизацию, обусловленную балансовой стоимостью в новой категории). Например, финансовый актив, который первоначально был классифицирован как оцениваемый по амортизированной стоимости, снова будет оцениваться по амортизированной стоимости, а эффективная процентная ставка по нему будет пересчитана исходя из его валовой балансовой стоимости в новой категории на дату прекращения его оценки по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

### 3-1.9. Переход на МСФО (IFRS) 9

Компания должна применять МСФО (IFRS) 9 в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», за исключением случаев, указанных в пунктах 2) – 21). Настоящий переход не должен применяться к статьям, признание которых уже было прекращено на дату первоначального применения.

1. Датой первоначального применения является дата, когда Компания впервые применяет требования настоящей главы. Датой первоначального применения является дата вступления МСФО (IFRS) 9 в силу.
2. На дату первоначального применения Компания должна оценить, удовлетворяет ли финансовый актив цели удерживания финансового актива для сбора договорных денежных потоков или продажи финансового актива, исходя из фактов и обстоятельств, сложившихся на дату первоначального применения. Определенная в результате этого классификация должна применяться ретроспективно, независимо от бизнес-модели Компании в предыдущих отчетных периодах.
3. Если Компания считает, что, по состоянию на дату первоначального применения, оценить модифицированный элемент временнóй стоимости денег на основе фактов и обстоятельств, существовавших на момент первоначального признания соответствующего финансового актива, практически неосуществимо (как это понятие определено в МСФО (IAS) 8), Компания должна оценить характеристики предусмотренных договором денежных потоков по этому финансовому активу исходя из фактов и обстоятельств, существовавших на момент первоначального признания финансового актива, не принимая во внимание требования, касающиеся модификации элемента временнóй стоимости денег.
4. Если Компания считает, что, по состоянию на дату первоначального применения, практически неосуществимо (как это понятие определено в МСФО (IAS) 8) оценить, являлась ли справедливая стоимость условия о досрочном погашении незначительной, на основе фактов и обстоятельств, существовавших на момент первоначального признания соответствующего финансового актива, Компания должна оценить характеристики предусмотренных договором денежных потоков по этому финансовому активу исходя из фактов и обстоятельств, которые существовали на момент первоначального признания финансового актива, не принимая во внимание исключение, предусмотренное в отношении условий о досрочном погашении.
5. Если Компания оценивает гибридный договор по справедливой стоимости, но справедливая стоимость гибридного договора не была определена в сравнительных отчетных периодах, то справедливая стоимость гибридного договора в сравнительных отчетных периодах должна равняться сумме справедливых стоимостей компонентов (т.е. непроизводного основного договора и встроенного производного финансового инструмента) на конец каждого сравнительного отчетного периода.
6. На дату первоначального применения Компания признает разницу между справедливой стоимостью всего гибридного договора на дату первоначального применения и суммой справедливых стоимостей компонентов гибридного договора по состоянию на дату первоначального применения в начальном сальдо нераспределенной прибыли отчетного периода первоначального применения, если Компания впервые применяет настоящий стандарт на начало отчетного периода.
7. На дату первоначального применения Компания может классифицировать:

финансовый актив как «оцениваемый по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», или

инвестицию в долевой инструмент как «оцениваемую по справедливой стоимости в составе прочей совокупной прибыли».

Такая классификация должна быть сделана на основе фактов и обстоятельств, сложившихся на дату первоначального применения, при условии соответствия требованиям первоначального признания по соответствующей категории. Данная классификация должна применяться ретроспективно.

1. На дату первоначального применения Компания:

должна отменить свою предыдущую классификацию финансового актива как «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», если этот финансовый актив не удовлетворяет условиям признания финансового актива «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка» настоящей главы;

может отменить свою предыдущую классификацию финансового актива как «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», если этот финансовый актив удовлетворяет условию признания финансового актива «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка» настоящей главы;

Такая отмена должна быть сделана на основе фактов и обстоятельств, сложившихся на дату первоначального применения. Данная классификация применяется ретроспективно.

1. На дату первоначального применения Компания:

может классифицировать финансовое обязательство как «оцениваемое по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка»;

должен отменить свою предыдущую классификацию финансового обязательства как «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», если такая классификация была сделана при первоначальном признании в соответствии с условием, которое теперь изложено в настоящей главе, и не удовлетворяет указанному условию на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 9;

может отменить свою предыдущую классификацию финансового обязательства как «оцениваемого по справедливой стоимости, изменения которой отражаются в составе прибыли или убытка», если такая классификация была сделана при первоначальном признании в соответствии с условием, которое теперь изложено в настоящем подразделе, и удовлетворяет указанному условию на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 9;

Такая классификация и отмена должны быть сделаны на основе фактов и обстоятельств, сложившихся на дату первоначального применения. Данная классификация применяется ретроспективно.

1. Если для Компании практически невозможно (в соответствии с определением, изложенным в МСФО (IAS) 8 применить метод эффективной процентной ставки на ретроспективной основе, Компания должна рассматривать справедливую стоимость финансового актива на конец каждого сравнительного периода как его амортизированную стоимость. В таких условиях справедливая стоимость финансового актива на дату первоначального применения должна расцениваться как новая амортизированная стоимость данного финансового актива на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 9.
2. Если Компания ранее отражала инвестиции в некотируемый долевой инструмент (или производный инструмент, связанный с некотируемым долевым инструментом, расчеты по которому должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента) по себестоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39, то на дату первоначального применения она должна оценить этот инструмент по справедливой стоимости. Разница между прежней балансовой стоимостью и справедливой стоимостью признается в начальном сальдо нераспределенной прибыли за отчетный период, который включает дату первоначального применения.
3. Если Компания ранее отражала производное обязательство, связанное с некотируемым долевым инструментом, расчеты по которому должны производиться путем поставки такого некотируемого долевого инструмента, по себестоимости в соответствии с МСФО (IAS) 39, то она должна оценить указанное производное обязательство по справедливой стоимости на дату первоначального применения. Разница между прежней балансовой стоимостью и справедливой стоимостью признается в начальном сальдо нераспределенной прибыли за отчетный период, который включает дату первоначального применения.
4. На дату первоначального применения Компания должна определить, создал ли или увеличил ли бы порядок учета, описанный для учета финансовых обязательств по справедливой стоимости, учетное несоответствие прибыли или убытка, исходя из фактов и обстоятельств, сложившихся на дату первоначального применения. МСФО (IFRS) 9применяется ретроспективно на основе сделанного определения.
5. Несмотря на требование по переходу на МСФО (IFRS) 9 в соответствии с МСБУ 8, Компания не должна пересчитывать предыдущие периоды. Компания должна признать разницу между прежней балансовой стоимостью и балансовой стоимостью на начало годового отчетного периода, включающего дату первоначального применения, в начальном сальдо нераспределенной прибыли (или другом компоненте капитала, сообразно обстоятельствам) за отчетный период, который включает дату первоначального применения. Однако, если Компания производит пересчет по предыдущим периодам, пересчитанная финансовая отчетность должна отражать все требования МСФО (IFRS) 9.Если Компания подготавливает промежуточную финансовую отчетность в соответствии с МСФО (IAS) 34 «Промежуточная финансовая отчетность», Компания не обязана применять требования настоящего стандарта в отношении промежуточных периодов, предшествующих дате первоначального применения, если это практически невозможно (в соответствии с определением, изложенным в МСФО (IAS) 8.
6. На дату первоначального применения Компания, на основе обоснованной, подтверждаемой и доступной без чрезмерных затрат и усилий информации, должна определить кредитный риск по финансовым инструментам на дату их первоначального признания (или, применительно к обязательствам по предоставлению займов и договорам финансовых гарантий – на дату, на которую Компания стала стороной, принявшей на себя соответствующее обязательство, без права его последующей отмены), и сравнить его с кредитным риском на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 9, для определения того, имеет ли место значительное повышение кредитного риска с момента первоначального признания финансового инструмента.
7. Если потребовались бы чрезмерные затраты или усилия для того, чтобы определить, на дату первоначального применения, имело ли место значительное повышение кредитного риска с момента первоначального признания финансового инструмента, Компания должна по состоянию на каждую отчетную дату до момента прекращения признания данного финансового инструмента признавать оценочный резерв под убытки, величина которого равна ожидаемым кредитным убыткам за весь срок (кроме случаев, когда кредитный риск по такому финансовому инструменту по состоянию на отчетную дату является низким).
8. За исключением случаев, предусмотренных пунктом (21), Компания должна применять требования МСФО (IFRS) 9 в части учета хеджирования перспективно.
9. Чтобы учет хеджирования можно было применить с даты первоначального применения требований настоящего стандарта в части учета хеджирования, необходимо, чтобы все квалификационные критерии были удовлетворены по состоянию на эту дату.
10. Отношения хеджирования, к которым применялся учет хеджирования в соответствии с МСФО (IAS) 39, и которые также отвечают квалификационным критериям МСФО (IFRS) 9 для применения учета хеджирования, с поправкой на возможную ребалансировку соответствующих отношений хеджирования при переходе, следует считать продолжающимися отношениями хеджирования.
11. При первоначальном применении требований МСФО (IFRS) 9 в части учета хеджирования Компания:

может начать применение указанных требований с того же момента времени, в который она прекращает применение требований МСФО (IAS) 39 в части учета хеджирования; и

должна рассматривать коэффициент хеджирования, определенный согласно МСФО (IAS) 39, как отправную точку для ребалансировки коэффициента хеджирования продолжающихся отношений хеджирования, если применимо. Величина прибыли или убытка от такой ребалансировки должна быть признана в составе прибыли или убытка.

1. В качестве исключения из правила перспективного применения требований настоящего стандарта в части учета хеджирования Компания:

должна применить порядок учета временнóй стоимости опционов ретроспективно, если в соответствии с МСФО (IAS) 39 Компания по собственному усмотрению определил в качестве инструмента хеджирования в каких-либо отношениях хеджирования изменение только внутренней стоимости опциона. Такое ретроспективное применение предусмотрено только для тех отношений хеджирования, которые уже существовали по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода либо были определены по усмотрению Компании после этой даты;

вправе применить порядок учета форвардного элемента форвардных договоров, ретроспективно, если в соответствии с МСФО (IAS) 39 Компания по собственному усмотрению определила в качестве инструмента хеджирования в отношениях хеджирования изменение только спот-элемента форвардного договора. Такое ретроспективное применение предусмотрено только для тех отношений хеджирования, которые уже существовали по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода либо были определены по усмотрению Компании после этой даты. Кроме того, если Компания выбирает ретроспективное применение данного порядка учета, он подлежит применению ко всем отношениям хеджирования, которые отвечают критериям для такого выбора (т. е. при переходе к новому порядку учета Компания не может делать данный выбор для каждых отношений хеджирования в отдельности). Порядок учета, предусмотренный для валютных базисных спрэдов, может применяться ретроспективно к тем отношениям хеджирования, которые уже существовали по состоянию на начало самого раннего сравнительного периода либо были определены по усмотрению Компании после этой даты.

должна ретроспективно применить требование о том, что инструмент хеджирования не следует считать истекшим или прекращенным, если:

вследствие действия либо введения законов или нормативных правовых актов стороны инструмента хеджирования договариваются о том, что один или несколько клиринговых контрагентов заменят их первоначального контрагента и станут новым контрагентом для каждой из сторон; и

иные изменения, касающиеся инструмента хеджирования, если таковые имеют место, ограничиваются только теми, которые необходимы для осуществления подобной замены контрагента.

### 3-1.10. Представление и раскрытие информации

Положения подраздела 3.12 «Раскрытие информации» главы 2 КУП сохраняют свою силу для целей раскрытия информации по финансовым инструментам. Однако, МСФО (IFRS) 9 дополнил МСФО (IFRS) 7 в части раскрытия. Большинство изменений связано с требованиями по раскрытию новых категорий. Ниже приводятся дополнительные требования к раскрытию информации в связи с переходом на МСФО (IFRS) 9, дополнительно к ранее существующим и сохраняющим свою силу требованиям, приведенным в подразделе 3.12 «Раскрытие информации» главы 2 КУП:

Компания по категории финансовых активов, учитывающихся по справедливой стоимости через прибыль или убытков, которые бы иначе учитывались по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, должен раскрывать следующее:

1. максимальная позиция по кредитному риску на конец отчетного периода;
2. сумма, на которую кредитный производный инструмент или подобные инструменты снижают кредитный риск и их справедливая стоимость;
3. сумма изменений в течение периода и кумулятивно в справедливой стоимости финансовых инструментов;
4. сумма изменений в течение периода и кумулятивно в справедливой стоимости производных финансовых инструментов, связанных с данными финансовыми инструментами;

Компания по категории финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, эффект от изменений кредитного риска по которым он представляет в составе прочего совокупного дохода, должна раскрыть следующую информацию:

1. сумма изменений в течение периода и кумулятивно в справедливой стоимости финансовых обязательств, обусловленных изменениями уровня кредитного риска по указанным обязательствам;
2. разницу между балансовой стоимостью финансовых обязательств и суммой, которую в соответствии с договором Компания должна заплатить кредитору по обязательствам при наступлении срока погашения;
3. переводы накопленной величины прибыли или убытка в пределах собственного капитала в течение периода, включая причины таких переводов;
4. при прекращении признания обязательств в течение периода – сумму (при наличии таковой), представленную в составе прочего совокупного дохода, которая была реализована при прекращении признания;
5. раздельно суммы прибыли или убытка, признанные в составе прочего совокупного дохода, и суммы, признанные в составе прибыли или убытка за отчетный период;
6. подробное описание методологии или методологий, использованных для определения того, не приведет ли к возникновению или увеличению влияния на прибыль или убыток последствий учетного несоответствия тот факт, что эффект от изменений уровня кредитного риска по обязательствам представляется в составе прочего совокупного дохода.

Компания по категории финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток, изменения справедливой стоимости которых (включая эффект от изменений кредитного риска по данным обязательствам) должны представляться в составе прибыли или убытка, раскрывает следующую информацию:

1. сумма изменений в течение периода и кумулятивно в справедливой стоимости финансовых обязательств, обусловленных изменениями уровня кредитного риска по указанным обязательствам; и
2. разницу между балансовой стоимостью финансовых обязательств и суммой, которую в соответствии с договором Компания должна заплатить кредитору по обязательствам при наступлении срока погашения;
3. суммы прибыли или убытка, признанные в составе прибыли или убытка за отчетный период;
4. подробное описание экономической взаимосвязи между характеристиками финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль и убыток и характеристиками других финансовых инструментов, изменения справедливой стоимости которых компенсируют эффект от изменений кредитного риска по данным финансовым обязательствам.

Компания в отношении финансовых активов по справедливой стоимости через прочий совокупный доход также раскрывает:

1. какие инвестиции по долевым инструментам были определены в категорию по справедливой стоимости через прочий совокупный доход;
2. причины для такой альтернативы представления;
3. справедливая стоимость по каждой инвестиции на конец каждого отчетного периода;
4. дивиденды, признанные в течение периода, с отражением отдельно связанных с инвестициями, выбывшими в течение периода и тех дивидендов, которые связаны с инвестициями отраженными на конец отчетного периода;
5. переводы накопленной величины прибыли или убытка в пределах собственного капитала в течение периода, включая причины таких переводов;
6. отдельно суммы прибыли или убытка, признанные в составе прочего совокупного дохода в течение периода, и суммы, реклассифицированные при прекращении признания из накопленного прочего совокупного дохода в состав прибыли или убытка за период.

Для любых долевых инвестиций, которые выбыли в течение периода, причина прекращения признания, справедливая стоимость на дату прекращения признания и кумулятивная прибыль или убыток на дату выбытия;

Новые требования в отношении раскрытия активов, которые были реклассифицированы по МСФО (IFRS) 9, из-за изменений в бизнес-модели, представлены далее:

1. дата реклассификации;
2. детальное объяснение изменений в бизнес модели и качественное описание этого эффекта на финансовую отчетность Компании;
3. суммы реклассификаций **«в» и «из»** каждой категории;
4. для каждого отчетного периода, следующего за датой реклассификации вплоть до прекращения признания, эффективная процентная ставка, определенная на дату реклассификации и признанный процентный доход и расход.

Если после отчетной даты последней годовой отчетности Компания реклассифицировала финансовые активы из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прочий совокупный доход таким образом, что они оцениваются по амортизированной стоимости, или из категории оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток таким образом, что они оцениваются по амортизированной стоимости или по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, следующая информация должна быть раскрыта:

1. справедливая стоимость этих финансовых активов по состоянию на дату окончания отчетного периода; и
2. прибыль или убыток от их переоценки до справедливой стоимости, которые были бы признаны в составе прибыли или убытка или прочего совокупного дохода за отчетный период, если бы эти финансовые активы не были реклассифицированы.

По финансовым активам, оцениваемым по справедливой стоимости через прочий совокупный доход, Компания должна раскрыть сумму оценочного резерва под убытки в примечаниях к финансовой отчетности.

Учет хеджирования

Касательно учета хеджирования должна раскрываться следующая информация:

Компания должна пояснить свою стратегию управления рисками применительно к каждой категории рисков, которым подвержены позиции, которые онарешает хеджировать, и к которым применяется учет хеджирования. Такое объяснение должно включать описание:

1. инструментов хеджирования, используемых для хеджирования позиций по риску (и того, как именно они используются для указанной цели);
2. того, каким образом Компания определяет экономическую взаимосвязь между объектом хеджирования и инструментом хеджирования для целей оценки эффективности хеджирования; а также
3. того, каким образом Компания устанавливает коэффициент хеджирования и каковы источники неэффективности хеджирования;
4. того, каким образом определялся рисковой компонент, характер взаимосвязи между рисковым компонентом и объектом хеджирования.

По каждой категории риска Компания должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности оценить условия и параметры инструментов хеджирования, а также их влияние на сумму, сроки и неопределенность возникновения будущих денежных потоков:

1. временнáя структура номинальной стоимости инструмента хеджирования; и
2. если применимо, средняя цена или ставка (например, цена исполнения или форвардная цена и т. д.) инструмента хеджирования.
3. описание источников неэффективности хеджирования, которые, как ожидается, повлияют на определенные отношения хеджирования на протяжении срока их существования.
4. если в рамках каких-либо отношений хеджирования возникают другие источники неэффективности хеджирования, Компания должна раскрыть информацию об этих источниках по каждой категории риска и объяснить возникшую неэффективность хеджирования.
5. описание прогнозировавшейся операции, в отношении которой в предыдущем периоде использовался учет хеджирования, но осуществление которой более не ожидается.

Компания должна раскрыть в табличной форме следующие суммы, относящиеся к инструментам, определенным по ее усмотрению в качестве инструментов хеджирования, отдельно по каждой категории риска для каждого типа хеджирования:

1. балансовую стоимость инструментов хеджирования (финансовые активы отдельно от финансовых обязательств);
2. статью отчета о финансовом положении, в составе которой отражен инструмент хеджирования;
3. изменение справедливой стоимости инструмента хеджирования, которое используется в качестве основы для признания неэффективности хеджирования за период; и
4. номинальные величины (включая количественные параметры, такие как тонны или кубические метры) инструментов хеджирования.

Компания должна раскрыть в табличной форме указанные ниже суммы, относящиеся к объектам хеджирования, отдельно по каждой категории риска:

1. балансовую стоимость объекта хеджирования, признанную в отчете о финансовом положении (с раздельным представлением активов и обязательств);
2. накопленную сумму хеджирующих корректировок по объектам хеджирования,
3. статью отчета о финансовом положении, в составе которой отражен объект хеджирования;
4. изменение стоимости объекта хеджирования, которое используется в качестве основы для признания неэффективности хеджирования за период; и
5. накопленную сумму хеджирующих корректировок, остающуюся в отчете о финансовом положении применительно к тем объектам хеджирования, которые более не хеджируются;
6. величину неэффективности хеджирования, т. е. разницу между прибылями или убытками от хеджирования, возникшими по инструменту хеджирования и по объекту хеджирования, признанную в составе прибыли или убытка (или прочего совокупного дохода в случае хеджирования долевого инструмента, применительно к которому Компания решила представлять изменения справедливой стоимости в составе прочего совокупного дохода; и
7. статью в отчете о совокупном доходе, в составе которой отражена признанная неэффективность хеджирования.
8. прибыли или убытки от хеджирования, возникшие в отчетном периоде, которые были признаны в составе прочего совокупного дохода.

Если Компания классифицировала финансовый инструмент или его пропорциональную часть как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток в связи с тем, что она использует кредитный производный инструмент для управления кредитным риском по такому финансовому инструменту, она должна раскрыть:

1. сверку как номинальной стоимости, так и справедливой стоимости по состоянию на начало и на конец периода по кредитным производным инструментам, которые использовались для управления кредитным риском по финансовым инструментам, классифицированным в категорию оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток
2. прибыль или убыток, признанные в составе прибыли или убытка за период, при классификации финансового инструмента или его пропорциональной части как оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток; и
3. в случае прекращения оценки финансового инструмента или его пропорциональной части по справедливой стоимости через прибыль или убыток, ту величину справедливой стоимости данного финансового инструмента, которая стала его балансовой стоимостью в новой категории, а также соответствующую номинальную стоимость или основную сумму.

Если Компания при первоначальном признании финансового актива или финансового обязательства не признает прибыль или убыток в силу того, что справедливая стоимость не подтверждается котировкой активного рынка для идентичного актива или обязательства (т. е. исходными данными Уровня 1) и не получена на основе модели оценки, в которой используются только данные с наблюдаемых рынков, должна раскрываться следующая информация по каждому классу финансовых активов или финансовых обязательств:

1. учетная политика в отношении признания в составе прибыли или убытка той разницы, которая возникает между справедливой стоимостью при первоначальном признании и ценой соответствующей сделки, с целью отразить изменение факторов (в том числе фактора времени), которые учитывались бы участниками рынка при определении цены этого актива или обязательства;
2. общая величина разницы, которую еще предстоит признать в составе прибыли или убытка, по состоянию на начало и конец периода, и сверку изменений сальдо указанной разницы.
3. основания для сделанного Компанией вывода о том, что цена сделки не являлась наилучшим подтверждением справедливой стоимости, включая описание доказательств, подтверждающих оценку справедливой стоимости.

Раскрытие информации о кредитном риске должно позволить пользователям финансовой отчетности понять влияние кредитного риска на сумму, сроки и неопределенность будущих денежных потоков. Для достижения этой цели должна раскрываться следующая информация о кредитном риске:

1. информация о практике, которой придерживается Компания для управления кредитным риском, а также о ее взаимосвязи с признанием и оценкой ожидаемых кредитных убытков, включая методы, допущения и информацию, используемые для оценки ожидаемых кредитных убытков;
2. количественная и качественная информация, позволяющая пользователям финансовой отчетности оценить суммы в финансовой отчетности, обусловленные ожидаемыми кредитными убытками, включая изменение суммы ожидаемых кредитных убытков и причины таких изменений; и
3. информация о подверженности Компании кредитному риску (т. е. кредитный риск, присущий финансовым активам организации и обязательствам по предоставлению кредита), включая значительные концентрации кредитного риска.

Компания должна раскрывать анализ прибылей и убытков, признанных в отчете о совокупном доходе, произошедших из-за выбытия финансовых активов, оцененных по амортизированной стоимости, с отдельным отражением прибылей и убытков от выбытия данных финансовых активов. Данное раскрытие также должно включать причины прекращения признания таких финансовых активов.

Следующие новые требования по раскрытию применяются в случаях, когда финансовое обязательство, учитываемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в дополнение к требованию представления изменений в собственном кредитном риске для обязательств отдельно в прочем совокупном доходе:

1. детали переноса кумулятивных прибылей/убытков в пределах капитала и причины такого переноса;
2. сумма представлена в прочем совокупном доходе, которая была реализована при выбытии финансовых обязательств в течение периода.

Когда Компания впервые применяет МСФО (IFRS) 9, есть новые дополнительные требования для каждого класса финансовых активов на дату первоначального признания, такие как:

1. первоначальная категория и текущая стоимость, определенная в соответствие с МСФО (IAS) 39;
2. новая категория и текущая стоимость, определенная в соответствии с МСФО (IFRS) 9;
3. сумма финансовых активов в отчете о финансовом положении, которые прежде были определены в категорию по справедливой стоимости через прибыль или убыток, но более не определяются, с разделением между теми, которые МСФО (IFRS) 9 требует реклассифицировать, и теми, которые Компания сам реклассифицирует.
4. качественная информации о том, как Компания применила требования по классификации в МСФО (IFRS) 9 к тем финансовым активам, классификация которых изменилась в результате применения МСФО (IFRS) 9;
5. качественная информация о причинах для любого определения или переопределения финансовых активов или финансовых обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

Количественные раскрытия должны быть представлены в табличном формате.

## Раздел 4. Запасы

### 4.1. Общие положения

Запасы учитываются по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и чистой цены реализации. Затраты включают в себя расходы, понесенные при доставке запасов до места назначения и приведение их в надлежащее состояние. Чистая стоимость реализации – это цена реализации в ходе обычной деятельности за вычетом предполагаемых расходов на завершение производства и затрат на реализацию. Себестоимость готовой продукции и незавершенного производства включает в себя стоимость сырья и материалов, затраты на оплату труда производственных рабочих и прочие прямые затраты, а также соответствующую долю производственных накладных расходов (рассчитанную на основе нормативного использования производственных мощностей), и не включает расходы по заемным средствам.

В отношении всех запасов сходного характера и назначения применяется одна и та же формула расчета стоимости. Все запасы оцениваются по методу средневзвешенной стоимости.

### 4.2. Определения

**Запасы** – это активы:

1. предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
2. находящиеся в процессе производства для такой продажи; или
3. находящиеся в виде сырья или материалов, которые будут потребляться в процессе производства или предоставления услуг.

**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.

**Чистая цена реализации** – это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи.

В отношении всех запасов сходного характера и назначения применяется одна и та же формула расчета стоимости. Все запасы оцениваются по методу средневзвешенной стоимости. Средневзвешенная стоимость израсходованных запасов рассчитывается определением средней стоимости подобных единиц на начало отчетного периода и приобретенных или произведенных в течение данного периода.

Запасы включают товары, закупленные и предназначенные для перепродажи. Запасы также включают готовую или незавершенную продукцию, выпущенную Компанией, так же сырье и материалы, предназначенные для дальнейшего использования в производственном процессе либо непосредственно при оказании услуг.

### 4.3. Классификация

Для целей составления финансовой отчетности Компания применяет следующую группировку запасов:

**Готовая** **продукция** основных и вспомогательных цехов, прошедшая полный технологический цикл производства и предназначенная для реализации. Она должна быть закончена производством, укомплектована, отвечать требованиям стандартов или техническим условиям, принята службами технического контроля, снабжена паспортом, сертификатом или другим документом, сдана на склад, а при сдаче на месте заказчику оформлена актами приемки или другими документами.

**Незавершенное** **производство** совокупность продукции частичной готовности, не прошедшей полный технологический цикл производства, который необходим, чтобы продукцию можно было отправить [заказчику](http://yas.yuna.ru/?1879053312@0807155200), поставить на [рынок](http://yas.yuna.ru/?1879053312@0806145792) для продажи, отгрузить на склад готовой продукции, а так же совокупность продукции, не принятой заказчиком; остатков заказов [вспомогательного производства](http://yas.yuna.ru/?1879053312@0810871296); незаконченных работ и т.д.

**Производственные материалы и запасы** включают в себя материальные ценности, предназначенные для использования в производственном процессе.

Прочие вспомогательные материалы включают в себя материальные ценности, используемые для управленческих нужд Компании.

В случае**,** если для предприятий Компании основным видом деятельности не является торговля, при приобретении запасов не представляется возможным достоверно определить, предназначены ли приобретаемые запасы для использования в производственном процессе, либо для перепродажи, такие запасы подлежат учету в составе сырья и материалов.

**Запасные** **части** включают в себя отдельные детали, которые предназначены для осуществления ремонта, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п. и комплектующие изделия, приобретаемые для комплектования выпускаемой продукции и строительства, которые требуют затрат по их обработке или сборке.

Запасные части, обслуживающее и резервное оборудование классифицируется как основные средства, если они соответствуют критериям признания в разделе 1 «Основные средства» главы 2КУП. В противном случае они учитываются как запасы.

**Кабельная продукция** включает виды кабельных материалов, используемые в производственных процессах, для текущей эксплуатации и других нужд Компании. При использовании кабельные материалы отражаются в прочих долгосрочных активах в финансовой отчетности Компании.

**Прочее** **материалы и сырье** включает в себя виды сырья и материалов, которые по своим характеристикам не могут быть включены в вышеуказанные группы, в частности тару и упаковочные материалы, спецодежду и прочие не вошедшие в вышеуказанные запасы Компании, отвечающие определению запасов.

**Товары** **для** **перепродажи** включают товары, изделия, сырье, материалы, комплектующие и т.п. изначально приобретенные, переработанные для реализации на сторону.

**Топливо** включает все виды топлива, используемые для технологических нужд производства, выработки энергии, отопления и других нужд Компании.

Группировка запасов может быть представлена более детализировано (например, запасные части для определенного сектора более понятной ) и дополнена иными категориями, если это приведет к более прозрачному представлению или сделает финансовую отчетность для пользователей.

### 4.4. Учетные принципы

Запасы отражаются в учете в качестве актива только при наличии критериев признания (при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем, при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство актива). Запасы признаются, когда все существенные риски и выгоды, связанные с правом собственности, перешли к Компании.

Компания оценивает запасы по наименьшей из двух величин: фактической себестоимости и возможной чистой цене реализации.

Фактическая себестоимость запасов включает все фактические затраты на приобретение, затраты на переработку и прочие затраты, понесенные с целью приведения запасов к настоящему состоянию и местонахождению.

Затраты на приобретение запасов включают цену покупки, импортные пошлины, акцизы и прочие невозмещаемые налоги, транспортные, транспортно-экспедиторские и другие расходы, непосредственно относимые на приобретение готовой продукции, материалов и услуг. Полученные торговые скидки, возвраты и прочие аналогичные статьи вычитаются при определении затрат на приобретение.

В случае если фактическая себестоимость какого-либо вида запасов превышает возможную чистую цену реализации, то на конец отчетного периода создается резерв на списание соответствующего вида запасов до чистой цены реализации.

Если Компания понесла затраты на приобретение запасов, но данные запасы не могут быть использованы или реализованы (к примеру, запасы, потерявшие потребительские свойства, запасы, выбывшие в результате хищений и растрат, по которым не установлены виновные лица), то понесенные затраты должны быть отражены в отчетности по статье расходов в зависимости от целевого предназначения этих запасов.

**Учет поступления запасов**

**Особенности учета запасов, приобретенных на возмездной основе**

При приобретении запасов на возмездной основе, к фактическим затратам на приобретение запасов относятся:

1. суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (за минусом скидок);
2. суммы, уплачиваемые компаниям за информационные и консультационные услуги, если напрямую связанны с приобретением материально-производственных запасов;
3. таможенные пошлины;
4. невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением единицы материально-производственных запасов;
5. вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены материально-производственные запасы;
6. затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования;
7. затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
8. иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

При приобретении запасов, стоимость которых определена 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 запасам, либо на дату платежа, если она наступает раньше.

В дальнейшем фактические затраты на приобретение таких запасов не корректируются на курсовые разницы, возникающие с момента первичного принятия запасов к учету до момента погашения соответствующих обязательств.

**Особенности учета запасов, оплаченных неденежными средствами**

При внесении запасов в качестве вклада в уставный капитал, фактическая себестоимость определяется исходя из их справедливой стоимости. Запасы, полученные в обмен на другие активы, учитываются в соответствии с принципами в отношении основных средств, полученных по обмену, как описано в разделе 1 «Основные средства» главы **2** КУП**.**

При получении запасов по договору дарения или безвозмездно, остающихся от выбытия основных средств и другого имущества (если попадают под определение запасов), а также выявленных в результате инвентаризации, стоимость определяется как наименьшая из двух величин: себестоимости и возможной чистой стоимости реализации на дату принятия к бухгалтерскому учету.

**Особенности учета запасов, полученных по договорам, предусматривающим отсрочку платежа**

Если договором на приобретение запасов предусмотрена отсрочка платежа на срок свыше 1 года, то стоимость данных запасов определяется, по себестоимости, а обязательства учитывается по амортизированной стоимости в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП.

**Особенности учета запасов, находящихся в пути**

Под запасами в пути понимаются запасы, которые еще не поступили в Компанию, но выгоды и риски, связанные с которыми, уже перешли к Компании в соответствии с условиями договора. Запасы в пути должны учитываться в составе счета «Запасы в пути».

**Учет внутреннего перемещения запасов**

Под внутренним перемещением запасов понимается их перемещение внутри одного юридического лица. Например: передача внутри какого-либо подразделения от одного материально ответственного лица другому; передача от одного подразделения другому; смена категории запасов.

Отражение операций перемещения запасов (сырье и материалы, товары для перепродажи) внутри одного юридического лица отражается записями по счетам аналитического учета запасов.

**Учет запасов, переданных на ответственное хранение, реализацию или в переработку**

При передаче запасов на ответственное хранение, реализацию или в переработку консигнатору, Компания передает все риски, связанные с владением и использованием данных запасов. Однако Компания сохраняет выгоды и право распоряжения запасами, и поэтому данные запасы не исключаются из балансовых счетов Компании.

**Учет запасов, полученных на ответственное хранение, для реализации по посредническим договорам**

При получении запасов на ответственное хранение, реализацию или в переработку, к Компании переходят риски связанные с владением и использованием этих запасов. Однако выгоды и право распоряжения остаются за собственником, и поэтому запасы не приходуются на баланс Компании, а подлежат учету на забалансовых счетах.

**Учет запасов, полученных в результате замены или выбытия основных средств**

Запасы, поступившие в результате замены компонентов или выбытия объекта основных средств, признаются по себестоимости. Себестоимость запасов рассчитывается из балансовой стоимости замененного компонента или выбывшего основного средства пропорционально рыночным стоимостям полученных запасов. Если балансовая стоимость замененного компонента или выбывшего объекта основных средств равна нулю, себестоимость полученных запасов также равняется нулю.

**Учет выбытия запасов**

В Компании выделяют следующие виды выбытия запасов (сырье и материалы, товары для перепродажи):

1. списание запасов в производство;
2. реализация запасов:

за плату, в соответствии с договором купли-продажи;

по договору дарения или безвозмездно;

1. прочее выбытие запасов как результат:

истечения сроков хранения, морального устаревания, иных случаев утраты потребительских свойств;

выявления недостач при инвентаризации;

хищения;

взносы в уставный капитал;

порчи имущества при авариях, пожарах, стихийных бедствиях.

**Методика оценки выбытия запасов**

При списании и реализации на сторону оценка выбывших запасов и конечного сальдо производится по методу средневзвешенной стоимости. Сумма любых списаний до чистой стоимости реализации и все потери запасов признаются как расход в течение того отчетного периода, в который произошло списание.

**Порядок создания и учет резервов на возможное списание до чистой цены реализации запасов**

**Цель создания резервов**

Запасы первоначально признаются по фактической себестоимости. С течением времени цены на определенные виды запасов могут упасть в результате изменения рыночной конъюнктуры, или запасы могут потерять часть своей стоимости в процессе хранения, и соответственно, балансовая стоимость данных запасов может превышать цену возможной реализации. Для отражения стоимости таких активов в финансовой отчетности создаются резервы на списание до чистой цены реализации.

Ниже приводятся ситуации, при которых чистая цена реализации может быть ниже, чем фактическая себестоимость:

1) увеличение затрат на завершение производства или затрат на продажу или уменьшение цены реализации;

2) ухудшение состояния запасов;

1. устаревание продукции;
2. решение о реализации продукции с убытком в маркетинговых целях;

6) ошибки при производстве или приобретении.

Компания оценивает величину необходимого резерва на списание до чистой цены реализации на конец каждого отчетного периода. Если на конец текущего периода оценка резерва превышает величину резерва, созданного на конец предыдущего периода, то разница относится на отчет о совокупном доходе в части увеличения расходов в зависимости от целевого предназначения обесцененных запасов по статье «Списание стоимости запасов до чистой стоимости реализации». Если на конец текущего периода оценка резерва меньше, чем величина резерва, созданного на конец предыдущего периода, то разница относится на отчет о совокупном доходе в части уменьшения расходов в зависимости от статьи, где ранее был признан расход по начислению резерва.

Резерв на списание до чистой цены реализации(далее – резерв) формируется на основании данных о запасах (в стоимостном и натуральном выражении) в порядке, который описан в настоящем разделе.

**Порядок создания резерва на возможное обесценение исходя из чистой цены продажи запасов**

Для запасов, которые Компания реализует в процессе обычной деятельности, оценка резерва осуществляется путем сравнения расчетной цены реализации за вычетом затрат на продажу и, если необходимо, затрат на доведение до состояния пригодного для реализации в процессе обычной деятельности с фактической себестоимостью. В случае превышения создается резерв на списание запасов до чистой цены реализации.

По запасам, которые предполагается использовать для производства, резерв не создается, если ожидается, что услуги, для оказания которых они будут использоваться, могут быть реализованы по цене не ниже фактической себестоимости. В противном случае по таким запасам создается резерв в размере разницы между себестоимостью, по которой они учитываются на счетах бухгалтерского учета, и чистой ценой реализации. В таких условиях текущие затраты на замену запасов могут оказаться наилучшим из существующих измерений его возможной чистой цены реализации.

Определение необходимости создания резерва осуществляется для каждой единицы запасов отдельно. В определенных обстоятельствах оценку резерва по уценке запасов до чистой цены реализации целесообразнее проводить для группы однородных или связанных единиц.

* 1. **Раскрытие информации**

В финансовой отчетности Компания раскрывает следующую информацию:

учетную политику, принятую для оценки запасов, в том числе использованный метод расчета их себестоимости;

общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость запасов в классификации Компании;

балансовую стоимость запасов, учтенных по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;

сумму запасов, признанную в качестве расходов в течение отчетного периода;

сумму резерва на списание запасов до чистой цены реализации, созданного в течение отчетного периода;

сумму резерва по уценке запасов до чистой цены реализации по состоянию на отчетную дату;

сумму восстановления резерва по уценке запасов до чистой цены реализации в течение периода;

обстоятельства или события, которые повлекли восстановление резерва по уценке запасов до чистой цены реализации;

балансовую стоимость запасов, переданных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

## Раздел 5. Денежные средства и их эквиваленты

Компания применяет данный раздел Учетной политики для подготовки отчета о движении **денег** в соответствии с требованиями МСФО и представляет его в качестве составной части своей финансовой отчетности за каждый период, в котором представлялась финансовая отчетность.

### 5.1. Общие положения

Денежные средства и их эквиваленты включают денежные средства в кассе, средства на банковских счетах до востребования и другие краткосрочные высоколиквидные инвестиции со сроком первоначального погашения согласно договору не более трех месяцев. Денежные средства и их эквиваленты учитываются по амортизированной стоимости, рассчитанной с использованием метода эффективной ставки процента. Остатки денежных средств с ограничением использования исключаются из состава денежных средств и их эквивалентов для целей составления отчета о движении денежных средств. Остатки денежных средств с ограничением на обмен или использование для погашения обязательств, действующим в течение как минимум двенадцати месяцев после отчетной даты, включаются в состав прочих внеоборотных активов.

### 5.2. Определения

**Денежные средства** включают наличные в кассе, на текущих счетах и депозиты до востребования.

**Движение** денежных средств – это поступления и платежи денежных средств и их эквивалентов.

**Инвестиционная деятельность** – это приобретение и продажа внеоборотных активов и других инвестиций, не относящихся к денежным эквивалентам.

**Операционная деятельность** – это основная, приносящая выручку деятельность Компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности.

**Финансовая деятельность** – это деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе капитала и заемных средств Компании.

**Эквивалент денежных средств** – это краткосрочные, высоколиквидные вложения, легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости, с первоначальным сроком погашения менее 3 месяцев.

### 5.3. Учетные принципы

Денежные средства и их эквиваленты включают:

1. наличность в кассе в национальной валюте: используется для отражения информации о наличии и движении денежных средств в кассе Компании в тенге;
2. наличность в кассе в иностранной валюте: используется для отражения информации о наличии и движении денежных средств в кассе Компании в иностранной валюте;
3. денежные средства на расчетных счетах в тенге: используются для отражения информации о наличии и движении денежных средств в тенге на текущих счетах Компании, для отражения овердрафта в тенге;
4. денежные средства на валютных счетах: используются для отражения информации о наличии и движении денежных средств в иностранной валюте на текущих счетах Компании, так же для отражения овердрафта в валюте;
5. денежные средства на депозитных счетах в тенге: используются для отражения информации о наличии и движении средств в тенге на депозитных счетах со сроком ограничения до трех месяцев;
6. денежные средства на депозитных счетах в иностранной валюте: используются для отражения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте на депозитных счетах на срок до трех месяцев;
7. Прочие.

**Учет денежных средств**

Под денежными средствами понимаются денежные средства в кассе, на расчетном счете в банке, а также на депозитных счетах до востребования (денежные средства, которые возможно использовать в обороте без ограничений по сроку).

В составе денежных средств подлежат учету займы, предоставляемые банком, обслуживающим Компанию, в соответствии с договором банковского счета при недостаточности или отсутствии денежных средств на расчетном или валютном счетах, то есть овердрафт. Для целей отчета о движении денежных средств, денежные средства и их эквиваленты включают сумму овердрафта на конец отчетного периода. Овердрафт отражается в отчете о финансовом положении в строке обязательств по заимствованиям.

Для отражения реальной суммы денег, которые возможно использовать для текущей деятельности, предусматривается создание резерва по сомнительным счетам в тенге и в иностранной валюте. 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. Создание резерва отражается по кредиту счетов учета денежных средств и отражается в прибылях и убытках в составе расходов составе убытка от обесценения. Сумма резерва должна пересматриваться на каждую отчетную дату.

В случае создания резерва по сомнительным счетам в тенге и в иностранной валюте Компания классифицирует данные счета в составе краткосрочных инвестиций, так как данные средства перестают отвечать определению денежных средств из-за отсутствия ликвидности.

**Учет денежных эквивалентов**

К переводам в пути относятся денежные средства, внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет Компании, но еще не зачисленные на счет Компании.

В составе прочих денежных средств и их эквивалентов также учитываются краткосрочные депозиты с первоначальным сроком погашения не более трех месяцев, а также средства, размещенные на депозитных счетах, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости.

Для их учета используются:

* + 1. депозитные счета в тенге (не более трех месяцев), а также средства, размещенные на депозитных счетах, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости;
    2. депозитные счета в валюте (не более трех месяцев) а также средства, размещенные на депозитных счетах, легко обратимые в определенную сумму денежных средств, и подвергающиеся незначительному риску изменения стоимости;

Компания рассматривает депозиты и прочие счета в банках, ограниченные для использования в силу договорных или других юридических условий (например, счет является залоговым, либо на счет наложен арест налоговыми или другими государственными органами, либо депозиты имеют целевое использование) на предмет соответствия определению денежных средств и их эквивалентов. Если данные депозиты и прочие счета в банках не соответствуют определению денежных средств и их эквивалентов, они отражаются в отчетности как прочие финансовые активы или прочие активы в зависимости целевого назначения.

Суммы денежных средств и их эквивалентов, ограниченные для использования в течение срока менее 12 месяцев после даты отчета о финансовом положении, отражаются в составе краткосрочных активов.

Депозиты, размещенные на срок более трех месяцев (т.е. договор банковского вклада заключен на срок более трех месяцев) рассматриваются в качестве инвестиций и подразделяются на:

* + - 1. краткосрочные – на срок до 12 месяцев; и
      2. долгосрочные – на срок более 12 месяцев, долгосрочные депозиты, являясь, финансовым инструментом учитываются в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП.

Депозиты, с первоначальным сроком погашения свыше 3 месяцев, которые Компания может отозвать в любое время с сохранением права получения практически всей суммы ранее начисленных процентов, также признаются как денежные эквиваленты, поскольку такие депозиты легко конвертируются в определенные суммы денежных средств с незначительным риском изменения их стоимости.

Операции в иностранной валюте подлежат отражению в учете по рыночному курсу на дату совершения операции.

Остатки по счетам в иностранной валюте подлежат переоценке по рыночному курсу на дату составления отчетности.

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 в отчете о совокупном доходе. Данная курсовая разница подлежит отражению на счетах отрицательной/положительной курсовой разницы.

### 5.4. Отчет о движении денежных средств

Отчет о движении денежных средств представляет потоки (притоки и оттоки) денежных средств и их эквивалентов за период, классифицируя их по операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

Для предоставления финансовой отчетности акционеру Компания представляет потоки денежных средств от операционной деятельности, используя косвенный метод или прямой метод.

Операционная деятельность **–** основная приносящая доход деятельность Компании и прочая деятельность, отличная от инвестиционной деятельности и финансовой деятельности.

Примерами притока денежных средств от операционной деятельности являются выручка от продажи товаров, работ, услуг, включая сбор краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности и претензий за несвоевременную оплату, а также денежные поступления от предоставления активов в аренду, получение комиссионных и прочие.

Видами оттока денежных средств от операционной деятельности являются выплаты поставщикам и подрядчикам за товары и услуги, приобретенные для использования в производстве или для перепродажи, включая выплаты сопутствующих процентов, штрафов, пени, а также выплаты работникам компании, уплата налогов и прочих обязательных платежей.

Все прочие 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.

Составление отчета о движении денежных средств косвенным методом начинается с отражения прибыли или убытка до учета подоходного налога, который затем корректируется на следующие типичные показатели, в основе которых лежат неденежные операции и операции, относящиеся к инвестиционной и финансовой деятельности:

1. износ, истощение и амортизация основных средств и нематериальных активов;
2. финансовые расходы;
3. финансовые доходы;
4. резервы/восстановление резервов на обесценение основных средств, гудвила и прочих нематериальных активов;
5. отчисления/пересчет в резервах;
6. производные финансовые инструменты;
7. резервы/восстановление резервов под обесценение финансовых активов;
8. резервы/восстановление резервов под обесценение НДС к возмещению;
9. прибыли/убытки от выбытия основных средств и нематериальных активов;
10. резервы/восстановление резервов под обесценение прочих активов;
11. долю в доходах/убытках ассоциированных компаний и совместных предприятий;
12. долгосрочные обязательства по вознаграждениям работников;
13. доходы/убытки от выбытия дочерних/ассоциированных компаний/совместных предприятий;
14. доход/убыток от переоценки финансовых активов по справедливой стоимости через прибыли и убытки;
15. изменение резерва под уценку запасов до чистой цены реализации;
16. реализованный убыток от переоценки активов, имеющихся в наличии для продажи;
17. расходы по платежам на основе долевых инструментов;
18. прочие доходы/убытки от инвестиционной и финансовой деятельности;
19. прочие неденежные корректировки.

Полученный результат от операционной деятельности до изменений в оборотном капитале корректируется на следующие типичные показатели за период:

1. изменение запасов;
2. изменение торговой дебиторской задолженности;
3. изменение торговой кредиторской задолженности;
4. изменение в НДС к возмещению;
5. изменение прочих текущих обязательств/активов, относящихся к оборотному капиталу;

Составление отчета о движении денежных средств прямым методом включает предоставление информации об основных видах валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, полученных либо:

1. из учетных записей предприятия; либо
2. путем корректировки выручки, себестоимости (процентных и иных аналогичных доходов, а также процентных и иных аналогичных расходов для финансовых институтов) и других статей отчета о совокупной прибыли с учетом следующих факторов:

изменения в запасах и дебиторской и кредиторской задолженности от операционной деятельности в течение периода;

прочие неденежные статьи; и

прочие статьи, ведущие к возникновению потоков денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Далее приводятся основные статьи операционной деятельности при использовании прямого метода:

1. денежные поступления от продажи товаров и предоставления услуг;
2. денежные поступления в виде роялти, гонораров, комиссионных и прочая выручка;
3. денежные выплаты поставщикам за товары и услуги;
4. денежные выплаты работникам и от имени работников;
5. денежные поступления и выплаты страховой компании по страховым премиям, требованиям, аннуитетам и прочим страховым вознаграждениям;
6. денежные выплаты или возвраты налогов и других обязательных платежей, если они не могут быть непосредственно соотнесены с финансовой или инвестиционной деятельностью; и
7. денежные поступления и выплаты по договорам, заключенным в коммерческих или торговых целях.

Отдельно в рамках операционной деятельности раскрываются потоки денег от полученных и выплаченных вознаграждений (процентов), за исключением капитализируемых в составе основных средств и нематериальных активов, уплаты корпоративного подоходного налога и налога на сверхприбыль.

Денежные потоки, возникающие в связи с уплатой подоходного налога, классифицируются как денежные потоки от операционной деятельности, если только они не могут быть конкретно увязаны с финансовой или инвестиционной деятельностью.

Инвестиционная деятельность **–** приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств.

В рамках инвестиционной деятельности подлежат раскрытию следующие потоки денежных средств и их эквивалентов:

1. размещение / погашение банковских депозитов сроком свыше трех месяцев;
2. приобретение дочерних компаний, за вычетом приобретенных денежных средств дочерних компаний;
3. приобретение долговых и долевых инструментов;
4. денежные средства дочерних организаций, которые перегруппированы из группы выбытия;
5. приобретение основных средств, нематериальных активов, включая оплаченные капитализированные затраты по заимствованиям;
6. поступления от продажи основных средств и нематериальных активов;
7. дивиденды полученные;
8. поступления от продажи дочерних организаций за вычетом выбывших денежных средств дочерней организаций;
9. поступления от продажи долговых и долевых инструментов других предприятий;
10. займы, выданные другим сторонам;
11. займы, погашенные другими сторонами;
12. исполнение опциона на покупку акций;
13. приобретение/продажа прочих долгосрочных активов.

Платежи за приобретенные активы производятся, как правило, во время покупки, или в ближайшие дни до и после покупки. В случае если платеж за приобретенные активы откладывается на значительный период, то возникает финансовое обязательство перед продавцом. Последующее погашение финансового обязательства продавцу активов является оттоком денежных средств по финансовой деятельности.

Финансовая деятельность **–** деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и займов Компании.

В рамках финансовой деятельности подлежат раскрытию следующие потоки денег и их эквивалентов:

1. поступления по займам и выпущенным долговым ценным бумагам;
2. погашение сумм основного долга займов и выпущенных долговых ценных бумаг;
3. погашение обязательств по финансовой аренде;
4. выкуп собственных акций дочерними организациями;
5. дивиденды, выплаченные неконтролирующим акционерам дочерних организаций;
6. дивиденды, выплаченные контролирующему акционеру;
7. поступления по эмиссии акций;
8. прочие взносы в капитал;
9. прочие распределения.

Потоки денежных средств и их эквивалентов, возникающие в результате операций в иностранной валюте, должны отражаться в функциональной валюте отчетности Компании и ее дочерних организаций с использованием курса обмена на дату транзакции.

Положительные и отрицательные курсовые разницы, возникающие в результате изменения обменных курсов иностранной валюты, не являются движением денежных средств. Однако влияние изменений обменного курса на денежные средства и эквиваленты денежных средств, содержащиеся или ожидаемые к получению в иностранной валюте, представляются в отчете о движении денежных средств для того, чтобы провести сверку денежных средств и их эквивалентов в начале и в конце отчетного периода. Статья «Влияние изменений обменных курсов на денежные средства и их эквиваленты» представляется отдельно от потоков денег, возникающих в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

**Инвестиции в дочерние организации, ассоциированные и совместные компании**

При учете инвестиций в ассоциированную или дочернюю организацию, учет в которой ведется по методу долевого участия или по себестоимости, инвестор ограничивается в отчете о движении денежных средств информацией о денежных потоках между собой (инвестором) и объектом инвестирования, например, дивидендами и авансами.

**Неденежные операции**

Инвестиционные и финансовые операции, не требующие использования денежных средств или их эквивалентов, должны исключаться из отчета о движении денежных средств. Подобные операции должны раскрываться в финансовой отчетности таким образом, чтобы они обеспечивали всю уместную информацию о такой инвестиционной и финансовой деятельности.

Значительная часть инвестиционной и финансовой деятельности не оказывает непосредственного воздействия на текущее движение денежных средств, хотя они влияют на структуру капитала и активов Компании. Исключение неденежных операций из отчета о движении денежных средств отвечает цели этого отчета, поскольку эти статьи не вызывают движение денежных средств в текущем периоде. Примерами неденежных операций являются:

1. приобретение активов либо путем непосредственного принятия соответствующих обязательств, либо посредством финансовой аренды;
2. приобретение компании с помощью выпуска акций;
3. конвертация долговых обязательств в акции;
4. доход/убыток от выбытия дочерних организаций;
5. приобретение/реализация прочих долгосрочных активов без движения денежных средств.

### 5.5. Раскрытие информации

Компания должна раскрывать в своей отчетности состав денежных средств и их эквивалентов и представлять сверку сумм в отчете о движении денежных средств с эквивалентными статьями, представленными в отчете о финансовом положении.

В примечаниях к отчетности необходимо также раскрывать следующую информацию по операциям приобретения или продажи дочерних организаций, ассоциированных компаний и совместных предприятий Компанией:

1. общую стоимость сделки;
2. часть суммы сделки, оплаченную денежными средствами и денежными эквивалентами;
3. сумму денежных средств и денежных эквивалентов, находящуюся в распоряжении приобретенной или проданной Компанией;
4. стоимость активов (кроме денежных средств и эквивалентов) и обязательств приобретенной или проданной Компании, в разрезе каждой крупной категории.

По прекращенной деятельности необходимо раскрыть суммы чистых потоков денежных средств от:

1. операционной деятельности;
2. инвестиционной деятельности;
3. финансовой деятельности.

Компания раскрывает, вместе с комментариями руководства, сумму значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, имеющихся у нее, но недоступных для использования.

Рекомендуется также раскрывать в примечаниях к отчетности следующую дополнительную информацию:

1. суммы неиспользованных заемных средств, доступных для будущей операционной деятельности;
2. агрегированные значения денежных потоков от операционной, финансовой и инвестиционной деятельности, связанные с совместно контролируемыми компаниями;
3. суммы денежных потоков по операционной, инвестиционной и финансовой деятельности по каждому из отчетных сегментов.

## Раздел 6. Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность

### 6.1. Общие положения

Внеоборотные активы и группы выбытия (которые могут включать внеоборотные и оборотные активы) отражаются в отчете о финансовом положении как «предназначенные для продажи», в случае, если их балансовая стоимость будет возмещена, главным образом, посредством продажи в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Классификация активов подлежит изменению при наличии всех перечисленных ниже условий: (а) активы готовы к немедленной продаже в их текущем состоянии в соответствии с условиями, обычными для продажи таких активов; (б) руководство Компании утвердило действующую программу по поиску покупателя и приступило к ее активной реализации; (в) проводится активный маркетинг для продажи активов по разумной цене по сравнению с их справедливой стоимостью; (г) продажа ожидается в течение одного года, и (д)  необходимые действия по завершению плана продажи указывают на то, что маловероятно внесение существенных изменений в план продажи или его отмена.

Внеоборотные активы или группы выбытия, классифицированные в отчете о финансовом положении в текущем отчетном периоде как предназначенные для продажи, отражаются в отчете о финансовом положении отдельно. Обязательства, непосредственно относящиеся к группе выбытия и передаваемые при выбытии, подлежат переводу в категорию «предназначенные для продажи» и отражаются в отчете о финансовом положении отдельно. Сравнительные данные отчета о финансовом положении не корректируются для приведения в соответствие с классификацией на конец текущего отчетного периода.

Группы выбытия представляют собой активы (оборотные или внеоборотные), подлежащие выбытию путем продажи, или иным способом, единой группой в процессе одной операции продажи, и обязательства, относящиеся к данным активам, которые будут переданы в процессе этой операции. Гудвил учитывается в составе группы выбытия в том случае, если в группу выбытия включены единицы, генерирующие денежный поток, на которые при приобретении был распределен гудвил.

**Внеоборотные активы** – это активы, включающие суммы, которые, как ожидается, не будут возмещены или получены в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Внеоборотные активы удерживаемые для продажи, а также группы выбытия оцениваются по меньшей из сумм балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Удерживаемые для продажи внеоборотные активы не амортизируются. Финансовые активы, активы, связанные с вознаграждениями работников, и отложенные налоговые активы, которые составляют часть группы выбытия, не подлежат списанию до меньшей из сумм балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу, а продолжают оцениваться как предусмотрено соответствующими разделами КУП.

Внеоборотные активы и группы выбытия отражаются в отчете о финансовом положении как «предназначенные для распределения учредителям» при соблюдении следующих условий: (а) активы готовы к немедленному распределению в их текущем состоянии; (б) начаты действия по завершению распределения, и ожидается, что эти действия будут завершены в течение года с момента классификации; и (в) необходимые действия по завершению распределения указывают на то, что маловероятно внесение существенных изменений в распределение или его отмены. Также, следует рассмотреть вероятность утверждения распределения учредителями предприятия (если требуется в соответствии с законодательством).

***Прекращенная деятельность.*** Прекращенная деятельность является компонентом Компании, который либо выбыл, либо классифицируется как имеющиеся для продажи и: (а) представляет собой отдельное крупное направление бизнеса или географический район деятельности; (б) является частью единого координированного плана по выбытию отдельного крупного направления бизнеса или географического района деятельности; или (в) является дочерней организацией, приобретенной исключительно в целях перепродажи.

Прибыли/убытки и движение денежных средств от прекращенной деятельности по видам деятельности, если таковые имеются, отражаются отдельно от непрерывной деятельности; при этом производится корректировка сравнительных показателей для их приведения в соответствие с классификацией в текущем отчетном периоде.

### 6.2. Учетные принципы

Компания классифицирует внеоборотные активы или группы выбытия как предназначенные для продажи, если возмещение их балансовой стоимости планируется главным образом через продажу, а не через продолжение использования.

При этом внеоборотные активы или группы выбытия должны быть пригодны к немедленной продаже в текущем состоянии в соответствии с условиями, обычными для продажи таких активов, и вероятность продажи должна быть высокой.

Вероятность продажи является высокой, если

1. план по продаже внеоборотных активов или группы выбытия принят на соответствующем уровне руководства;
2. проводится активная программа по поиску покупателя и завершению плана продажи;
3. внеоборотные активы или группы выбытия активно предлагаются для продажи по цене, сравнимой с их справедливой стоимостью;
4. завершение операции по продаже внеоборотных активов или групп выбытия планируется в течение одного года от даты классификации;
5. действия, которые необходимы для завершения плана продажи, показывают, что значительные изменения в плане или отмена плана продажи маловероятны.

Планируемый период продажи внеоборотных активов или групп выбытия может превысить один год по обстоятельствам, независящим от Компании, но при этом должна быть достаточная уверенность, что Компания сможет реализовать план по продаже внеоборотных активов или групп выбытия.

Понятие продажи включает в себя обмен внеоборотных активов на другие внеоборотные активы, если такой обмен имеет коммерческую сущность.

В случае, когда Компания покупает внеоборотные 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 вышеуказанными допущениями) и высока вероятность того, что другие критерии классификации, которым активы не удовлетворяют на дату приобретения, будут выполнены в краткосрочном периоде (как правило, в течение трех месяцев).

Компания, в случае если имеется план продажи своей дочерней организации, что предполагает потерю контроля над ней, классифицирует все активы и обязательства данной дочерней организации в качестве предназначенных для продажи (если вышеуказанные критерии классификации как предназначенные для продажи соблюдены), независимо от того, будет ли Компания иметь неконтролирующую долю в дочерней организации после продажи.

Прекращенная деятельность – это компонент Компании, который выбыл или классифицирован как предназначенный для продажи, и:

1. представляет собой отдельный значительный вид деятельности или географический район ведения операций;
2. является частью единого плана по выбытию отдельного значительного вида деятельности или географического района ведения операций; или
3. является дочерней организацией, приобретенной исключительно для целей продажи.

Компонент Компании представляет собой деятельность вместе с относимыми к ней денежными потоками, которая, с операционной точки зрения и в целях финансовой отчетности, может быть четко отделена от остальной части Компании (то есть, компонент должен быть единицей или группой единиц, генерирующих денежные средства, пока он предназначен для использования).

**Оценка предназначенного для продажи внеоборотного** **актива (или групп выбытия)**

Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, или группы выбытия, учитываются по наименьшей величине из их балансовой стоимости или справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Вновь приобретаемые внеоборотные активы (которые были приобретены в рамках объединения бизнесов), отвечающие условиям классификации в качестве имеющихся для продажи, при первоначальном признании измеряются по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Если продажа внеоборотных активов или групп выбытия ожидается более, чем через один год, затраты на продажу учитываются по дисконтированной стоимости. Увеличение дисконтированной стоимости затрат на продажу с течением времени отражается в отчете о совокупном доходе как финансовые расходы.

Непосредственно перед первоначальной классификацией в качестве внеоборотных активов, предназначенных для продажи, балансовая стоимость внеоборотных активов и групп выбытия должна быть измерена в соответствии с требованиями применимых разделов КУП. В частности, планы по выбытию (продаже) актива являются признаком, указывающим на возможное обесценение стоимости актива, поэтому на данном этапе производится проверка соответствующих активов на обесценение в соответствии с положениями Раздела 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП.

Внеоборотные активы и группы выбытия, классифицированные как предназначенные для продажи, не амортизируются. Проценты и другие расходы, связанные с обязательствами группы выбытия, продолжают признаваться.

**Признание убытков от обесценения и их восстановление**

Компания признает убыток от обесценения при первоначальном или последующем снижении стоимости внеоборотных активов и групп выбытия до справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу.

Компания признает доход при последующем увеличении в справедливой стоимости внеоборотных активов или групп выбытия за вычетом затрат на продажу, но в размере, не превышающем размер накопленного убытка от обесценения, ранее признанного в соответствии с положениями настоящего подраздела или в соответствии с разделом 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП.

Прибыль или убыток, ранее не признанные до даты продажи таких внеоборотных активов или групп выбытия, признаются на дату выбытия таких активов.

**Изменения в плане продажи**

В случае, если внеоборотные активы и группы выбытия, классифицированные ранее как предназначенные для продажи или распределения собственникам / акционерам, более не удовлетворяют необходимым критериям классификации, Компания перестает их учитывать как имеющихся для продажи или распределения собственникам / акционерам.

В этом случае внеоборотные активы и группы выбытия учитываются по наименьшей из:

1. балансовой стоимости внеоборотных активов групп выбытия до того, как они были классифицированы как предназначенные для продажи или распределения собственникам / акционерам, скорректированной на сумму амортизации или переоценки, которая была бы признана, если бы внеоборотные активы и группы выбытия не были классифицированы как предназначенные для продажи или распределения собственникам / акционерам;
2. возмещаемой стоимости на дату, когда было принято решение не продавать / не распределять внеоборотные активы.

Любые корректировки балансовой стоимости внеоборотных активов и групп выбытия, классификация которых в качестве имеющихся для продажи отменена, признаются в отчете о совокупном доходе по продолжающейся деятельности.

Переводы внеоборотных активов или групп выбытия между категориями предназначенных для продажи и предназначенных для распределения собственникам / акционерам не считаются изменениями первоначального плана выбытия.

Если Компания прекращает классификацию отдельного актива или отдельного обязательства в составе группы выбытия, классифицированной в качестве предназначенной для продажи, то оставшиеся внеоборотные активы и обязательства в подлежащей продаже группе выбытия должны и дальше оцениваться в совокупности как группа, но только при условии, что эта группа удовлетворяет критериям, установленным в пункте 6.1. раздела 6КУП. В противном случае, оставшиеся в составе такой группы внеоборотные активы, которые по отдельности удовлетворяют критериям классификации в качестве предназначенных для продажи, должны оцениваться по отдельности по наименьшей из двух величин: балансовой стоимости и справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу на эту дату. Любые внеоборотные активы, не удовлетворяющие данным критериям, подлежат выводу из категории предназначенных для продажи.

**Продление периода, требуемого для завершения продажи**

Продление периода, требуемое для завершения продажи, не препятствует классификации актива (или группы выбытия) как предназначенного для продажи, если такое продление вызвано событиями или обстоятельствами, неподконтрольными Компании, и при этом существуют достаточные подтверждения твердого обязательства Компании осуществить свой план продажи такого актива (или группы выбытия). Указанный период времени в качестве одного из условий классификации активов (или групп выбытия) как «предназначенных для продажи», может быть продлен в следующих случаях:

* + 1. при наличии на дату обязательства Компании исполнить план продажи 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;

1. у Компании есть твердое соглашение о приобретении от покупателя, однако в результате покупатель или другие лица выдвигают условия по передаче актива (или группы выбытия), 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;

1. если в течение первоначального периода один год возникли ранее считавшиеся маловероятными обстоятельства, в результате которых внеоборотные активы или группы выбытия, предназначенные для продажи, остаются непроданными к концу первоначально установленного годового периода и:

в течение указанного периода Компания 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.

### 6.3. Раскрытие информации

**Представление информации о прекращенной деятельности**

Компания раскрывает в финансовой отчетности следующую информацию:

1. в отчете о совокупном доходе отдельно - сумму, включающую:

прибыль или убыток после налогообложения от прекращенной деятельности;

прибыль или убыток после налогообложения, признанный при измерении по справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов по прекращенной деятельности;

1. анализ этой суммы по:

суммам доходов, расходов, прибыли или убытку до налогообложения от прекращенной деятельности, а также относящийся к ним расход по налогу на прибыль;

прибыли или убытку, признанными при измерении справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу или при выбытии активов по прекращенной деятельности, а также относящийся к ним расход по налогу на прибыль.

Анализ может быть представлен как в отчете о совокупном доходе (в разделе по прекращенной деятельности), так и в примечаниях к отчетности;

1. суммы чистых потоков денежных средств, относящихся к операционной, инвестиционной и финансовой деятельности в рамках прекращенной деятельности. Данная информация может быть раскрыта как в отчете о движении денежных средств, так и в примечаниях к финансовой отчетности;
2. прибыль или убыток от продолжающейся и прекращенной деятельности, относящиеся к акционерам Компании. Данная информация может быть раскрыта как в отчете о совокупном доходе, так и в примечаниях к финансовой отчетности.

Раскрытие информации в соответствии с вышеуказанными требованиями пересматривается для всех прошлых периодов, представленных в отчетности, с тем, чтобы отразить все операции, которые были прекращены на отчетную дату последнего из представленных периодов.

Корректировки текущего периода, напрямую связанные с выбытием прекращенной деятельности в прошлых периодах, отражаются отдельно в разделе по прекращенной деятельности.

В случае, если компонент Компании 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.

**Раскрытие информации в отношении предназначенных для продажи внеоборотных активов, групп выбытия, прекращенной деятельности**

Основные классы внеоборотных активов и обязательств, классифицированных как предназначенных для продажи, раскрываются отдельно в отчете о финансовом положении или в примечаниях к нему. Обязательства и активы выбывающей группы не взаимозачитываются. Основные виды активов и обязательств, классифицированных как предназначенные для продажи, раскрываются отдельно либо в отчете о финансовом положении, либо в примечаниях (за исключением случаев, когда выбывающая группа является новоприобретенной дочерней организацией). Также, отдельно раскрываются суммы накопленной прибыли или убытка, признанные непосредственно на счете прочего совокупного дохода по внеоборотным активам (или выбывающей группе), классифицированным как предназначенные для продажи.

Для отражения группировки внеоборотных активов по состоянию на последнюю отчетную дату реклассификация активов за прошлые периоды не производится.

В примечаниях к финансовой отчетности за период, когда внеоборотные активы были классифицированы как предназначенные для продажи или были проданы, Компания раскрывает:

1. описание таких внеоборотных активов;
2. описание фактов и обстоятельств продажи, или обстоятельств, ведущих к выбытию, с указанием планируемого способа и периода выбытия;
3. сумму признанного в отчете о совокупном доходе убытка от обесценения и прибыли от увеличения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу;
4. если это применимо, то сегмент, в котором представляется информация о долгосрочном активе или группе выбытия в соответствии с разделом 3 «Операционные сегменты» главы 3КУП.

Для внеоборотных активов, по которым изменились планы в отношении их продажи, необходимо раскрыть факты, повлиявшие на решение об отмене продажи и эффект от принятия данного решения на результаты деятельности в текущем периоде, а также в представленных прошлых периодах.



**Примечание 1:** Отвечайте «Да» только при условии, что действия, необходимые для реагирования на указанные условия, не могут быть осуществлены до тех пор, пока не будет получено твердое обязательство о приобретении со стороны покупателя и высока вероятность получить твердое обязательство о приобретении в течение года.

**Примечание 2:** Отвечайте «Да» только при условии, что предпринимаются своевременные действия по реагированию на создавшиеся условия и ожидается благоприятное разрешение проблем и устранение факторов, обусловивших задержку продажи.

**Примечание 3:** Отвечайте «Да» только при условии, что в течение указанного периода Компания предпринимает действия по реагированию на факты, ведущие к изменению условий продажи, и предпринимаются активные действия по продаже долгосрочных активов или Компании выбытия на рынке по разумной цене.

## Раздел 7. Резервы, условные активы и условные обязательства

### 7.1. Общие положения

Данный раздел учетной политики должен применяться Компанией при учете всех резервов, условных обязательств и условных активов, кроме тех, которые:

являются результатом контрактов, подлежащих исполнению, кроме обременительных контрактов;

тех, которые освещены в других разделах учетной политики.

Данный раздел не применяется к финансовым инструментам, которые покрываются в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2КУП.

Контракты, подлежащие выполнению, это такие контракты, по которым ни одна из сторон не выполнила своих обязательств, или обе стороны выполнили свои обязательства частично, в равной степени. Данный раздел не применяется к подлежащим исполнению контрактам, кроме тех, которые являются обременительными.

Сфера действия данного раздела распространяется на резервы, условные обязательства и условные активы, которые не покрыты в других разделах КУП. Например, некоторые виды резервов покрываются в следующих разделах:

раздел 8 «Вознаграждения работникам» главы 2КУП;

раздел 13 «Аренда» главы 2КУП. Однако, договора операционной аренды, которые стали обременительными, подпадают под сферу действия раздела 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства»КУП;

раздел 14 «Налоги» главы 2КУП.

***Обязательства по выбытию активов***

Резервы на вывод активов из эксплуатации признаются в полном объеме на дисконтированной основе тогда, когда (1) у Компании имеется обязательство по демонтажу и переносу оборудования или механизма и по восстановлению участка, на котором находилось оборудование, (2) представляется вероятным, что для погашения этого обязательства потребуется отток экономических выгод, и (3) можно осуществить надежную оценку такого резерва. Признаваемая сумма представляет собой текущую стоимость оцененных будущих расходов, определенных в соответствии с местными условиями и требованиями. Кроме того, сумма, эквивалентная размеру резерва, включается в стоимость соответствующего основного средства.

Изменения в оценке существующего резерва по выводу из эксплуатации, которые явились результатом изменений в расчетном сроке или сумме оттока ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, необходимых для погашения обязательства, или изменение в ставке дисконтирования, учитывается таким образом, что:

1. с учетом требований в пункте (2) ниже, изменения в резерве прибавляются или вычитаются из стоимости соответствующего актива в текущем периоде;
2. сумма, вычтенная из стоимости актива, не должна превышать его балансовую стоимость. Если снижение в резерве превышает балансовую стоимость актива, тогда превышение незамедлительно признается в отчете о совокупном доходе; и
3. если корректировка приводит к увеличению стоимости актива, Компания рассматривает, является ли это показателем того, что новая балансовая стоимость актива не может быть полностью возмещена. Если это является таким показателем, Компания осуществляет тестирование актива на обесценение посредством оценки его возмещаемой стоимости и отражает убыток от обесценения в отчете о совокупном доходе.

***Прочие резервы***

Резервы отражаются в финансовой отчетности тогда, когда (1) у Компании есть существующее (юридическое или обусловленное сложившейся практикой) обязательство в результате прошлых событий, (2) представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, и (3) может быть произведена надежная оценка этого обязательства. Если Компания ожидает, что резерв будет возмещен, к примеру, по страховому договору, возмещение отражается как отдельный актив, но только тогда, когда получение возмещения представляется практически бесспорным.

Если влияние временной стоимости денежных средств является существенным, резервы рассчитываются посредством дисконтирования ожидаемого будущего движения денежных средств по ставкам до учета налогообложения, которые отражают текущую рыночную оценку временной стоимости денежных средств и, там где это уместно, риски и неопределенности, присущие обязательству. При использовании дисконтирования увеличение резерва с истечением времени признается как финансовые затраты.

### 7.2. Определения

**Обременительный договор** – это договор, по которому неизбежные затраты по выполнению обязательств по договору превышают ожидаемые по нему экономические выгоды.

**Обусловленное сложившейся практикой обязательство** – это обязательство, возникающее когда:

Компания подтверждает принятие на себя определенных обязанностей в соответствии со сложившейся практикой, политикой или достаточно конкретным заявлением; и

в результате, Компания сформировала у других сторон обоснованное ожидание того, что она исполнит указанные обязательства

**Обязывающее событие** – это событие, которое ведет к возникновению юридического или обусловленного сложившейся практикой обязательства, в результате чего у Компании отсутствует реалистичная альтернатива урегулированию этого обязательства.

**Правовое обязательство** - это обязательство, вытекающее из:

договора (через его явные или подразумеваемые условия);

законодательства;

**Резерв** – обязательство, неопределенное по величине или с неопределенным сроком погашения.

**Реструктуризация** – это программа, которая спланирована и контролируется руководством Компании и значительно меняет:

масштаб деятельности Компании; либо

способ ведения этой деятельности.

**Условный актив** – возможный актив, который возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или более неопределенных будущих событий, неполностью подконтрольных Компании.

**Условное обязательство** – это:

1. возможное обязательство, которое возникает в результате прошлых событий и существование которого будет подтверждено только при наступлении или ненаступлении одного или более неопределенных будущих событий, неполностью подконтрольных Компании; или
2. существующее обязательство, которое возникает в результате прошлых событий, но не признается потому, что:

не представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды; или

сумма обязательства не может быть оценена с достаточной степенью надежности.

### 7.3. Учетные принципы

Компания использует метод учета счетов по срокам оплаты, так же отражая резервы в финансовой отчетности.

**Признание резервов, условных активов и условных обязательств**

**Признание резервов**

Резерв признаётся, если у Компании имеется существующее обязательство (юридическое или обусловленное сложившейся практикой) в результате прошлого события; представляется вероятным, что для погашения обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды; и можно осуществить надёжную оценку суммы обязательства.

Если наличие или отсутствие существующего обязательства не ясно, то прошлое событие считается приводящим к возникновению существующего обязательства при условии, что, при принятии во внимание всей доступной информации, вероятность наличия обязательства выше вероятности его отсутствия на отчетную дату. При этом, существование обязательства не зависит от того, известна ли сторона, перед которой возникло обязательство.

Если Компания сохраняет за собой возможность избежать какие-то расходы для продолжения деятельности в будущем, обязанность по данным расходам не возникает и резерв не признается. Компания признает только те обязательства, которые существуют на конец отчетного периода.

Отток ресурсов или иное событие рассматривается как вероятное, если вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет.

Компания не создает резервы под будущие операционные убытки.

**Признание условных обязательств**

Компания не признает условные обязательства.

Там, где Компания несет солидарную ответственность по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством.

Условные обязательства оцениваются непрерывно для установления того, появляется ли вероятность выбытия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды. Резерв признается при возникновении вероятности выбытия ресурсов в отношении статьи, ранее рассматривавшейся в качестве условного обязательства, в том периоде, в котором произошло изменение вероятности.

**Признание условных активов**

Компания не признает условные активы.

Условный актив раскрывается в финансовой отчетности, если представляется вероятным поступление в Компанию экономических выгод.

Если получение экономической выгоды характеризуется исключительно высокой степенью определенности, то соответствующий актив не является условным активом и признается в финансовой отчетности.

**Оценка резервов**

Сумма, признанная в качестве резерва, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату. Наилучшая оценка *затрат*, необходимых для погашения текущего обязательства, это сумма, которую Компания разумно уплатила бы для погашения обязательства на отчетную дату или для ее передачи третьей стороне на эту дату.

Оценки результатов и финансового эффекта определяются с помощью суждения руководства Компании, дополненного опытом по аналогичным операциям и, в некоторых случаях, отчетами независимых экспертов, а также дополнительными свидетельствами, полученными в результате событий после отчетной даты.

Когда оценивается обязательство, наиболее вероятная гипотеза может быть наилучшей оценкой обязательства, однако следует рассматривать и другие возможные гипотезы. Когда другие возможные гипотезы дают оценки, главным образом, значительно выше или значительно ниже наиболее вероятной гипотезы, то наилучшей оценкой может быть наибольшая или наименьшая сумма, соответственно.

Резервы оцениваются до налогообложения, т.к. налоговые последствия создания резервов и изменения в них рассматриваются в разделе 14 «Налоги» главы 2 КУП.

Когда ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, будут возмещены другой стороной (например, за счет удовлетворения страхового иска, компенсаций или гарантий поставщиков), такие возмещения учитываются следующим образом:

возмещение признается тогда, и только тогда, когда получение экономической выгоды практически бесспорно;

сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму резерва;

возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива;

в отчете о совокупном доходе расход, относящийся к резерву, можно представить за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

При оценке резервов принимаются в расчет все риски и неопределенности, присущие данному обязательству.

В случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно (как правило, в тех случаях, когда отток ресурсов ожидается в течение периода свыше 12 месяцев), сумма резерва должна представлять собой приведенную стоимость ожидаемых затрат на погашение обязательства. Приведенная стоимость рассчитывается с применением ставки (ставок) до налогообложения, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и риски, характерные для обязательства. Ставка дисконтирования не должна отражать риски, которые были включены в оценку будущих денежных потоков.

При оценке резервов принимаются в расчет будущие события, такие, как изменения в законодательстве и технологические изменения там, где имеется достаточно объективные свидетельства того, что они произойдут. Во многих случаях невозможно получить достаточное свидетельство того, что изменения в законодательстве будут иметь место, до тех пор, пока такие изменения не будут приняты.

При оценке резервов не принимается в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к возникновению резервов.

**Использование резервов и изменения в резервах**

Резервы необходимо пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать с учетом текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется отток экономических выгод, тогда резерв должен быть восстановлен.

За счет резерва списываются только те расходы, для покрытия которых он изначально создавался.

**Применение правил признания и измерения**

***Будущие операционные убытки*** Компания не создает резервы под будущие операционные убытки, так как они не отвечают определению обязательства и общим критериям признания, установленным для резервов.

***Обременительные контракты*** Компания создает резервы под будущие убытки, связанные с обременительными контрактами. Например, в случае наличия долгосрочного договора на поставку товара Компанией, в отношении которого цена поставки ниже себестоимости продукции, резерв создается в размере неустранимых затрат, например, по наименьшей сумме: штрафа за расторжение договора или дисконтированной суммы убытка. До создания резерва по обременительному контракту Компания признает любой убыток от обесценения активов, относящихся к этому договору.

***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 Компании.

Резерв на затраты при реструктуризации признается только при соблюдении общих критериев признания для резерва и, в частности, резерв по реструктуризации возникает только тогда, когда Компания:

располагает подробным формальным планом по реструктуризации; и

создала обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, в том, что Компания будет проводить реструктуризацию, приступив к осуществлению этого плана или путем объявления ее основных характеристик.

Если реструктуризация влечет за собой продажу деятельности, никаких обязательств по продаже не возникает до подписания соглашения о продаже, имеющего юридическую силу.

**Учет резервов по выводу объектов из эксплуатации**

Резервы на затраты по выводу объектов из эксплуатации признаются в полном объеме на основе дисконтирования с использованием ставки до налогообложения, 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 активу, 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.

### 7.4. Раскрытие информации

Для каждого класса резервов Компания раскрывает следующую информацию за отчетный период:

1. балансовую сумму на начало и конец периода;
2. дополнительные резервы, созданные за период, включая увеличения существующих резервов;
3. использованные суммы (списанные за счет резерва) в течение периода;
4. неиспользованные суммы, восстановленные в течение периода;
5. увеличение в течение периода дисконтированной суммы, возникающее с течением времени, и результат любых изменений в ставке дисконтирования.

Сравнительная информация не требуется.

Для каждого класса резервов Компания также раскрывает следующую информацию:

1. краткое описание характера обязательства и ожидаемые сроки связанного с ним выбытия ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды;
2. указание неопределенностей, относящихся к сумме или сроку такого выбытия ресурсов;
3. сумму любого ожидаемого возмещения с указанием суммы актива, который был признан в связи с этим ожидаемым возмещением.

В примечаниях к отчетности для каждого класса условных обязательств на отчетную дату Компания раскрывает краткое описание условного обязательства, и, если практически возможно:

1. указание неопределенностей, относящихся к сумме или сроку выбытия ресурсов;
2. примерная величина финансового эффекта;
3. возможность любого возмещения.

Касательно условных активов Компания раскрывает краткое описание характера условных активов на отчетную дату и, если практически возможно, оценку их финансового эффекта.

В исключительно редких случаях, когда раскрытие информации (всей или ее части) может предположительно нанести серьезный ущерб позиции Компании в споре с другими сторонами в отношении резерва, условного обязательства или условного актива, Компания может не раскрывать требуемую выше информацию. Вместо этого, Компания раскрывает общий характер спора наряду с указанием на то, что такая информация не может быть раскрыта и причины, почему это не было сделано.

## Раздел 8. Вознаграждения работникам

### 8.1. Общие положения

Настоящий раздел применяется ко всем вознаграждениям работникам, в том числе тем, которые обеспечиваются:

1. согласно формализованным планам или другим формализованным соглашениям между Компанией и ее работниками, группами работников или их представителями;
2. согласно требованиям законодательства или в связи с внутриотраслевыми договорами, в соответствии с которыми Компания должна осуществлять взносы в государственные, отраслевые или другие пенсионные фонды, совместно учрежденные несколькими работодателями; либо
3. согласно сложившейся практике Компании, которая ведет к возникновению обязательства, вытекающей из такой практики. Сложившаяся практика приводит к возникновению обязательства, вытекающего из нее, если Компания не имеет реальной альтернативы выплате вознаграждений работникам. Примером обязательства, вытекающего из практики, может служить ситуация, когда изменение сложившейся практики Компании приведет к неприемлемому ущербу в ее отношениях с работниками.

Вознаграждения работникам включают:

1. краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата, взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемое время болезни, участие в прибыли и премии, 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, выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;
2. вознаграждения работникам по окончании трудовой деятельности, такие как единовременные выплаты при выходе на пенсию, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
3. прочие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев и другие долгосрочные вознаграждения за выслугу лет, пособия (помощь) при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация, если их выплата в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги;
4. выходные пособия.

В силу того, что каждая из категорий, вышеуказанных в 1) - 4) имеет разные характеристики, настоящий раздел для каждой категории устанавливает отдельные правила.

Вознаграждения работникам включают вознаграждения, предоставляемые как работникам, так и их иждивенцам, и могут осуществляться путем выплат (или предоставлением товаров или услуг), осуществляемых в пользу либо непосредственно работников, их супругов, детей или других иждивенцев, либо других лиц, таких как, например, страховые компании.

Работник может оказывать услуги Компании на основе полного рабочего дня, частичной занятости, на постоянной или временной основе. Для целей настоящего раздела в число работников входят директора (члены Совета директоров) и другой управленческий персонал.

### 8.2. Определения

Следующие термины используются в данном разделе в указанных значениях:

*Определения, связанные с вознаграждениями работников*

**Вознаграждения работникам** – все формы возмещения, предоставляемые Компанией работникам в обмен на оказанные ими услуги или расторжение трудового договора.

**Краткосрочные вознаграждения работникам** – вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), выплата которых в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

**Вознаграждения работникам по окончании трудовой деятельности**, такие как единовременные выплаты при выходе на пенсию, иные вознаграждения после выхода на пенсию.

**Прочие долгосрочные вознаграждения работникам** – все виды вознаграждений работникам, кроме краткосрочных вознаграждений работникам, вознаграждений по окончании трудовой деятельности в Компании и выходных пособий.

**Выходные пособия** – вознаграждения работникам, предоставляемые в связи с расторжением трудового договора с работником в результате одного из двух событий: (а) решения Компании расторгнуть трудовой договор с работником до достижения им пенсионного возраста; или (б) решения работника принять предложения о вознаграждении, предоставляемом в обмен на расторжение трудового договора.

*Определения, связанные с классификацией планов вознаграждений по окончании трудовой деятельности*

**Планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности** – формализованные или неформализованные соглашения, в соответствии с которыми Компания выплачивает вознаграждения одному или более работникам по окончании их трудовой деятельности.

**Пенсионные планы с установленными взносами** – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в Компании, в рамках которых Компания осуществляет фиксированные взносы в отдельную организацию (или фонд) и не будет иметь каких-либо юридических или вытекающих из практики обязательств по уплате дополнительных взносов, если активов фонда будет недостаточно для выплаты работникам всех вознаграждений, причитающихся за услуги, оказанные ими в текущем и предшествующих периодах.

**Пенсионные планы с установленными выплатами** – планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности в Компании, отличные от планов с установленными взносами.

*Определения, связанные с чистым обязательством (активом) плана с установленными выплатами*

**Активы плана** включают:

активы фонда долгосрочных вознаграждений работникам;

страховые полисы, удовлетворяющие определенным требованиям.

**Активы фонда долгосрочного вознаграждения работников** — это активы (кроме не подлежащих передаче финансовых инструментов, выпущенных Компанией), которые:

* + - 1. принадлежат фонду, юридически независимому от Компании и существующему исключительно для выплат или фондирования вознаграждений работникам; и
      2. могут быть использованы только для выплат или фондирования вознаграждений работникам, не предоставляются собственным кредиторам Компании (даже при ее банкротстве) и не возвращаются Компании, за исключением случаев, когда:

оставшиеся активы фонда достаточны для выполнения всех соответствующих обязательств плана или Компании по выплате вознаграждений работникам; или

активы возвращаются Компании как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

**Дефицит или профицит средств** – приведенная стоимость обязательства плана с установленными выплатами за вычетом справедливой стоимости активов (при наличии таковых).

**Потолок актива** – приведенная стоимость любых экономических выгод для Компании в виде возврата сумм из плана или сокращения будущих взносов в план.

**Приведенная стоимость обязательства плана с установленными выплатами** – приведенная стоимость (без вычета активов плана), ожидаемых будущих выплат, необходимых для осуществления расчета по обязательству, возникающему в связи с услугами работников, оказанных в текущем и прошлых периодах.

**Страховой полис, удовлетворяющий определенным требованиям** — это страховой полис, выданный страховщиком, который не является связанной стороной Компании (в соответствии с определением связанных сторон в разделе 2 «Связанные стороны» главы 3КУП), если средства по такому полису:

можно использовать только для выплат или фондирования вознаграждений работникам в рамках плана с установленными выплатами; и

не предоставляются собственным кредиторам Компании (даже при ее банкротстве) и не возвращаются Компании, за исключением следующих случаев:

такие средства представляют собой излишек активов, которые не нужны полису, для того чтобы выполнить все соответствующие обязательства по выплатам вознаграждения работникам; или

такие средства возвращаются Компании как компенсация за уже выплаченные вознаграждения работникам.

**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.

*Определения, связанные с затратами по плану с установленными выплатами*

**Актуарные прибыли и убытки** – изменения в приведенной стоимости обязательства плана с установленными выплатами, которые возникают в результате:

корректировок на основе опыта (результат различий между первоначальными актуарными предположениями в отношении будущих событий и тем, что в действительности произошло) и

влияние изменений в актуарных допущениях.

**Доход на активы плана** – это проценты, дивиденды и другая выручка, получаемая от активов плана, вместе с реализованными и нереализованными доходами и убытками по активам плана, за вычетом

1) любых затрат на управление этими активами; и

2) любых налогов, которые должны быть уплачены самим фондом, за исключением тех налогов, которые включаются в актуарные допущения, используемые для оценки обязательства плана с установленными выплатами.

**Переоценка чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами** включает:

* + 1. актуарные прибыли и убытки;
    2. доход на активы плана, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами; и
    3. любое изменение влияния потолка активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами.

**Расчет** – это операция, элиминирующая все дальнейшие юридические либо обусловленные сложившейся практикой обязательства в отношении части или всех вознаграждений, предоставляемых в рамках пенсионного плана с установленными выплатами, не представляющих собой выплату вознаграждений работникам, или от их имени, которая предусмотрена условиями плана и принимается в расчет в актуарных допущениях.

**Стоимость услуг** включает:

1. стоимость услуг текущего периода — увеличение приведенной стоимости обязательств по пенсионному плану с установленными выплатами в результате оказания работником услуг в текущем периоде;
2. стоимость услуг прошлых периодов — изменение приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами в связи с услугами, оказанными работниками в прошлых периодах, которое возникает в результате изменения плана (введения нового, удаления или изменения существующего пенсионного плана с установленными выплатами) или секвестра пенсионного плана (значительного сокращения Компанией количества работников, включенных в план); и
3. любая прибыль или убытки, возникающие при урегулировании обязательств.

**Чистая величина процентов на чистое обязательство (актив) пенсионного плана с установленными выплатами** — это изменение чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами в течение периода, возникающее с течением времени.

### 8.3. Классификация

Вознаграждения, предоставляемые Компанией работникам, подразделяются на четыре категории:

**Краткосрочные вознаграждения работникам**

Включают вознаграждения работникам, которые должны быть выплачены в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги.

К ним относятся:

1. заработная плата и взносы на социальное обеспечение;
2. краткосрочное отсутствие на работе, в течение которого работникам оплачивается вознаграждение в виде оплаты годового отпуска, больничных и прочих выплат;
3. участие в прибыли и премии;
4. неденежные вознаграждения (медицинское страхование, материальная помощь на оплату медицинских услуг, бесплатные или дотируемые товары и услуги, обеспечение жильем, автотранспортом) для занятых в настоящее время работников.

У Компании нет необходимости реклассифицировать краткосрочное вознаграждение работнику, если ожидания Компании в отношении сроков урегулирования временно изменяется. Однако, если изменяются характеристики вознаграждения (например, ненакапливаемое вознаграждение становится накапливаемым вознаграждением) или изменение ожиданий в отношении сроков урегулирования не является временным, Компания рассматривает вопрос о том, продолжает ли данное вознаграждение удовлетворять определению краткосрочных вознаграждений работникам.

**Вознаграждения по окончании трудовой деятельности**

Включают вознаграждения работникам (кроме выходных пособий), подлежащих выплате по окончании трудовой деятельности (единовременные выплаты при выходе на пенсию, иные вознаграждения после выхода на пенсию).

Компания классифицирует формализованные и неформализованные соглашения, в соответствии с которыми Компания предоставляет вознаграждения одному или более работникам по окончании ими трудовой деятельности, как планы вознаграждений по окончании трудовой деятельности.

**Прочие долгосрочные вознаграждения работникам**

Включают вознаграждения работникам, такие как оплачиваемый отпуск за выслугу лет, длительный отпуск, празднование юбилеев и другие долгосрочные вознаграждения за выслугу лет, пособия (помощь) при длительной потере трудоспособности, а также участие в прибыли, премии и отсроченная компенсация (если их выплата в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором работники оказали соответствующие услуги).

**Выходные пособия**

Представляют собой вознаграждения работникам, являющиеся результатом либо решения Компании расторгнуть трудовой договор с работником до достижения им пенсионного возраста, либо решения работника расторгнуть трудовой договор по собственному желанию в обмен на такие вознаграждения.

Выходные пособия не включают вознаграждения работникам, возникающие при расторжении трудового договора по собственному желанию работника или в результате обязательных требований о выходе на пенсию, потому что такие вознаграждения являются вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Форма вознаграждения не определяет тот факт, предоставляется ли оно в обмен на услуги или в обмен на расторжение трудового договора с работником. Выходные пособия обычно представляют собой единовременные выплаты

Ниже описываются признаки, указывающие на то, что вознаграждения работникам предоставляются в обмен на их услуги:

1. вознаграждения зависят от услуг, которые будут предоставляться в будущем (включая вознаграждения, размер которых увеличивается при дальнейшем оказании услуг).
2. вознаграждения предоставляются в соответствии с условиями плана вознаграждений работникам.

Некоторые выходные пособия предоставляются в соответствии с условиями существующего плана вознаграждений работникам. Например, они могут предусматриваться законодательным актом, трудовым или коллективным договором, или могут подразумеваться, исходя из предшествующей практики Компании по выплате аналогичных пособий. В качестве другого примера: если Компания делает предложение о выплате вознаграждений за длительный период, или между предложением и ожидаемой датой фактического расторжения трудового договора проходит длительный период времени, Компания рассматривает вопрос о том, утвердила ли она новый план вознаграждений работникам и, следовательно, являются ли вознаграждения, предлагаемые в соответствии с данным планом, выходными пособиями или вознаграждениями по окончании трудовой деятельности. Вознаграждения работникам, предоставляемые в соответствии с условиями плана вознаграждений работникам, представляют собой выходные пособия, если они выплачиваются в результате принятия Компанией решения о расторжении трудового договора с работником и не зависят от оказания услуг в будущем.

Некоторые вознаграждения работникам предоставляются независимо от причины ухода работника. Выплата таких вознаграждений характеризуется определенностью (с учетом любых требований, связанных с безусловным характером вознаграждений, или минимальных требований к услугам), однако, сроки их выплаты являются неопределенными. Несмотря на то, что такие вознаграждения описываются в некоторых юрисдикциях как компенсации или возмещение за расторжение трудового соглашения, они являются скорее вознаграждениями, предоставляемыми по окончании трудовой деятельности, нежели выходными пособиями, и Компания отражает их как вознаграждения по окончании трудовой деятельности.

### 8.4. Учетные принципы

**Краткосрочные вознаграждения работникам**

Компания признает недисконтированную величину краткосрочных вознаграждений работникам, подлежащую выплате в обмен на оказанные работником услуги:

1. В качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета любой уже оплаченной суммы. Если уже выплаченная сумма превышает недисконтированную величину, подлежащую выплате, Компания 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 расходов по текущей деятельности в том периоде, когда услуга оказана (если только вознаграждение не капитализируется в составе актива). Расходы по краткосрочным вознаграждениям работникам отражаются в отчете о совокупном доходе в составе:

себестоимости реализованной продукции – по краткосрочным вознаграждениям работникам, занятым в процессе оказании услуг;

общих и административных расходов – по краткосрочным вознаграждениям работникам, относящимся к административному и управленческому персоналу;

расходов по реализации – по краткосрочным вознаграждениям работникам, связанным с процессом реализации работ и услуг.

Для целей учета оплачиваемые отсутствия на работе подразделяются на:

* + 1. Накапливаемые оплачиваемые отсутствия, которые начисляются на период работы сотрудника и могут быть потенциально перенесены и использованы в будущих периодах (переносимые оплачиваемые отпуска, денежные компенсации 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 (резерв по отпускам). Компания оценивает ожидаемые затраты на оплату накапливаемых оплачиваемых отпусков как дополнительную сумму, которую предполагается выплатить работнику за неиспользованные отпуска, накопленные по состоянию на отчетную дату;

Компания признает затраты на выплату вознаграждений работникам в форме следующих накапливаемых оплачиваемых отпусков:

ежегодных трудовых отпусков;

ежегодных дополнительных трудовых отпусков в соответствии с законодательством Республики Казахстан, Коллективным и трудовым договорами;

компенсации за неиспользованный трудовой отпуск при отзыве из отпуска, прекращении трудового договора;

оплачиваемых учебных отпусков.

* + 1. Ненакапливаемые оплачиваемые отсутствия, которые не переносятся на будущие периоды (больничные). Обязательство и расходы на выплату таких вознаграждений признаются только при наступлении периода временной нетрудоспособности.

Также Компанией признаются затраты на выплату вознаграждений работникам в форме следующих социальных пособий и компенсаций (гарантий):

по временной нетрудоспособности в связи с трудовым увечьем и профессиональным заболеванием;

компенсационные выплаты по возмещению вреда, причиненного работнику по вине Компании увечьем или иным повреждением здоровья в связи с исполнением им своих трудовых обязанностей, в результате которого он полностью или частично утратил трудоспособность (или лицам, имеющим на это право в случае смерти работника);

компенсационные выплаты за время нахождения в служебной командировке;

компенсационные выплаты при переводе работника в другую местность по соглашению сторон;

гарантии для работника, осуществляющую трудовую деятельность в зонах экологического бедствия и радиационного риска;

другие виды пособий и компенсаций (гарантий) работникам в соответствии с законодательством Республики Казахстан, Коллективным договором и внутренними документами Компании.

Компания признает, в силу вытекающих из практики и внутренних документов обязательств, затраты на выплату работникам вознаграждений в неденежной форме, таких как медицинское обслуживание, обеспечение жильем.

Порядок выплаты и размеры пособий определяются законодательством Республики Казахстан и внутренними документами Компании.

Компания признает в соответствии с внутренними документами затраты по материальной помощи, оказываемой работнику в разовом порядке в случаях, не связанных с работой, и благотворительной помощи в следующих случаях:

материальной помощи (при рождении ребенка, на лечение в связи с болезнью работника, другие случаи, предусмотренные Коллективным договором);

благотворительной помощи семьям погибших работников Компании, пенсионерам Компании, в других случаях, предусмотренных Коллективным договором;

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:

Компания имеет обязательство, возникшее в силу договора или требований законодательства, либо сложившейся практики деятельности;

это обязательство может быть надежно оценено в денежном выражении.

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 Компанией принято решение о соответствующих выплатах.

Единовременными поощрительными выплатами признаются выплаты, не носящие регулярный или периодический характер.

**Вознаграждения работникам по окончании трудовой деятельности**

В соответствии с Законом Республики Казахстан «О пенсионном обеспечении в Республике Казахстан», введенном в действие в полном объеме с 1 января 1998г. все работники Компании имеют право на гарантированное пенсионное обеспечение при наличии трудового стажа по состоянию на 1 января 1998 г., в размере, пропорциональном трудовому стажу, а также на пенсионные выплаты из накопительных пенсионных фондов за счет индивидуальных пенсионных накоплений, образовавшихся в результате обязательных пенсионных взносов работников в размере 10% от их доходови на другие выплаты в соответствии с условиями Коллективного договора Компании.

Вознаграждения по окончании трудовой деятельности включают также прочие вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании периода занятости.

Соглашения, в соответствии с которыми Компания обеспечивает вознаграждения по окончании трудовой деятельности, называются планами вознаграждений по окончании трудовой деятельности. Компания применяет данный раздел ко всем подобным соглашениям независимо от того, предполагают ли они учреждение отдельного юридического лица для получения взносов и осуществления пенсионных выплат.

Пенсионные планы делятся на пенсионные планы с установленными взносами и пенсионные планы с установленными выплатами в зависимости от экономического содержания плана, вытекающего из его основных условий.

**Признание и оценка пенсионных планов с установленными взносами**

По планам с установленными взносами

Юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из практики Компании, ограничивается суммой, которую она обязана внести в отдельный фонд. Таким образом, полученная работником сумма выплат по окончании трудовой деятельности определяется суммой взносов, выплаченных Компанией (и, возможно, также работником) пенсионному плану, в совокупности с доходом на инвестиции средств, полученных в качестве взносов; и

Вследствие этого актуарный риск (что вознаграждения будут меньше ожидаемых) и инвестиционный риск (что инвестированные активы окажутся недостаточными для обеспечения предполагаемых вознаграждений) возлагаются на работника.

Компания признает величину взносов, подлежащих уплате в пенсионный фонд с установленным взносами:

* 1. В качестве обязательства (начисленного расхода), после вычета всех ранее уплаченных взносов. Если уже выплаченная сумма превышает величину взносов, причитающуюся за услуги, оказанные до отчетной даты, Компания признает это превышение в качестве актива (авансы выданные) в той мере, в какой предоплата приведет к сокращению будущих платежей или возврату денежных средств. Обязательства оцениваются на недисконтированной основе за исключением случаев, когда они не подлежат исполнению в течение 12 месяцев после окончания периода, в котором работники оказали соответствующие услуги (в таком случае они дисконтируются с применением процентной ставки по долгосрочным государственным ценным бумагам с аналогичными условиями);
  2. В качестве расходов по текущей деятельности в том периоде, когда услуга оказана (если только вознаграждение не включается в себестоимость актива). Расходы по пенсионным планам с установленными взносами отражаются в отчете о совокупном доходе в составе:

себестоимости оказанных услуг – по вознаграждениям работникам, занятым в процессе оказания услуг или выполнения работ;

общих и административных расходов – по вознаграждениям работникам, относящимся к административному и управленческому персоналу;

расходов по реализации – по вознаграждениям работникам, связанным с процессом реализации работ и услуг.

**Признание и оценка пенсионных планов с установленными выплатами**

Планы с установленными выплатами включают такие вознаграждения, как страхование жизни, медицинское обслуживание по окончании периода занятости, благотворительная помощь семьям погибших работников Компании, пенсионерам Компании, благотворительной помощи на погребение в случае смерти пенсионера Компании и т.п.

Пенсионные планы с установленными выплатами являются нефондированными. Обязательство Компании по выплате вознаграждений работникам заключается в обеспечении оговоренного размера выплат работникам, при этом актуарные и инвестиционные риски переходят на Компанию. Как следствие, величина расходов, признанных в отношении пенсионного плана с установленными выплатами, может быть неэквивалентна сумме взносов за этот период.

Компания учитывает планы с установленными выплатами в следующей последовательности:

* 1. определение дефицита или профицита. Этот процесс включает следующее:

использование метода актуарных расчетов, метода прогнозируемой условной единицы, для надежной оценки суммы выплат, причитающихся работникам за оказанные ими услуги в текущем и предшествующем периодах. Для этого Компания должна определить размеры выплат, причитающихся за текущий и предшествующий периоды, и произвести оценку (сделать актуарные допущения) в отношении демографических переменных (таких как текучесть персонала и смертность) и финансовых переменных (таких как будущее увеличение заработной платы и затрат на медицинское обслуживание), которые будут влиять на затраты на выплату вознаграждений;

дисконтирование этих выплат с целью определения приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами и стоимости услуг текущего периода;

вычет справедливой стоимости любых активов плана из приведенной стоимости обязательств пенсионного плана с установленными выплатами.

* 1. определение суммы чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, как суммы дефицита или профицита, как предусмотрено в подпункте (1), с учетом корректировок любого влияния ограничения суммы чистого актива плана с установленными выплатами до потолка активов;
  2. определение следующих сумм, которые должны быть признаны в составе прибыли или убытка:

стоимость услуг текущего периода;

стоимость услуг прошлых периодов и доход или убыток при их оплате;

чистая величина процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами

* 1. определение сумм переоценки чистого обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами, которые должны быть признаны в составе прочего совокупного дохода, включая:

актуарную прибыль или убытки;

доход на активы плана, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами; и

любое изменение влияния потолка активов, за исключением сумм, включенных в чистую величину процентов в отношении обязательства (актива) пенсионного плана с установленными выплатами.

Компания определяет чистую величину обязательства (актива) по плану с установленными выплатами с достаточной регулярностью для того, чтобы суммы, признанные в финансовой отчетности, существенно не отличались от величин, которые будут определены на отчетную дату.

Компания привлекает профессионального актуария к оценке всех существенных обязательств по выплатам по окончании трудовой деятельности. Результаты такой оценки обновляются с учетом любых существенных сделок и иных существенных изменений в обстоятельствах (включая изменения рыночных цен и процентных ставок), имевших место до отчетной даты.

**Прочие долгосрочные вознаграждения работникам**

К прочим долгосрочным вознаграждениям работников относятся такие, по которым Компания имеет обязательства к выплате в будущем, как:

1. долгосрочные оплачиваемые отпуска, такие как оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, (но не обычный отпуск);
2. юбилейные или прочие вознаграждения за выслугу лет;
3. долгосрочные пособия по нетрудоспособности
4. участие в прибыли и премии;
5. отсроченное вознаграждение.

**Признание и оценка прочих долгосрочных вознаграждений работникам**

В отличие от метода учета, требуемого в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности, в рамках данного метода оценки не признаются в составе прочего совокупного дохода.

В отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам Компания признает чистую суммарную величину указанных ниже статей в составе прибыли или убытка, за исключением тех статей, которые другие разделы КУП требуют или разрешают включать в себестоимость актива:

* + 1. стоимость услуг;
    2. чистая сумма процентов на чистое обязательство (актив) с установленными выплатами; и
    3. переоценка чистого обязательства (актива) с установленными выплатами.

**Выходные пособия**

Обязательство по выплате выходных пособий возникает в результате прекращения, а не продолжения службы работника. Компания должна признавать такие обязательства при наличии формального обязательства:

1. расторжения трудового договора с работником до установленного срока выхода на пенсию; или
2. выплаты выходного пособия работникам при расторжении трудового договора в связи с сокращением штатов.

**Признание и оценка выходных пособий**

Компания признает обязательство и расходы по выплате выходных пособий на самую раннюю из следующих дат:

* + 1. когда Компания уже больше не может аннулировать предложение о выплате данных вознаграждений; и
    2. когда Компания признает затраты на реструктуризацию, которая попадает в сферу действия раздела 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП и предполагает выплату выходных пособий.

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

1. дата принятия работником предложения; и
2. дата вступления в силу ограничения (например, требование, предусмотренное законодательством, регулирующими органами или договором, или ограничение иного рода) в отношении возможности Компании аннулировать предложение.

Это имеет место в том случае, когда предложение сделано, при условии, что ограничение существовало на момент предложения.

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

1. действия, требуемые для завершения плана, указывают на небольшую вероятность того, что в план будут внесены существенные изменения.
2. план идентифицирует количество работников, трудовой договор с которыми будет расторгнуто, их должностные обязанности или функции и их местонахождение (но план не должен указывать на каждого отдельного работника), и ожидаемую дату завершения.
3. план подробно описывает выходные пособия, которые получат работники, таким образом, чтобы работники могли определить вид и сумму пособий, которые они получат после расторжения трудового договора.

Компания оценивает выходные пособия при первоначальном признании, а последующие изменения Компания оценивает и признает в соответствии с характером вознаграждения, при условии, что, если выходные пособия являются увеличением размера вознаграждений по окончании трудовой деятельности, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении вознаграждений по окончании трудовой деятельности. В противном случае:

* 1. если выплата выходных пособий в полном объеме ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, в котором признаются выходные пособия, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении краткосрочных вознаграждений работникам.
  2. если выплата выходных пособий в полном объеме не ожидается до истечения двенадцати месяцев после окончания годового отчетного периода, Компания применяет требования, предусмотренные в отношении прочих долгосрочных вознаграждений работникам.

### 8.5. Раскрытие информации

**Раскрытие информации по краткосрочным вознаграждениям работникам**

Несмотря на то, что данный раздел КУП не требует специального раскрытия информации в отношении краткосрочных вознаграждений работникам, этого могут требовать другие разделы. Например, раздел 2 «Связанные стороны» главы 3 КУП требует раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу, раздел 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП требует раскрывать информацию о сумме расходов на выплату вознаграждений работникам.

**Раскрытие информации по планам с установленными взносами**

Компания раскрывает информацию о суммах, признанных в качестве расходов в отношении пенсионных планов с установленными взносами. Компания также раскрывает информацию о взносах в пенсионные планы с установленными взносами в пользу ключевого управленческого персонала, если этого требует раздел 2 «Связанные стороны» главы 3 КУП.

**Раскрытие информации по планам с установленными выплатами**

Компания раскрывает информацию, которая:

* 1. объясняет характеристики пенсионных планов с установленными выплатами и связанные с ними риски;
  2. идентифицирует и объясняет суммы, представленные в финансовой отчетности, которые возникают в связи с пенсионными планами с установленными выплатами; и
  3. описывает, как пенсионные планы с установленными выплатами могут повлиять на сумму, сроки и неопределенность будущих потоков денежных средств Компании.

Для достижения вышеизложенных целей Компания рассматривает все перечисленные ниже аспекты:

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 требованиями настоящего и других разделов КУП, является недостаточной для достижения вышеизложенных целей, то Компания раскрывает дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей. Например, Компания может представить анализ приведенной стоимости обязательств плана с установленными выплатами, в котором разграничиваются характер, характеристики и риски, связанные в обязательствами.

**Раскрытие информации по выходным пособиям**

Несмотря на то, что данный раздел КУП не требует специального раскрытия информации в отношении выходных пособий, этого могут требовать другие разделы. Например, раздел 2 «Связанные стороны» главы 3 КУП требует раскрывать информацию о вознаграждениях ключевому управленческому персоналу, раздел 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП требует раскрывать информацию о сумме расходов на выплату вознаграждений работникам.

## Раздел 9. Выручка

### 9.1. Общие положения

Выручка от предоставления услуг признается в том учетном периоде, в котором данные услуги были оказаны, исходя из степени завершенности конкретной операции, оцениваемой пропорционально доле фактически предоставленных услуг в общем объеме услуг, которые должны быть предоставлены по договору.

Выручка от продажи товаров признается на момент перехода к покупателю значительных рисков и выгод, связанных с правом собственности на товары, обычно в момент отгрузки товаров. Если Компания берет на себя обязательство по доставке товаров до определенного места, выручка признается на момент передачи товаров покупателю в пункте назначения.

Выручка отражается за вычетом НДС и скидок.

Величина выручки определяется по справедливой стоимости вознаграждения, полученного или подлежащего получению. Если не представляется возможным надежно оценить справедливую стоимость товара, полученного по бартерной сделке, то выручка оценивается по справедливой стоимости проданных товаров или услуг.

Проценты к получению признаются как доход с использованием метода эффективной ставки процента.

Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

### 9.2. Определения

Выручка – это валовые поступления экономических выгод в течение отчетного периода, полученных Компанией от обычных видов деятельности, когда эти поступления увеличивают капитал. В понятие выручки не входит увеличение капитала за счет взносов акционеров.

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.

### 9.3. Классификация

Для целей составления финансовой отчетности Компания использует следующую классификацию выручки:

1) Выручка от реализации услуг:

услуги проводной и беспроводной телефонной связи;

услуги по передаче данных;

услуги межсетевых соединений;

передача в аренду каналов связи;

прочее.

2) Компенсация за оказание универсальных услуг телекоммуникаций в сельских населенных пунктах.

3) Финансовые доходы, включают:

процентный доход по депозитам;

процентный доход по гарантиям выпущенным;

амортизация дисконта по долгосрочным займам сотрудникам;

амортизация дисконта по долгосрочной задолженности;

доход по остаткам денежных средств;

прочее.

4) Доходы от неосновной деятельности, непрерывно связанные с основной деятельностью Компании, включают:

доход от реализации основных средств;

доход от реализации ценных бумаг;

доход от курсовой разницы; и

прочее.

В зависимости от характера проводимых операций и при появлении новых сделок Компания может добавлять новые классификации видов выручки, финансовых доходов и доходов от неосновной деятельности.

### 9.4. Учетные принципы

**9.4.1. Признание выручки**

**Предоставление услуг**

Когда результат сделки, предполагающей предоставление услуг, может быть надежно оценен, выручка, связанная с данной сделкой, признается в зависимости от стадии завершенности сделки на отчетную дату. Результат сделки может быть надежно оценен, если выполняются все следующие условия:

1. Сумма выручки может быть надежно оценена;
2. Представляется вероятным, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в Компанию;
3. Стадия завершенности сделки по состоянию на отчетную дату может быть надежно оценена; и
4. Затраты, понесенные для осуществления сделки и затраты, необходимые для ее завершения, могут быть надежно оценены.

Считается, что результат сделки по предоставлению услуг можно надежно оценить, если:

1. между Компанией и контрагентом в отношении услуги, которая должна быть предоставлена, имеются юридически закрепленные права каждой стороны;
2. определена стоимость оказания услуг;
3. определены порядок и условия взаиморасчетов.

В случае, если результат сделки по оказанию услуг не может быть надежно оценен (но имеется уверенность, что понесенные компанией затраты будут возмещены), доход следует признавать только в размере возмещаемых расходов.

Стадии завершенности сделки могут определяться различными методами в зависимости от вида сделки:

1. объемом услуг, предоставленных на дату составления отчетности, в процентах к общему объему услуг по сделке;
2. процентным соотношением объема понесенных затрат на дату составления отчетности к полному объему оценочных затрат по сделке;
3. анализом выполненных услуг (отчет о выполненной работе).

Когда услуги предоставляются неопределенное количество раз на протяжении отчетного периода, выручка признается на основе прямолинейного метода, если только нет доказательств того, что какой-то другой метод лучше отражает стадию завершения сделки.

Выручка от оказания телекоммуникационных услуг

Компания определяет и признает выручку по утвержденным ценам и тарифам в зависимости от объемов оказанных услуг, кроме случаев, когда по условиям соглашений предусмотрено согласование объемов или их одобрение сторонами-участниками сделки. В этом случае окончательный размер выручки признается по факту подтверждения объемов сторонами:

доход от оказания услуг проводной и беспроводной телефонной связи признается по мере оказания данных услуг;

месячная абонентская плата за пользование услугами связи учитывается в том месяце, в котором услуги оказываются абонентам;

авансовые платежи за услуги активации доступа к проводной и беспроводной сети, не связанные с получением отдельной прибыли, включаются в состав доходов будущих периодов и отражаются в течение ожидаемого периода взаимоотношений с клиентом. Ожидаемый период взаимоотношений с клиентом основывается на прошлом опыте отношений, а также отраслевом опыте;

доход от оказания услуг по передаче данных признается по мере оказания услуг клиентам;

плата местных и иностранных операторов за установку межсетевого соединения признается по мере оказания услуг с учетом фактического количества минут обрабатываемого трафика.

**Продажа товаров**

Выручка от продажи товаров признается, когда выполняются все перечисленные ниже условия:

1. Компания передала покупателю значительные риски и выгоды, связанные с правом собственности на товары;
2. Компания больше не участвует в управлении товарами в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не осуществляет эффективный контроль над проданными товарами;
3. Сумма выручки может быть надежно оценена;
4. Представляется вероятным, что Компания получит экономические выгоды, связанные со сделкой;
5. Понесенные или ожидаемые затраты, связанные со сделкой, могут быть надежно оценены.

В соответствии с вышеперечисленными условиями, порядок и сроки отражения доходов в финансовой отчетности для наиболее часто встречающихся ситуаций следующий:

1. Реализация активов по договорам, предусматривающим переход права собственности в момент отгрузки, и по договорам, в которых отсутствует положение о моменте перехода права собственности.

По таким договорам доход от реализации товаров признается в момент отгрузки товаров со склада, что подтверждается выпиской накладной на отпуск товаров на сторону либо другим товаросопроводительным документом. Отсутствие в момент отгрузки счета-фактуры не является основанием для неотражения дохода в финансовой отчетности;

При этом должны соблюдаться все остальные условия признания выручки, указанные в пунктах 1 – 5;

1. Реализация активов по договорам, предусматривающим переход права собственности в момент доставки товаров покупателю.

По таким договорам доход от реализации товаров признается в момент доставки товара покупателю, что подтверждается коносаментом, либо, если товар пересекает таможенную границу, то по дате передаточного акта между транспортными компаниями покупателя и продавца;

При этом должны соблюдаться все остальные условия признания выручки, указанные в пунктах 1 – 5;

1. Реализация активов по схеме "выписать и отложить".

При данном виде реализации товаров отгрузка откладывается по просьбе покупателя, хотя он приобретает право собственности и признает выписку счета.

При этом в договоре должно быть четко отражено, в какой момент, отличный от момента отгрузки, переходит право собственности к покупателю.

По таким договорам доход признается, если:

товар имеется в наличии, идентифицирован и готов к отправке покупателю на момент признания выручки;

представляется вероятным осуществление поставки;

покупатель ясно подтверждает инструкции по отложенной поставке; и

сохраняются обычные условия платежа.

Отражение дохода происходит в момент перехода права собственности на основании выписанного счета.

1. Продажа с правом покупателя отказаться от товара, если покупатель оговорил ограниченное право возврата.

В данной ситуации Компания признает доход, когда отгрузка была формально принята покупателем, или когда товары были доставлены и истек срок отказа от товара;

1. Продажи товаров по договору комиссии (агентскому договору).

В данных операциях комиссионер (агент) берет на себя обязательства продать товары от лица комитента (принципала).

Является ли Компания агентом или принципалом всегда зависит от фактов и условий отношений.

Как минимум, принципал:

несет обязанность по предоставлению товаров/оказанию услуг (и в глазах клиента является основной стороной по договору);

имеет возможность устанавливать условия транзакции, такие как, например, цену продаж и условия платежа;

имеет возможность выбора поставщика;

несет риск, связанный с обесценением запасов в результате повреждения, морального устаревания или изменения цен на товары поставщиков;

несет кредитный риск; и

контролирует потоки денежных поступлений и платежей.

1. Продажи товаров и других активов по договорам, предусматривающим переход права собственности после оплаты покупателем.

Доход признается поставщиком на дату поступления денежных средств на расчетный/валютный счет или в кассу поставщика или его агента при условии предварительной отгрузки. Отражение товаров с момента отгрузки до момента оплаты производится на счетах "товаров отгруженных".

1. Продажи товаров и других активов, когда продажная цена товара включает идентифицируемую сумму на последующее обслуживание.

Доход от продажи самого товара или другого актива признается в зависимости от момента перехода к покупателю всех расходов и рисков потери или случайного повреждения товара.

Сумма, представляющая собой плату за последующее обслуживание, не отражается в составе дохода в периоде реализации товара, а равномерно признается как доход в периоде, в течение которого производится обслуживание проданных товаров.

**Проценты, лицензионные платежи, дивиденды и прочие доходы**

Выручка, возникающая от использования активов Компании, приносящих проценты и лицензионные платежи, признается когда:

1. возникновение соответствующего притока в Компанию экономических выгод, связанных со сделкой, является вероятным; и
2. сумма выручки может быть надежно оценена.

Выручка **признается** на следующих основаниях:

1. проценты признаются по методу эффективной процентной ставки;
2. лицензионные платежи признаются по методу начислений в соответствии с содержанием соответствующего договора;
3. дивиденды признаются тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты;

**Бартерные сделки**

Товары могут продаваться по сделкам бартерного типа, по которым поступления представляют собой не денежные средства, а товары. Выручка признается только тогда, когда товары или услуги обмениваемые разнородны. Например, обмен одинаковыми запасами между заправочными станциями, работающими в различных местоположениях, не является процессом формирования выручки, и, следовательно, выручка не признается.

Выручка определяется как справедливая стоимость полученных товаров или услуг, скорректированных на сумму денежных средств или их эквивалентов к получению по этой сделке. Если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно оценена, выручка определяется как справедливая стоимость переданных товаров или услуг, скорректированных на сумму денежных средств или их эквивалентов к получению по этой сделке.

**9.4.2. Оценка выручки**

Выручка оценивается по справедливой стоимости полученного или ожидаемого вознаграждения. Продажи за наличный расчет признаются в размере полученных денежных средств.

Справедливая стоимость выручки, получаемой от продажи в кредит, представляет собой дисконтированную стоимость денежных средств к получению. Как правило, для короткого кредитного периода разница между дисконтированной и недисконтированной выручкой не является существенной, и не принимается в расчет.

Если поступление денежных средств или их эквивалентов откладывается на срок более 1 года, справедливая стоимость возмещения может быть меньше полученной или ожидаемой к получению номинальной суммы денежных средств. В таких случаях справедливая стоимость возмещения определяется дисконтированием всех будущих поступлений с помощью вмененной ставки процента.

В качестве ставки дисконтирования используется процентная ставка заемных средств клиента, а не заемных средств Компании, либо ставка, которая дисконтирует номинальную сумму инструмента к текущей денежной цене товаров или услуг.

Дисконтированная сумма дебиторской задолженности изменяется на каждую отчетную дату для отражения течения времени. Вытекающее увеличение дебиторской задолженности является процентным доходом и должно признаваться таковым с момента продажи до ожидаемой даты получения денежных средств.

Суммы торговых или оптовых скидок вычитается из выручки.

После признания выручки, вся последующая неопределенность относительно вероятности взыскания данной выручки признается как корректировка суммы к получению, а не как корректировка выручки.

### 9.5. Раскрытие информации

Финансовая отчетность Компании содержит следующую информацию:

1. учетную политику, принятую для признания выручки, в том числе методы, используемые для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг;
2. сумму каждой существенной категории выручки, признанной в течение периода;
3. сумму выручки, возникающей от обмена товаров или услуг, включенных в каждую существенную категорию выручки.

### 9.6. Изменения в связи с вводом в действие МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями»

Настоящий подраздел вступает в силу с даты вступления в силу МСФО (IFRS) 15 «Выручка по договорам с покупателями».

### 9.6.1. Общие положения

Новый стандарт МСФО (IFRS) 15 применяется к договорам на поставку товаров или услуг покупателям, за исключением договоров, которые заключены в отношении:

1. аренды;
2. страхования;
3. прав или обязанностей, рассматриваемых в рамках определенных указаний по учету финансовых инструментов, например, по договорам, представляющих собой производные инструменты;
4. гарантий, кроме гарантийных обязательств по товарам или услугам;
5. обменов немонетарными активами между компаниями одной сферы деятельности с целью обеспечения продаж покупателям, не являющимся сторонами такого обмена.

Новый стандарт также предусматривает исключение, вызванное практической целесообразностью, согласно которому организация может применить требования стандарта к группе («портфелю») договоров со сходными характеристиками, если организация полагает, что полученный в учете результат не будет существенно отличаться от того результата, который был бы получен при отражении каждого договора в отдельности.

Новые требования по раскрытию описательной и количественной информации направлены на то, чтобы пользователи финансовой отчетности получили возможность оценить суммы, сроки и неопределенность возникновения выручки и денежных потоков по договорам с покупателями.

### 9.6.2. Определения

*Актив по договору* – право организации на возмещение в обмен на товары или услуги, которые организация передала покупателю, когда такое исполнение зависит от выполнения определенных условий в будущем, отличных от истечения определенного периода времени.

*Договор –* соглашение между двумя или несколькими сторонами, которое создает обеспеченные правовой защитой права и обязательства.

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

*Покупатель –* сторона, заключившая договор с организацией на получение товаров или услуг, являющихся результатом обычной деятельности организации, в обмен на возмещение.

*Обязанность к исполнению –* обещание в договоре с покупателем передать покупателю:

1. товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми;
2. ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме.

*Обязательство по договору –* обязанность организации передать товары или услуги покупателю.

*Цена обособленной продажи –* цена, по которой организация продала бы покупателю обещанный товар или услугу в отдельности.

*Цена операции (для договора с покупателем) –* сумма возмещения, право на которое организация ожидает получить в обмен на передачу обещанных товаров или услуг, исключая суммы, полученные от имени третьих сторон.

### 9.6.3. Признание выручки

Компания должен**а** признавать выручку, чтобы отразить передачу покупателям обещанных товаров или услуг в сумме возмещения, которое Компания, по его ожиданиям, будет иметь право получить в обмен на указанные товары или услуги.

Компания, при признании выручки, осуществляет следующие шаги:

1. Идентификация договора с покупателем;
2. Идентификация обязательства, подлежащего исполнению в рамках договора;
3. Определение цены сделки;
4. Распределение цены сделки между отдельными обязанностями, подлежащими исполнению в рамках договора;
5. Признание выручки в момент (или по мере) исполнения обязанности, подлежащей исполнению в рамках договора (описывается в подразделах 9.4.1 «Признание выручки» главы 2 КУП).

### 9.6.3.1. Идентификация договора

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

1. стороны по договору утвердили договор (в письменной форме, устно или в соответствии с другой обычной деловой практикой) и обязуются выполнять предусмотренные договором обязательства;
2. Компания может идентифицировать права каждой стороны в отношении товаров или услуг, которые будут переданы;
3. Компания может идентифицировать условия оплаты товаров или услуг, которые будут переданы;
4. договор имеет коммерческое содержание (т. е. риски, распределение во времени или величина будущих денежных потоков Компании, как ожидается, изменятся в результате договора); и
5. получение Компанией возмещения, право на которое он получит в обмен на товары или услуги, которые будут переданы покупателю, является вероятным. Оценивая вероятность получения суммы возмещения, Компания принимает во внимание только способность и намерение покупателя выплатить данную сумму возмещения при наступлении срока платежа. Сумма возмещения, право на которое будет иметь Компания, может быть меньше, чем цена, указанная в договоре, если возмещение является переменным, поскольку Компания может предложить покупателю уступку в цене.

Компаниядолжна анализировать выполнение вышеуказанных критериев на постоянной основе, для определения того, не начали ли выполняться эти критерии на более позднюю дату, если они раньше не выполнялись, и, наоборот, не произошло ли значительного изменения в фактах и обстоятельствах, которое может привести к невыполнению ранее выполнявшихся критериев и, как следствие, к невозможности признания выручки по договору.

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

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

Договор может быть модифицирован путем изменения предмета и/ или цены договора.

Компания учитывает модификацию договора (которая может быть утверждена в письменной форме, согласована в устной форме либо подразумеваться в силу обычной деловой практики) в качестве отдельного договора при соблюдении обоих условий ниже:

1. предмет договора расширяется ввиду дополнительных обещанных товаров или услуг, которые являются отличимыми; и
2. цена договора увеличивается на сумму возмещения, которая отражает цену обособленной продажи дополнительных обещанных товаров или услуг Компании и соответствующие корректировки таких цен с учетом условий конкретного договора.

Если модификация договора не учитывается в качестве отдельного договора, Компания должен учитывать обещанные товары или услуги, которые еще не были переданы на дату модификации договора (т. е. оставшиеся обещанные товары или услуги) одним из способов ниже, в зависимости от ситуации:

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

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

возмещения, обещанного в рамках модификации договора.

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

### 9.6.3.2. Идентификация обязательства к исполнению

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

1. товар или услугу (или пакет товаров или услуг), которые являются отличимыми; либо
2. ряд отличимых товаров или услуг, которые являются практически одинаковыми и передаются покупателю по одинаковой схеме:

каждый отличимый товар или услуга в ряде отличимых товаров или услуг, который Компания обещает передать покупателю, считается обязанностью к исполнению, выполняемой в течение периода; и

для оценки степени выполнения обязанности к исполнению по передаче покупателю каждого отличимого товара или услуги в ряде отличимых товаров или услуг используется один и тот же метод.

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

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

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

Для каждой идентифицированной обязанности к исполнению Компаниядолжна в момент заключения договора определить, выполняет ли он обязанность к исполнению в течение определенного периода, либо в определенный момент времени.

**Обязанности к исполнению, выполняемые в течение периода**

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

1. покупатель одновременно получает и потребляет выгоды, связанные с выполнением Компанией указанной обязанности по мере ее выполнения Компанией;
2. в процессе выполнения Компанией своей обязанности к исполнению создается или улучшается актив (например, незавершенное производство), контроль над которым покупатель получает по мере создания или улучшения этого актива; либо
3. выполнение Компанией своей обязанности не приводит к созданию актива, который Компания может использовать для альтернативных целей, и при этом Компания обладает обеспеченным правовой защитой правом на получение оплаты за выполненную к настоящему времени часть договорных работ.

Актив, созданный в результате деятельности Компании, не имеет альтернативного способа использования для Компании, если условиями договора ограничивается возможность Компании свободно определять иную цель использования данного актива в процессе его создания или усовершенствования либо если Компания не имеет практической возможности свободно определять иную цель использования актива в его готовом состоянии. Оценка наличия у Компании возможности использования актива для альтернативных целей осуществляется в момент заключения договора. После заключения договора Компания не может изменить оценку возможности использования актива для альтернативных целей, кроме случаев, когда стороны договора утвердят модификацию договора, которая значительным образом изменит обязанность к исполнению.

Компания должна проанализировать условия договора, а также законодательные акты, применимые к договору, при решении вопроса о том, обладает ли он обеспеченным правовой защитой правом на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ в соответствии с подпунктом 3**)** выше**.** Право на получение платы за выполненную к настоящему времени часть работ необязательно должно быть представлено фиксированной суммой. Однако в любой момент времени на протяжении срока действия договора Компаниядолжна иметь право на сумму, которая как минимум компенсирует Компании выполненную к настоящему времени часть работ в случае, если покупатель или другая сторона расторгнет договор по основаниям иным, нежели неисполнение Компанией своих обязанностей по договору.

Если Компания выполняет обязанность к исполнению не в течение периода, следовательно, обязанность к исполнению выполняется в определенный период времени.

### 9.6.3.3. Определение цены сделки

Возмещение, обещанное по договору с покупателем, может включать в себя фиксированные суммы, переменные суммы либо и те, и другие. Если возмещение, обещанное по договору, включает в себя переменную сумму, Компаниядолжна оценить сумму возмещения, право на которое он получит в обмен на передачу обещанных товаров или услуг покупателю.

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

Компаниядолжна оценить сумму переменного возмещения, используя один из приведенных ниже методов, в зависимости от того, какой из них лучше прогнозирует сумму возмещения, право на которое получит Компания:

1. Ожидаемая стоимость – это сумма взвешенных с учетом вероятности возможных значений ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений. Ожидаемая стоимость может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у Компании имеется большое количество договоров с аналогичными характеристиками.
2. Наиболее вероятная величина – это единственное наиболее вероятное значение ожидаемого возмещения из диапазона его возможных значений (т. е. единственный наиболее вероятный результат договора). Наиболее вероятная величина может быть надлежащей оценкой величины переменного возмещения, если у договора есть только два возможных результата (например, организация либо получает бонус за результат, либо нет).

Компаниядолжна применять один метод последовательно в рамках договора при оценке влияния неопределенности на сумму переменного возмещения, право на которое он получит. Кроме того, Компаниядолжна анализировать всю информацию (относящуюся к прошлым периодам, текущую и прогнозы), которая является обоснованно доступной, и идентифицировать обоснованное количество возможных значений суммы возмещения.

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

В конце каждого отчетного периода Компаниядолжна обновлять оценку цены операции для правдивого представления обстоятельств, имеющих место на конец отчетного периода, и изменения обстоятельств в течение отчетного периода. Компания должен учитывать изменения цены операции в порядке, описанном в подразделе 9.6.3.4 «Распределение цены операции на обязанности к исполнению» главы 2 КУП.

Компаниядолжна корректировать обещанную сумму возмещения с учетом влияния временной стоимости денег, если сроки выплат, согласованные сторонами договора (явно или неявно), предоставляют покупателю или Компании значительную выгоду от финансирования передачи товаров или услуг покупателю. В таких обстоятельствах договор содержит значительный компонент финансирования. При корректировке обещанной суммы возмещения на значительный компонент финансирования Компания использует ставку дисконтирования, которая применялась бы для отдельной операции финансирования между Компанией и покупателем в момент заключения договора. Такая ставка будет отражать кредитные характеристики стороны, получающей финансирование по договору, а также обеспечение или залог, предоставленные покупателем или Компанией, включая активы, передаваемые в рамках договора. Компания определяет ставку дисконтирования путем идентификации ставки, которая дисконтирует номинальную сумму обещанного возмещения до цены, которую покупатель уплатил бы денежными средствами за товары или услуги, в тот момент, когда (или по мере того, как) они переходят к покупателю. После заключения договора Компания не корректирует ставку дисконтирования с учетом изменений процентных ставок или прочих обстоятельств (например, изменение оценки кредитного риска покупателя).

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

Компания не корректирует обещанную сумму возмещения с учетом влияния значительного компонента финансирования, если период между передачей организацией обещанного товара или услуги покупателю и оплатой покупателем такого товара или услуги составляет не более двенадцати месяцев.

Компания оценивает неденежное возмещение по договору, обещанное покупателем, по справедливой стоимости. Если невозможно определить справедливую стоимость неденежного возмещения, Компания оценивает его на основании цены обособленной продажи товаров или услуг, обещанных покупателю в обмен на неденежное возмещение.

Возмещение, подлежащее уплате покупателю, включает в себя суммы денежных средств, которые Компания выплачивает или ожидает выплатить покупателю (или другим сторонам, которые приобретают товары или услуги Компании у покупателя). Такое возмещение может подразумеваться обычной деловой практикой Компании.

Если возмещение, подлежащее уплате покупателю, является оплатой за отличимый товар или услугу, поставляемые покупателем, Компания учитывает закупку товара или услуги аналогично тому, как он учитывает другие закупки у поставщиков.

Если сумма возмещения, подлежащего уплате покупателю, превышает справедливую стоимость отличимых товара или услуги, получаемых от покупателя, Компания должен учитывать такое превышение как уменьшение цены операции.

Если Компания не может обоснованно оценить справедливую стоимость товара или услуги, полученных от покупателя, она должна учитывать все возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции.

Компания учитывает возмещение, подлежащее уплате покупателю, как уменьшение цены операции и, следовательно, выручки, когда происходит более позднее из двух событий, приведенных ниже:

1. Компания признает выручку в отношении передачи соответствующих товаров или услуг покупателю; и
2. Компания выплачивает или обещает выплатить возмещение (даже если выплата обусловлена будущим событием).

В конце каждого отчетного периода Компания, при необходимости, признает обязательство в отношении возврата средств, если он ожидает, что после получения возмещения от покупателя Компания вернет все или часть данного возмещения покупателю. Обязательство в отношении возврата средств оценивается по сумме полученного (или подлежащего получению) возмещения, право на которое Компания не ожидает получить (т. е. суммы, не включенные в цену операции).

**Продажа с правом на возврат**

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

1. выручку от переданной продукции в размере возмещения, право на которое Компания ожидает получить (так. как это определено в подпунктах (1) – (2) выше, таким образом, выручка не будет признаваться в отношении продукции, которая, как ожидается, будет возвращена);
2. обязательство в отношении возврата средств; и
3. актив (и соответствующую корректировку себестоимости продаж) в отношении права на получение продукции от покупателей при исполнении обязательства в отношении возврата средств.

### 9.6.3.4. Распределение цены операции на обязанности к исполнению

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

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

Наилучшим подтверждением цены обособленной продажи является наблюдаемая цена товара или услуги, когда Компания продает такой товар или услугу в отдельности в аналогичных обстоятельствах и аналогичным покупателям.

Оценивая цену обособленной продажи, Компаниядолжна анализировать всю информацию (включая рыночные условия, факторы, специфичные для Компании, и информацию о покупателе или классе покупателей), которая является обоснованно доступной. При этом Компания должна применять методы оценки последовательно в аналогичных обстоятельствах.

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

1. Подход, основанный на скорректированной рыночной оценке – Компания может провести анализ рынка, на котором он продает товары или услуги, и определить цену, которую покупатель на таком рынке согласился бы уплатить за такие товары или услуги. Такой подход также может подразумевать использование цен конкурентов на аналогичные товары или услуги и корректировку таких цен в той степени, в которой это необходимо, для отражения затрат и маржи Компании.
2. Подход, основанный на ожидаемых затратах с учетом маржи – Компания может спрогнозировать свои ожидаемые затраты на выполнение обязанности к исполнению, а затем прибавить соответствующую маржу для данного товара или услуги.
3. Остаточный подход – Компания может оценить цену обособленной продажи на основе общей цены операции за вычетом суммы наблюдаемых цен обособленной продажи других товаров или услуг, обещанных по договору. Однако Компания может использовать остаточный подход для оценки цены обособленной продажи товара или услуги лишь в случае соблюдения одного из критериев ниже:

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

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

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

Покупатель получает скидку за покупку пакета товаров или услуг, если сумма цен обособленной продажи пакета товаров или услуг по договору превышает обещанное возмещение по договору. За исключением ситуаций, когда Компания располагает наблюдаемым подтверждением того, что вся скидка относится исключительно к одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению по договору, Компания должна распределить скидку пропорционально на все обязанности к исполнению по договору на основе относительных цен обособленной продажи соответствующих отличимых товаров или услуг.

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

1. Компания регулярно продает каждый отличимый товар или услугу (или каждый пакет отличимых товаров или услуг) в договоре в отдельности;
2. Компания также регулярно продает в отдельности пакет (или пакеты) некоторых таких отличимых товаров или услуг со скидкой к цене обособленной продажи товаров или услуг в каждом пакете; и
3. скидка, относящаяся к каждому пакету товаров или услуг, описанному в подпункте (2), является практически такой же, как и скидка в договоре, а анализ товаров или услуг в каждом пакете обеспечивает наблюдаемое подтверждение обязанности к исполнению (или обязанностей к исполнению), к которой относится вся скидка, предусмотренная в договоре.

Если вся скидка относится на одну или несколько обязанностей к исполнению в договоре, Компаниядолжна распределить скидку до использования остаточного подхода для оценки цены обособленной продажи товара или услуги.

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

1. одной или нескольким, но не всем обязанностям к исполнению в договоре (например, бонус может зависеть от передачи Компанией конкретного обещанного товара или услуги в течение указанного периода времени); либо
2. одному или нескольким, но не всем отличимым товарам или услугам, обещанным в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который представляет собой одну обязанность к исполнению

Компаниядолжна распределить всю переменную сумму (и последующие изменения такой суммы) на обязанность к исполнению или на отличимые товар или услугу, которые являются частью одной обязанности к исполнению, при условии соблюдения обоих критериев ниже:

1. условия переменного платежа относятся непосредственно к деятельности Компании по выполнению обязанности к исполнению или передаче отличимого товара или услуги (или к конкретному результату выполнения обязанности к исполнению или передачи отличимых товара или услуги); и
2. распределение всей переменной суммы возмещения на обязанность к исполнению или отличимые товар или услугу соответствует цели распределения цены операции при рассмотрении всех обязанностей к исполнению и условий оплаты по договору.

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

Компаниядолжна распределять изменение цены операции в полном объеме на одну или несколько, но не все обязанности к исполнению или отличимые товары или услуги, обещанные в рамках ряда отличимых товаров или услуг, который включается в одну обязанность к исполнению, только в случае выполнения приведенных в подпунктах (1) – (2) критериев, относящихся к распределению переменного возмещения.

### 9.6.3.5. Затраты по договору

Компания признает в качестве актива дополнительные затраты на заключение договора с покупателем, если он ожидает их возмещения в течение периода, который составляет более двенадцати месяцев. Компания может признавать дополнительные затраты на заключение договора в качестве расходов по мере возникновения, если срок амортизации актива, который Компания не признала, составляет не более двенадцати месяцев.

Компаниядолжна признавать актив в связи с затратами на выполнение договора исключительно в том случае, если такие затраты удовлетворяют всем критериям ниже:

1. затраты относятся непосредственно к договору или к предполагаемому договору, который Компания может соответствующим образом идентифицировать (например, затраты, относящиеся к услугам, которые будут оказаны при продлении существующего договора, или затраты на проектирование актива, который будет передан по конкретному договору, который еще не был утвержден);
2. затраты создают или улучшают качество ресурсов Компании, которые будут использоваться в целях выполнения (или продолжения выполнения) обязанностей к исполнению в будущем; и
3. ожидается, что затраты будут возмещены.

Актив по договору должен амортизироваться на систематической основе, соответствующей передаче покупателю товаров или услуг, к которым относится актив.

Компания корректирует амортизацию для учета значительного изменения ожидаемых Компанией сроков передачи покупателю товаров или услуг, к которым относится актив. Такое изменение должно учитываться как изменение оценочного значения в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в учетных оценках и ошибки».

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

1. прямые затраты на оплату труда (например, заработная плата работников, которые оказывают обещанные услуги непосредственно покупателю);
2. прямые затраты на материалы (например, расходные материалы, используемые для предоставления обещанных услуг покупателю);
3. распределенные затраты, непосредственно связанные с договором или с деятельностью по договору (например, затраты на управление договором и контроль за его выполнением, страхование и амортизация инструментов и оборудования, используемых для выполнения договора);
4. затраты, однозначно подлежащие возмещению покупателем; и
5. другие затраты, которые были понесены исключительно вследствие заключения Компанией договора (например, выплаты субподрядчикам).

Компаниядолжна признавать следующие затраты в качестве расходов по мере их возникновения:

1. общие и административные затраты (за исключением случаев, когда такие затраты однозначно подлежат возмещению покупателем в соответствии с договором;
2. затраты на непроизводительное использование материалов, трудовых или иных ресурсов для выполнения договора, которые не были отражены в цене договора;
3. затраты, которые относятся к выполненным обязанностям к исполнению (или частично выполненным обязанностям к исполнению) в договоре (т. е. затраты, которые относятся к деятельности в прошлом); и
4. затраты, в отношении которых Компания не может определить, относятся ли они к невыполненным обязанностям к исполнению или к выполненным обязанностям к исполнению (либо частично выполненным обязанностям к исполнению).

Компания должна признавать убыток от обесценения актива по договору в составе прибыли или убытка в той степени, в которой балансовая стоимость актива превышает:

1. оставшуюся сумму возмещения, которую Компания ожидает получить в обмен на товары или услуги, к которым относится актив; за вычетом
2. затрат, непосредственно связанных с предоставлением таких товаров или услуг, которые не были признаны в качестве расходов.

Прежде чем Компания признает убыток от обесценения по активу по договору, Компаниядолжна признать убыток от обесценения по активам, связанным с договором, которые признаются в соответствии с другими МСФО (например, МСФО (IAS) 2, МСФО (IAS) 16 и МСФО (IAS) 38). После применения теста на обесценение актива по договору Компаниядолжна включить полученную балансовую стоимость актива по договору, в балансовую стоимость единицы, генерирующей денежные средства, к которой он относится, для целей применения МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов» к такой единице, генерирующей денежные средства.

Компаниядолжна признать в составе прибыли восстановление всего или части убытка от обесценения актива по договору, когда условия, вызвавшие обесценение, более не имеют место либо произошло их улучшение. Увеличившаяся балансовая стоимость актива по договору не должна превышать сумму, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы ранее убыток от обесценения не был признан.

### 9.6.4. Представление

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

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

### 9.6.5. Переход на новый порядок учета

Компания должна применять МСФО (IFRS) 15 ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», за исключением случаев, указанных в пунктах (3) – (5). Настоящий переход не применяется к выполненным договорам, по которым Компания на дату первоначального применения МСФО (IFRS) 15 передал все товары или услуги в соответствии с разделами 9 «Выручка» главы 2 КУП.

1. Датой первоначального применения является начало отчетного периода, в котором Компания впервые применяет требования настоящей главы. Датой первоначального применения является дата вступления МСФО (IFRS) 15 в силу;
2. При первом применении МСФО (IFRS) 15 Компания должна представить количественную информацию, требуемую пунктом 28 (f) МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» только для годового периода, предшествующего первому годовому периоду, в котором применяется МСФО (IFRS) 15;
3. В случае выполненных договоров Компания не должна пересчитывать договоры, срок действия которых начинается и заканчивается в рамках одного годового отчетного периода;
4. В случае выполненных договоров с переменным возмещением Компания может использовать цену операции на дату, на которую договор был выполнен вместо оценки величин переменного возмещения в сравнительных отчетных периодах;
5. Для всех отчетных периодов, представленных до даты первоначального применения, Компанияне должна раскрывать сумму цены операции, распределенную на оставшиеся обязанности к исполнению, а также объяснение того, когда Компания ожидает признать такие суммы в качестве выручки;
6. В случае использования Компанией какого-либо упрощения практического характера, перечисленного в подпунктах (3) – (5), Компаниядолжна применять такое упрощение последовательно в отношении всех договоров в рамках всех представленных отчетных периодов. Кроме того, Компаниядолжна раскрывать всю информацию ниже:

использованные упрощения; и

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

### 9.6.6. Раскрытие информации

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

1. выручка по договорам с покупателями;
2. убытки от обесценения, признанные по дебиторской задолженности или активам по договорам, относящимся к договорам с покупателями.

Компаниядолжна детализировать информацию о выручке, признанной по договорам с покупателями, по категориям, отражающим то, каким образом экономические факторы влияют на характер, величину, распределение во времени и неопределенность выручки и денежных потоков, например:

1. вид товара или услуги;
2. географический регион;
3. рынок или класс покупателей;
4. вид договора (например, договоры с фиксированной ценой и договоры «затраты плюс»;
5. срок действия договора.

Кроме того, Компаниядолжна раскрывать достаточно информации, позволяющей пользователям финансовой отчетности понять отношение между раскрытием информации о детализированной выручке и информацией о выручке, которая раскрывается по каждому отчетному сегменту.

Компаниядолжна раскрывать информацию обо всем нижеперечисленном:

1. остатки на начало и конец периода для дебиторской задолженности, активов по договорам и обязательств по договорам, относящиеся к договорам с покупателями, если они отдельно не представлены или не раскрыты иным образом;
2. объяснение значительных изменений остатков активов и обязательств по договорам в течение отчетного периода, такие, как объединение бизнеса, обесценение актива по договору, изменения оценок и т.д.;
3. выручка, признанная в отчетном периоде, которая была включена в состав остатка обязательства по договорам с покупателями на начало периода; и
4. выручка, признанная в отчетном периоде, относящаяся к выполненным (или частично выполненным) в предыдущих периодах обязанностям к исполнению (например, изменения цены операции).

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

1. момент, когда Компания обычно выполняет обязанность к исполнению (например, при отгрузке, при доставке, по мере оказания услуг или после завершения оказания услуги), включая то, когда обязанности к исполнению выполняются в соглашении о продаже с выставлением счета и отложенной поставкой;
2. значительные условия оплаты (например, когда обычно наступает момент, когда возмещение становится подлежащим оплате, присутствует ли в договоре значительный компонент финансирования, является ли сумма возмещения переменной);
3. характер товаров или услуг, которые Компания пообещала передать, с указанием обязанностей к исполнению по организации передачи товаров или услуг покупателю другой стороной;
4. обязательства в отношении возвратов товаров, возвратов средств и прочие аналогичные обязательства; и
5. виды гарантий и соответствующих обязательств.

Компания должна раскрывать следующую информацию об оставшихся обязанностях к исполнению:

1. совокупная величина цены операции, распределенная на обязанности к исполнению, являющиеся невыполненными (или частично невыполненными) на конец отчетного периода; и
2. объяснение того, когда Компания ожидает признать в качестве выручки сумму по невыполненной обязанности к исполнению, которое Компания должна раскрывать одним из следующих способов:

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

используя качественную информацию.

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

1. распределение во времени выполнения обязанностей к исполнению; и
2. цена операции и суммы, распределенные на обязанности к исполнению.

Компаниядолжна представить описание:

1. суждений, использовавшихся при определении суммы затрат, понесенных при заключении или выполнении договора с покупателем; и
2. метода, используемого для определения амортизации за каждый отчетный период.

## Раздел 10. Государственные субсидии

### 10.1. Общие положения

Предоставляемые государством субсидии признаются по справедливой стоимости, если имеется достаточная уверенность в том, что субсидия будет получена и что Компания выполнит все условия предоставления такой субсидии. Государственные субсидии, связанные с приобретением основных средств, включаются в состав долгосрочных обязательств как доходы будущих периодов и равномерно относятся на прибыли и убытки в течение предполагаемого срока использования соответствующих активов.

Государственные субсидии, выделяемые для компенсирования затрат, рассматриваются как расходы будущих периодов и признаются в прибылях и убытках в течение периодов, в которых Компания признает в качестве расходов соответствующие затраты, которые эти субсидии должны компенсировать.

### 10.2. Определения

Следующие термины используются в настоящем разделе в указанных значениях:

**Государство** – это собственно правительство игосударственные органы и аналогичные организации, в том числе местные, национальные или международные.

**Государственная помощь** – это действия государства, направленные на предоставление экономических выгод для Компании, если она отвечает определенным критериям. Государственная помощь, в контексте данного раздела не включает косвенные выгоды, предоставляемые посредством влияния на общие условия функционирования, например, создание инфраструктуры в развивающихся районах или установление торговых ограничений для конкурентов.

**Государственные субсидии** – это государственная помощь в форме передачи Компании ресурсов в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем определенных условий, связанных с операционной деятельностью Компании. К государственным субсидиям не относятся такие формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, а также такие операции с государством, которые не отличаются от обычных коммерческих операций Компании.

**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.

**Субсидии, относящиеся к активам** – это государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что Компания должна купить, построить или приобрести долгосрочные активы. Оно может сопровождаться дополнительными условиями, ограничивающими вид активов, их местонахождение или сроки их приобретения или владения.

**Субсидии, относящиеся к доходу** – это государственные субсидии, не относящиеся к активам.

**Условно-безвозвратные займы** – это займы, в отношении которых кредитор принимает на себя обязательство отказаться от истребования предоставленных сумм при выполнении определенных предписанных условий.

Государственная помощь может принимать разнообразные формы, отличающиеся как по характеру предоставляемой помощи, так и по условиям, связанным с ней. Цель государственной помощи может состоять в том, чтобы побудить Компанию принять такой курс действий, который они не приняли бы, в случае если бы помощь не была предоставлена.

Государственные субсидии иногда обозначаются другими терминами, например, дотации, субвенции или премии.

### 10.3. Классификация

**Государственные субсидии**

Государственные субсидии, в том числе неденежные субсидии по справедливой стоимости, не должны признаваться до тех пор, пока не будет существовать обоснованная уверенность, что:

1. Компания будет соответствовать условиям, связанным с ними; и
2. субсидии будут получены.

Получение субсидии само по себе не представляет окончательного доказательства того, что условия, связанные с ней, выполнены или будут выполнены.

Условно-безвозвратный заём от государства учитывается как государственная субсидия, когда имеется обоснованная уверенность в том, что Компания удовлетворит условия, достаточные для невозвращения займа.

После признания государственной субсидии, все связанные с ней условные события учитываются в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП**.**

В учете государственных субсидий в Компании применяется подход с позиции дохода, так как не существует базы для распределения субсидии на периоды, кроме того одного, в котором они получены.

Государственные субсидии на систематической основе признаются в качестве дохода в течение стольких периодов, сколько необходимо для соотнесения их с соответствующими расходами, которые они призваны компенсировать.

В случае если государственные субсидии поступают для основной деятельности, они отражаются, как доходы от основной деятельности.

В случае если государственные субсидии поступают для неосновной деятельности, тогда они отражаются как прочие доходы.

Субсидии, связанные с амортизируемыми активами, признаются как доход в течение тех периодов и в той пропорции, в которых начисляется амортизация данных активов.

Субсидии, относящиеся к неамортизируемым активам, могут потребовать выполнения определенных обязательств и тогда будут признаваться в качестве дохода в тех периодах, когда были понесены фактические затраты на выполнение данных обязательств.

Субсидии, компенсирующие расходы прошлых периодов, признаются полностью в периоде их поступления в качестве прочих доходов.

**Неденежные государственные субсидии**

Государственная субсидия может принимать форму передачи неденежного актива, такого как земля или другие ресурсы, для использования Компанией. В этих обстоятельствах оценивается справедливая стоимость неденежного актива, и как субсидия, так и актив учитываются по данной стоимости. В случае, когда невозможно достоверно определить справедливую стоимость применяется альтернативный подход, при котором и актив, и субсидия учитываются по номинальной величине.

**Возврат государственных субсидий**

Государственные субсидии, подлежащие возврату, учитываются как пересмотр учетной оценки (смотрите раздел 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП). Возврат субсидии, относящейся к доходу, в первую очередь, производится за счет оставшейся неамортизированной величины доходов будущих периодов, признанных в отношении данной субсидии. На сумму превышения возвращаемой величины над таким отсроченным поступлением, или в случае отсутствия отсроченного поступления, возврат субсидии немедленно признается расходом периода. Возврат субсидии, относящейся к активам, учитывается путем увеличения балансовой стоимости актива или уменьшения сальдо доходов будущих периодов на сумму возврата. Накопленная дополнительная амортизация, которая была бы начислена к дате возврата в качестве расхода при отсутствии субсидии, немедленно признается как расход.

Обстоятельства, приведшие к возврату субсидии, относящейся к активам, могут потребовать дополнительного распределения возможного обесценения новой балансовой стоимости актива.

**Государственная помощь**

Из определения государственных субсидий исключены те формы государственной помощи, которые не могут быть обоснованно оценены, и операции с государством, которые не могут быть отделены от обычных торговых операций Компании.

Примерами помощи, которая не может быть обоснованно оценена, является бесплатное проведение технических и маркетинговых консультаций. Примером помощи, которую нельзя отделить от обычных торговых операций Компании, является закупочная политика государства, распространяющаяся на часть продаваемой продукции Компании. Наличие выгоды может быть бесспорным, но любые попытки отделить торговую деятельность от государственной могут оказаться произвольными.

### 10.4. Раскрытие информации

В финансовой отчетности должна быть раскрыта следующая информация:

1. учетная политика, принятая для государственных субсидий, в том числе методы представления, принятые в финансовой отчетности;
2. характер и размер государственных субсидий, признаваемых в финансовой отчетности, а также указание других форм государственной помощи, от которых Компания получила прямую выгоду; и
3. невыполненные условия и прочие условные события, связанные с государственной помощью, которая была признана.

## Раздел 11. Расходы

### 11.1. Общие положения

Расходыпризнаются по мере возникновения и отражаются в финансовой отчетности на основе метода начисления в том периоде, к которому они относятся.

Расходы включают в себя расходы, необходимые для получения дохода от реализации (расходы, включаемые в себестоимость), общие и административные расходы, расходы по реализации, расходы по финансированию и прочие расходы (убытки), возникающие в ходе обычной деятельности Компании.

### 11.2. Классификация

**Расход** – уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме оттока или истощения активов либо увеличения обязательств, которые привели к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале.

**Обычная деятельность** – это любая деятельность, осуществляемая Компанией в виде составной части ее бизнеса, а также такая связанная с ней деятельность, которой Компания занимается в ее продолжение и, которая имеет к ней отношение, либо возникает из нее.

Компания представляет анализ затрат, исходя из их внутренней функции для Компании в соответствии со структурой отчета о совокупном доходе Компании в разделе 1 «Представление финансовой отчетности» главы 2 КУП:

1. себестоимость оказанных услуг;
2. общие и административные расходы;
3. расходы по реализации;
4. прочие операционные расходы;
5. финансовые расходы;
6. доля в убытках ассоциированных организаций;
7. доля в убытках совместных предприятий;
8. расход по курсовой разнице;
9. прочие неоперационные расходы;
10. расходы по подоходному налогу.

**Себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)**

К расходам, включаемым в себестоимость товаров (работ, услуг), относятся расходы, непосредственно связанные с производством товаров (работ, услуг) и выполнением работ (в том числе: кабельная продукция, топливо, запасные части, комплектующие изделия и прочие материальные затраты, электроэнергия, наемный транспорт);

Расходы на персонал, непосредственно занятый в оказании услуг и выполнении работ (включая заработную плату, налоги с фонда оплаты труда, расходы на вознаграждение работникам);

Износ и амортизация;

Обесценение основных средств;

Обесценение нематериальных активов и гудвила;

Услуги межсетевых соединений;

Расходы на ремонт и техническое обслуживание;

Передача в аренду каналов связи;

Охрана и безопасность;

Аренда оборудования;

Коммунальные услуги;

Расходы по повышению квалификации, непосредственно относящиеся к производству;

Расходы на страхование производственных рабочих и производственных фондов;

Командировочные расходы производственного персонала;

Налоги, сборы и отчисления, непосредственно относящиеся к процессу производства, например платежи за использование частотного диапазона;

Производственные накладные расходы;

Прочие прямые производственные расходы.

**Общие и административные расходы:**

Расходы на персонал (включая заработную плату, налоги с фонда оплаты труда, расходы на вознаграждение работникам);

Налоги, сборы и отчисления, кроме подоходного налога;

Износ и амортизация;

Консультационные (аудиторские) и информационные услуги;

Юридические услуги;

Банковские комиссии;

Расходы на материалы общеадминистративного характера;

Канцелярские, хозяйственные расходы;

Резервы по сомнительным долгам по торговой дебиторской задолженности и прочим текущим активам;

Командировочные расходы административного и управленческого персонала;

Представительские расходы;

Услуги связи для административного и управленческого персонала;

Коммунальные расходы;

Расходы на ремонт и техническое обслуживание активов общеадминистративного характера;

Охрана и безопасность;

Списание стоимости запасов до чистой стоимости реализации;

Аренда оборудования;

Расходы на повышение квалификации административного и управленческого персонала;

Расходы на страхование общеадминистративного характера;

Прочие расходы по содержанию административного и управленческого персонала;

Расходы на содержание Совета Директоров;

Судебные издержки;

Присужденные пени, штрафы;

Прочие расходы.

**Расходы по реализации:**

Маркетинг и реклама;

Дилерские комиссии;

Налоги, сборы и отчисления, начисленные в процессе реализации;

Расходы по погрузке, транспортировке и хранению;

Услуги третьих лиц, связанных с процессом реализации;

Расходы по аренде зданий, помещений и площади, используемых в процессе реализации;

Прочие расходы.

**Финансовые расходы:**

Проценты по кредитам банков, рассчитанные с использованием эффективной ставки процента;

Проценты по кредитам поставщиков;

Проценты по обязательствам по финансовой аренде;

Проценты по долговой составляющей привилегированных акций;

Дисконтирование долгосрочных займов сотрудникам;

Дисконтирование прочих долгосрочных активов;

Амортизация дисконтирования обязательств по выбытию активов;

Убыток от изменения стоимости финансовых активов и обязательств, отражаемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки;

Убыток от реализации финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи;

Убыток от реализации финансовых активов, учитываемых по справедливой стоимости через прибыли и убытки;

Убыток от реализации производных финансовых инструментов;

Прочие финансовые расходы.

Расходы от неосновной деятельности, непрерывно связанные с основной деятельностью Компании, включают:

расходы от реализации основных средств;

расходы от реализации ценных бумаг;

расходы от курсовой разницы; и

прочие.

**Прочие неоперационные расходы:**

убыток от выбытия дочерних предприятий;

убыток от выбытия совместных предприятий и ассоциированных организаций;

расходы от выбытия основных средств, нематериальных активов, инвестиционной собственности, прочих долгосрочных активов;

прочие расходы.

**Расходы по налогу на прибыль:**

расходы по текущему корпоративному подоходному налогу;

расходы по отложенному подоходному налогу.

В зависимости от характера проводимых операций и при появлении новых сделок Компания может добавлять новые классификации видов расходов.

### 11.3. Учетные принципы

**Методика признания расхода**

Расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

1. сумма расхода может быть надежно определена;
2. если возникает уменьшение в будущем экономических выгод, связанных с уменьшением актива или увеличением обязательств.

Это означает, что признание расхода происходит в том отчетном периоде, в котором признается увеличение обязательств или уменьшения актива.

Признание расходов должно производиться в том же периоде, в котором признаются доходы, в связи с которыми данные расходы возникли, либо когда становится очевидным, что данные расходы не приведут к получению каких-либо доходов, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Такое признание предполагает одновременное признание доходов и расходов, возникающих непосредственно и совместно от одних и тех же операций или других событий.

Если возникновение экономических выгод ожидается на протяжении нескольких учетных периодов и связь с доходом может быть прослежена только в целом или косвенно, то расходы признаются в течение нескольких отчетных периодов, в течение которых возникают соответствующие экономические выгоды. Распределение расходов по отчётным периодам производится на основе обоснованного и систематического определения сумм, признаваемых в каждом отчётном периоде.

Если произведенные затраты не приводят к ожидавшимся экономическим выгодам, или когда будущие экономические выгоды не соответствуют или перестают соответствовать требованиям признания в качестве актива в балансе, в таком случае затраты признаются расходом того периода, в котором выявлены соответствующие обстоятельства.

Расход также признается в тех случаях, когда возникло обязательство без признания актива.

Расходы признаются независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы.

При наличии выручки от реализации, облагаемой и необлагаемой НДС, в случаях, когда Компания применяет пропорциональный метод, согласно которому сумма НДС, относимая в зачет, определяется исходя из удельного веса облагаемого оборота в общей сумме оборота по реализации. Сумма НДС, не подлежащая отнесению в зачет в соответствии с налоговым законодательством, отражается в общих и административных расходах.

Не признаются расходами, поскольку не ведут к уменьшению капитала, отличному от уменьшения, связанного с распределениями лицам, участвующим в капитале, следующие выплаты:

1. по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам от имени комитента, принципала и т.п.;
2. в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
3. задатка;
4. по операциям, возникающим в результате обмена аналогичными по качеству и количеству активами, то есть когда обмен не имеет коммерческого содержания.

**Оценка расходов**

Расходы, формирующие себестоимость оказываемых услуг принимаются к учёту в денежной сумме, равной величине оказанных услуг в денежной форме, или величине признанной кредиторской задолженности без учета НДС.

Величина оплаты или кредиторской задолженности определяется исходя из договорной цены и других условий, согласованных поставщиком и покупателем в договоре купли-продажи принимаемых товаров, работ, услуг. Если цена не предусмотрена в договоре или не может быть установлена из условий договора, то получаемые товары, работы, услуги принимаются к учету по справедливой стоимости.

В случае оплаты неденежными средствами (если цена не может быть установлена из условий договора или не предусмотрена в договоре), расход для принятия к учету оценивается по справедливой стоимости полученных товаров, услуг, имущества, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.

В случае предоставления скидок при оплате, величина расхода корректируется на сумму скидки (если расход был учтен до момента оплаты) или признается в сумме фактически произведенной оплаты (если момент принятия к учету и момент оплаты относятся к одному учетному периоду). Данное положение относится к скидкам, которые могут предоставляться за оплату в определенные (оговоренные в контракте или счете) более короткие сроки.

В случае осуществления оплаты на условиях отсрочки платежа на срок более 1 года затраты первоначально признаются по приведенной стоимости ожидаемых денежных платежей. Разница между данной величиной и реальными выплатами признается как финансовый расход в течение периода погашения соответствующей задолженности.

**Применение принципа начисления для отражения расходов текущего периода**

Согласно разделу 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП Компании должна составляться по методу начисления. Согласно этому методу, расходы признаются в том периоде, в котором они фактически были понесены, а не тогда, когда были получены первичные документы либо выплачены денежные средства.

### 11.4. Раскрытие информации

Расходы и убытки за период отражаются в отчете о совокупном доходе на основе функциональной классификации:

1. себестоимость оказанных услуг;
2. общие и административные расходы;
3. расходы по реализации;
4. прочие операционные расходы (убытки);
5. финансовые расходы;
6. прочие неоперационные расходы (убытки);
7. доля в убытках ассоциированных и совместно-контролируемых организаций (для консолидированной отчетности);
8. расходы по курсовой разнице;
9. расходы по налогу на прибыль.

В примечаниях к отчетности Компания раскрывает наиболее крупные статьи расходов по элементам затрат. Обязательными для раскрытия являются такие элементы, как амортизация, затраты на материалы и расходы на персонал. Существенные статьи прочих расходов (убытков) также подлежат обязательному раскрытию в примечаниях к отчетности.

Отдельно от расходов и убытков по продолжающейся деятельности Компания представляет в отчетности и раскрывает в примечаниях убытки и расходы по прекращенной деятельности в соответствии с подразделом 6.3 раздела 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность » главы 2 КУП.

## Раздел 12. Обесценение активов

### 12.1. Общие положения

На каждую отчетную дату руководство определяет наличие признаков обесценения активов. Если выявлен хотя бы один такой признак, руководство Компании оценивает возмещаемую стоимость, которая определяется как наибольшая из двух величин: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу актива и эксплуатационной ценности актива. Балансовая стоимость актива уменьшается до возмещаемой стоимости; убыток от обесценения отражается в консолидированном отчете о совокупном доходе в сумме превышения балансовой стоимости активы над его возмещаемой стоимостью. Если произошло изменение расчетных оценок, в результате чего возмещаемая стоимость актива увеличилась, убыток от обесценения актива, признанный в прошлые отчетные периоды, сторнируется.

### 12.2. Определения

**Активный рынок** - это рынок, где соблюдаются все нижеперечисленные условия:

объекты сделок на рынке являются однородными;

обычно в любое время могут быть найдены желающие совершить сделку продавцы и покупатели; и

информация о ценах является общедоступной.

**Балансовая стоимость** – сумма, по которой актив отражается после вычета суммы накопленной амортизации и накопленного убытка от обесценения.

**Генерирующая единица** – это наименьшая идентифицируемая группа активов, обеспечивающая поступления денежных средств, которые в значительной степени независимы от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

**Корпоративные активы** – это активы, кроме гудвила, которые вносят вклад в будущие поступления денежных средств, как рассматриваемой генерирующей единицы, так и других генерирующих единиц.

**Затраты на продажу** – это дополнительные затраты, которые прямо связаны с продажей актива или генерирующей единицы, за исключением финансовых затрат и расходов по налогу на прибыль.

**Амортизируемая стоимость** – фактические затраты на приобретение актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо фактических затрат, за вычетом ликвидационной стоимости.

**Амортизация** – это систематическое распределение амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы.

**Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу** – это цена, которая была бы получена от продажи актива или генерирующей единицы или же выплачена для перевода обязательства в условиях операции, осуществляемой на организованном рынке, между участниками рынка на дату оценки, за вычетом затрат на продажу.

**Убыток от обесценения** – это сумма, на которую балансовая стоимость актива или генерирующей единицы превышает его возмещаемую стоимость.

**Возмещаемой стоимостью** актива или генерирующей единицы является наибольшая из двух величин: его справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу или эксплуатационной ценности актива.

**Эксплуатационная ценность актива** – это приведенная стоимость будущих потоков денежных средств, получение которых ожидается от актива или генерирующей единицы.

**Срок полезной службы** – это либо:

период времени, на протяжении которого организация предполагает использовать актив; или

количество единиц производства или аналогичных единиц, которое организация ожидает получить от использования актива.

### 12.3. Учетные принципы

**Обесценение финансовых активов**

На каждую отчетную дату Компания определяет наличие каких-либо объективных признаков обесценения финансового актива или групп финансовых активов. В случае подтверждения таких признаков обесценения и когда убыток оказывает влияние на предполагаемые будущие потоки денежных средств от финансового актива, такой актив считается обесцененным.

Определяются следующие виды финансовых активов:

1. Финансовые активы, учитываемые по амортизированной стоимости;
2. Финансовые активы, учитываемые по стоимости приобретения;
3. Финансовые активы, имеющиеся в наличии для продажи

По финансовым активам, учитываемым по амортизированной стоимости, таким как, например займы, дебиторская задолженность или удерживаемые до погашения инвестиции, сумма убытка оценивается как разница между:

1. балансовой стоимостью актива; и
2. приведенной стоимостью будущих потоков денежных средств (за исключением будущих кредитных убытков, которые еще не были понесены), дисконтированной по первоначальной фактической ставке процента (фактическая ставка процента рассчитывается при первоначальном признании).

По финансовым активам, учитываемым по стоимости приобретения, сумма убытка от обесценения, оценивается как разница между:

1. балансовой стоимостью финансового актива; и
2. приведенной стоимостью предполагаемых будущих потоков денежных средств, дисконтированных по текущей рыночной норме прибыли для аналогичного финансового актива.

Когда снижение справедливой стоимости финансового актива, имеющегося в наличии для продажи, было признано в составе прочего совокупного дохода, и этот актив обесценен, накопленный в капитале совокупный убыток должен быть списан с капитала и признан в прибылях и убытках даже, если продолжается признание этого финансового актива.

Сумма совокупного убытка, который был списан с капитала и признан в прибылях и убытках, должна считаться как разница между:

1. стоимостью приобретения (за вычетом всех выплат основной суммы и амортизации); и
2. текущей справедливой стоимостью, за вычетом всех убытков от обесценения по данному финансовому активу, ранее признанных в прибылях и убытках.

Обесценение финансовых активов приводится в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП.

**Обесценение авансов**

Авансы отражаются в отчетности по первоначальной стоимости. Признаками обесценения авансов могут служить следующие события:

1. Значительные финансовые затруднения контрагента
2. Нарушение договора контрагентом, например, нарушение сроков поставки
3. Возможность банкротства или иного рода финансовой реорганизации контрагента
4. Национальные или местные экономические условия, которые соотносятся с невозможностью исполнения обязательства контрагентом (например, негативные изменения в отрасли).

При наличии признаков обесценения авансов необходимо оценить, насколько вероятно, что активы, товары или услуги, относящиеся к авансам, не будут получены. Событие считается вероятным, если оно скорее будет иметь место, чем нет, то есть вероятность того, что событие произойдет, выше, чем вероятность того, что оно не произойдет.

Если вероятно то, что активы, товары или услуги, относящиеся к авансам, не будут получены, балансовая стоимость авансов должна быть списана в том объеме, в котором получение более не является вероятным и соответствующий убыток от обесценения отражен в прибыли или убытках за год.

**Признаки, указывающие на возможное обесценение нефинансовых активов**

По состоянию на каждую отчетную дату Компания проверяет наличие любых признаков, указывающих на возможное обесценение актива. При наличии признаков, указывающих на возможное обесценение актива, Компания производит расчет возмещаемой стоимости актива. Если признаки возможного обесценения отсутствуют, нет необходимости осуществлять формальную оценку возмещаемой стоимости актива.

При этом независимо от наличия признаков, Компания ежегодно производит расчет возмещаемой стоимости для:

1) нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования;

2) нематериальных активов, не введенных в эксплуатацию (капитальные вложения в нематериальные активы);

3) гудвила, приобретенного в результате объединения бизнеса.

Компания рассматривает следующие признаки, как внутренние, так и внешние.

*Внешние источники информации*

в течение периода рыночная стоимость актива уменьшилась на существенно более значительную величину, чем можно было ожидать по прошествии времени или нормального использования;

значительные изменения, имевшие отрицательные последствия для Компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в технологических, рыночных, экономических или юридических условиях, в которых работает Компания, или на рынке, для которого предназначен актив;

в течение периода увеличились рыночные процентные ставки или другие рыночные показатели прибыльности инвестиций, и эти увеличения, вероятно, повлияют на ставку дисконта, которая используется при расчете эксплуатационной ценности актива, и существенно уменьшат его возмещаемую стоимость;

балансовая стоимость чистых активов Компании превышает его рыночную капитализацию.

*Внутренние источники информации*

имеются доказательства устаревания или физического повреждения актива;

значительные изменения, имевшие отрицательные последствия для Компании, произошли в течение периода или ожидаются в ближайшем будущем в степени или способе текущего или предполагаемого использования актива. К числу таких изменений относятся: простой актива, планы прекращения или реструктуризации деятельности, в которой используется актив, планы реализации актива до наступления ранее предполагавшейся даты выбытия, а также переоценка срока полезной службы актива из неопредельного в неопределенный;

внутренняя отчетность показывает, что текущие или будущие результаты использования актива хуже прогнозируемых;

прочие признаки возможного уменьшения стоимости актива:

денежные средства, необходимые для приобретения актива или его эксплуатации и обслуживания, существенно превышают ранее предусмотренные бюджетом;

чистые потоки денежных средств существенно ниже, чем заложенные в бюджете;

прогнозируется чистый отток денежных средств на протяжении всего срока полезной службы актива.

Признаки обесценения инвестиций в дочерние организации, ассоциированные компании и совместные предприятия, которые учитываются по стоимости приобретения в отдельной финансовой отчетности Компании, определяются в соответствии с данным подразделом «Признаки, указывающие на возможное обесценение стоимости нефинансовых активов». Признаки обесценения инвестиций в дочерние организации, ассоциированные компании и совместные предприятия в консолидированной финансовой отчетности Компаний, учитываемых в соответствии с МСБУ 39, определяются в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП.

При наличии признаков обесценения, оценка возмещаемой стоимости инвестиций в дочерние организации, ассоциированные компании и совместные предприятия, как в отдельной, так и в консолидированной финансовой отчетности Компании, кроме учитываемых в соответствии с МСБУ 39, производится в соответствии с данным разделом.

При оценке признаков, указывающих на возможное обесценение, применяется принцип существенности. Оценка возмещаемой стоимости не производится:

если анализ показывает, что возмещаемая стоимость актива нечувствительна к одному (или более) из признаков, указывающих на возможное обесценение актива;

если изменения в рыночных процентных ставках существенно не повлияли на ставку дисконта и на возмещаемую стоимость (например, увеличение поступлений денежных средств компенсировало рост процентной ставки);

если предыдущие вычисления показывают, что возмещаемая стоимость актива значительно больше, чем балансовая стоимость при условии, что не произошло никаких событий, которые устранили бы эту разницу;

при снижении стоимости актива в результате пересмотра срока службы, изменения метода начисления износа, снижения ликвидационной стоимости актива.

**Оценка возмещаемой стоимости**

**Возмещаемая стоимость** – это наибольшее из двух значений: справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу и эксплуатационной ценности данного актива.

Если какая-либо из этих двух сумм превышает балансовую стоимость актива или равна ей, актив не обесценен, и расчет второй суммы не производится.

Наиболее точный показатель справедливой стоимости актива за вычетом затрат на продажу - это цена, оговоренная в имеющем обязательную силу соглашении о продаже, заключаемом между независимыми сторонами с учетом приростных издержек, которые непосредственно относились бы на выбытие актива.

Если имеющего обязательную силу соглашения о продаже не существует, но актив участвует в сделках купли-продажи на активном рынке, справедливая стоимость за вычетом расходов на продажу равна рыночной цене актива минус затраты на выбытие. Подходящей для этих целей рыночной ценой обычно является текущая цена покупателя. В случае отсутствия текущей цены спроса для оценки справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу за основу может быть взята цена последней по времени сделки, при условии отсутствия значительных изменений в экономических условиях в период между датой сделки и датой, в которую проводится оценка.

В отсутствие имеющего обязательную силу соглашения о продаже или активного рынка для актива справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу основывается на наиболее точной имеющейся информации, отражающей сумму, которую может получить Компания на конец отчетного периода при выбытии актива в результате сделки между независимыми, осведомленными, желающими заключить сделку сторонами после вычета затрат на выбытие. При определении этой суммы, Компания учитывает результаты недавних сделок с аналогичными активами, совершенных в той же отрасли. Справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не отражает вынужденной продажи, если только руководство не вынуждено осуществить немедленную продажу.

Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу не может быть определена ввиду отсутствия основы для надежной оценки, то за возмещаемую стоимость принимается его эксплуатационная ценность.

**Расчет эксплуатационной ценности включает:**

расчет будущего притока и оттока денежных средств, ожидаемых от дальнейшего использования актива и в результате его выбытия в конце срока службы;

применение соответствующей ставки дисконтирования к будущим потокам денежных средств.

**Определение будущих потоков денежных средства**

Прогнозы денежных потоков:

основываются на разумных и подкрепленных доказательствами допущениях, которые отражают текущее состояние актива и представляют наилучшие оценки руководства относительно экономических условий, которые будут существовать на протяжении оставшегося срока службы актива;

основываются на последних имеющихся финансовых бюджетах и прогнозах, утвержденных руководством.

Будущие денежные потоки должны включать:

будущие денежные поступления от продолжающегося использования актива;

будущие денежные выплаты, необходимых для генерирования притоков денежных средств, связанных с продолжающимся использованием актива;

чистые денежные поступления, которые предполагается получить при выбытии актива в конце срока полезного использования.

Будущие денежные потоки оцениваются для актива в его текущем состоянии и не должны включать расчетные будущие притоки и оттоки денежных средств, возникновение которых предполагается от:

будущей реструктуризации, к которой компания еще не приступила или обусловленное реструктуризацией снижение затрат и получение дополнительных выгод (смотрите 7 раздел «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП);

будущих капитальных затрат, которые увеличат производительность актива или соответствующих притоков денежных средств, которые возникнут в результате таких затрат;

финансовой деятельности;

поступления или выплаты корпоративного подоходного налога.

**Реструктуризация** – это программа, которая спланирована и контролируется руководством Компании и существенно изменяет либо:

масштаб деятельности Компании; либо

способ ведения этой деятельности.

Потоки денежных средств оцениваются в той валюте, в которой они будут генерироваться, а затем дисконтируются с помощью ставки дисконтирования, соответствующей для этой валюты. Компания переводит полученную текущую приведенную стоимость, используя обменный валютный курс, действующий на дату расчета эксплуатационной ценности актива.

**Ставка дисконтирования**

**Ставка дисконтирования** – это ставка, применяемая к потокам денежных средств до вычета налога на прибыль, которая отражает текущие рыночные оценки:

безрисковой ставки процента;

премии за риск;

инфляции.

Когда ставка, присущая активу, не может быть получена непосредственно на рынке, Компания использует для оценки ставки дисконтирования суррогатные данные.

Для оценки ставки дисконтирования, в качестве исходной точки, Компания принимает во внимание следующие показатели:

средневзвешенная стоимость капитала Компании (WACC), определенная с помощью таких методов, как модель оценки долгосрочных активов (CAPM);

приростная ставка процента на заемный капитал; и

другие рыночные ставки по займам.

Эти ставки, однако, корректируются:

для того, чтобы отражать способ, которым рынок будет оценивать конкретные риски, связанные с прогнозируемыми потоками денежных средств от актива; и

для того, чтобы исключить риски, которые не имеют отношения к прогнозируемым потокам денежных средств от актива, или с учетом которых прогнозируемые потоки денежных средств уже скорректированы.

Учитываются такие риски, как страновой, валютный и ценовой.

Во избежание двойного учета ставка дисконтирования не отражает риски, на которые оценки будущих потоков денежных средств уже были скорректированы.

Ставка дисконтирования не зависит от структуры капитала Компании и способа, с помощью которого Компания финансирует покупку актива, потому что будущие потоки денежных средств, ожидаемые от актива, не зависят от способа финансирования Компанией покупки актива.

Компания обычно использует единую ставку дисконтирования для оценки эксплуатационной ценности актива. Однако Компания использует отдельные ставки дисконтирования для разных будущих периодов в случаях, если эксплуатационная ценность актива чувствительна к разнице рисков для разных периодов или к структуре сроков процентных ставок.

**Единицы, генерирующие потоки денежных средств**

При невозможности оценить возмещаемую стоимость отдельного актива оценивается возмещаемая стоимость генерирующей единицы, к которой принадлежит данный актив.

Иногда есть возможность идентифицировать денежные потоки от конкретного актива, но эти потоки невозможно генерировать отдельно от других активов. В таких случаях актив не должен рассматриваться отдельно. Его следует рассматривать в составе единицы, генерирующей потоки денежных средств, к которой принадлежит данный актив.

Единица, генерирующая потоки денежных средств (далее «генерирующая единица»), – это наименьшая, идентифицируемая группа активов, которая обеспечивает притоки денежных средств в результате продолжающегося использования, в основном, независимых от притоков денежных средств от других активов или групп активов.

Если для продукции, которую производит актив или группа активов существует активный рынок, такой актив или группа активов должны определяться как генерирующая единица, даже если эта продукция или ее часть используются для внутренних потребностей.

Генерирующие единицы должны определяться последовательно от периода к периоду в отношении одних и тех же активов или групп активов, кроме случаев, когда изменение оправдано.

Правила, применяемые в отношении распределения гудвила на генерирующие единицы, приводятся ниже.

**Возмещаемая стоимость и балансовая стоимость генерирующей единицы**

Возмещаемая стоимость генерирующей единицы равняется большему значению из двух величин:

её справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие и

её эксплуатационной ценности.

Наглядно вышеупомянутое выглядит так:



Балансовая стоимость генерирующей единицы должна определяться в соответствии со способом определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы.

Балансовая стоимость генерирующей единицы:

включает балансовую стоимость только тех активов, которые создают поступления денежных средств;

не включает балансовую стоимость любого признаваемого обязательства (за исключением тех случаев, когда возмещаемая стоимость генерирующей единицы не может быть определена без учета указанного обязательства).

Когда активы группируются для оценки возмещаемой стоимости, важно, чтобы в единицу, генерирующую потоки денежных средств, были включены все активы, которые создают соответствующие поступления денежных средств. В противном случае может показаться, что стоимость единицы, генерирующей потоки денежных средств, полностью возмещаема в то время, как фактически имеет место убыток от обесценения.

В случаях, когда активы или обязательства (например, дебиторская задолженность или другие финансовые активы, кредиторская задолженность, пенсии или другие оценочные обязательства) вносят вклад в создание потоков или оттоков денежных средств единицы, возмещаемая стоимость определяется с учетом таких активов и обязательств. В таких случаях балансовая стоимость генерирующей единицы увеличивается на балансовую стоимость этих активов и уменьшается на балансовую стоимость этих обязательств.

В целях определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы может возникнуть необходимость рассмотреть некоторые признанные обязательства. Это может произойти, если выбытие генерирующей единицы потребует от покупателя принятие на себя обязательства. В данном случае справедливой стоимостью за вычетом затрат на выбытие (или расчетные потоки денежных средств при окончательном выбытии) генерирующей единицы является расчетная продажная цена активов этой единицы вместе с обязательствами, за вычетом затрат по выбытию.

При этом для проведения сравнения между балансовой стоимостью генерирующей единицы и её возмещаемой стоимостью балансовая стоимость обязательства вычитается при определении как возмещаемой стоимости, так и балансовой стоимости актива.

**Распределение гудвила на единицы, генерирующие потоки денежных средств**

При проведении теста на обесценение гудвил, приобретенный в результате объединения бизнесов, должен относиться на каждую генерирующую единицу, которая получит экономическую выгоду в результате объединения организаций.

Каждая генерирующая единица или группа единиц должна:

представлять собой наименьший уровень, для которого возможно идентифицировать гудвил для целей внутреннего управления. В случаях, когда гудвил не может быть распределен между отдельными генерирующими единицами, он распределяется между группами, состоящими из нескольких единиц, генерирующих потоки денежных средств;

не быть больше, чем операционный сегмент (смотрите 3 раздел «Операционные сегменты» главы 3 КУП).

Первоначальное распределение гудвила, возникшего в результате объединения бизнеса, должно быть завершено:

до окончания отчетного периода, в течение которого произошло объединение бизнеса или в случае, если это невозможно,

в течение первого годового периода, который начался после даты объединения.

Если факт объединения бизнесов может быть первоначально отражен в бухгалтерском учете только предварительно (условно) в том периоде, в течение которого произошло объединение, Компания:

ведет учет, используя предварительные (условные) оценки; и

корректирует указанные предварительные оценки в соответствии с фактическими оценками, определенными в течение двенадцати месяцев с даты объединения.

Кроме того, может оказаться невозможным завершить первоначальное распределение гудвила в течение отчетного периода, в котором произошло объединение бизнеса. В этом случае необходимо раскрытие в финансовой отчетности информации о величине гудвила, который остался нераспределенным на генерирующие единицы, и причины, по которым это произошло.

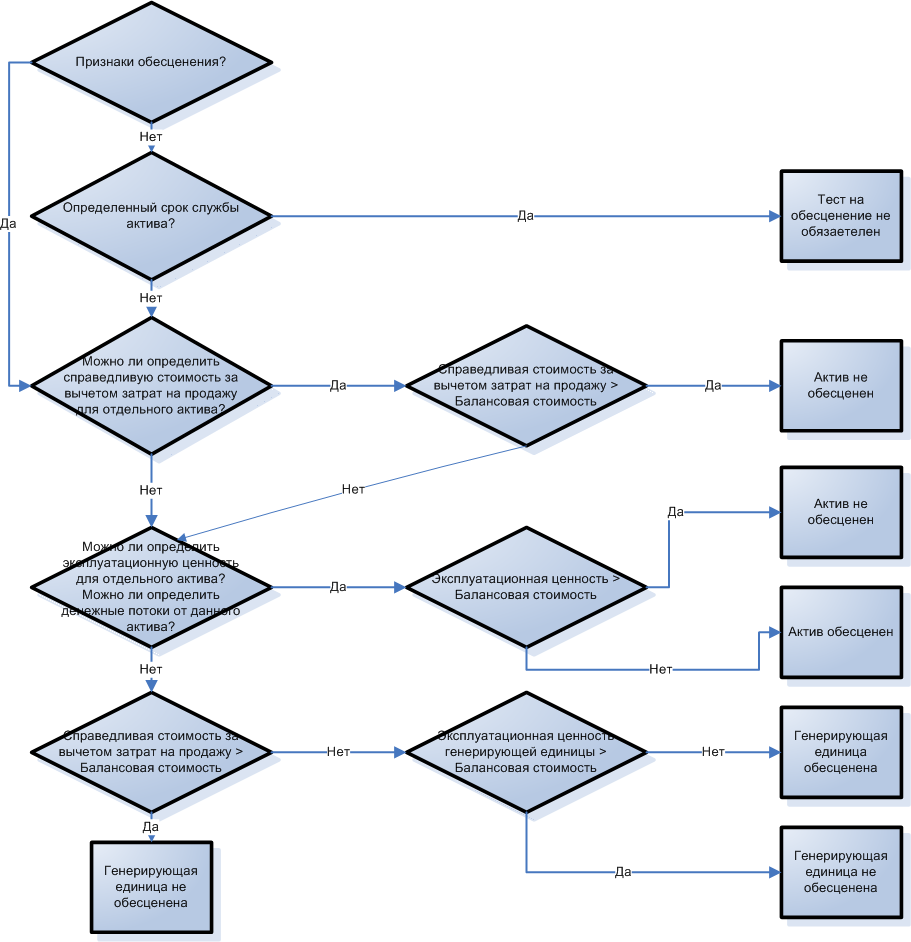
В случае если гудвил был отнесен на генерирующую единицу, в состав которой входит вид деятельности, в отношении которого существуют планы Компании по выбытию, гудвил должен:

1. быть включен в балансовую стоимость группы выбытия для определения результата от выбытия; и
2. оцениваться пропорционально внутри группы выбытия (предназначенного для выбытия вида деятельности) и остающейся части единицы, генерирующей потоки денежных средств, если только Компания не может продемонстрировать экономически оправданный метод оценки.

Если Компания реорганизует свою отсчетную структуру таким образом, что это изменит состав одной или нескольких генерирующих единиц, на которые был отнесен гудвил, должно быть произведено повторное отнесение гудвила на затронутые реорганизацией единицы. Такое повторное отнесение гудвила производится с использованием метода относительной стоимости, аналогичного методу, использующемуся при ликвидации Компанией деятельности, являющейся частью генерирующей единицы, если только Компания не сможет показать, что иной метод лучше отражает гудвил, ассоциируемый с реорганизованными единицами.

**Тест на обесценение**

Ниже представлена диаграмма, показывающая на какой момент необходимо провести тест на обесценение:



**Проведение теста на обесценение генерирующих единиц с гудвилом**

Тесты на обесценение проводятся на том уровне, который отражает способ управления Компании своей деятельностью.

Если генерирующая единица включает нематериальный актив с неограниченным сроком полезной службы или нематериальный актив, в настоящее время не готовый к использованию, эта генерирующая единица подлежит ежегодному тестированию на обесценение.

Если возмещаемая стоимость генерирующей единицы превышает балансовую стоимость данной единицы, то она не подлежит обесценению.

Если балансовая стоимость генерирующей единицы превышает возмещаемую стоимость данной единицы, то она подлежит обесценению.

**Проведение теста на обесценение корпоративных активов**

Поскольку корпоративные активы сами по себе не создают движение денежных средств, возмещаемая стоимость отдельных корпоративных активов не может быть определена, если только руководство не примет решение о выбытии актива. Вследствие этого, если существуют признаки возможного обесценения корпоративного актива, возмещаемая стоимость определяется для генерирующей единицы или группы генерирующих единиц, к которой принадлежит этот актив, и сравнивается с балансовой стоимостью этой генерирующей единицы или группы генерирующих единиц. При проверке генерирующей единицы на обесценение Компания идентифицирует все корпоративные активы, которые относятся к рассматриваемой генерирующей единице. Если часть балансовой стоимости корпоративного актива:

* + - 1. может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, Компания сравнивает балансовую стоимость единицы, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на генерирующую единицу, с ее возмещаемой стоимостью.
      2. не может быть обоснованно и последовательно отнесена на такую единицу, Компания:

сравнивает балансовую стоимость единицы, не включая корпоративный актив, с ее возмещаемой стоимостью и признает любой убыток от обесценения;

идентифицирует наименьшую группу генерирующих единиц, в которую входит рассматриваемая генерирующая единица и на которую может быть обоснованно и последовательно отнесена часть балансовой стоимости корпоративного актива; и,

сравнивает балансовую стоимость такой группы генерирующих единиц, включая часть балансовой стоимости корпоративного актива, отнесенного на такую группу единиц, с возмещаемой стоимостью этой группы единиц.

**Выбор времени для проведения тестов на обесценение**

Ежегодный тест на обесценение генерирующей единицы, на которую распределен гудвил, может проводиться в любое время в течение отчетного периода при условии, что указанный тест проводится каждый год в одно и то же время.

Тест на обесценение для различных генерирующих единиц может проводиться в различные моменты времени.

Однако если часть гудвила или весь гудвил, распределенный на генерирующую единицу, был приобретен в результате объединения компаний в течение текущего отчетного периода, эта генерирующая единица должна быть протестирована на предмет обесценения до окончания текущего отчетного периода.

Более низкий уровень генерирующих единиц тестируется до проведения тестов на более высоких уровнях:

если активы, составляющие генерирующую единицу, на которую распределен гудвил, тестируются на обесценение в то же время, что и генерирующая единица, содержащая гудвил, то в первую очередь должны тестироваться активы, а затем генерирующая единица, содержащая гудвил;

аналогичным образом, в отношении отдельных генерирующих единиц, составляющих группы генерирующих единиц, на которые распределен гудвил, тест на обесценение проводится раньше, чем для групп генерирующих единиц, содержащих гудвил.

При проведении теста на обесценение генерирующей единицы в текущем периоде могут использоваться самые последние предыдущие расчеты возмещаемой стоимости при условии соблюдения следующих критериев:

с момента проведения последнего расчета в активах и обязательствах данной генерирующей единицы не произошло существенных изменений;

последний расчет показал, что возмещаемая стоимость существенно превышает балансовую стоимость генерирующей единицы; и

на основе анализа произошедших со времени последнего расчета возмещаемой стоимости событий и изменившихся с этого времени обстоятельств, маловероятно, что текущая возмещаемая стоимость окажется ниже балансовой стоимости генерирующей единицы.

**Учет убытков от обесценения**

Когда возмещаемая стоимость актива ниже его балансовой стоимости, балансовая стоимость такого актива должна быть снижена до уровня его возмещаемой стоимости. Это сокращение представляет собой убыток от обесценения.

Убыток от обесценения признается как расход в отчете о совокупном доходе в текущем отчетном периоде, если только актив не учитывается по переоцененной стоимости в соответствии с другим разделом.

Убыток от обесценения должен быть распределен между всеми активами генерирующей единицы в следующем порядке:

сначала на уменьшение балансовой стоимости любого гудвила, отнесенного на единицу, генерирующую потоки денежных средств;

затем убыток от обесценения распределяется между всеми активами единицы на пропорциональной основе (пропорционально балансовой стоимости каждого актива в этой единице).

При распределении убытка от обесценения необходимо следить за тем, чтобы балансовая стоимость актива не оказалась ниже наибольшей из следующих сумм:

справедливой стоимости за вычетом затрат на выбытие (если поддается определению);

эксплуатационной ценности актива (если поддается определению);

нуля.

После признания убытка от обесценения амортизационные отчисления в отношении актива корректируются в будущих периодах с учетом новой балансовой стоимости актива, за вычетом его ликвидационной стоимости (при возникновении таковой), на регулярной основе в течение его оставшегося срока службы.

**Восстановление убытков от обесценения**

На конец каждого отчетного периода производится оценка наличия признаков, указывающих на то, что убыток от обесценения актива, отличного от гудвила, признанный в предыдущие годы, возможно больше не существует или уменьшился. Принимаются во внимание внешние и внутренние источники информации упомянутые ранее.

Убыток от обесценения, признанный в предшествующие периоды, восстанавливается только в том случае, если имели место изменения в оценках, используемых при определении возмещаемой стоимости актива, с тех пор как в последний раз был признан убыток от обесценения актива. В целях восстановления убытка от обесценения необходимо увеличить балансовую стоимость актива до его возмещаемой стоимости. Данное увеличение является восстановлением убытка от обесценения.

**При восстановлении убытка для отдельного актива** балансовая стоимость актива, увеличившаяся в результате восстановления не должна превышать то значение балансовой стоимости, которое было бы определено, если бы в предшествующие периоды не признавался убыток от обесценения.

Восстановление убытка от обесценения должно незамедлительно признаваться в отчете о совокупном доходе.

После того, как произошло восстановление убытка от обесценения, осуществляется корректировка амортизационных начислений для соответствующего актива на будущие периоды в целях равномерного списания скорректированной балансовой стоимости актива за вычетом его ликвидационной стоимости на протяжении оставшегося срока полезной службы актива.

**При восстановлении убытка от обесценения для генерирующей единицы** распределение идет на активы единицы, за исключением гудвила, пропорционально балансовой стоимости указанных активов.

В результате распределения восстановленного убытка от обесценения генерирующей единицы балансовая стоимость актива не должна превышать наименьшей величины из двух значений:

его возмещаемой стоимости (если ее возможно определить); и

балансовой стоимости, которая была бы определена (за вычетом амортизации), если бы в предыдущие периоды не был признан убыток от обесценения актива.

Величина восстановления убытка от обесценения, которая в противном случае была бы распределена на актив, распределяется пропорционально на другие активы генерирующей единицы, за исключением гудвила.

Убыток от обесценения гудвила не подлежит восстановлению в последующие периоды.

### 12.4. Раскрытие информации

Для каждого класса активов в финансовой отчетности должна быть раскрыта сумма, признанная в прибылях и убытках, а также указание соответствующей строки отчета о совокупном доходу, в котором признана сумма убытков, в отношении:

убытков от обесценения;

восстановления убытков от обесценения.

Для отдельного актива (группы активов, генерирующей потоки денежных средств), в отношении которых в течение периода был признан или восстановлен убыток от обесценения, необходимо раскрыть следующее:

* 1. события или обстоятельства, которые привели к признанию или восстановлению убытка от обесценения;
  2. сумма убытка от обесценения признанного или восстановленного;
  3. для отдельного актива - описание актива и отчетный сегмент, к которому относится данный актив;
  4. для генерирующей единицы: описание генерирующей единицы (например, является ли она производственной линией, хозяйственной операцией, географическим регионом или отчетным сегментом);
  5. сумма убытка от обесценения признанного или восстановленного:

по видам активов; и

по отчетным сегментам;

* 1. если группирование активов с целью определения генерирующей единицы изменилось с момента предыдущей оценки возмещаемой стоимости этой группы, Компания раскрывает предыдущий и настоящий способ группирования активов и причины такого изменения;
  2. возмещаемую стоимость актива (генерирующей единицы) и то, является ли возмещаемая стоимость актива (генерирующей единицы) его справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу или ценностью использования;
  3. уровень иерархии справедливой стоимости, к которому оценка справедливой стоимости актива (генерирующей единицы) была в целом отнесена (без учета того, являются ли «затраты на выбытие» наблюдаемыми);
  4. если возмещаемая стоимость является справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу, раскрывается способ её определения (например, была ли она определена на основании рыночной информации или каким-то иным способом) Если имело место изменение в модели оценки, необходимо раскрыть информацию о данном изменении и его причине (причинах); и
  5. каждое из ключевых допущений, на основании которых определялась справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу; и, в случае, если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу оценивалась с использованием модели оценки по приведенной стоимости, информацию о ставках дисконта, примененных при определении текущей и предыдущей оценок;
  6. если возмещаемая стоимость является эксплуатационной ценностью, должны раскрываться ставки дисконтирования, используемые в текущей оценке и в предыдущей оценке (если таковая имеется) эксплуатационной ценности.

По совокупным признанным и восстановленным убыткам от обесценения раскрывается следующая информация:

1. основные классы активов, подвергшиеся обесценению (или по которым было восстановлено ранее признанное обесценение); и
2. основные события и обстоятельства, которые привели к признанию (восстановлению) убытков от обесценения.

Если часть гудвила, приобретенная в результате объединения бизнесов в течение отчетного периода, не была отнесена на отчетную дату ни к одной из генерирующих единиц, указывается сумма нераспределенного гудвила и описываются причины, по которым эта сумма остается нераспределенной.

В отношении каждой генерирующей единицы, или группы генерирующих единиц, для которой балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенная на эту генерирующую единицу, или группу генерирующих единиц, является существенной по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, представляется следующая информация:

1. балансовая стоимость гудвила, отнесенного на генерирующую единицу (группу единиц);
2. балансовая стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком использования, отнесенных на генерирующую единицу (группу единиц);
3. основа определения возмещаемой стоимости генерирующей единицы (то есть эксплуатационная ценность или справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу);
4. если возмещаемая стоимость генерирующей единицы (группы единиц)основана на эксплуатационной ценности, приводится следующая информация:

описание всех ключевых допущений, принятых руководством для подготовки прогноза денежных потоков за период, охваченный текущими бюджетами/планами (ключевые допущения – это допущения, по отношению к которым возмещаемая стоимость генерирующей единицы наиболее изменчива);

описание подхода руководства к определению значения каждого ключевого допущения; отражают ли эти значения прошлый опыт и/или соответствуют ли данным внешних источников, если это уместно. Если нет, указать, как и почему они отличаются от прошлого опыта и/или данных внешних источников информации;

период прогнозирования денежных потоков на основе финансовых планов/бюджетов, утвержденных руководством, и, если период, использованный для генерирующей единицы (группы единиц), превышает пять лет, обоснование использования более длительного периода;

темпы роста, использованные для экстраполяции прогноза денежных потоков за пределы периода, охваченного текущими бюджетами/планами, и, если имеет место , обоснование темпа роста, превышающего средний долгосрочный темп роста по продуктам, отраслям и странам, в которых Компания ведет деятельность, или по рынку, к которому относится данная генерирующая единица (группа единиц);

и ставка (ставки) дисконтирования, применяемые к прогнозам денежных потоков;

1. если возмещаемая стоимость генерирующей единицы является справедливой стоимостью за вычетом затрат на продажу, раскрывается методика, использованная для определения справедливой стоимости за вычетом затрат на продажу. Если справедливая стоимость за вычетом затрат на продажу определена не на основе наблюдаемых рыночных цен, раскрывается следующая информация:

описание всех ключевых допущений, на основе которых руководство рассчитало справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу (ключевые допущения – это допущения, по отношению к которым возмещаемая стоимость генерирующей единицы наиболее изменчива); и

описание подхода руководства к определению значения каждого ключевого допущения; отражают ли значения прошлый опыт и/или соответствуют ли данным внешних источников информации, если это уместно. Если нет, указать, как и почему они отличаются от прошлого опыта и/или данных внешних источников информации.

Если руководство определяет справедливую стоимость за вычетом затрат на продажу посредством приведения потоков денежных средств, в отчетности необходимо раскрыть следующую информацию:

период, в течение которого руководство прогнозирует денежные потоки;

темп роста, используемый для экстраполяции прогнозов потоков денежных средств;

ставки дисконтирования, применяемые для прогнозов денежных средств.

Если обоснованно ожидать изменение какого-либо ключевого допущения, на основе которого руководство определяло возмещаемые стоимости генерирующих единиц, которое привело бы к превышению балансовой стоимости генерирующей единицы, над возмещаемой стоимостью, раскрывается:

разница между возмещаемой стоимостью генерирующей единицы и балансовой стоимостью;

принятые значения ключевых допущений и сумма, на которую должно измениться значение ключевого допущения с учетом последующего влияния этого изменения на другие переменные, лежащие в основе оценки возмещаемой стоимости, с тем, чтобы возмещаемая стоимость была равна балансовой стоимости.

Если часть или вся балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования распределяется между несколькими генерирующими единицами (или группами генерирующих единиц) и сумма, каждый раз приходящаяся на генерирующую единицу (или группу генерирующих единиц), не является существенной, по сравнению с общей балансовой стоимостью гудвила или нематериальных активов с неограниченным сроком службы Компании, этот факт раскрывается и указывается общая сумма гудвила или нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, приходящуюся на эти генерирующие единицы (или группу генерирующих единиц).

Если возмещаемая стоимость нескольких генерирующих единиц (или групп генерирующих единиц) основана на одних и тех же ключевых допущениях, и общая балансовая стоимость гудвила или нематериальных активов с определенным сроком полезного использования распределяется на эти генерирующие единицы и является существенной, Компания раскрывает этот факт и указывает:

1. общую балансовую стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, распределенную на эти генерирующие единицы (или группы генерирующих единиц);
2. описание ключевых допущений;
3. описание подхода руководства к определению значения каждого ключевого допущения; отражают ли эти значения прошлый опыт и/или соответствуют ли данным внешних источников, если это уместно. Если нет, указать, как и почему они отличаются от прошлого опыта и/или данных внешних источников информации; и
4. если возможно ожидать изменение какого-либо ключевого допущения, которое привело бы к превышению балансовой стоимости генерирующей единицы (или группы генерирующих единиц) над возмещаемой стоимостью, раскрывается:

разница между возмещаемой стоимостью генерирующей единицы и балансовой стоимостью;

принятые значения ключевых допущений; и

сумма, на которую должно измениться значение ключевого допущения, с учетом последующего влияния этого изменения на другие переменные, лежащие в основе оценки возмещаемой стоимости, с тем, чтобы возмещаемая стоимость генерирующей единицы (или группы генерирующих единиц) была равна балансовой стоимости.

## Раздел 13. Аренда

### 13.1. Общие положения

***Операционная аренда.*** В случаях, когда Компания является арендатором по договору аренды, не предусматривающему переход от арендодателя к Компании практически всех рисков и выгод, возникающих из права собственности, общая сумма арендных платежей отражается как расход прямолинейным методом в течение всего срока аренды, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем. Срок аренды – это не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор заключил договор аренды актива, а также дополнительные периоды на которые арендатор имеет право продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее в соответствии с договором аренды, если на дату начала арендных отношений можно обоснованно считать, что арендатор реализует это право.

В случаях, когда активы сдаются Компанией на условиях операционной аренды, арендные платежи к получению признаются как арендный доход прямолинейным методом в течение всего срока аренды, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем.

***Дебиторская задолженность по финансовой аренде.*** В случаях, когда Компания является арендодателем по договору аренды, предусматривающему переход к арендатору практически всех рисков и выгод, возникающих из права собственности, переданные в аренду активы, отражаются как дебиторская задолженность по финансовой аренде и признаются в сумме, равной чистой инвестиции в аренду. Дебиторская задолженность по финансовой аренде первоначально отражается на дату, когда у арендатора возникает право реализации прав на использование арендуемого актива, с применением ставки дисконтирования, определенной на дату начала арендных отношений (т.е. наиболее ранней из дат заключения договора аренды или возникновения обязательства сторон в отношении основных условий аренды).

Разница между валовой инвестицией в аренду и чистой инвестицией представляет собой незаработанный финансовый доход. Данный доход признается в течение срока аренды с использованием метода чистых инвестиций (до налогообложения), который предполагает постоянную норму доходности в течение каждого периода. Первоначальные прямые затраты по заключению сделки финансовой аренды включаются в первоначальную оценку стоимости дебиторской задолженности по финансовой аренде и относятся на уменьшение доходов, признаваемых в течение периода аренды. Финансовый доход от аренды отражается в составе прочих операционных доходах в отчете о совокупном доходе.

Убытки от обесценения отражаются в отчете о совокупном доходе по мере возникновения убытков в результате одного или более событий («события, приводящие к убытку»), имевших место после первоначального признания дебиторской задолженности по финансовой аренде. Для определения наличия объективных признаков убытка от обесценения Компания использует те же основные критерии, что и для финансовых активов, учитываемых по амортизированной стоимости. Убытки от обесценения учитываются на счете резервов и рассчитываются как разница между балансовой стоимостью дебиторской задолженности и величиной приведенной стоимости ожидаемых потоков денежных средств (которые не включают будущие потери по кредиту, которые еще не были понесены), рассчитанной с использованием процентных ставок, по которым производился расчет финансовой аренды. Расчетные будущие потоки денежных средств отражают денежные потоки, которые могут возникнуть в результате приобретения и продажи сдаваемых в аренду активов.

***Обязательства по финансовой аренде.*** В тех случаях, когда Компания является арендатором по договору аренды, при которой происходит передача Компании практически всех рисков и выгод, связанных с владением, арендуемые активы капитализируются в составе основных средств на дату начала срока аренды по наименьшей из двух величин: справедливой стоимости арендованных активов и приведенной стоимости минимальных арендных платежей, при этом каждая из указанных стоимостей определяется на дату начала арендных отношений. Сумма каждого арендного платежа распределяется между погашением суммы обязательства и финансовыми расходами таким образом, чтобы обеспечить постоянную величину процентной ставки на непогашенный остаток задолженности по финансовой аренде.

Арендные обязательства, относящиеся к полученным в аренду активам, включаются в состав заемных средств. Затраты на выплату процентов, входящих в состав арендных платежей, отражаются в отчете о совокупном доходе в составе расходов по финансированию в течение срока аренды по методу эффективной ставки процента. Активы, приобретенные по договорам финансовой аренды, амортизируются в течение срока их полезного использования или срока аренды, если он более короткий, если у Компании нет достаточной уверенности в том, что она получит право собственности на этот актив на момент окончания срока аренды.

### 13.2. Определения

Следующие термины используются в данном разделе в указанных значениях:

**Аренда** – это договор, по которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право на использование актива в течение согласованного срока.

**Аренда без права досрочного прекращения**– это договор аренды, который может быть аннулирован только в следующих случаях:

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

**Валовая инвестиция в аренду**– это совокупность:

1. минимальных арендных платежей, получаемых арендодателем при финансовой аренде, и
2. любой негарантированный ликвидационной стоимости, причитающейся арендодателю.

**Гарантированная ликвидационная стоимость**– это:

1. применительно к арендатору: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или, связанной с ним стороной (величина гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате); и
2. применительно к арендодателю: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором или не связанной с арендодателем третьей стороной, в финансовом отношении способной выполнить обязательства по гарантии.

**Дата начала арендных отношений** *–* это более ранняя из следующих дат: дата заключения договора аренды или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. На эту дату:

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

**Минимальные арендные платежи**– платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора, за исключением условной арендной платы, затрат на обслуживание и налогов, подлежащих оплате арендодателем и возмещаемых ему, наряду со следующими суммами:

1. применительно к арендатору: суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором; или
2. применительно к арендодателю: ликвидационной стоимостью, гарантированной арендодателю:

арендатором;

стороной, связанной с арендатором; либо

третьей стороной, не связанной с арендодателем, которая в финансовом отношении способна выполнить обязательства по гарантии.

Однако, если арендатор имеет право на покупку актива по цене, которая, как ожидается, будет в достаточной степени ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, что на дату начала арендных отношений можно обоснованно ожидать реализации этого права, то минимальные арендные платежи включают минимальные арендные платежи, подлежащие выплате на протяжении срока аренды до предполагаемой даты реализации вышеупомянутого права на покупку, и платеж, необходимый для реализации этого права.

**Начало срока аренды** – дата, начиная с которой арендатор получает возможность реализовать свое право на использование актива, являющегося предметом аренды. Это дата первоначального признания аренды (то есть признания соответствующих активов, обязательств, доходов или расходов, возникающих в связи с арендой).

**Негарантированная ликвидационная стоимость**– это та часть ликвидационной стоимости арендуемого актива, получение которой арендодателем не гарантирована или гарантирована только стороной, связанной с арендодателем.

**Незаработанный финансовый доход**– это разница между:

1. валовой инвестицией в аренду; и
2. чистой инвестицией в аренду.

**Операционная аренда**– это аренда, которая не является финансовой арендой.

**Первоначальные прямые затраты** -представляют дополнительные затраты, непосредственно связанные с согласованием условий договора аренды и заключением договора аренды, за исключением таких затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

**Расчетная процентная ставка по договору аренды**– это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде или, если таковую определить невозможно, то ставка на дату начала арендных отношений, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на аналогичный срок и с аналогичным обеспечением, в объеме, необходимом для покупки актива.

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

**Срок аренды**– это не подлежащий досрочному прекращению период, на который арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые дополнительные периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на дату начала арендных отношений можно обосновано считать, что арендатор реализует это право.

**Срок полезной службы**– это расчетный оставшийся период с начала срока аренды, не ограниченный сроком аренды, на протяжении которого организация предполагает получать экономические выгоды от использования актива.

**Срок экономической службы**– это:

1. период времени, в течение которого ожидается использование актива в экономических целях одним или более пользователями; или
2. количество единиц производства или аналогичных изделий, которое организация ожидает получить от использования актива одним или более пользователями.

**Ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды**– это ставка дисконтирования, применение которой на дату начала арендных отношений обеспечивает такое положение, что совокупная дисконтированная стоимость (a) минимальных арендных платежей и (б) негарантированной ликвидационной стоимости становится равной сумме справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат арендодателя.

**Условная арендная плата**– это та часть арендных платежей, которая не зафиксирована в виде определенной суммы, а основана на будущей величине фактора, изменение которого не связано с течением времени (например, процент от будущих объемов продаж, будущий объем использования, будущие индексы цен, будущие рыночные ставки процента).

**Финансовая аренда** – это аренда, по условиям которой происходит переход практически всех рисков и выгод, сопутствующих владению активом. Право собственности в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

**Чистая инвестиция в аренду** -представляет валовую инвестицию в аренду, приведенную по ставке процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Для того, чтобы оценить является ли соглашение арендой, должны быть соблюдены следующие условия:



Договор об аренде или обязательство в отношении основных условий аренды может включать положение, предусматривающее корректировку арендных платежей на изменения стоимости сооружения или приобретения арендуемого имущества, или на изменения в некоторых других оценках затрат или стоимости, например, общего уровня цен, или затрат арендодателя на финансирование аренды, в течение периода между датой начала арендных отношений и началом срока аренды. В таком случае считается, что последствия любых подобных изменений наступили на дату начала арендных отношений.

Классификация аренды основывается на том, в какой степени риски и выгоды, сопутствующие владению арендуемым активом, находятся у арендатора и арендодателя. Риски включают возможности потерь из-за простоя или технологического устаревания актива, а также из-за колебаний доходности по причине изменений экономических условий. Выгоды могут связываться с ожиданием прибыли от операций в течение срока экономической службы актива и доходов от повышения стоимости актива или реализации его ликвидационной стоимости.

Классификация аренды производится на дату начала арендных отношений. При изменении условий аренды, кроме заключения нового договора аренды, которые привели бы к другой классификации аренды, если бы данные изменения действовали на дату начала арендных отношений, пересмотренный договор рассматривается как новый договор на протяжении всего срока его действия.

### 13.3. Учетные принципы. Финансовая аренда

Классификация аренды в качестве финансовой или операционной должно основываться на содержании, а не на форме договора. Аренда классифицируется как финансовая аренда, если она подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Аренда классифицируется как операционная аренда, если она не подразумевает передачу практически всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Примеры ситуаций, которые, в отдельности или в совокупности как правило, ведут к необходимости рассматривать аренду в качестве финансовой таковы:

1. к концу срока аренды право собственности переходит к арендатору;
2. арендатор имеет право на покупку арендуемого актива по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права, а на дату начала арендных отношений существует обоснованная вероятность того, что это право будет реализовано;
3. срок аренды составляет значительную часть срока экономической службы актива, даже если право собственности не передается;
4. на дату начала арендных отношений приведенная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, основную часть справедливой стоимости арендуемого актива; и
5. арендованные активы носят такой специализированный характер, что только арендатор может использовать их без значительных модификаций.

Индикаторами ситуаций, которые в отдельности или в совокупности также могли бы обусловить классификацию аренды в качестве финансовой аренды, являются следующие:

1. если у арендатора есть право на досрочное расторжение договора аренды, связанные с расторжением убытки арендодателя относятся на арендатора;
2. прибыли или убытки от колебаний справедливой стоимости ликвидационной стоимости причитаются арендатору (например, в форме скидки с арендной платы, равной большей части выручки от продаж в конце срока аренды);
3. арендатор имеет возможность продлить аренду на второй период с арендной платой значительно ниже рыночного уровня.

В отличие от операционной, финансовая аренда является долгосрочной, то есть по существу представляет собой приобретение активов в рассрочку с оплатой имущества по частям и переходом практически всех рисков и выгод, связанных с использованием арендуемого имущества, к арендатору.

Финансовая аренда для арендатора служит одновременно заимствованием Компании и приобретением амортизируемых активов, то есть арендатором, соответственно, учитываются, с одной стороны, обязательства, с другой стороны - соответствующие активы. Арендодатель продает имущество в обмен на ряд денежных поступлений в будущем (по срокам, предусмотренным договором финансовой аренды).

**Учет финансовой аренды у арендатора**

На начало срока аренды арендаторы должны признавать финансовую аренду в качестве активов и обязательств в своем отчете о финансовом положении в суммах, равных справедливой стоимости арендуемого имущества, или, если она ниже - приведенной стоимости минимальных арендных платежей, величина каждого из которых определяется на дату начала арендных отношений.

При расчете приведенной стоимости минимальных арендных платежей ставкой дисконтирования является ставка процента, подразумеваемая в договоре аренды, если ее практически возможно определить; в противном случае, должна использоваться приростная ставка процента на заемный капитал арендатора.

Первоначальные прямые затраты часто возникают в связи со специфической арендной деятельностью, такой как согласование условий и обеспечение исполнения договора аренды. Затраты, определенные как непосредственно связанные с деятельностью, осуществленной арендатором в связи с финансовой арендой, включаются в стоимость арендуемого актива.

Для целей последующего учета, сумма арендной платы распределяется на две составляющие – погашения суммы основного долга (обязательств Компании по финансовой аренде) и финансовых расходов (процент за пользование активом). Условная арендная плата начисляется в качестве расходов в тех отчетных периодах, в которых она возникает.

Финансовые расходы должны распределяться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы в каждом периоде получилась постоянная ставка процента на непогашенный остаток задолженности по финансовой аренде.

Помимо финансовых расходов, связанных с финансовой арендой, Компания также должна отражать амортизацию соответствующих арендованных объектов. При наличии объективной уверенности, что арендатор получит право собственности на актив к концу срока аренды, начисление амортизации на арендованные объекты основных средств совпадает с общими принципами начисления амортизации, описанными в разделе 1 «Основные средства» главы 2 КУП. В противном случае, амортизация начисляется на протяжении более короткого из двух сроков: срока договора аренды и срока полезной службы объекта.

Учет финансовой аренды у арендодателя

Арендодатель должен признавать актив, находящийся в финансовой аренде, в своем отчете о финансовом положении в составе дебиторской задолженности в сумме, равной чистым инвестициям в аренду, а актив еще не переданный в финансовую аренду на отчетную дату, но приобретенный с целью дальнейшей передачи в финансовую аренду, на счете запасов по стоимости приобретения.

Финансовые доходы должны признаваться по периодам в течение срока аренды таким образом, чтобы в каждом периоде получилась постоянная норма доходности по чистым инвестициям арендодателя в финансовую аренду.

Первоначальные прямые затраты представляют собой дополнительные издержки, связанные с подготовкой и заключением договора аренды, за исключением случаев, когда такие затраты несут арендаторы в лице производителей или дилеров.

Внутренние расходы, которые не являются дополнительными такие, как управление, расходы по сбыту и общие накладные расходы должны списываться по мере их возникновения. Следующие расходы, как правило, квалифицируются как первоначальные прямые расходы:

внешние расходы, такие как комиссионные затраты, юридические затраты, организационные расходы и брокерские сборы;

другие комиссии и бонусы, выплачиваемые при ведении бизнеса для достижения объемов продаж.

При финансовой аренде, не связанной с арендодателями в лице производителей и дилеров, первоначальные прямые затраты включаются в первоначальную оценку дебиторской задолженности по финансовой аренде и уменьшают сумму дохода, признаваемого на протяжении срока аренды. Подразумеваемая договором аренды ставка процента определена таким образом, что первоначальные прямые затраты включаются в дебиторскую задолженность по финансовой аренде; нет необходимости в их отдельном включении. Затраты, которые несут арендодатели в лице производителей или дилеров в связи с подготовкой и заключением договоров аренды, исключаются из определения первоначальных прямых затрат. В результате они исключаются из чистой инвестиции в аренду и признаются расходом на момент признания прибыли от продаж, который при финансовой аренде, как правило, совпадает с началом срока аренды.

### 13.4. Учетные принципы. Операционная аренда

Учет операционной аренды у арендатора

При операционной аренде переход права собственности на арендуемое имущество не происходит, и имущество продолжает отражаться в отчете о финансовом положении у арендодателя.

При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на приобретение услуг, таких, как страхование и техническое обслуживание) признаются в качестве расходов с распределением на прямолинейной основе, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем, даже если платежи производятся не на этой основе.

Учет операционной аренды у арендодателя

Арендодатель должен отражать активы, переданные в операционную аренду, в своем отчете о финансовом положении на счетах основных средств либо инвестиционной собственности в зависимости от вида таких активов.

Доход от операционной аренды должен отражаться в отчете о совокупном доходе арендодателя прямолинейным методом в течение срока аренды, если только другой систематический подход не обеспечивает более адекватное отражение графика получения выгод пользователем.

Первоначальные прямые затраты, которые несут арендодатели в связи с подготовкой и заключением договоров операционной аренды, подлежат включению в балансовую стоимость арендуемого актива и признанию расходом на протяжении срока аренды на той же основе, что и арендный доход. Важно, что первоначальные прямые расходы амортизируются отдельно от актива, так как они будут признаны в качестве расходов в течение срока аренды, а не в течение всего срока использования актива. Срок аренды может быть значительно короче, чем срок службы актива.

**Операционная аренда – стимулы**

При согласовании условий нового или возобновленного договора операционной аренды арендодатель может предлагать арендатору стимулы для заключения договора. Примерами таких стимулов являются разовые выплаты денежных средств арендатору или возмещение или принятие арендодателем обязательств по возмещению затрат, понесенных арендатором (например, затраты на передислокацию, неотделимые улучшения арендуемого имущества и затраты, связанные с обязательствами арендатора по ранее заключенным договорам аренды). Альтернативным стимулом может служить освобождение арендатора от арендных платежей за начальные периоды срока аренды или согласование льготного размера арендных платежей в отношении таких периодов.

Все стимулы для заключения нового или возобновленного договора операционной аренды должны признаваться в качестве неотъемлемой части чистого возмещения за право пользования активом, являющимся предметом аренды, вне зависимости от характера стимула или от графика платежей.

Арендодатель должен признавать агрегированные затраты на стимулы как уменьшение доходов от аренды с распределением их на прямолинейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика уменьшения выгод от актива, являющегося предметом аренды.

Арендатор должен признавать агрегированные выгоды от стимулов как уменьшение расходов по аренде с распределением их на прямолинейной основе на протяжении всего срока аренды, за исключением случаев, когда другой систематический подход обеспечивает более адекватное отражение графика получения арендатором выгод от использования актива, являющегося предметом аренды.

### 13.5. Раскрытие информации

Раскрытие информации при аренде актива Компанией

Если Компания является арендатором, то она раскрывает следующую информацию.

***Применительно к финансовой аренде***, в дополнение к раскрытиям, описанным в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП:

1. применительно к каждому виду активов – балансовую сумму на конец отчетного периода;
2. сверку между общей суммой будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимостью;
3. общую сумму будущих минимальных арендных платежей на конец отчетного периода и их приведенной стоимости на конец отчетного периода для каждого из следующих периодов:

до одного года;

от одного года до пяти лет;

свыше пяти лет;

1. условную арендную плату, признанную в качестве расходов в отчетном периоде;
2. общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода;
3. общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:

принципы определения условной арендной платы;

наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положения о пересмотре цен;

ограничения, установленные договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

Кроме того, Компания должна раскрывать информацию в соответствии со следующими разделами применительно к активам, являющимся предметом финансовой аренды**:**

1. раздел 1 «Основные средства» главы 2 КУП**;**
2. раздел 18 «Инвестиционная собственность» главы 2 КУП;
3. раздел 2 «Нематериальные активы» главы 2 КУП;
4. раздел 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП**.**

***Применительно к операционной аренде*** в дополнение к раскрытиям, описанным в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП:

1. общую сумму будущих минимальных арендных платежей по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения для каждого из следующих периодов:

до одного года;

от одного года до пяти лет;

свыше пяти лет;

1. арендные платежи и платежи по субаренде, признанные в качестве расходов в отчетном периоде, с отдельным представлением сумм, относящихся к минимальным арендным платежам, условной арендной плате и платежам по субаренде;
2. общую сумму будущих минимальных арендных платежей, ожидаемых к получению по договорам субаренды без права досрочного прекращения на конец отчетного периода;
3. общее описание значительных договоров аренды, заключенных арендатором, включая, помимо прочего, следующую информацию:

принципы определения условной арендной платы;

наличие и условия опционов на возобновление аренды или покупку арендуемого актива и положений о пересмотре цен;

ограничения, установленные договорами аренды, например, ограничения в отношении выплаты дивидендов, привлечения дополнительных заимствований и заключения новых договоров аренды.

Раскрытие информации при сдаче актива в аренду Компанией

Если Компания сдает в аренду актив, то она раскрывает следующую информацию.

***Применительно к финансовой аренде*** в дополнение к раскрытиям, описанным в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП:

1. сверку между суммой валовых инвестиций в аренду на конец отчетного периода и приведенной стоимостью минимальных арендных платежей, причитающихся к получению на конец отчетного периода. Также общую сумму валовых инвестиций в аренду на конец отчетного периода и приведенной стоимости минимальных арендных платежей на конец отчетного периода для каждого из следующих периодов:

до одного года;

от одного года до пяти лет;

свыше пяти лет;

1. условную арендную плату, признанную в качестве дохода в отчетном периоде;
2. незаработанный финансовый доход;
3. негарантированную ликвидационную стоимость, начисляемую в пользу арендодателя;
4. накопленные оценочные резервы по причитающимся к получению минимальным арендным платежам, которые невозможно взыскать;
5. общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

***Применительно к операционной аренде*** в дополнение к раскрытиям, описанным в разделе 1 «Основные средства», в разделе 12 «Обесценение активов», в разделе 2 «Нематериальные активы» главы 2 и разделе 18 «Инвестиционная собственность» главы 2 КУП:

1. будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного погашения в совокупности и отдельно для каждого из следующих периодов:

до одного года;

от одного года до пяти лет;

свыше пяти лет;

1. общую сумму условной арендной платы, признанной в качестве дохода в отчетном периоде;
2. общее описание договоров аренды, заключенных арендодателем.

## Раздел 14. Налоги

### 14.1. Общие положения

Налог на прибыль включает текущий корпоративный подоходный налог, рассчитываемый исходя из налогооблагаемой прибыли и отложенный подоходный налог. Налог на прибыль отражается в отчете о совокупном доходе, за исключением того объема, в котором он относится к статьям, включенным в состав прочего совокупного дохода или капитала, в этом случае он признается в составе прочего совокупного дохода или капитала, соответственно.

Текущий корпоративный подоходный налог представляет собой сумму, которую предполагается уплатить или возместить из государственного бюджета в отношении налогооблагаемой прибыли или убытка за текущий и предыдущие периоды. Налогооблагаемая прибыль или убытки основаны на оценочных показателях, если финансовая отчетность утверждается до подачи соответствующих налоговых деклараций. Прочие налоги, помимо налога на прибыль, отражаются в составе операционных расходов.

Отложенный подоходный налог учитывается по методу балансовых обязательств по временным разницам между балансовой стоимостью активов и обязательств для целей финансовой отчетности и налоговой базой этих активов и обязательств, определенной для целей налогообложения. Не признаются отложенные подоходные налоги в отношении временных разниц, которые возникают:

1. при первоначальном признании гудвила;
2. при первоначальном признании актива или обязательства в сделке, которая не является объединением бизнесов и на момент сделки не оказывает влияние ни на бухгалтерскую прибыль, ни на налогооблагаемую прибыль; и
3. инвестиции в дочерние организации, ассоциированные компании и долям участия в совместных соглашениях, по которым Компания может регулировать сроки восстановления временных разниц и представляется вероятным, что временные разницы не будут восстановлены в обозримом будущем.

Зачет активов и обязательств по отложенному подоходному налогу проводится только в рамках каждой отдельной организации подконтрольной Компании.

Активы и обязательства по отложенному подоходному налогу рассчитываются по налоговым ставкам, которые применимы к периоду, когда будет реализован или использован актив или погашено обязательство, основываясь на налоговых ставках (и налоговом законодательстве), которые действовали или практически были введены в действие на дату составления отчета о финансовом положении.

Активы по отложенному подоходному налогу в отношении уменьшающих налогооблагаемую базу временных разниц и перенесенных на будущие периоды налоговых убытков признаются лишь в том случае, если представляется вероятным получение в будущем налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на сумму таких вычетов. Активы по отложенному подоходному налогу уменьшаются в том объеме, в котором более не существует вероятности реализации соответствующей налоговой льготы.

**Налог на добавленную стоимость (НДС)**

НДС, возникающий при реализации, подлежит уплате в бюджет Республики Казахстан при отгрузке товаров или оказании услуг. НДС, уплаченный при приобретении товаров и услуг (за исключением НДС по нерезидентам), может быть зачтен с НДС к уплате при получении налогового счета-фактуры от поставщика. Налоговое законодательство разрешает проводить расчеты с бюджетом по НДС на основе взаимозачета. Соответственно, НДС по реализации и приобретениям, расчеты по которым не были осуществлены на отчетную дату, отражаются в отчете о финансовом положении на чистой основе. Возмещаемый НДС классифицируется как долгосрочный, если его погашение не ожидается в течение одного года с отчетной даты.

### 14.2. Определения

**Актив по отложенному подоходному налогу** – это суммы подоходного налога, возмещаемые в будущих периодах, в связи с вычитаемыми временными разницами и переносом на будущий период не принятых налоговых убытков.

**Временные разницы -** это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства в отчете о финансовом положении и их налоговой базой. Временные разницы могут быть либо:

**налогооблагаемыми**, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость актива или обязательства возмещается или погашается; либо

**вычитаемыми**, то есть временными разницами, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (убытка, учитываемого при налогообложении) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

**Обязательства по отложенному подоходному налогу -** это суммы подоходного налога, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

### 14.3. Учетные принципы

Настоящая глава применяется для учета налога на прибыль.

В настоящей главе налог на прибыль включает все национальные и зарубежные налоги, которые основываются на налогооблагаемой прибыли. Налог на прибыль также включает такие налоги, как налог, удерживаемый у источника выплаты, который уплачивается дочерней организацией, ассоциированной компанией или в рамках совместного соглашения.

**Признание текущих налоговых обязательств и активов**

Текущий корпоративный подоходный налог за данный и предыдущие периоды признается в качестве обязательства, равного неоплаченной сумме. Если уже оплаченная сумма в отношении данного и предыдущего периодов превышает сумму, подлежащую уплате за эти периоды, то величина превышения должна признаваться в качестве актива.

**Признание обязательств и активов по отложенному подоходному налогу**

Стоимостная оценка активов и обязательств в соответствии с данной учетной политикой, как правило, отличается от стоимостной оценки по данным налогового учета, ведущегося в соответствии с требованиями Казахстанского налогового законодательства, в результате чего образуются отложенные налоговые обязательства и активы.

Актив по отложенному подоходному налогу представляет собой возмещаемую в будущем сумму налога на прибыль. Актив по отложенному подоходному налогу в отношении уменьшающих налогооблагаемую базу временных разниц и перенесенных на будущие периоды налоговых убытков признается только тогда, когда представляется вероятным получение в будущем налогооблагаемой прибыли, которая может быть уменьшена на сумму таких вычетов. В противном случае, такой актив по отложенному подоходному налогу не должен признаваться для целей финансовой отчетности по МСФО.

Обязательство по отложенному подоходному налогу представляет собой задолженность по подоходному налогу, которая подлежит к оплате в будущем.

Компания должна оценивать возможность использования не отраженных в отчетности отложенных налоговых активов на каждую отчетную дату. Если становится вероятным получение прибыли в будущих периодах, против которой можно будет использовать отложенный налоговый актив, актив подлежит признанию в отчетности. Также балансовая стоимость актива по признанному отложенному подоходному налогу должна пересматриваться по состоянию на каждую отчетную дату, и если отсутствует вероятность того, что Компания будет иметь налогооблагаемую прибыль в будущих периодах, то сумма по отложенному подоходному налогу актива соответственно уменьшается до суммы ожидаемого возмещения.

Наличие неиспользованных налоговых убытков является веским свидетельством того, что у Компании может и не быть налогооблагаемой прибыли в будущем. Следовательно, в отношении перенесенных налоговых убытков, Компания признает возникающий отложенный налоговый актив только в той степени, в которой имеются достаточные налогооблагаемые временные разницы или при наличии другого убедительного доказательства того, что в будущем будет достаточная налогооблагаемая прибыль.

В случае если разница между налоговой базой и балансовой стоимостью является временной, активы и обязательства по отложенному подоходному налогу формируются следующим образом:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | **Отложенные** **налоговые обязательства** | **Отложенные налоговые активы** |
| **Активы** | Балансовая стоимость >Налоговая база | Балансовая стоимость <Налоговая база |
| **Обязательства** | Балансовая стоимость<Налоговая база | Балансовая стоимость >Налоговая база |

Последовательность в определении расхода по налогу на прибыль за период выглядит следующим образом:

1) в соответствии с налоговым законодательством определяется налогооблагаемая прибыль;

2) по ставке, утвержденной налоговым законодательством, определяется сумма текущего обязательства по подоходному налогу:

налогооблагаемая прибыль Х ставка налога = налоговое обязательство.

3) определяется налоговая база активов и обязательств на конец отчетного периода;

4) определяются суммы временных разниц на основе сопоставления балансовой стоимости всех активов и обязательств, имеющихся на отчетную дату отчета о финансовом положении, и их налоговой базы: сумма временных разниц равна балансовой стоимости активов и обязательств за минусом их налоговой базы;

5) определяются исключения, т.е. временные разницы на момент первоначального признания актива или обязательства, которые не ведут к образованию отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;

6) производится проверка возмещаемости вычитаемых временных разниц на конец отчетного периода;

7) определяется налоговая ставка для расчета отложенного налогового актива или отложенного налогового обязательства на конец отчетного периода;

8) рассчитывается отложенный налоговый актив и отложенное налоговое обязательство на конец отчетного периода путем перемножения временных разниц, ведущих к образованию отложенного подоходного налога, на ставку налога, определенного в предыдущем шаге;

9) определяется сумма налогового эффекта временных разниц за отчетный период: из полученной суммы налогового эффекта на конец отчетного года вычитается сальдо налогового эффекта на начало отчетного периода.

**Налогооблагаемые временные разницы и отложенное налоговое обязательство**

В Компании для учета отложенных налогов принят метод расчета по разнице балансовых статей.

Налогооблагаемые временные разницы признаются в случае, когда балансовая стоимость актива превышает величину, вычет которой разрешается для целей налогообложения, а также когда балансовая стоимость обязательства меньше, чем его налоговая база.

Примеры, когда возникают временные налогооблагаемые разницы:

1) превышение амортизации основных средств и нематериальных активов, используемой для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) над амортизацией для признания расходов в финансовой отчетности;

2) по операциям по объединению бизнесов: признание приобретенных в рамках объединения бизнесов активов по справедливой стоимости без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;

3) по операциям по переоценке активов: увеличение стоимости активов без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;

4) признание пенсионных затрат для целей финансовой отчетности с использованием метода «прогнозируемой условной единицы» по мере оказания услуг работникам, а для целей налогового учета - в момент осуществления выплаты;

5) по операциям с финансовым инструментами, учитываемыми по справедливой стоимости (если справедливая стоимость превышает налоговую базу):

учет приобретения и реализации финансовых инструментов по первоначальной стоимости - для налогового учета, и

по справедливой стоимости - для целей финансовой отчетности.

Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:

1) первоначального признания гудвила, обесценение которого не подлежит вычету для целей налогообложения;

2) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

не является объединением бизнесов; и

на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Компания не признает обязательств по отложенному подоходному налогу на все налогооблагаемые временные разницы, связанные с инвестициями в дочерние организации, ассоциированные компании и долями участия в совместных соглашениях, если выполняются оба следующих условия:

1) Компания может контролировать время восстановления временной разницы; и

2) представляется вероятным, что временная разница не будет восстановлена в обозримом будущем.

**Вычитаемые временные разницы и отложенные налоговые активы**

Примеры, когда возникают временные вычитаемые разницы:

1. превышение сумм амортизации основных средств и нематериальных активов, отражаемых в финансовой отчетности, над суммами амортизации, используемой для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка);
2. признание в финансовой отчетности резервов, расходы по которым будут включены в налоговые вычеты только в момент их фактического возникновения;
3. отражение налогового убытка, переносимого на будущий налоговый период;
4. создание резерва под обесценение дебиторской задолженности, который для целей налогового учета и финансовой отчетности может отличаться по срокам создания и суммам;
5. по операциям по запасам: создание резерва под обесценение в финансовой отчетности и списание для целей налогового учета в будущих периодах;
6. по операциям с финансовым инструментами, учитываемыми по справедливой стоимости: учет приобретения и реализации финансовых инструментов по первоначальной стоимости - для налогового учета, и по справедливой стоимости - для целей финансовой отчетности.

Отложенный налоговый актив должен признаваться для всех вычитаемых временных разниц, по которым представляется вероятным получение налогооблагаемой прибыли в будущих периодах, если только отложенный налоговый актив не возникает из:

1) первоначального признания гудвила, обесценение которого не подлежит вычету для целей налогообложения;

2) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:

не является объединением бизнесов; и

на момент совершения сделки не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Компания признает активы по отложенному подоходному налогу на все вычитаемые временные разницы, связанные с инвестициями в дочерние организации и ассоциированные компании и долями участия в совместных соглашениях, если представляется вероятным, что:

1) временная разница будет восстановлена в обозримом будущем; и

2) будет получена налогооблагаемая прибыль в будущих периодах, в счет которой могут быть использованы вычитаемые временные разницы.

**Определение налоговых ставок**

В случае изменения налогового законодательства, отложенный подоходный налог должен быть пересчитан на конец отчетного периода. Если изменяются правила налогообложения, сальдо отложенного подоходного налога на конец периода рассчитывается по новым правилам. Данные изменения являются пересмотром учетных оценок и признаются перспективно.

Активы и обязательства по отложенному подоходному налогу должны оцениваться по ставкам налога, которые предполагается применять к периоду реализации актива или погашения обязательства, на основе ставок налога, (и налогового законодательства), которые действуют или практически были введены на отчетную дату.

В том случае, если к различным видам и суммам налогооблагаемой прибыли применяются различные ставки налога, используется средневзвешенная ставка.

**Временная разница, возникающая в отношении балансовой стоимости и налоговой базы инвестиции**

Временная разница, возникающая вследствие различия между балансовой стоимостью инвестиции в дочерние организации, ассоциированные компании или совместные предприятия и их налоговой базой (которая равна стоимости приобретения), анализируется на предмет отражения в консолидированной финансовой отчетности, как представлено далее.

**Дочерние организации**

Материнская компания контролирует политику своих дочерних организаций в области выплаты дивидендов и таким образом может устанавливать сроки погашения временной разницы, связанной с соответствующими инвестициями. Поэтому, в случае принятия решения о том, что в обозримом будущем дивиденды выплачиваться не будут, материнская компания не признает обязательство по отложенному налогу. Если материнская компания приняла решение в обозримом будущем не продавать свои акции (доли) в дочерней организации и обязать ее не осуществлять распределение своей прибыли, то обязательство по отложенному подоходному налогу в связи с инвестициями не подлежат признанию (материнская компания должна раскрыть в примечаниях сумму временной разницы, в отношении которой отложенный подоходный налог не был признан). Если же материнская компания планирует продать свою долю в дочерней организации, либо последняя предполагает осуществить распределение прибыли, материнская компания признает обязательство по отложенному подоходному налогу в объеме, в котором ожидается погашение временной разницы.

**Ассоциированные компании**

Инвестор, осуществляющий вложения в ассоциированную компанию, не контролирует ее и, как правило, не имеет возможности определять ее дивидендную политику. Таким образом, при отсутствии соглашения, требующего, чтобы прибыль ассоциированной компании не распределялась в обозримом будущем, инвестор признает обязательство по отложенному подоходному налогу, появляющееся из налогооблагаемых временных разниц, связанных с его вложениями в эту ассоциированную компанию.

**Совместные предприятия**

Соглашение между участниками совместного предприятия обычно определяет порядок распределения прибыли и устанавливает, требуется ли для решения таких вопросов согласие всех участников или определенного их большинства. Когда участник может контролировать распределение прибыли и представляется вероятным, что прибыль не будет распределена в обозримом будущем, обязательство по отложенному подоходному налогу не признается (в этом случае, участник совместного соглашения должен раскрыть в примечаниях сумму временной разницы, в отношении которой отложенный подоходный налог не был признан).

### 14.4. Раскрытие информации

Основные компоненты расхода (дохода) по налогуна прибыль должны раскрываться отдельно.

Компоненты расхода (дохода) по налогу на прибыль могут включать:

1. расход (доход) по текущему корпоративному подоходному налогу;
2. любые корректировки текущего корпоративного подоходного налога предыдущих периодов, признанные в отчетном периоде;
3. сумму расхода (дохода) по отложенному подоходному налогу, относящегося к возникновению и восстановлению временных разниц;
4. сумму расхода (дохода) по отложенному подоходному налогу, относящегося к изменениям в ставках налога или введению новых налогов;
5. сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по текущему корпоративному подоходному налогу;
6. сумму выгоды, возникающей из ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита или временной разницы предыдущего периода, которые используются для уменьшения расхода по отложенному подоходному налогу;
7. расход по отложенному подоходному налогу, возникающий в результате списания или восстановления предыдущего списания отложенного налогового актива;
8. сумму расхода (дохода) по налогу на прибыль, относящегося к таким изменениям в учетной политике и ошибкам, которые включаются в состав прибыли или убытка в соответствии с разделом 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП, поскольку их ретроспективный учет не разрешен.

Следующая информация также должна раскрываться отдельно:

1. подоходный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются напрямую на счет капитала;
2. подоходный налог, относящийся к каждому компоненту прочего совокупного дохода;
3. объяснение взаимосвязи между расходом (доходом) по подоходному налогу и бухгалтерской прибылью в следующей форме:

числовая сверка между расходом (доходом) по налогу на прибыль и результатом умножения значения прибыли до налогообложения на применяемую налоговую ставку (ставки), раскрывающая также метод, с помощью которого рассчитана применяемая налоговая ставка (ставки);

1. объяснение изменений в применяемой налоговой ставке (ставках) в сравнении с предшествующим отчетным периодом;
2. сумма (и, если имеется, дата истечения срока действия) вычитаемых временных разниц, неиспользованных налоговых убытков, для которых в отчете о финансовом положении не признается отложенный налоговый актив;
3. агрегированная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации и ассоциированные компании и с долями участия в совместном соглашении, в отношении которых не признаются отложенные налоговые обязательства;
4. в отношении каждого вида временных разниц и каждого вида неиспользованных налоговых убытков: (i) сумма отложенных налоговых активов и обязательств, признанных в отчете о финансовом положении, по каждому представленному периоду, и (ii) сумма дохода или расхода по отложенному подоходному налогу, признанная в составе прибыли или убытка, если она не очевидна из изменений в суммах, признанных в отчет о финансовом положении;
5. сумма налоговых последствий выплаты дивидендов, предложенных или объявленных до даты утверждения финансовой отчетности, но не признанных в качестве обязательства в финансовой отчетности;
6. в отношении прекращенной деятельности, расходы по налогу, связанные с:

прибылью или убытком от прекращения; и

прибылью или убытком от обычной деятельности по прекращенной операции за период, вместе с соответствующими суммами для каждого представленного предшествующего периода.

Компания также раскрывает информацию о сумме отложенного налогового актива и характере данных, на основе которых он был признан, если:

1) использование отложенного налогового актива зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающей прибыль, возникающую из восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц; и

2) Компания понесла убыток либо в текущем, либо в предшествующем периоде.

В отношении отраженных в отчете о финансовом положенииотложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, Компания раскрывает суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, возмещение или погашение которых ожидается в течение 12 месяцев с отчетной даты, отдельно от суммы отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств, возмещение или погашение которых ожидается после 12 месяцев с отчетной даты.

## Раздел 15. Капитал

### 15.1. Определения

**Капитал** – это доля в активах Компании, остающаяся после вычета всех обязательств.

### 15.2. Классификация и учетные принципы

Капитал в отчете о финансовом положении классифицируется по следующим статьям:

1. выпущенные акции (простые и привилегированные);
2. собственные выкупленные акции;
3. эмиссионный доход;
4. дополнительный внесенный капитал;
5. резерв по переоценке инвестиций, имеющихся в наличии для продажи;
6. резерв пересчета иностранной валюты;
7. резерв хеджирования;
8. нераспределенная прибыль (непокрытый убыток);
9. прочие резервы;
10. доля неконтролирующих акционеров.

С учетом существенности для целей составления финансовой отчетности статьи капитала могут агрегироваться в определенные счета на уровне статей финансовой отчетности.

Выпущенные акции – это величина взносов, поступающих от акционеров по номинальной стоимости размещенных акций. Выпущенные акции отражаются по номинальной стоимости акций за вычетом задолженности учредителей по взносам в капитал. Результат от размещения акций не признается в прибылях и убытках, а представляется в финансовой отчетности, как изменение в капитале.

При осуществлении взносов в валюте или имуществом, при проведении оценки существуют следующие особенности:

уставный капитал, внесенный в иностранной валюте, рассчитывается в тенге по рыночному курсу на дату поступления. Возникающие при этом курсовые разницы учитываются в соответствии с порядком, описанным в пункте о дополнительно оплаченном капитале настоящей главы. В дальнейшем, учет уставного капитала ведется в тенге и статья больше не переоценивается;

прочее имущество, внесенное учредителями в качестве вклада в уставный капитал, принимается к учету по справедливой стоимости на дату взноса.

Приобретение акций или долей участия в обмен на активы обычно представляет собой операции между учредителями (участниками) и дочерними компаниями, где дочерняя компания увеличивает свой уставный капитал посредством активов, переданных ей учредителем (участником).

Активы, приобретенные в обмен на акции или долю участия, могут включать оборудование, объекты незавершенного строительства, ОС, нематериальные активы, товарно-материальные запасы, инвестиционную недвижимость и инвестиции в дочерние организации, ассоциированные компании и совместные предприятия.

Приобретение акций или долей участия в обмен на активы учитывается следующим образом:

У Передающей стороны:

Стоимость акций или долей участия в дочерних организациях, полученных в обмен на передаваемые активы, учитывается передающей стороной в отдельной финансовой отчетности как инвестиции в дочерние компании на дату потери контроля переданными активами согласно договору доверительного управления или договору вклада в уставный капитал по балансовой стоимости переданного актива.

В консолидированной финансовой отчетности передающей стороны, вышеуказанные операции между передающей стороной и принимающей стороной элиминируются и эффекта не имеют.

У Принимающей стороны:

Принимающая сторона в отдельной или консолидированной финансовой отчетности учитывает полученные ею активы в обмен на акции или доли участия в момент первоначального признания по справедливой стоимости.

В случае, если стоимость принимаемых активов не соответствует положениям КУП и МСФО 13, Принимающая сторона может провести повторную оценку принимаемых активов, на основании которой производится корректировка стоимости принимаемых активов.

При этом, разница между первоначальной справедливой стоимостью активов, на которую выпущены акции, и справедливой стоимостью активов, определенной после повторной оценки, подлежит отражению в составе нераспределенной прибыли.

Договор доверительного управления используется как временный юридический механизм по передаче прав пользования активами дочерней компании до момента юридического оформления передачи прав собственности на передаваемый актив как вклад в уставный капитал.

При увеличении уставного капитала за счет прочих резервов, дополнительная эмиссия акций распределяется среди существующих акционеров пропорционально доле участия в уставном капитале (до проведения дополнительной эмиссии) без дополнительной оплаты.

При размещении акций могут возникать такие затраты, которые напрямую относятся к эмиссии акций и которых, в противном случае, можно было бы избежать, например:

1) подготовка проспекта эмиссии;

2) изготовление или приобретение бланков;

3) регистрацию ценных бумаг;

4) расходы по оплате юридических, и прочих профессиональных услуг;

5) прочие расходы на организацию выпуска ценных бумаг.

Чистые затраты на размещение (за вычетом налоговых выгод) должны учитываться, как вычет из стоимости выпущенных акций Компании.

Если размещение акций признано несостоявшимся, то затраты по размещению списываются, как расходы соответствующего периода. В составе затрат на размещение не учитываются:

1) любые затраты, если они не связаны с первичным выпуском ценных бумаг, в частности, любые затраты, связанные с продажей акций, выкупленных у акционеров;

2) оплата труда собственным сотрудникам Компании, принимавшим участие в размещении.

Такие затраты отражаются на счетах расходов в том периоде, к которому они относятся.

Эмиссионный доход **–** это превышение размера возмещения, поступающего от акционеров за участие в капитале, над номинальной стоимостью акций, в процессе формирования уставного капитала Компании (при учреждении и при последующем увеличении уставного капитала) вследствие размещения акций по цене, превышающей номинальную стоимость.

Дополнительный внесенный капитал представляет собой стоимость активов или услуг, переданных или оказанных Компании акционерами без размещения акций, либо переданных в счет будущих эмиссий акций.

При получении Компанией активов в счет последующей эмиссии акций, Компания признает увеличение дополнительного оплаченного капитала и полученный актив на счете по учету соответствующего актива. Однако после выпуска соответствующей эмиссии акций сумма полученного дополнительного внесенного капитала реклассифицируется, т.е. списывается со счета дополнительного внесенного капитала на счет уставного капитала.

Резерв пересчета иностранных валют возникает при пересчете результатов и финансовых показателей дочерней организации, чья функциональная валюта отличается от функциональной валюты Компании. Резерв по пересчету валют переносится на счет прибылей и убытков, когда он реализуется при выбытии дочерней организации посредством его продажи, распродажи его активов, возврата взносов в акционерный капитал или полной или частичной ликвидации дочерней организации.

Резерв по переоценке инвестиций формируется за счет переоценки финансовых активов, имеющихся в наличии для продажи, по справедливой стоимости на отчетную дату.

При выбытии таких активов или когда в их отношении признано обесценение резерв по переоценке списывается со счета капитала и относится на финансовые расходы либо финансовые доходы прибылей и убытков.

Резерв хеджирования формируется из результатов эффективного хеджирования. Компания учитывает в капитале результаты эффективного хеджирования денежных потоков и чистых инвестиций в иностраннуюорганизацию.

Резервный капитал – это часть накопленной чистой прибыли, распределение собственникам которой запрещено для большей финансовой устойчивости Компании. Формирование резервного капитала может осуществляться в соответствии с требованиями законодательства или его создание осуществляется по инициативе Компании и предусмотрено учредительными документами. Резервный капитал формируется за счет чистого дохода по результатам отчетного года (до выплаты дивидендов) и имеет целью отражение части капитала, не подлежащей распределению.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) формируется нарастающим итогом путем прибавления чистого финансового результата деятельности за текущий период к нераспределенной прибыли прошлых лет и вычета распределения данной прибыли.

Использование нераспределенной прибыли происходит за счет:

1) начисления дивидендов;

2) отчислений в резервный капитал;

3) присоединения к уставному капиталу по решению участников;

4) уменьшения на суммы затрат, связанных с размещением капитала (в случае недостаточности эмиссионного дохода);

5) уменьшения на суммы убытков от перепродажи выкупленных собственных акций сверх эмиссионного дохода;

6) прочих отчислений в резервы на основании решений учредителей.

Дивиденды отражаются как обязательства и вычитаются из суммы капитала в периоде, в котором они были объявлены и утверждены. Дивиденды по привилегированным акциям, ежегодная выплата которых обязательна вне зависимости от результатов деятельности и находится вне сферы контроля Компании отражаются как расходы по процентам в отчете о совокупном доходе (см. раздел 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП).

В отдельных случаях дивиденды, подлежащие выплате акционерам, могут быть уменьшены на суммы выплат, осуществляемых Компанией по решению и от имени акционеров. Вышеперечисленное является обоснованным, если предписанные расходы должны быть понесены и оплачены Компанией по решению акционера и порядок их зачета в погашение дивидендов оговорен в соответствующем решении акционера.

Распределение в пользу акционеров неденежных активов, включая объекты основных средств, бизнесы (как определено в разделе 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП), доли участия в другой организации и группы выбытия (как определено в разделе 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» главы 2 КУП), признается как обязательство по выплате дивидендов. Обязательство признается, когда объявление о распределении неденежных активов (выплате дивидендов) утверждено акционерами. Обязательство оценивается по справедливой стоимости активов, подлежащих распределению. Разница между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью отражается в прибылях и убытках.

В случае распределения неденежных активов, которые, в конечном счете, контролируются одной и той же стороной или сторонами до и после распределения, обязательство по выплате дивидендов не переоценивается до справедливой стоимости, а учитывается по балансовой стоимости передаваемых активов, подлежащих распределению. Таким образом, данная операция не будет иметь эффекта на прибыли или убытки дочерней организации.

Прочие резервы в составе капитала могут формироваться в составе капитала, например для учета опционов по выплатам долевыми инструментами.

Доля неконтролирующих акционеров учитывается в соответствии с разделом 4 «Подготовка консолидированной финансовой отчетности» главы 1 КУП.

Выкупленные собственные акции. В случае приобретения Компанией или дочерними организациями акций Компании, уплаченное вознаграждение, включая любые относящиеся к этой операции прямые затраты за вычетом подоходного налога, вычитается из общей суммы капитала, причитающегося акционерам Компании до момента погашения, повторного выпуска или продажи этих акций. Выкупленные собственные акции учитываются по средневзвешенной стоимости. При последующей продаже или повторном выпуске таких акций в обращение, полученное вознаграждение, за вычетом прямых дополнительных затрат по сделке и соответствующей суммы подоходного налога, включается в состав капитала, причитающегося акционерам Компании.

Привилегированные акции. Привилегированные акции могут иметь разнообразные характеристики, в зависимости от которых привилегированные акции могут классифицироваться, как долевой финансовый инструмент, финансовое обязательство или же комбинированный финансовый инструмент (см. раздел 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП).

### 15.3. Раскрытие информации

В основных формах финансовой отчетности Компании каждая категория капитала раскрывается отдельно.

Компания обеспечивает раскрытие информации:

В отчете об изменениях в капитале:

1) сверка между балансовой стоимостью на начало и конец отчетного периода, а также предыдущего отчетного периода всех статей капитала, с отдельным указанием влияния:

прибыли или убытка;

прочего совокупного дохода;

операций с акционером, действующим в этом качестве, с отдельным указанием взносов, распределений и изменений долей участия в дочерних организациях, не приводящих к потере контроля;

2) влияние изменений учетной политики (нарастающим итогом с момента появления операций, для которых изменяется порядок учета) (раздел 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП);

3) результат признания существенных ошибок прошлых периодов (раздел 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1КУП);

В отчете об изменениях в капитале, либо в примечаниях:

1) для каждой статьи капитала анализ прочего совокупного дохода по статьям;

2) сумму дивидендов, признанных как распределение в пользу акционера, а также сумму дивидендов на акцию.

Кроме того, в примечаниях к отчетности приводится следующая информация:

1) по акциям:

номинальная стоимость;

права, привилегии и ограничения, в том числе ограничения на распределение дивидендов и возврат средств при ликвидации Компании;

количество объявленных акций;

количество размещенных и полностью оплаченных акций, а также размещенных, но оплаченных не полностью;

количество акций в обращении (размещенных за вычетом выкупленных) на начало и конец отчетного периода;

сверку между количеством акций на начало и на конец отчетного периода;

акции Компании, принадлежащие ее дочерним организациям или ассоциированным компаниям;

акции, зарезервированные для выпуска по договорам опциона или продажи, включая условия и суммы.

2) описание характера и назначения каждой статьи резерва в капитале;

3) сумма дивидендов, предложенных или утвержденных к выплате после отчетной даты, но до даты утверждения финансовой отчетности.

## Раздел 16. Выплаты, основанные на акциях

Данный раздел КУП устанавливает порядок учета операций с выплатами, основанными на долевых инструментах, в соответствии с МСФО 2 «Выплаты,основанные на акциях», в том числе в следующих ситуациях:

|  |  |
| --- | --- |
| 1. Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами | Компания выпускает или передает в качестве возмещения за товары или услуги собственные долевые инструменты или долевые инструменты другого члена своей группы. |
| 2. Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами | Компания в качестве возмещения за товары или услуги выплачивает денежные средства в сумме, определяемой исходя из цены (или стоимости) собственных долевых инструментов. |
| 3. Операции с выбором формы оплаты: долевыми инструментами или денежными средствами | Компания или поставщик товаров или услуг вправе выбрать вариант оплаты денежными средствами (или другими активами) либо посредством выпуска, передачи долевых инструментов. |

Примеры соглашений, относящихся к сфере действия данного раздела КУП:

1) колл-опционы, предоставляющие работникам право на покупку акций Компании в обмен на предоставление услуг;

2) право на получение выгод от прироста стоимости акций Компании или акций другой организации, входящей в состав той же группы;

3) вклад в капитал Компании в натуральной форме (например, основных средств) в обмен на акции или иные долевые инструменты;

4) программы предоставления права собственности на акции, в соответствии с которыми работникам предоставляется право на акции Компании в обмен на их услуги;

5) оплата услуг внешних контрагентов, величина которой определяется исходя из цены акции Компании.

Расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, может быть произведен другой организацией группы от имени организации, получающей или приобретающей товары или услуги. Настоящий раздел КУП также применяется в отношении организации группы, которая:

1) получает товары или услуги в том случае, когда другая организация группы имеет обязательство произвести расчет по операции, предполагающей выплаты,основанные на акциях, или

2) имеет обязательство произвести расчет по операции, предполагающей выплаты,основанные на акциях, в том случае, когда другая организация группы получает товары или услуги, за исключением случаев, когда операция однозначно проводится не с целью оплаты товаров или услуг, поставляемых организации, которая их получает.

Для целей настоящего раздела операция с работником (или другой стороной), в которой он выступает в качестве владельца долевых инструментов Компании, не является операцией, предполагающей выплаты, основанные на акциях. Например, если Компания предоставляет всем владельцам определенного вида своих долевых инструментов право на приобретение дополнительных долевых инструментов Компании по цене, меньшей чем справедливая стоимость этих долевых инструментов, и работник получает такое право, поскольку он/она является владельцем долевых инструментов данного определенного вида, то к предоставлению или использованию этого права не применяются требования настоящего раздела КУП.

Как отмечено выше, настоящий раздел КУП применяется к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, при которых Компания приобретает или получает товары или услуги. Товары включают запасы, расходные материалы, основные средства, нематериальные активы и другие нефинансовые активы. Однако Компания не применяет настоящий раздел к операциям, в которых Компания приобретает товары как часть чистых активов, получаемых при объединении бизнесов как определено в разделе 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП, при объединении организаций или бизнесов, находящихся под общим контролем как описано в разделе 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП, или участии в бизнесе при формировании совместного предприятия как описано в разделе 4 «Подготовка консолидированной финансовой отчетности» главы 1 КУП. Следовательно, долевые инструменты, выпускаемые при объединении бизнесов в обмен на контроль над приобретаемой организацией, не входят в сферу применения настоящего раздела.

Однако долевые инструменты, предоставляемые работникам приобретаемой организации в качестве работников (например, за их продолжающуюся службу), входят в сферу применения настоящего раздела. Аналогично, прекращение, замещение и другое изменение условий соглашений о платежах на основе долевых инструментов, в связи с объединением бизнесов или другой реструктуризацией капитала должны учитываться в соответствии с настоящим разделом.

Настоящий раздел не применяется к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, в которых Компания получает или приобретает товары или услуги согласно договору, входящему в сферу применения раздела 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП.

### 16.1. Общие положения

**Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами**

Компания признает товары или услуги, полученные или приобретенные в операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, в момент получения этих товаров или услуг. Компания признает соответствующее увеличение в капитале, если товары или услуги были получены в операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, или обязательство, если товары или услуги были приобретены в операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами (или другими активами).

Если право на предоставленные долевые инструменты не передается контрагенту до тех пор, пока он не завершит определенный период оказания услуг, то Компания учитывает эти услуги по мере их оказания контрагентом в течение периода перехода, и при этом признает соответствующее увеличение в капитале.

Если товары или услуги, полученные или приобретенные по операции с выплатами на основе долевых инструментов не отвечают критериям признания в качестве активов, то они должны быть признаны как расходы.

По операциям с выплатами на основе долевых инструментов со сторонами, не являющимися работниками Компании, существует опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость полученных товаров или услуг может быть оценена надежно. Эта справедливая стоимость должна измеряться на дату, когда Компания получает товары или контрагент оказывает услуги. В редких случаях, если Компания может опровергнуть это допущение, так как не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, Компания измеряет полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в капитале косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, измеренной на дату, когда Компания получает товары или контрагент оказывает услуги.

По операциям с выплатами на основе долевых инструментов с работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги, Компания измеряет справедливую стоимость полученных услуг на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, потому что обычно невозможно надежно оценить справедливую стоимость полученных услуг. Справедливая стоимость этих долевых инструментов должна измеряться на дату их предоставления.

**Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами**

В отношении операций с выплатами, расчеты по которым производятся денежными средствами, Компания должна оценить приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства. До наступления даты оплаты Компания должна переоценивать справедливую стоимость принятого обязательства на каждую отчетную дату и на дату оплаты. При этом все изменения справедливой стоимости подлежат признанию в прибылях и убытках за отчетный период.

### 16.2. Определения

**Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами** – это такие операции, когда Компания приобретает товары или услуги путем принятия обязательства по передаче денежных средств (или иных активов) поставщику в сумме, определяемой на основе цены (или стоимости) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) Компании или другой организации группы.

**Восстановительный опцион** – новый опцион на акции, предоставляемый тогда, когда для выплаты цены исполнения предыдущего опциона на акции используются акции.

Операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях – операция, в которой Компания:

1) получает товары или услуги от поставщика этих товаров или услуг (включая работника) по соглашению о платеже на основе долевых инструментов, или

2) принимает обязательство произвести расчет по данной операции с поставщиком по соглашению о платеже на основе долевых инструментов, в том случае, когда другая организация группы получает эти товары или услуги.

**Долевой инструмент** – договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах Компании, остающихся после вычета всех обязательств.

**Предоставленный долевой инструмент** – право (условное или безусловное) на долевой инструмент Компании, переданный Компанией в рамках соглашения о выплате на основе долевых инструментов.

**Операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами** – это такие операции, когда Компания получает товары или услуги в качестве возмещения за долевые инструменты Компании (включая акции или опционы на акции).

**Дата предоставления** – дата, на которую Компания или другая сторона (включая работника) соглашаются на выплату на основе долевых инструментов при условии, что у Компании и другой стороны сделки полностью сформировалось понимание условий соглашения. Если соглашение подлежит официальному утверждению (например, акционерами), то дата предоставления является датой получения такого утверждения.

**Внутренняя стоимость** – разница между справедливой стоимостью долевых инструментов, на которые другая сторона сделки имеет (условное или безусловное) право подписаться или получить, и ценой (при наличии таковой), которую другая сторона сделки должна (или будет должна) заплатить за эти долевые инструменты.

Например, опцион на акции с ценой исполнения $50 на акцию со справедливой стоимостью $70, имеет внутреннюю стоимость $20.

**Рыночное условие** – условие достижения результатов, от которого зависит цена исполнения, вступление в права или возможность исполнения долевого инструмента, и которое связано с рыночной ценой долевых инструментов Компании. Такое условие предусматривает достижение:

заданной цены акции; или

определенного уровня внутренней стоимости опциона на акцию; или

достижение определенного целевого показателя, основанного на рыночной цене долевых инструментов Компании в сравнении с индексом рыночных цен долевых инструментов других компаний.

**Дата оценки** – дата, на которую оценивается справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов для целей применения данного раздела КУП. Для операций с работниками и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги, датой оценки является дата предоставления. Для операций со сторонами, не являющимися работниками (и лицами, оказывающими аналогичные услуги), датой оценки является дата, на которую Компания получает товары или контрагент оказывает услуги.

**Опцион на акцию** – договор, предоставляющий его держателю право, но не обязанность подписаться на долевые инструменты Компании по фиксированной или определяемой цене в течение установленного периода времени.

**Вступление в права** – момент, когда держатель опциона вступает в права на что-либо. В рамках соглашения с выплатами на основе долевых инструментов, вступление в права на получение денежных средств, иных активов или долевых инструментов Компании осуществляется при выполнении определенных условий вступления прав в силу.

**Условия достижения результатов** – условия вступления в права, которые требуют или завершения другой стороной определенного периода оказания услуг (условие периода оказания услуг), или достижения определенных целевых показателей деятельности в течение этого периода.

**Условия периода оказания услуг** – условия вступления в права, которые требуют завершения другой стороной определенного периода, в течение которого Компанию оказываются услуги. Если другая сторона, вне зависимости от причины, прекращает оказывать услуги в течение периода вступления в права, он не выполняет данное условие. Условия периода оказания услуг не требуют достижения определенных целевых показателей деятельности.

**Условия вступления в права –** условия, которые должны быть выполнены до того, как другая сторона вступит в права на получение денежных средств, иных активов или долевых инструментов Компании в рамках соглашения с выплатами на основе долевых инструментов. К таким условиям относится стаж работы в Компании, а также достижение определенных результатов деятельности (таких как заданный прирост прибыли Компании в течение установленного периода времени). Условие деятельности может включать рыночное условие.

**Период вступления в права** – период времени, в течение которого должны быть выполнены все условия вступления в права в рамках соглашения с выплатами на основе долевых инструментов.

**Свойство восстановления** – условие, которое предусматривает автоматическое предоставление дополнительных опционов на акции в тех случаях, когда держатель опциона исполняет ранее предоставленный опцион, используя акции Компании, а не денежные средства.

**Работники и другие лица, оказывающие аналогичные услуги** – физические лица, которые предоставляют свои услуги Компании и (а) рассматриваются в качестве работников для юридических или налоговых целей, (б) работают в Компании под его руководством таким же образом, как и лица, рассматриваемые как работники для юридических или налоговых целей, или (в) оказываемые услуги аналогичны услугам, оказываемым работниками. Например, это определение включает весь руководящий персонал, то есть тех людей, которые имеют полномочия и несут ответственность за планирование, управление и контроль над деятельностью Компании, включая директоров, не являющихся исполнительными лицами Компании.

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

Соглашение о платеже на основе долевых инструментов – соглашение между Компанией (или другой организацией группы) и другой стороной (включая работника), которое предоставляет другой стороне право на получение:

1) денежных средств или других активов Компании в суммах, основанных на цене долевых инструментов (или стоимости) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) Компании или другой организации группы, или

2) долевых инструментов (включая акции или опционы на акции) Компании или другой организации группы,

при условии, что соблюдены определенные условия вступления в права, если таковые имеются.

### 16.3. Учетные принципы

**Общие положения**

**Операции с работниками** (и другими лицами, оказывающими аналогичные услуги) – справедливой стоимостью операции является справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов, так как, как правило, невозможно достаточно надежно определить справедливую стоимость услуг, полученных от работника (и других лиц, оказывающих аналогичные услуги). Справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов оценивается на дату предоставления.

**Операции со сторонами, отличными от работников (и других лиц, оказывающих аналогичные услуги)** – справедливой стоимостью операции является справедливая стоимость полученных товаров или услуг, при условии, что она может быть оценена достаточно надежно.

**Учет операций с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым проводятся долевыми инструментами**

**Определение справедливой стоимости**

Существует опровержимое допущение о том, что справедливая стоимость полученных товаров или услуг может быть оценена надежно. Эта справедливая стоимость должна измеряться на дату, когда Компания получает товары или контрагент оказывает услуги. В редких случаях, если Компания опровергает это допущение, так как не может надежно оценить справедливую стоимость полученных товаров или услуг, Компания оценивает полученные товары или услуги и соответствующее увеличение в капитале косвенно, на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, оцененной на дату, когда Компания получает товары или другая сторона оказывает услуги. Указанная справедливая стоимость определяется на дату получения Компанией товаров или предоставления услуг другой стороной сделки.

В отношении товаров или услуг, оцениваемых по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов определяется на основе рыночных цен с учетом условий предоставления таких долевых инструментов. При отсутствии рыночных цен справедливая стоимость определяется с помощью метода оценки, позволяющего установить, какова была бы цена этих долевых инструментов на дату оценки при осуществлении операции между осведомленными сторонами, желающими заключить сделку.

**Учет условий вступления в права**

Предоставление долевых инструментов может быть обусловлено выполнением определенных условий вступления в права.

Например, акции или опционы на акции обычно предоставляются работнику при условии продолжения работы в Компании в течение установленного срока.

При оценке справедливой стоимости акций или опционов на соответствующую дату оценки, условия вступления в права, отличные от рыночных условий не принимаются во внимание. Вместо этого, условия вступления в права учитываются путем корректировки количества долевых инструментов при оценке суммы операции таким образом, чтобы в итоге признанная стоимость товаров или услуг, полученных в качестве возмещения за предоставленные долевые инструменты, основывалась на количестве долевых инструментов, права на которые предположительно вступят в силу.

Если права на предоставленные долевые инструменты не вступают в силу из-за невозможности выполнить нерыночное условие вступления в права, то суммы по полученным товарам или услугам не подлежат признанию.

**Учет после даты вступления в права**

После отражения в отчетности стоимости полученных товаров или услуг и соответствующее увеличение капитала после даты вступления в права никакие корректировки капитала не осуществляются.

Так Компания не изменяет сумму, отраженную по полученным от работника услугам, если вступившие в права долевые инструменты позднее утрачиваются или, в случае опционов на акции, опционы не исполняются.

Однако это требование не препятствует Компании отражать в отчетности изменения в структуре капитала, например, перемещение из одного компонента капитала в другой.

**Если справедливая стоимость долевых инструментов не может быть надежно оценена**

В редких случаях Компания не может надежно оценить справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов на дату оценки. Только в этих редких случаях:

1. долевые инструменты оцениваются по их внутренней стоимости, первоначально на дату приобретения Компанией товаров или услуг, а затем на каждую отчетную дату и на дату окончательного расчета. При этом все изменения внутренней стоимости следует признавать в отчете о совокупном доходе;
2. стоимость полученных товаров или услуг оценивается исходя из окончательного количества долевых инструментов, которые вступили в права (или которые исполнены).

Если Компания применяет пункты (1) и (2) выше, то нет необходимости в применении руководства, описанного в нижеследующем разделе «Изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, включая аннулирование и расчеты», так как все изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, будут учитываться при применении метода внутренней стоимости. Однако если Компания производит погашение по соглашению о предоставлении долевых инструментов, к которым были применены пункты (1) и (2) выше, то:

1) если погашение происходит в течение периода перехода, Компания должна учитывать это погашение как ускорение перехода, и поэтому должна немедленно признать сумму, которая в противном случае была бы признана в отношении услуг, полученных в течение оставшегося срока периода перехода;

2) платеж, произведенный при погашении, должен учитываться как выкуп долевых инструментов, т.е. как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает внутреннюю стоимость долевых инструментов, оцененную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

**Изменения условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, включая аннулирование и расчеты**

Компания может изменить условия, на которых были предоставлены долевые инструменты. Например, Компания может уменьшить цену исполнения опционов, предоставленных работникам (то есть установить иную цену), что увеличит справедливую стоимость этих опционов. Требования по учету воздействия таких изменений излагаются в контексте операций с работниками, предполагающих выплаты, основанные на акциях. Однако эти требования должны также применяться к операциям, предполагающим выплаты, основанные на акциях, со сторонами, не являющимися работниками, которые оцениваются на основе справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов. В последнем случае вместо ссылок на «дату предоставления» в нижеприведенных параграфах должны применяться ссылки на дату, когда Компания получает товары или контрагент оказывает услуги.

Компания признает, как минимум, полученные услуги, измеренные по справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов на дату предоставления, за исключением случаев, когда права на эти долевые инструменты не переходят из-за несоблюдения условия перехода (не являющегося рыночным условием), которое было установлено на дату предоставления. Это правило применяется независимо от изменений условий, на которых были предоставлены долевые инструменты, или аннулирования, или произведения погашения по данному соглашению о предоставлении долевых инструментов. Кроме того, Компания признает влияние изменений, которые повышают общую справедливую стоимость соглашения с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, или которые иным образом выгодны работнику.

Если предоставление долевых инструментов аннулируется или погашается в течение периода перехода (кроме случаев, когда предоставление аннулируется путем изъятия в результате невыполнения условий перехода):

1) Компания учитывает аннулирование или погашение как ускорение перехода, и поэтому немедленно признает сумму, которая в противном случае была бы признана в отношении услуг, полученных в течение оставшегося срока периода перехода;

2) любой платеж, произведенный работнику (или стороне, не являющейся работником), при аннулировании или погашении предоставления, должен учитываться как выкуп доли в капитале, то есть как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает справедливую стоимость предоставленных долевых инструментов, измеренную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход. Однако, если соглашение, предполагающее выплаты, основанные на акциях, включает компоненты обязательства, Компания повторно измеряет справедливую стоимость такого обязательства на дату аннулирования или погашения. Любой платеж, сделанный в счет погашения компонента обязательств, учитывается как истечение соответствующего обязательства;

3) если работнику (или стороне, не являющейся работником) предоставляются новые долевые инструменты, и на дату предоставления этих новых долевых инструментов Компании идентифицирует их как замещение аннулированных долевых инструментов, то оно должно учитывать предоставление замещающих долевых инструментов так же, как и изменение первоначального соглашения по предоставлению долевых инструментов. Предоставленная дополнительная справедливая стоимость рассчитывается как разница между справедливой стоимостью замещающих долевых инструментов и чистой справедливой стоимостью аннулированных долевых инструментов на дату предоставления замещающих долевых инструментов. Чистая справедливая стоимость аннулированных долевых инструментов рассчитывается как их справедливая стоимость непосредственно до их аннулирования, за вычетом суммы платежа, произведенного работнику (или стороне, не являющейся работником) при аннулировании долевых инструментов, учтенной как вычет из капитала в соответствии с пунктом (2) выше. Если Компания не идентифицирует предоставленные новые долевые инструменты как замещение аннулированных долевых инструментов, то Компания учитывает эти новые долевые инструменты как новое предоставление долевых инструментов.

Если Компания или контрагент может выбрать, выполнять или не выполнять условия невступления в права, Компания должна расценивать невыполнение ею или контрагентом таких условий в течение периода вступления в права как аннулирование соглашения, предусматривающего платежи на основе долевых инструментов.

Если Компания выкупает переданные долевые инструменты, то платеж, произведенный работнику (или стороне, не являющейся работником), должен учитываться как вычет из капитала, за исключением той суммы, на которую платеж превышает справедливую стоимость выкупленных долевых инструментов, измеренную на дату выкупа. Любое такое превышение должно признаваться как расход.

**Учет операций с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами**

В отношении данных операций Компания должна оценить приобретенные товары или услуги и возникшее обязательство по справедливой стоимости обязательства. До наступления даты оплаты Компания должна переоценивать справедливую стоимость принятого обязательства на каждую отчетную дату и на дату оплаты. При этом все изменения справедливой стоимости подлежат признанию в отчете о совокупном доходе за отчетный период.

Например, Компания может предоставить работникам право на получение выгод от прироста стоимости акций как часть их пакета вознаграждений, в результате чего работники получат право на будущее получение денежных средств (а не долевых инструментов), сумма которых будет рассчитана на основе увеличения цены акции Компании по сравнению с определенным уровнем в течение определенного периода времени. Компания также может предоставить своим работникам право на получение денежного платежа в будущем путем предоставления им права на акции (включая акции, подлежащие выпуску по исполнении опционов на акции), которые могут погашаться либо в обязательном порядке (например, при увольнении), либо по выбору работника.

Компания признает полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают эти услуги. Например, некоторые права на прирост стоимости акций переходят к работникам сразу, поэтому от работников не требуется завершения определенного периода службы, для того чтобы получить право на получение выгод от прироста стоимости акций. При отсутствии доказательств обратного Компания принимает допущение о том, что услуги, оказанные работниками в обмен на права на получение выгод от прироста стоимости акций, были получены. Соответственно, Компания сразу же признает полученные услуги и обязательство оплатить их. Если права на получение выгод от прироста стоимости акций не переходят к работникам, до тех пор, пока они не завершат определенный период службы, то Компания признает полученные услуги и обязательство оплатить их по мере того, как работники оказывают услуги в течение этого периода.

Обязательство должно измеряться, как первоначально, так и на конец каждого отчетного периода до тех пор, пока оно не будет погашено, по справедливой стоимости прав на получение выгод от прироста стоимости акций, путем применения модели определения цены опционов, с учетом условий, на которых были предоставлены права на прирост стоимости акций, и объема услуг, предоставленных работниками до конца отчетного периода.

**Учет операций с выбором формы оплаты: долевыми инструментами или денежными средствами**

Для операций, предполагающих выплаты, основанные на акциях, в которых условия соглашения предоставляют либо Компании, либо другой стороне сделки выбор, согласно которому Компания производит расчет по операции денежными средствами (или другими активами) либо путем выпуска долевых инструментов, Компания учитывает эту операцию или компоненты этой операции как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами, если, и в той мере, в какой у Компании возникло обязательство, подлежащее погашению денежными средствами или другими активами, или как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, если, и в той мере, в какой такое обязательство не возникло.

**Выбор формы оплаты осуществляется Компанией**

Компания должна учитывать такую операцию (или компоненты этой операции), как операцию с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами, если она приняла обязательство совершить оплату денежными средствами или иными активами. Если же такое обязательство не было принято, то операция учитывается как операция с выплатой на основе долевых инструментов, расчеты по которым проводятся долевыми инструментами.

У Компании возникает обязательство, подлежащее оплате денежными средствами в следующих случаях: выбор формы оплаты долевыми инструментами не имеет коммерческого содержания (если Компании юридически запрещено выпускать акции); или в Компании сложилась практика или принята политика совершения оплаты денежными средствами, или когда другая сторона сделки просит совершить оплату в денежной форме, оплата обычно совершается в этой форме.

Если у Компании возникло обязательство, подлежащее оплате денежными средствами, соответствующая операция должна учитываться согласно требованиям, установленным для операций с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами.

При отсутствии такого обязательства Компания должна учитывать соответствующую операцию согласно требованиям, установленным для операций с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами:

1. если Компания выбрала форму оплаты денежными средствами, денежный платеж следует учитывать как выкуп доли, то есть как вычет из капитала; исключения приведены в пункте (3) ниже;
2. если Компания выбрала форму расчета, предусматривающую эмиссию долевых инструментов, то не требуется совершать никаких дальнейших действий по учету (кроме перемещения из одного компонента капитала в другой, отражения в дебете опционов на акции, а – в кредите выпущенных акций); исключения приведены в пункте (3) ниже;
3. если Компания выбрала альтернативную форму оплаты с более высокой справедливой стоимостью по состоянию на дату оплаты, Компания должна признать дополнительные расходы по соответствующему превышению стоимости, определив разницу между:

выплаченными денежными средствами; и

справедливой стоимостью долевых инструментов, которые были бы выпущены в противном случае;

или разницу между справедливой стоимостью выпущенных долевых инструментов и суммой денежных средств, которая была бы выплачена в противном случае,

в зависимости от того, какой вариант является применимым.

**Выбор формы оплаты осуществляется другой стороной сделки**

В том случае, если Компания предоставила другой стороне сделки право выбирать форму оплаты по операции с выплатой на основе долевых инструментов: денежными средствами или путем эмиссии долевых инструментов, считается, что Компания предоставила комбинированный финансовый инструмент. Такой инструмент включает долговой компонент (по которому другая сторона сделки вправе требовать оплаты денежными средствами) и долевой компонент (по которому другая сторона сделки вправе требовать оплаты долевыми инструментами, а не денежными средствами).

В отношении операций со сторонами, не являющимися работниками, в которых справедливая стоимость полученных товаров или услуг оценивается прямо, Компания должна оценить долевой компонент комбинированного финансового инструмента как разницу между:

справедливой стоимостью полученных товаров или услуг и

справедливой стоимостью долгового компонента на дату получения товаров или услуг.

Долговой компонент оценивается по справедливой стоимости обязательства, которое возникло бы, если данная операция учитывалась как выплата на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся денежными средствами.

В отношении других операций, включая операции с работниками, Компания должна определять справедливую стоимость на дату оценки с учетом условий предоставления прав на денежные средства или долевые инструменты.

Компания должна сначала определить справедливую стоимость долгового компонента, а затем – справедливую стоимость долевого компонента. При этом принимается во внимание тот факт, что другая сторона сделки должна будет отказаться от своего права на получение денежных средств, чтобы получить долевой инструмент. Справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента представляет собой сумму показателей справедливой стоимости двух компонентов: долгового и долевого. Однако операции, предполагающие выплаты, основанные на акциях, в которых контрагент имеет выбор способа погашения, часто структурируются таким образом, чтобы справедливая стоимость при одной альтернативе погашения была такой же, как и при второй. Например, контрагент может иметь выбор получения опционов на акции или прав на получение выгод от прироста стоимости акций в денежных средствах. В таких случаях справедливая стоимость долевого компонента равна нулю, и, следовательно, справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента равна справедливой стоимости долгового компонента. И наоборот, если справедливые стоимости различных способов погашения отличаются, то справедливая стоимость долевого компонента, как правило, будет больше нуля; в этом случае справедливая стоимость комбинированного финансового инструмента будет больше справедливой стоимости долгового компонента.

В отношении долгового компонента Компания должна признать приобретенные товары или услуги, а также обязательство по оплате за эти товары или услуги, возникшее при поставке товаров или оказании услуг другой стороной сделки, как операции на основе долевых инструментов, выплаты по которым производятся денежными средствами.

В отношении долевого компонента Компания должна признать полученные товары или услуги, а также увеличение капитала при поставке товаров или оказании услуг другой стороной сделки как операции на основе долевых инструментов, выплаты по которым производятся долевыми инструментами.

На дату погашения Компания переоценивает обязательство по его справедливой стоимости. Если при расчете Компания выпускает долевые инструменты, а не платит денежными средствами, то обязательство должно быть переведено напрямую в капитал как возмещение за выпущенные долевые инструменты.

Если при погашении Компания платит денежными средствами, а не выпускает долевые инструменты, то этот платеж должен полностью погасить обязательство. Долевой компонент, признанный ранее, должен остаться в составе капитала. Выбрав получение денежных средств в качестве погашения, другая сторона сделки отказалась от права на получение долевых инструментов. Однако данное требование не препятствует Компании признавать движение в составе капитала, то есть перевод из одного компонента капитала в другой.

**Операции между организациями группы, предполагающие выплаты, основанные на акциях**

По операциям между организациями группы, предполагающим выплаты, основанные на акциях, в своей отдельной или индивидуальной финансовой отчетности организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся либо долевыми инструментами, либо денежными средствами, путем оценки:

1) характера предоставленных вознаграждений, и

2) своих собственных прав и обязательств.

Сумма, признанная организацией, получающей товары или услуги, может отличаться от суммы, признанной консолидированной группой или другой организацией группы, производящей расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях.

Организация, получающая товары или услуги, отражает полученные ею товары или услуги как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, в том случае, когда:

1) предоставляемое вознаграждение представляет собой ее собственные долевые инструменты, или

2) организация не имеет обязательства производить расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях.

Впоследствии организация должна провести переоценку такой операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, только на предмет наличия изменений в нерыночных условиях вступления в права. При любых других обстоятельствах организация, получающая товары или услуги, должна отражать полученные ею товары или услуги, как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.

Организация, производящая расчет по операции, предполагающей выплаты, основанные на акциях, в том случае, когда другая организация группы получает товары или услуги, должна признать данную операцию как операцию, предполагающую выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся долевыми инструментами, только если расчет по такой операции производится собственными долевыми инструментами организации. В противном случае операция должна быть признана как операция, предполагающая выплаты, основанные на акциях, расчеты по которым производятся денежными средствами.

При проведении некоторых операций внутри группы достигаются договоренности о выплате компенсации, в соответствии с которыми одна организация группы должна предоставить другой организации группы компенсацию за осуществление ею выплат на основе долевых инструментов, поставщикам товаров или услуг. В таких случаях организация, получающая товары или услуги, должна отражать в учете данную операцию платежа на основе долевых инструментов, в соответствии с вышеприведенными параграфами без учета договоренностей о выплате компенсации, достигнутых между организациями группы.

### 16.4. Раскрытие информации

Компания раскрывает, как минимум, следующую информацию:

1) описание каждого вида соглашения с выплатами на основе долевых инструментов, существовавшего в течение отчетного периода, включая общие условия каждого соглашения, такие как:

требования по вступлению в права;

максимальный срок действия предоставленных опционов;

метод оплаты (то есть денежными средствами или долевыми инструментами).

При наличии схожих по существу видов соглашений с выплатами на основе долевых инструментов разрешается объединить эту информацию, если она не скрывает характера и параметров указанных соглашений.

2) количество и средневзвешенные цены исполнения опционов на акции по каждой из следующих групп опционов:

неисполненных на начало отчетного периода;

предоставленных в течение отчетного периода;

изъятых в течение отчетного периода;

исполненные в течение отчетного периода;

срок действия которых истек в течение отчетного периода;

неисполненных на конец отчетного периода;

которые еще могут быть исполнены на конец отчетного периода.

в отношении опционов на акции, исполненных в течение отчетного периода, средневзвешенная цена акции на дату исполнения.

В том случае, если исполнение опционов совершается регулярно на протяжении отчетного периода, Компания вправе раскрывать только средневзвешенную цену акции за отчетный период.

в отношении опционов, не исполненных на конец отчетного периода, пределы колебания цен исполнения и средневзвешенное значение за оставшийся срок действия договора.

Если пределы колебания цен исполнения широкие, действующие опционы должны быть разделены на группы, позволяющие оценить количество и сроки эмиссии дополнительных акций, а также суммы денежных средств, которые могут быть получены при исполнении таких опционов.

Компания должна раскрывать информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности понять, как определялась справедливая стоимость полученных за отчетный период товаров или услуг или справедливая стоимость предоставленных долевых инструментов.

Если справедливая стоимость товаров или услуг, полученных за долевые инструменты Компании, оценивалась косвенно, исходя из справедливой стоимости предоставленных долевых инструментов, раскрытию подлежит следующая информация:

* 1. в отношении опционов на акции, предоставленных в течение отчетного периода, - средневзвешенное значение справедливой стоимости таких опционов на дату оценки и информацию о том, как определялась справедливая стоимость, в том числе:

использованную модель ценообразования опциона, факторы и параметры, учтенные в этой модели, в том числе средневзвешенную цену акции, цену исполнения, ожидаемую изменчивость, срок действия опциона, ожидаемые дивиденды, безрисковую процентную ставку и иные факторы, включая методы и допущения, использованные в модели для учета влияния предполагаемого досрочного исполнения;

как определялась предполагаемая изменчивость, включая пояснения, в какой степени прогнозируемая изменчивость определялась на основе изменчивости за предыдущие отчетные периоды;

учитывались ли при оценке справедливой стоимости иные свойства и характеристики предоставленного опциона, например, рыночное условие; если да, то каким образом.

* 1. в отношении иных долевых инструментов, предоставленных в течение отчетного периода (то есть кроме опционов на акции), - количество и средневзвешенное значение справедливой стоимости таких долевых инструментов на дату оценки, а также информация о том, как определялась справедливая стоимость, в том числе:

если справедливая стоимость не оценивалась, исходя из имеющейся информации о рыночной цене, то каким образом она определялась;

учитывались ли при оценке справедливой стоимости предполагаемые дивиденды; если да, то каким образом;

учитывались ли при оценке справедливой стоимости какие-либо иные свойства и характеристики предоставленных долевых инструментов; если да, то каким образом;

* 1. в отношении соглашений с выплатами на основе долевых инструментов, условия по которым были изменены в течение отчетного периода:

объяснения этих изменений;

величину предоставленной дополнительной справедливой стоимости (в результате этих изменений);

информация о том, как определялась величина предоставленной дополнительной справедливой стоимости в соответствии с требованиями вышеуказанных пунктов (1) и (2) (в тех случаях, когда это применимо).

Если справедливая стоимость товаров или услуг, полученных в течение отчетного периода, оценивалась прямо, необходимо раскрыть, как определялась справедливая стоимость (например, оценивалась ли справедливая стоимость по рыночной цене этих товаров или услуг).

В том случае, если была опровергнуто допущение, что справедливая стоимость товаров и услуг может быть надежно оценена, необходимо раскрыть этот факт и объяснить, на основании чего данное допущение было опровергнуто.

Компания должна раскрывать информацию, которая позволяет пользователям финансовой отчетности понять влияние расходов, возникающих по операциям с выплатами на основе долевых инструментов на прибыль или убыток за отчетный период и на ее финансовое положение.

Раскрытию подлежит, как минимум, следующая информация:

* + 1. признанные за отчетный период совокупные расходы, возникшие по операциям с выплатами на основе долевых инструментов, когда полученные товары или услуги не отвечают критериям признания в качестве активов и, соответственно, отражаются немедленно как расход. В том числе необходимо отдельно раскрыть ту часть совокупных расходов, которая возникает по операциям, учитываемым как операции с выплатами на основе долевых инструментов, расчеты по которым производятся долевыми инструментами;
    2. в отношении обязательств, возникающих по операциям с выплатами на основе долевых инструментов:

совокупную балансовую стоимость на конец отчетного периода;

совокупную внутреннюю стоимость обязательств на конец отчетного периода, по которым право контрагента на денежные средства или другие активы перешло к концу периода (например, перешедшее право на получение выгод от прироста стоимости акций).

## Раздел 17. Затраты по займам

Настоящий раздел КУП устанавливает порядок учета затрат по займам Компании в соответствии с МСБУ 23 «Затраты по займам».

### 17.1. Общие положения

Компания капитализирует затраты по займам, непосредственно относящиеся к покупке, строительству или производству квалифицируемого актива, как часть затрат на этот актив.

Другие затраты по займам Компания признает как расход в том периоде, в котором они возникли.

### 17.2. Определения

**Длительный период времени** – Компанией считается период времени более чем 6 месяцев.

**Затраты по займам** – процентные и другие расходы, понесенные Компанией в связи с получением заемных средств.

Затраты по займам могут включать:

расходы по процентам, рассчитываемые с использованием метода эффективной ставки процента, как описано в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП**.**

финансовые затраты, связанные с финансовой арендой, отраженные в учете в соответствии с разделом 13 «Аренда» главы 2 КУП; и

курсовые разницы, возникающие в результате привлечения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они считаются корректировкой затрат на выплату процентов.

**Квалифицируемый актив**– актив, подготовка которого к использованию по назначению или для продажи обязательно требует значительного времени.

**Не относятся к квалифицируемым активам:**

активы, готовые к использованию по назначению или продаже на момент их приобретения;

финансовые активы и запасы, производимые или иным образом создаваемые в течение короткого периода времени;

активы, оцениваемые по справедливой стоимости.

Короткий период времени – Компанией считается период времени менее чем 6 месяцев.

### 17.3. Классификация

**Капитализация затрат по займам**

Затраты по займам, непосредственно связанные с покупкой, строительством или производством квалифицируемого актива – это те затраты по займам, которых можно было бы избежать, если бы не были произведены расходы на соответствующий актив. В случае, когда Компания занимает средства исключительно для приобретения конкретного квалифицируемого актива, затраты по займам, непосредственно связанные с этим активом, могут быть четко установлены.

В тех пределах, в которых средства заимствованы специально для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации по данному активу, должна определяться как фактические затраты, понесенные по этому займу в течение периода, за вычетом любого инвестиционного дохода от временного инвестирования этих заемных средств.

В тех пределах, в которых эти средства заимствованы в общих целях и использованы для приобретения квалифицируемого актива, сумма затрат по займам, разрешенная для капитализации, должна определяться путем применения ставки капитализации к затратам на данный актив. Ставкой капитализации должно быть средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к займам Компании, остающимся непогашенными в течение периода, за исключением займов, полученных специально для приобретения квалифицируемого актива.

При вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно использовать для каждой дочерней организации средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к ее собственным заемным средствам. Если заем был получен из внешних источников одной дочерней организацией, а приобретение квалифицируемого актива производится за счет переведенных внутри группы средств займа другой дочерней организацией, для избежания исключения капитализированных затрат по займу при подготовке консолидированной отчетности при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно использовать средневзвешенную ставку по займам для самого низкого уровня группы, в которой консолидируются обе дочерних организации.

Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

Капитализация затрат по займам как части стоимости квалифицированного актива начинается, когда впервые одновременно выполняются следующие условия:

понесены затраты по данному активу;

понесены затраты по займам;

выполняется работа, необходимая для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Затраты на квалифицируемый актив включают только те, которые привели к выплатам денежных средств, передаче других активов или принятию процентных обязательств. Затраты уменьшаются на величину любых полученных в связи с данным активом промежуточных выплат и субсидий (смотрите раздел 10 «Государственные субсидии» главы 2 КУП). Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включающая ранее капитализированные затраты по займам, обычно приблизительно равна значению затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом отчетном периоде.

Деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включает не только физическое создание самого актива. К ней относится техническая и административная работа, предшествующая началу физического создания актива, такая как, например, деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. Однако, к такой деятельности не относится владение активом, если при этом отсутствует производство и разработка, изменяющие его физическое состояние.

***Превышение балансовой стоимости квалифицируемого актива над возмещаемойстоимостью***

Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость квалифицируемого актива превышает возмещаемую стоимость или чистую цену возможной реализации, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с разделом 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается.

Ожидаемая окончательная стоимость квалифицируемого актива должна включать затраты, необходимые для окончательного создания актива, а также оцененные капитализированные проценты.

**Приостановление капитализации затрат по займам**

Капитализация затрат по займам приостанавливается в течение длительных периодов, когда активная разработка квалифицируемого актива прерывается. Затраты по займам могут быть понесены в течение продолжительного периода, в котором работы, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или к продаже, прерываются. К таким затратам относятся затраты по содержанию незавершенных объектов: такие затраты не капитализируются.

В тоже время капитализация затрат по займам не должна приостанавливаться если:

в течение отчетного периода выполняется значительная часть технической или административной работы;

временное приостановление деятельности является необходимой частью процесса подготовки актива к использованию по назначению или к продаже.

Капитализация затрат по займам возобновляется, когда возобновляется деятельность по строительству или подготовке к использованию 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.

**Прекращение капитализации затрат по займам**

Капитализация должна прекращаться, когда завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицируемого актива к использованию по назначению или продаже. Обычно это происходит, когда завершено физическое сооружение актива, несмотря на то, что повседневная административная работа все еще может продолжаться. Если остались лишь незначительные доработки (такие как оформление объекта в соответствии с требованиями покупателя или пользователя), это свидетельствует о практически полном завершении работ.

Затраты по займам, насчитываемые в период между завершением строительства и продажей, относятся на затраты периода. Актив в это время не амортизируется (хотя он должен рассматриваться на предмет обесценивания).

Когда сооружение квалифицируемого актива завершается по частям, и каждая часть может использоваться в то время, как сооружение других частей продолжается, капитализация затрат по займам должна прекращаться по завершении, в основном, всей работы, необходимой для подготовки данной части актива к использованию по назначению или к продаже.

### 17.4. Раскрытие информации

Финансовая отчетность должна содержать следующую информацию о затратах по займам:

учетную политику, принятую для целей учета затрат по займам;

сумму затрат по займам, капитализированную в течение периода;

ставку капитализации, использованную для определения разрешенной для капитализации суммы затрат по займам.

## Раздел 18. Инвестиционная недвижимость

### 18.1. Общие положения

Настоящий раздел КУП применяется в случае, когда Компания распоряжается активами, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости.

Инвестиционная недвижимость отражается в отчетности по стоимости приобретения за вычетом накопленной амортизации и резерва на обесценение, если таковой имеется. В случае наличия признаков, указывающих на возможное обесценение инвестиционной недвижимости, Компания оценивает размер возмещаемой суммы по большей из двух величин: стоимости, которая может быть получена в результате ее использования и справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию. Величина балансовой стоимости инвестиционной недвижимости снижается до возмещаемой суммы через счет прибылей и убытков. Убыток от снижения стоимости актива, признанный в прошлые отчетные периоды, сторнируется, если впоследствии произошло изменение оценок, использованных для определения его возмещаемой суммы. При восстановлении убытка балансовая стоимость инвестиционной недвижимости, увеличившаяся в результате восстановления, не должна превышать то значение балансовой стоимости, которое было бы определено, если бы в предшествующие периоды не признавался убыток от обесценения.

Заработанный арендный доход отражается в отчете о совокупном доходе как арендный доход от инвестиционной деятельности. Доходы или расходы от выбытия инвестиционной недвижимости определяются как разница между выручкой и балансовой стоимостью инвестиционной недвижимости.

Поскольку Компания использует модель учета инвестиционной собственности по методу фактических затрат, перевод между инвестиционной собственностью, основными средствами и запасам не влияет на балансовую стоимость переведенного имущества и не влияет на стоимость этого имущества для целей оценки и раскрытия информации.

Последующие затраты капитализируются в составе балансовой стоимости актива только тогда, когда представляется вероятным, что Компания получит связанные с этими затратами будущие экономические выгоды, и что их стоимость может быть надежно оценена. Все прочие затраты на ремонт и техническое обслуживание учитываются как расходы по мере возникновения.

Для решения вопроса о том, является ли сделка по приобретению инвестиционной недвижимости сделкой по объединению бизнеса, Компания использует суждение в соответствии с разделом 5 «Учет объединения бизнесов» главы 1 КУП.

### 18.2. Определения

**Инвестиционная недвижимость** – недвижимость (земля или здание, либо часть здания, либо и то, и другое), находящаяся в распоряжении владельца или арендатора по договору финансовой аренды с целью получения арендных платежей или 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.

Инвестиционная недвижимость предназначена для получения арендной платы или доходов от прироста стоимости капитала, либо того и другого. Поэтому денежные потоки, поступающие от инвестиционной недвижимости, как правило, не связаны с остальными активами Компании. Это отличает инвестиционную недвижимость от собственности, занимаемой владельцем.

**Собственность, занимаемая владельцем** – недвижимость, находящаяся во владении (собственника или арендатора по договору финансовой аренды), предназначенная для использования в производстве или поставке товаров, оказании услуг или в административных целях. Производство или поставка товаров или услуг (или использование имущества в административных целях) генерируют денежные потоки, которые относятся не только к имуществу, но и к другим активам, используемым в процессе производства или поставки.

### 18.3. Классификация

В Компании принята следующая классификация инвестиционной недвижимости:

1. собственность, предназначенная для сдачи в аренду;
2. собственность, сданная в аренду;
3. собственность, предназначенная 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.

### 18.4. Учетные принципы

#### Первоначальное признание объектов инвестиционной недвижимости

Инвестиционную недвижимость следует признавать в составе активов тогда и только тогда, когда:

1. представляется вероятным поступления будущих экономических выгод, связанных с инвестиционной недвижимостью; и
2. можно достоверно оценить стоимость инвестиционной недвижимости.

Все затраты на инвестиционную недвижимость оцениваются согласно данному принципу в момент, когда они были понесены. К таким затратам относятся как первоначальные затраты на приобретение инвестиционной недвижимости, так и последующие затраты по дополнению, замене отдельных частей или обслуживанию инвестиционной недвижимости.

Инвестиционную недвижимость первоначально измеряется по фактическим затратам.

В состав фактических затрат на приобретение инвестиционной недвижимости входят цена покупки и любые прямые затраты. Прямые затраты включают, например, стоимость профессиональных юридических услуг, налоги на передачу прав собственности и иные затраты по операции.

Фактические затраты на инвестиционную недвижимость, сооруженную хозяйственным способом, представляют собой стоимость на дату завершения строительства или реконструкции.

Не включаются в фактические затраты на инвестиционную недвижимость:

1. затраты по вводу в эксплуатацию (кроме тех случаев, когда они необходимы для приведения объекта в рабочее состояние);
2. первоначальные операционные убытки до выхода на запланированный уровень по предоставлению помещений в аренду;
3. величина сверхнормативного потребления материалов, трудовых и прочих ресурсов при сооружении или реконструкции объектов собственности.

Первоначальной стоимостью объекта инвестиционной недвижимости является его цена в эквиваленте денежных средств на дату признания (за вычетом любых торговых скидок, предоставленных продавцом). Если имеет место отсрочка платежа свыше 1 года, то стоимость объекта инвестиционной недвижимости определяется как дисконтированная к настоящему моменту стоимость будущих денежных платежей, относящихся к погашению обязательства за данный объект. Разница между определенной таким образом стоимостью и общей величиной всех будущих платежей признается в качестве процентных расходов в течение срока рассрочки, за исключением случаев, когда такие проценты капитализируются, в соответствии с разделом 17 «Затраты по займам» главы 2 КУП.

При приобретении одного или более объектов инвестиционной недвижимости путем обмена на немонетарный актив или активы или сочетания монетарного актива и немонетарного актива их стоимость измеряется по справедливой стоимости, за исключением случаев, когда:

1) операция обмена лишена коммерческого содержания;

2) справедливая стоимость ни полученного, ни переданного актива не может быть надежно измерена.

Если актив, приобретенный в результате обмена, не признается по справедливой стоимости, то его стоимость оценивается по текущей стоимости переданного актива.

#### Оценка после первоначального признания

После первоначального признания объекты инвестиционной недвижимости (за исключением предназначенных для продажи) учитываются по фактическим затратам за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения активов.

Порядок начисления износа и создание резервов под обесценение инвестиционной недвижимости аналогичен порядку, описанному в подразделе 1.4 «Учетные принципы» (амортизация, обесценение) раздела 1 «Основные средства » главы 2 КУП**.**

Объекты инвестиционной недвижимости, классифицированные как «предназначенные для продажи», отражаются в учете по наименьшей из следующих величин: балансовой стоимости или по справедливой стоимости за вычетом затрат на реализацию в соответствии с положениями раздела 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» главы 2 КУП.

Затраты, не изменяющие качественные характеристики инвестиционной недвижимости, должны относиться на расходы текущего периода. К таким затратам относятся, например, затраты на ремонт или обслуживание инвестиционной недвижимости, осуществляемые для восстановления или сохранения нормативных показателей функционирования этого объекта.

Капитализироваться (увеличивать первоначальную стоимость объекта инвестиционной недвижимости) должны лишь те затраты, которые улучшают (повышают) первоначально принятые нормативные показатели функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т.п.) объекта инвестиционной недвижимости.

При замене части объекта инвестиционной недвижимости затраты на новую часть увеличивают стоимость объекта в момент понесения затрат, если они удовлетворяют критериям признания. При этом выделяется часть, которая подлежит ликвидации, и производится ее оценка. На эту сумму уменьшается стоимость объекта.

Порядок учета инвестиционной недвижимости аналогичен порядку, указанному в разделе 1 «Основные средства» главы 2.

**Амортизация**

Сроком полезного использования является период, в течение которого Компания ожидает использовать объект инвестиционной недвижимости для извлечения экономических выгод. Амортизация начисляется в соответствии с положениями раздела 1 «Основные средства» главы 2, подраздел 1.4 «Учетные принципы», (амортизация)КУП.

#### Перевод объектов инвестиционной недвижимости

Перевод объекта в категорию «инвестиционной недвижимости» или исключение из данной категории производится только при изменении предназначения объекта, а именно:

1. владелец начинает занимать собственность – объект переводится из инвестиционной недвижимости в категорию «собственность, занимаемая владельцем»;
2. начало работ в целях продажи – объект переводится из инвестиционной недвижимости в «запасы»;
3. заканчивается период, в течение которого владелец занимает собственность – объект переводится из категории «собственность, занимаемая владельцем» в инвестиционную недвижимость;
4. объект передается в аренду третьей стороне по договору операционной аренды – объект переводится из запасов в инвестиционную недвижимости.

Перевод объектов в категории «инвестиционная недвижимость», «собственность, занимаемая владельцем» и «запасы» не приводит к изменению балансовой стоимости объектов и стоимости объектов для целей измерения и раскрытия информации.

#### Учет выбытия объектов инвестиционной недвижимости

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

Выбытие объекта инвестиционной недвижимости может осуществляться посредством продажи или передачи в финансовую аренду. Для определения даты выбытия инвестиционной недвижимости Компании следует руководствоваться критериями признания дохода от продажи товаров, изложенными в разделе 9 «Выручка » главы 2 КУП.

Прибыли или убытки, возникающие в результате списания или выбытия объекта инвестиционной недвижимости, следует определять как разницу между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива и отражать в составе прочих доходов или расходов в отчете о совокупном доходе.

Возмещение к получению при выбытии объекта инвестиционной недвижимости первоначально отражается по справедливой стоимости. В частности, в случае отсрочки оплаты за объект инвестиционной недвижимости, полученное возмещение первоначально отражается по цене объекта при оплате денежными средствами без отсрочки платежа. Разница между номинальной суммой возмещения и ценой объекта при оплате денежными средствами без отсрочки платежа признается как процентный доход, который рассчитывается методом эффективной процентной ставки.

Для учета обязательств, остающихся у Компании после выбытия инвестиционной недвижимости, Компания применяет положения раздела 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП или других соответствующих разделов.

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

### 18.5. Раскрытие информации

Нижеуказанная информация подлежит раскрытию в примечаниях к отчетности в дополнение к сведениям, раскрываемым в соответствии с разделом 13 «Аренда» главы 2 КУП. Компания, распоряжающаяся инвестиционной недвижимостью на условиях договора финансовой аренды, раскрывает информацию в отношении указанной финансовой аренды с позиции арендатора, а также информацию в отношении любой собственности, переданной Компанией в операционную аренду, с позиции арендодателя.

Компании следует раскрывать следующую информацию:

1. метод учета инвестиционной недвижимости (фактических затрат) и критерии, разработанные Компанией в целях разграничения инвестиционной недвижимости, занимаемой владельцем, а также собственности, предназначенной для продажи в ходе обычной деятельности - в тех случаях, когда классификация объектов представляется затруднительной;
2. показатели, отраженные в отчете о совокупном доходе (в разделе прочие доходы и расходы):

арендный доход от инвестиционной недвижимости;

прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной недвижимости, от которой в отчетном периоде был получен арендный доход; и

прямые операционные расходы (в том числе расходы на ремонт и текущее обслуживание), относящиеся к инвестиционной недвижимости, которая не принесла арендный доход за отчетный период;

1. наличие и размер ограничений в отношении возможности продажи инвестиционной недвижимости или распределения дохода или поступлений от выбытия; и
2. существенные обязательства по договору на приобретение, строительство или реконструкцию инвестиционной недвижимости либо на проведение ремонта, текущего обслуживания или улучшение собственности;
3. используемые методы начисления амортизации;
4. применяемые сроки полезного использования или нормы амортизации;
5. совокупную балансовую стоимость и накопленную амортизацию (вместе с накопленными убытками от обесценения) на начало и конец отчетного периода;
6. сверку балансовой стоимости инвестиционной недвижимости на начало и на конец отчетного периода, указывая следующее:

прирост инвестиционной недвижимости, отдельно раскрывая данные о приросте в результате приобретения, сооружения, реконструкции объектов и в результате капитализации последующих затрат;

прирост инвестиционной недвижимости в результате приобретения посредством объединения бизнесов;

активы, классифицированные как «предназначенные для продажи» и прочие выбытия;

амортизацию;

сумму признанных в отчетности убытков от обесценения и сумму восстановленных убытков от обесценения за отчетный период;

переводы объектов инвестиционной недвижимости в категории «запасы» и «собственность, занимаемая владельцем», и наоборот;

прочие изменения;

1. справедливую стоимость инвестиционной недвижимости. В исключительных случаях, когда Компания не может определить справедливую стоимость инвестиционной недвижимости с достаточной степенью достоверности, необходимо раскрывать следующую информацию:

описание инвестиционной недвижимости;

разъяснение причин, в силу которых справедливая стоимость не может быть рассчитана с достаточной степенью достоверности;

по возможности границы, в которых предположительно находится величина справедливой стоимости инвестиционной недвижимости.

При выбытии объекта инвестиционной недвижимости необходимо раскрывать следующую информацию:

1. факт выбытия объекта инвестиционной недвижимости;
2. балансовую стоимость данного объекта инвестиционной недвижимости на момент продажи; и
3. сумму признанной прибыли или убытка.

# ГЛАВА 3. ПРОЧИЕ ОБЛАСТИ УЧЕТА

## Раздел 1. Влияние изменений обменных курсов валют

### 1.1. Общие положения

Функциональной валютой Компании и дочерних организаций, включенных финансовую отчетность, является валюта преобладающей экономической среды, в которой Компания и дочерние организации осуществляют свою деятельность. Функциональной валютой Компании и валютой представления отчетности Компании является национальная валюта Республики Казахстан – тенге.

Монетарные активы и обязательства переводятся в функциональную валюту Компании и каждой дочерней организации по официальному обменному курсу Казахстанской фондовой биржи (далее «КФБ») на соответствующие отчетные даты. Прибыли и убытки, возникающие при осуществлении расчетов и пересчете монетарных активов и обязательств в функциональную валюту Компании и каждой дочерней организации по официальному обменному курсу КФБ на конец года, отражаются в отчете о совокупном доходе.

Пересчет по курсу на конец года не проводится в отношении немонетарных статей отчета о финансовом положении, измеряемых по фактическим затратам. Немонетарные статьи отчета о финансовом положении, измеряемые по справедливой стоимости в иностранной валюте, в том числе инвестиции в капитал, пересчитываются с использованием курсов валют на дату определения справедливой стоимости. Влияние колебаний обменных курсов на изменение справедливой стоимости немонетарных статей отражается в составе прибылей или убытков от изменения справедливой стоимости.

Пересчет статей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе каждой дочерней организации Компании (функциональная валюта которых не является валютой страны с гиперинфляционной экономикой) в валюту представления отчетности производится следующим образом:

1. активы и обязательства каждого представленного отчета о финансовом положении пересчитываются по курсу на соответствующую отчетную дату;
2. доходы и расходы в отчете о совокупном доходе, движения денежных средств за каждый из представленных периодов пересчитываются по курсу на день совершения операции или по среднему курсу, если последний обеспечивает удовлетворительное приближенное значение суммарного эффекта к фактическим курсам;
3. статьи капитала пересчитываются по историческому курсу на дату осуществления операций); и
4. все возникающие в результате пересчета курсовые разницы отражаются в составе прочего совокупного дохода.

При выбытии дочерней организации в ходе продажи, ликвидации, распределения акционерного капитала или прекращения деятельности всей или части компании, курсовые разницы, учтенные в составе прочего совокупного дохода, переносятся в прибыли и убытки.

Гудвил и поправки на справедливую стоимость, возникающие при приобретении иностраннойорганизации, отражаются в составе активов и обязательств иностраннойорганизации и пересчитываются по курсу на отчетную дату.

### 1.2. Определения

**Валюта представления отчетности** – это валюта, используемая при представлении финансовой отчетности - тенге.

**Иностранная валюта** – это любая валюта, отличная от функциональной валюты, используемой в Компании или дочерних организациях.

**Иностранное подразделение** – это организация, являющееся дочерней организацией, ассоциированной компанией, совместным предприятием, либо подразделение Компании, деятельность которого базируется или осуществляется в стране или в валюте, отличающейся от страны или валюты Компании.

**Курс закрытия** – это официальный обменный курс на дату составления отчетности.

**Курсовая разница** – это разница, возникающая при переводе определенного количества единиц в одной валюте в другую валюту с использованием разных обменных курсов валют.

**Монетарные статьи** – это единицы валюты в наличии, а также активы и обязательства к получению или выплате, выраженные фиксированным или определяемым количеством валютных единиц. Примерами денежных статей являются:

* наличные денежные средства и остатки на счетах в банках;
* средства в расчетах (включая по заемным средствам) с юридическими и физическими лицами, в частности дебиторская задолженность, кредиторская задолженность поставщиков и подрядчиков, расчеты по кредитам и займам, расчеты с учредителями (денежными средствами), расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;
* остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или других источников в соответствии с заключенными договорами;
* 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.

**Немонетарные статьи** – это все статьи, не попадающие под определение монетарных статей, учитываются по курсу на дату совершения операции, то есть: либо курс, используемый при определении первоначальной стоимости, либо курс на дату проведения оценки по справедливой стоимости. Примерами неденежных статей являются:

основные средства, оборудование к установке, незавершенные капитальные вложения (строительство);

нематериальные активы и иные активы, не имеющие материально-вещественной формы;

запасы;

авансы выданные и авансы полученные;

расходы и доходы будущих периодов;

уставный капитал.

**Обменный курс валют** — это соотношение при обмене одной валюты на другую.

**Текущий обменный курс**– это курс обмена валют при немедленной поставке.

**Функциональная валюта**– это валюта преобладающей экономической среды, в которой Компания или ее дочерние организации осуществляет свою деятельность.

**Чистые инвестиции в иностранное подразделение** – это доля участия Компании или его дочерних организаций в чистых активах данного иностранного подразделения.

Если Компания или дочерняя организация ведет свой учет в валюте, отличающейся от ее функциональной валюты, на момент подготовки финансовой отчетности все суммы переводятся в функциональную валюту. Это позволяет получить в функциональной валюте те же суммы, которые были бы получены, если бы соответствующие статьи учитывались в функциональной валюте изначально. Например, монетарные статьи переводятся в функциональную валюту с использованием курса закрытия, а немонетарные статьи, которые учитываются по исторической стоимости, переводятся по обменному курсу валют на дату операции, в результате которой они были признаны.

### 1.3. Учетные принципы

Данный раздел КУП должен применяться:

1. для учета операций и остатков по операциям деноминированных в иностранных валютах, за исключением тех операций с производными инструментами и их остатков, которые учитываются в соответствии с разделом 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП;
2. для перевода результатов и финансового положения иностранных организаций, включенных в финансовую отчетность Компании путем консолидации или через применение метода долевого участия; и
3. при переводе результатов Компании и ее финансового положения в валюту представления отчетности.

*Функциональная валюта и валюта представления отчетности*

Консолидированная финансовая отчетность отражает результаты хозяйственной деятельности, финансовое положение и движение денежных средств Компании и дочерних организаций так, как если бы группа была бы единойорганизацией. Поскольку невозможно объединять, складывать или вычитать показатели, выраженные в различных валютах, необходимо перевести в единую валюту представления отчетности все активы, обязательства, доходы, расходы, прибыли и убытки. Для пересчета валюты Компания использует концепцию функциональной валюты, в связи с чем, необходимо различать:

функциональную валюту;

валюту представления отчетности.

У Компании и у каждой дочерней организации Компании может быть только одна функциональная валюта. Результаты всех операций отражаются в функциональной валюте, и уже затем переводятся в валюту представления отчетности.

После определения функциональная валюта не меняется из периода в период, если только не происходит изменений в совершаемых базовых операциях, событиях и обстоятельствах.

***Определение Функциональной валюты:***

Преобладающей экономической средой, в которой Компания и дочерние организации осуществляют свою деятельность, обычно является та, в которой Компания и дочерние организации зарабатывает и использует основную часть своих денежных средств.

При определении своей функциональной валюты организация должна учитывать следующее:

валюту, которая главным образом влияет на ценообразование производимых товаров и услуг;

валюта страны, чьи законодательство и конъюнктура рынка являются определяющими при формировании цен на товары и услуги;

валюту, которая в основном влияет на сумму затрат на оплату труда, материалов и прочих компонентов себестоимости реализованных товаров (работ, услуг);

Нижеперечисленные вторичные индикаторы также должны учитываться для определения функциональной валюты:

валюта, в которой генерируются денежные потоки от финансовой деятельности (выпуск долговых и долевых инструментов – акции, кредиты, облигации);

валюта, в которой аккумулируются поступления денежных средств от операционной деятельности.

Нижеприведенные индикаторы следует рассматривать при определении функциональной валюты иностраннойорганизации. Функциональная валюта иностранной организации совпадает с функциональной валютой отчитывающейся организации (отчитывающаяся организация в данном контексте — это Компания или дочерняя организация, имеющая иностранное подразделение в виде дочерней организации, филиала, ассоциированной компании или совместного предприятия) в случае если:

иностранное подразделение является неотъемлемой частью деятельности отчитывающейся организации;

операции с отчитывающейся организацией составляют большую часть деятельности иностранного подразделения;

потоки денежных средств иностранного подразделения оказывают непосредственное влияние на потоки денежных средств отчитывающейсяорганизации и могут быть оперативно переведены на счета отчитывающейся организации;

потоки денежных средств от иностранного подразделения не являются достаточными для покрытия долговых обязательств без привлечения средств отчитывающейся организации.

В случае, если вышеупомянутые факторы не позволяют четко определить функциональную валюту, то решением руководства на основе профессионального суждения определяется валюта, которая наиболее адекватно отражает экономический эффект от операций, событий и условий бизнеса. В рамках такого подхода руководство отдает предпочтение первичным индикаторам, описанным выше, а уже затем рассматривает вторичные индикаторы, призванные обеспечить дополнительные косвенные свидетельства того, какая валюта должна быть выбрана в качестве функциональной валюты организации.

Функциональная валюта отражает те основообразующие операции, события и условия, которые имеют к ней отношение. Соответственно, будучи определенной, функциональная валюта не подлежит замене на другую валюту, кроме случаев, когда имеют место изменения в упомянутых выше операциях, событиях и условиях.

***Изменение функциональной валюты***

При изменении функциональной валюты Компания применяет процедуры перевода, связанные с новой функциональной валютой, перспективно, с даты такого изменения. Иными словами, Компания переводит все статьи в новую функциональную валюту по обменному курсу, начиная с даты изменения. Стоимость немонетарных статей, полученная в результате такого перевода, считается их исторической стоимостью. Курсовые разницы, возникающие при переводе иностранного подразделения и первоначально признанные в составе совокупной прибыли, не признаются в составе прибыли или убытков до выбытия иностранного подразделения.

***Перевод данных о деятельности иностранного подразделения***

Гудвил, возникающий при приобретении иностранного подразделения, а также какие-либо корректировки справедливой стоимости в отношении балансовой стоимости активов и обязательств, возникающих в результате приобретения такого иностранного подразделения, рассматриваются как активы и обязательства иностранного подразделения. Следовательно, они должны быть выражены в функциональной валюте иностранного подразделения и переведены по курсу закрытия.

***Выбытие или частичное выбытие иностранного подразделения***

При выбытии иностранного подразделения накопленная сумма курсовых разниц, касающихся этого иностранного подразделения, признанная в составе прочей совокупной прибыли и аккумулированная как отдельный компонент капитала, должна реклассифицироваться из состава капитала в прибыль или убыток (как корректировка при классификации) при признании прибыли или убытка от выбытия.

При частичном выбытии дочерней организации, в состав которого входит иностранное подразделение, Компания должна перевести пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанную в составе капитала, на доли меньшинства в данном иностранном подразделении. При любых других случаях частичного выбытия иностранного подразделения, Компания должна реклассифицировать в состав прибыли или убытка только пропорциональную долю кумулятивной суммы курсовых разниц, признанных в составе капитала.

### 1.4. Раскрытие информации

В финансовой отчетности Компании должна быть раскрыта следующая информация:

сумму курсовых разниц, признанную в составе прибыли или убытков, за исключением возникающих в отношении финансовых инструментов, учтенных по справедливой стоимости через прибыль или убыток;

чистые курсовые разницы, признанные в составе прочего совокупного дохода и классифицированные как отдельный компонент капитала, а также сверку суммы таких курсовых разниц на начало и на конец периода.

Если валюта представления отличается от функциональной валюты, этот факт необходимо указать, а также раскрыть информацию о функциональной валюте и о причинах использования другой валюты представления.

Если отчитывающаяся организация, либо иностранное подразделение, являющееся существенным для отчитывающейся организации, меняет свою функциональную валюту, факт изменения и его причины необходимо раскрыть.

## Раздел 2. Связанные стороны

### Общие положения

В ходе своей обычной деятельности Компания проводит операции со связанными сторонами. Настоящий раздел применяется для:

идентификации отношений и операций со связанными сторонами;

идентификации непогашенных сальдо взаиморасчетов между Компанией и связанными сторонами;

идентификации обстоятельств, в которых требуется раскрытие статей, в соответствии с вышеуказанными пунктами; и

определения информации, подлежащей раскрытию в отношении таких статей.

### 2.2. Определения

Следующие термины используются в данном разделе в указанных значениях:

**Связанной стороной** Компании является:

1) Материнская компания

2) Физическое лицо, являющееся ключевым управленческим персоналом, и его близкие родственники

3) Организации, связанные с государством

4) Дочерние организации

5) Ассоциированные компании и их дочерние организации

6) Совместные предприятия и их дочерние организации

7) Организации, находящиеся под контролем или совместным контролем, физического лица, определенного в пункте (2).

**Операция между связанными сторонами** представляет собой передачу ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от взимания платы.

**Близкими родственниками** являются те члены семьи частного лица, которые, как ожидается, могут оказывать влияние на это лицо, либо сами оказываться под его влиянием в процессе взаимодействия с Компанией. 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.

**Компенсация включает в себя** все вознаграждения работникам (согласно определению в разделе 8 «Вознаграждения работникам» главы 2 КУП), в том числе те вознаграждения работникам, которые описываются в разделе 16 «Выплаты, основанные на акциях» главы 2 КУП. Вознаграждениями работникам являются любые формы возмещения, выплачиваемого, подлежащего выплате или предоставляемого Компанией или от ее лица в обмен на оказываемые ей услуги. Она также включает в себя такое возмещение, выплачиваемое Компанией от лица ее материнской компании. Компенсация включает:

краткосрочные вознаграждения работникам, такие как заработная плата и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и оплачиваемое время болезни, премии (если они выплачиваются в течение двенадцати месяцев после окончания 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;

вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как единовременные выплаты при выходе на пенсию, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;

другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, 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 двенадцати месяцев после окончания периода;

выплаты, основанные на акциях.

**Контроль, совместный контроль и значительное влияние** имеют те же значения, что и в разделе 4 «Подготовка консолидированной финансовой» главы 1 КУП.

**Ключевой управленческий персонал** – это лица, наделенные полномочиями и ответственностью в вопросах планирования, руководства и контроля над деятельностью Компании, в том числе любой директор Компании (член Совета директоров).

**Государство** – это собственно правительство и государственные органы.

**Организация связана с государством**, если организация контролируется или совместно контролируется им, или государство имеет значительное влияние на организацию.

При рассмотрении любых взаимоотношений со связанной стороной, следует обращать внимание на содержание этих взаимоотношений, а не только на их юридическую форму.

В контексте настоящего раздела следующие стороны не являются связанными сторонами:

организация, директором или иным ключевым управленческим персоналом которой является директор или иной ключевой управленческий персонал Компании, либо над которой директор или иной ключевой управленческий персонал Компании имеет значительное влияние;

стороны только потому, что они являются участниками соглашения о совместной деятельности, в котором Компания также является участником;

организации, предоставляющие финансирование, профсоюзы и коммунальные службы, только исходя из наличия обычных операций с Компанией (даже если они могут влиять на свободу действий или участвовать в процессе принятия решений);

отдельный покупатель, поставщик, сторона, предоставляющая льготное право по договору о франшизе, дистрибьютор или генеральный агент, с которым Компания проводит сделки значительного объема, лишь по причине, возникающей в результате этой экономической зависимости.

### 2.3. Раскрытие информации

Взаимоотношения между Компанией и акционерами и между Компанией и дочерними организациями должны раскрываться в обязательном порядке, вне зависимости от того, осуществлялись ли операции между этими связанными сторонами. Компания обязана раскрывать наименование конечной контролирующей стороны.

Данное требование дополняет требования, установленные в разделе 4 «Подготовка консолидированной финансовой отчетности» главы 1 КУП, согласно которым необходимо представлять соответствующий перечень и описание значительных инвестиций в дочерние, ассоциированные и совместные предприятия.

В финансовой отчетности раскрывается размер вознаграждения, выплачиваемого ключевому управленческому персоналу в совокупности и по каждой из следующих категорий:

краткосрочные вознаграждения работникам;

вознаграждения по окончании трудовой деятельности;

другие долгосрочные вознаграждения;

выходные пособия;

выплаты, основанные на акциях.

Если со связанными сторонами в течение периодов, представленных в отчетности, осуществлялись операции, Компания обязана раскрывать характер взаимоотношений с этими связанными сторонами, а также информацию об этих операциях и непогашенных сальдо взаиморасчетов и обязательств к исполнению, необходимую для понимания потенциального влияния этих взаимоотношений на финансовую отчетность. Раскрытию подлежит, по крайней мере, следующая информация:

сумма осуществленных операций;

сумма непогашенных сальдо взаиморасчетов, включая обязательства к исполнению, и:

связанные с ними условия, в том числе обеспеченность и характер возмещения, предоставляемого при расчетах; и

детальные сведения о любых предоставленных или полученных гарантиях;

резервы по сомнительным долгам, связанным с суммой непогашенных сальдо; и

расход, признанный в течение периода в отношении безнадежных или сомнительных долгов, причитающихся к получению со связанных сторон.

Информация должна раскрываться отдельно для каждой из перечисленных ниже категорий:

материнская организация (акционер Компании)

организации, контролируемые материнской компанией;

дочерние организации;

ассоциированные компании;

совместные предприятия, в которых Компания является участником;

ключевой управленческий персонал Компании или ее материнской компании;

другие связанные стороны.

Ниже приведены примеры операций, информация о которых подлежит раскрытию, если они осуществляются со связанной стороной:

закупки или продажи товаров (готовой или незавершенной продукции);

закупки или продажи имущества и других активов;

оказание или получение услуг;

аренда;

передача исследований и разработок;

передача по лицензионным соглашениям;

передача по финансовым соглашениям (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал в денежной или в натуральной форме);

предоставление гарантий или обеспечения;

погашение обязательств другой организации (связанной стороны) от лица Компании, или Компанией от лица другой связанной стороны;

операции с банками, являющимися связанными сторонами (средства банков и средства в банках, процентные доходы и расходы);

обязательства предпринять какие-либо действия в том случае, если определенное событие возникнет или не возникнет в будущем, в том числе договоры в стадии исполнения (признанные и непризнанные);

прочее.

Информация о том, что операции между связанными сторонами осуществлялись на условиях, эквивалентных тем, которые превалируют в сделках между независимыми сторонами, раскрывается только в тех случаях, когда такой факт находит подтверждение.

Аналогичные по характеру статьи могут раскрываться по совокупности, за исключением случаев, когда раздельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность организации.

Информация по операциям с государством и организациями, связанными с государством, раскрываются только для индивидуально значительных операций. Для остальных операций с государством и организациями, связанными с государством, являющихся значительными в совокупности, раскрытию подлежат их качественные или количественные показатели. Для определения уровня детальности раскрытий в отношении этих операций, используется суждение, а также оценка степени близости отношений и другие факторы.

## Раздел 3. Операционные сегменты

### 3.1. Общие положения

Этот раздел КУП регламентирует представление Компанией информации о сегментной отчетности в годовой финансовой отчетности и в полной версии промежуточной финансовой отчетности. Он также устанавливает требования к раскрытию связанной информации о продукции и услугах, географических регионах и крупных клиентах.

Этот раздел КУП требует от Компании представления финансовой и описательной информации о своих отчетных сегментах.

В целом, финансовая информация должна представляться на такой же основе, что и используемая внутри Компании для оценки результатов деятельности операционных сегментов и принятии решений о выделении им ресурсов.

Ключевой принцип: Компания раскрывает информацию таким образом, чтобы дать возможность пользователям финансовой отчетности оценить специфику, финансовые результаты и экономические условия хозяйственной деятельности Компании.

В целях управления Компания представляет бизнес-подразделения, исходя из организационной структуры, и состоит из следующих двух отчетных операционных сегментов:

сегмент услуг фиксированной телекоммуникационной связи;

сегмент услуг мобильной телекоммуникационной связи в стандарте GSM и LTE;

прочие.

Для целей представления отчетных сегментов, указанных выше, объединение операционных сегментов не производилось.

Руководство осуществляет мониторинг операционных результатов деятельности каждого из подразделений отдельно для целей принятия решений о распределении ресурсов и оценки результатов их деятельности. Результаты деятельности сегментов оцениваются на основе операционной прибыли или убытков в консолидированной финансовой отчетности.

Цены по сделкам между операционными сегментами устанавливаются на коммерческой основе, аналогично сделкам с третьими сторонами.

### 3.2. Определения

**Операционный сегмент** – это компонент Компании:

1. который задействован в деятельности, от которой он может генерировать доходы и нести расходы (включая доходы и расходы, связанные с совершением операций с другими компонентами одной и той же компании консолидируемой в Компании);
2. операционные результаты которого регулярно анализируются руководителем организации, консолидируемой в Компанию, принимающим операционные решения о выделении компоненту ресурсов и оценивающим результаты его деятельности;
3. по которому имеется отдельная финансовая информация.

**Руководитель организации, принимающий операционные решения** – обозначает функцию, которая состоит в выделении ресурсов и оценке результатов деятельности операционных сегментов Компании.

**Отчетный сегмент** – это операционные сегменты или агрегированные операционные сегменты, определенные на основе критериев выделения и объединения сегментов, для которого Компания представляет сегментную информацию.

### 3.3. Определение сегментов

**Операционные сегменты**

Операционный сегмент может осуществлять такие виды деятельности, от которых выручка еще только ожидается.

Не все части Компании непременно представляют операционный сегмент или часть операционного сегмента.

Пенсионные планы Компании не являются операционными сегментами.

**Отчетные сегменты**

Компания должна отдельно представлять информацию о каждом операционном сегменте, который:

1. превышает определенные количественные пороговые значения;
2. был сформирован в результате объединения двух или более операционных сегментов, по которым соблюдаются все или большинство критериев объединения, в один отчетный сегмент.

**Количественные пороги**

Компания 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 совокупной прибыли всех прибыльных операционных сегментов и совокупного убытка всех убыточных операционных сегментов;
3. его активы составляют 10 процентов или более от совокупных активов всех операционных сегментов.

Операционные сегменты, показатели которых ниже какого-либо из количественных пороговых значений, могут рассматриваться в качестве отчетных, и информация по ним может раскрываться отдельно, если, по мнению руководства, информация по сегменту является полезной для пользователей.

Если совокупная выручка от продажи внешним клиентам по операционным сегментам составляет менее 75 процентов от общей выручки Компании, то Компания дополнительно выделяет операционные сегменты (даже если они не отвечают критериям) до тех пор, пока, как минимум, 75 процентов выручки Компании не будет приходиться на отчетные сегменты.

Информация о других видах хозяйственной деятельности и операционных сегментах, которые не являются отчетными, объединяется и раскрывается по категории «все прочие сегменты» отдельно от прочих сверяемых статей. Источники выручки, включенные в категорию «все прочие сегменты» должны быть описаны.

**Критерии объединения**

Два или более операционных сегментов могут быть объединены в единый операционный сегмент, если объединение соответствует ключевому принципу (описанному выше в данном разделе) и если сегменты имеют схожие экономические характеристики, а также схожи по всем нижеприведенным факторам:

1. характеру продукции и услуг;
2. характеру производственных процессов;
3. виду или категории клиентов их продукции или услуг;
4. способам распространения продукции или предоставления услуг;
5. специфике нормативной правовой базы (если это применимо), например, в области банковской и страховой деятельности, или коммунального хозяйства.

Компания также может объединять операционные сегменты, которые не достигают количественного порога, с другими операционным сегментами, которые также не достигают количественных пороговых значений, в единый операционный сегмент, если данные сегменты имеют схожие экономические характеристики, а также схожи в большинстве из вышеприведенных факторов.

### 3.4. Раскрытие информации

**Раскрытие общей информации**

Компания раскрывает следующую общую информацию:

* 1. факторы, используемые для выделения отчетных сегментов Компании, включая организационную структуру (например, определяет ли руководство структуру Компании, принимая за основу различия в продуктах и услугах, географических областях, нормативно-правовых базах, или комбинации различных факторов, и были ли операционные сегменты агрегированы) и;
  2. суждения, использованные при агрегировании отчетных сегментов, в том числе краткое описание сегментов и экономические индикаторы, которые оценивались при формировании вывода о том, что агрегированные операционные сегменты имеют схожие экономические характеристики;
  3. виды продукции и услуг, приносящие доход каждому отчетному сегменту.

**Раскрытие специфической информации**

Компания раскрывает информацию в целях дать возможность пользователям оценить специфику, финансовые результаты и экономические условия ее хозяйственной деятельности.

По каждому периоду, за который представляется отчет о совокупном доходе, и в отношении каждого из отчетных сегментов Компания раскрывает следующее:

1) общую информацию, как описано выше;

2) оценку прибыли или убытка отчетного сегмента, а также следующую информацию:

конкретные показатели выручки и расходов, входящие в показатель оценки прибыли или убытка отчетного сегмента;

активы и обязательства сегмента (если такая информация регулярно предоставляется руководителю организации, принимающему операционные решения);

3) результаты сверки с общими показателями Компании следующих совокупных показателей:

выручки сегментов;

прибыли или убытка отчетных сегментов;

активов сегментов;

обязательств сегментов;

иных существенных статей сегментов.

**Раскрытие информации о прибыли или убытке, активах и обязательствах**

По каждому отчетному сегменту Компания раскрывает оценку прибыли или убытка. Компания раскрывает оценку совокупных активов и обязательств по каждому отчетному сегменту, если такая сумма регулярно представляется на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения.

Компания также раскрывает следующие показатели по каждому отчетному сегменту, если указанные суммы включены в оценку сегментной прибыли или убытка, представленную на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения, или если, даже не будучи включенными в такую оценку сегментной прибыли или убытка, такие суммы регулярно представляются на рассмотрение руководителю, принимающему операционные решения:

1. доходы, полученные от внешних клиентов;
2. доходы от операций с другими операционными сегментами Компании;
3. процентные доходы;
4. процентные расходы;
5. износ и амортизация;
6. существенные статьи дохода и расхода, раскрываемые в соответствии с разделом 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП;
7. доля Компании в прибыли или убытке ассоциированных компаний и совместных предприятий;
8. расходы (или доход) по налогу на прибыль;
9. существенные неденежные статьи, отличные от износа и амортизации.

Компания раскрывает отдельно как процентные доходы, так и процентные расходы, за исключением случаев, когда большая часть дохода сегмента получена от процентов, и руководитель, принимающий операционные решения, руководствуется в основном информацией о процентных доходах за вычетом процентных расходов, при оценке результатов деятельности сегмента.

По каждому отчетному сегменту Компания раскрывает следующую информацию, если конкретные суммы указанных ниже показателей включены в показатели активов сегмента, рассматриваемые руководителем, принимающим операционные решения, или регулярно представляются такому лицу при осуществлении иных процедур, даже если эти суммы не включены в показатели активов сегмента:

1. суммы инвестиций в ассоциированные компании и совместные предприятия;
2. суммы приобретенных внеоборотных активов, за исключением финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, пенсионных активов и прав, возникающих по договорам страхования;

Компания дает разъяснения по оценке показателей прибыли или убытка сегмента, активам и обязательствам сегмента по каждому отчетному сегменту. Компания раскрывает, как минимум, следующее:

1. основу учета операций между отчетными сегментами;
2. характер разницы между:

показателями прибыли или убытков, активов и обязательств отчетных сегментов; и

прибылью или убытком Компании до расходов налога на прибыль (или соответствующего дохода) и прекращенной деятельности, активами и обязательствами, соответственно (если эта разница не очевидна из сверки);

1. характер изменений в сравнении с предшествующими периодами в методах оценки, используемых для определения прибыли или убытка отчетного сегмента, и влияния (при наличии такового) этих изменений на показатели прибыли или убытка сегмента;
2. характер и влияние асимметричного распределения на отчетные сегменты.

**Сверка информации**

Компания представляет результаты сверки следующей информации:

1. совокупной выручки отчетных сегментов с выручкой Компании;
2. совокупных показателей прибыли или убытка отчетных сегментов с прибылью или убытком Компании до налоговых расходов (налогового дохода) и прекращенной деятельности;
3. совокупных активов отчетных сегментов с активами Компании;
4. совокупных обязательств отчетных сегментов с обязательствами Компании (если только такие обязательства регулярно предоставляются руководителю организации, ответственному за операционные решения);
5. совокупных показателей отчетных сегментов в отношении каждого существенного компонента информации, раскрытой по соответствующему показателю Компании.

Все сверяемые существенные статьи должны быть представлены отдельно и снабжены описанием.

**Пересчет информации, представленной за предыдущие периоды**

Когда операционный сегмент становится отчетным в текущем периоде вследствие превышения количественных пороговых значений, Компания должна представить сравнительную информацию за предыдущий период, даже если этот операционный сегмент не отвечал критериям выделения в отдельный отчетный сегмент в прошлом периоде. Компания не представляет сравнительную информацию, если необходимая информация отсутствует и затраты на ее подготовку были бы чрезмерны.

Если Компания меняет структуру своей внутренней организации, что приводит к изменению отчетных сегментов, соответствующая информация за предыдущие (включая промежуточные) периоды, подлежит пересчету. Исключение составляют случаи, когда такая информация отсутствует и затраты по ее подготовке представляются чрезмерными.

После изменения состава своих отчетных сегментов Компания раскрывает, был ли проведен пересчет соответствующих статей сегментной информации за предыдущие периоды.

Если Компания изменила свои отчетные сегменты, и если сегментная информация за предыдущие периоды, включая промежуточные периоды, не была пересчитана в год изменения, Компания раскрывает сегментную информацию за текущий период как на основе старой структуры сегментации, так и новой. Исключение составляют случаи, когда такая информация отсутствует, или затраты по ее подготовке представляются чрезмерными.

**Раскрытие информации о продукции и услугах, о географической зоне деятельности и о крупных покупателях Компании**

Раскрытие информации о продукции и услугах, о географической зоне деятельности и о крупных покупателях Компании должно основываться на информации, подготовленной в соответствии с МСФО, и требуется только в том случае, если такая информация не была ранее раскрыта при представлении информации по отчетным сегментам.

Компания раскрывает сумму выручки от внешних покупателей по каждому виду продукции и услуг или по каждой группе схожих видов продукции и услуг. Исключение составляют случаи, когда необходимая информация отсутствует и затраты по ее подготовке представляются чрезмерными. В таком случае, данный факт необходимо раскрывать.

Компания раскрывает следующую географическую информацию:

1) сумму выручки от внешних покупателей в разрезе:

выручки, полученной на территории Республики Казахстан;

совокупной выручки, полученной в зарубежных странах. Если выручка, полученная в отдельной зарубежной стране существенна, тогда необходимо раскрывать такую выручку отдельно. Компания также раскрывает основу отнесения выручки от внешних покупателей на отдельные страны (например, выручка может быть отнесена на конкретную страну на основе расположения покупателя)

2) сумму внеоборотных активов, за исключением финансовых инструментов, отложенных налоговых активов, активов пенсионного плана и прав, возникающих по договорам страхования в разрезе:

внеоборотных активов на территории Республики Казахстан;

внеоборотных активов в зарубежных странах. Если внеоборотные активы в отдельной зарубежной стране существенны, тогда необходимо раскрывать такие внеоборотные активы отдельно.

Исключение составляют случаи, когда необходимая информация отсутствует и затраты по ее подготовке представляются чрезмерными. В таком случае, данный факт необходимо раскрывать.

Если выручка от одного отдельно взятого внешнего покупателя составляет 10 процентов или более от общей выручки Компании, Компания в таком случае раскрывает данный факт и общую сумму выручки по каждому такому крупному покупателю, а также название сегмента или сегментов, к которым относится такая выручка. При этом нет необходимости раскрывать название покупателя или же суммы выручки, относящейся к каждому из сегментов. Для целей данного раздела, группа предприятий под общим контролем рассматривается Компанией в качестве одного покупателя. Однако, требуется применение суждения для того, чтобы оценить является ли государство (включая государственные органы и аналогичные организации, в том числе местные, национальные или международные) и подконтрольные ему организации одним покупателем. При применении суждения, Компания рассматривает степень экономической интеграции между такими организациями.

Схема выделения отчетных сегментов:



## Раздел 4. События после отчетной даты

### 4.1. Общие положения

Данный раздел применяется для учета и раскрытия событий, происшедших после отчетной даты. В данном разделе рассматриваются корректирующие события, события, не требующие корректировок и их влияние на финансовую отчетность.

### 4.2. Определения

**События после отчетной даты** – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Различают два типа таких событий:

1. события, подтверждающие существовавшие на отчетную дату условия (корректирующие события после отчетной даты);
2. события, свидетельствующие о возникших после отчетной даты условиях (некорректирующие события после отчетной даты).

**Датой утверждения финансовой отчетности** является дата утверждения финансовой отчетности Акционером.

### 4.3. Учетные принципы

**Признание и оценка**

Данные об активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах Компании отражаются в финансовой отчетности с учетом событий, произошедших после отчетной даты. Такие события, как правило, подтверждают существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых Компания вела свою деятельность, или свидетельствуют о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых Компания ведет свою деятельность.

К событиям после отчетной даты относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли Компании или другой финансовой информации.

При отражении в отчетности событий, произошедших после отчетной даты, необходимо руководствоваться принципом существенности. То есть все события, которые могут значительно повлиять на управленческие решения пользователей, принятые на основе финансовой отчетности, должны быть отражены в финансовой отчетности. Существенность зависит от размера статьи или ошибки, оцениваемой в каждом конкретном случае.

**Корректирующие события после отчетной даты**

Признанные в финансовой отчетности суммы корректируются для отражения корректирующих событий после окончания отчетного периода.

Ниже приводятся примеры корректирующих событий после отчетной даты, последствия которых Компания обязана учитывать либо путем корректировки величин, отраженных в финансовой отчетности, либо путем признания дополнительных статей, ранее не признанных в отчетности:

1. урегулирование судебного спора, состоявшееся после отчетной даты, в отношении иска или претензии, имевших место на отчетную дату, в ходе которого подтвердился факт наличия у Компании существующего обязательства на отчетную дату. Последствия данного решения Компания обязана отразить либо путем корректировки уже признанного в отчетности резерва, либо путем признания нового резерва, а не просто путем раскрытия условного обязательства (поскольку урегулирование предоставляет дополнительные доказательства, которые рассматриваются в соответствии с разделом 7 «Резервы, условные обязательства и условные активы» главы 2 КУП);
2. получение информации после отчетной даты, свидетельствующей либо об обесценении актива на отчетную дату, либо о необходимости корректировки ранее признанного в отчетности убытка от обесценения данного актива. Например:

банкротство заказчика, произошедшее после отчетной даты, обычно подтверждает существование на отчетную дату убытка, связанного с дебиторской задолженностью, и необходимость корректировки балансовой стоимости дебиторской задолженности;

продажа запасов после отчетной даты может служить основанием для определения чистой цены реализации этих запасов по состоянию на отчетную дату;

1. определение после отчетной даты стоимости активов, приобретенных до отчетной даты, или получение сумм от реализации активов, проданных до отчетной даты;
2. определение после окончания отчетного периода величины выплат по планам участия в прибыли или премирования, если на конец отчетного периода у Компании было существующее юридическое обязательство или обусловленное сложившейся практикой обязательство произвести такие выплаты в связи с событиями, произошедшими до окончания отчетного периода (раздел 8 «Вознаграждение работникам» главы 2 КУП)
3. обнаружение фактов мошенничества или ошибок, которые ведут к искажению финансовой отчетности.

**Некорректирующие события после отчетной даты**

Компания не корректирует признанные в финансовой отчетности суммы для отражения последствий некорректирующих событий после отчетной даты. Такие события раскрываются в примечаниях к финансовой отчетности без внесения изменений в формы финансовой отчетности.

Примером некорректирующего события, произошедшего после отчетной даты, является снижение рыночной стоимости инвестиций в период между отчетной датой и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. Снижение рыночной стоимости, как правило, не связано с состоянием инвестиций на отчетную дату, а отражает условия, возникшие впоследствии. Поэтому Компания не корректирует суммы таких инвестиций, признанных в финансовой отчетности. Аналогичным образом, Компания не обновляет информацию о величине инвестиций, раскрытую в финансовой отчетности по состоянию на отчетную дату, хотя ему, возможно, и придется раскрыть дополнительную информацию в соответствии с данным разделом.

**Дивиденды**

Дивиденды, объявленные владельцам долевых инструментов (согласно определению в разделе 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП) после отчетной даты, не должны признаваться в качестве обязательства на отчетную дату.

Если дивиденды объявлены (то есть. надлежащим образом утверждены и более не являются предметом усмотрения Компании) после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, то эти дивиденды не подлежат признанию в качестве обязательства на отчетную дату, поскольку не удовлетворяют критериям имеющегося обязательства, содержащимся в разделе 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2. Информация о таких дивидендах раскрывается в примечаниях к финансовой отчетности, согласно разделу 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП.

**Непрерывность деятельности**

Компания не составляет финансовую отчетность, исходя из допущения непрерывности деятельности, если после отчетной даты руководство определяется в намерениях либо ликвидировать Компанию, либо приостановить ее деятельность, либо решает, что у нее нет иной разумной альтернативы.

Ухудшение результатов операционной деятельности и финансового положения после отчетной даты могут указывать на необходимость рассмотрения применимости допущения непрерывности деятельности. Если допущение непрерывности деятельности больше неприменимо, то эффект от этого настолько значителен, что, в соответствии с настоящим разделом, возникает необходимость фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальным методом учета.

Согласно разделу 1 «Представление финансовой отчетности» главы 1 КУП, необходимо раскрывать определенную информацию, если:

1. финансовая отчетность не составляется исходя из допущения непрерывности деятельности;
2. руководству известно о существенных неопределенностях в связи с возникшими событиями или условиями, которые могут вызвать серьезное сомнение относительно способности Компании и дальше обеспечивать непрерывность своей деятельности. События или условия, информация о которых подлежит раскрытию, могут возникнуть после отчетной даты.

### 4.4. Раскрытие информации

Компания раскрывает дату утверждения финансовой отчетности к выпуску и лица, утверждающие ее выпуск.

В отдельных случаях Компании необходимо обновлять раскрытую в отчетности информацию с учетом сведений, полученных после отчетной даты, даже если полученные сведения не оказывают влияния на суммы, признанные в финансовой отчетности. Например, уже раскрытые в отчетности суммы необходимо обновлять, когда после отчетной даты Компания получает подтверждение существовавшего на отчетную дату условного обязательства. Рассматривая целесообразность признания резерва, Компания в то же время обновляет информацию об условном обязательстве с учетом полученных новых сведений.

Если некорректирующие события после отчетной даты существенны, их нераскрытие может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе финансовой отчетности. Соответственно Компания должна раскрывать следующую информацию по каждой существенной категории некорректирующих событий после окончания отчетного периода:

1. характер события; и
2. оценку его финансового влияния, или заявление о невозможности проведения такой оценки.

Ниже следуют примеры некорректирующих событий после отчетной даты, по которым обычно требуется раскрытие:

1. существенное объединение бизнесов после даты отчета о финансовом положении (в таких случаях необходимо раскрывать определенную дополнительную информацию) или выбытие крупной дочерней организации;
2. принятие плана, предусматривающего прекращение части основной деятельности; реализация активов или погашение обязательств, связанных с прекращаемой частью основной деятельности, заключение соглашений, согласно которым Компания обязана продать вышеуказанные активы или исполнить соответствующие обязательства;
3. крупные сделки, связанные с приобретением и выбытием активов;
4. уничтожение значительной части основных средств Компании в результате стихийного бедствия после отчетной даты;
5. объявление о готовящейся крупномасштабной реструктуризации или начало ее реализации;
6. крупные сделки с простыми акциями и контрактами, конвертируемыми в обыкновенные акции (рекомендуется раскрывать в примечаниях к отчетности описательную информацию о таких сделках, за исключением сделок, связанных с капитализацией и дроблением акций).

Если количество обыкновенных или потенциально обыкновенных акций в обращении увеличилось в результате капитализации/льготной эмиссии/дробления акций или уменьшилось в результате выпуска акций большего номинала с обменом старых акций, это обстоятельство должно быть принято во внимание при расчете базовой прибыли и разводненной прибыли на акцию за все периоды, включенные в финансовую отчетность;

1. значительные изменения стоимости активов или курсов иностранных валют, произошедшие после отчетной даты;
2. изменения налоговых ставок или законодательства, утвержденные или объявленные после даты отчета о финансовом положении, которые оказывают существенное влияние на текущие и отложенные налоговые активы или обязательства;
3. заключение договоров, связанных с исполнением существенных обязательств или возникновением условных обязательств, например, при выдаче крупных гарантий; и
4. начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями после даты отчета о финансовом положении.

**Специфические области применения**

***Объединение бизнесов***

Информация об объединениях бизнесов, решения о которых вступают в силу после отчетной даты и до даты утверждения финансовой отчетности одной из участвующих в объединении компаний, раскрывается, если она существенна, и отсутствие раскрытия может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.

***Прекращаемая деятельность***

Если часть активов, связанных с прекращаемой деятельностью, фактически была продана или является предметом обязательного для исполнения договора о продаже, заключенного после отчетной даты, но до утверждения финансовой отчетности, то в финансовой отчетности следует раскрыть соответствующую информацию, если последствия существенны, и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.

***Резервы, условные обязательства и условные активы***

Решение руководства или Совета Директоров о реструктуризации, принятое до отчетной даты, не приводит к возникновению обязательства на отчетную дату, за исключением тех случаев, когда до отчетной даты Компания:

1. начала осуществление плана реструктуризации; или
2. довела до сведения заинтересованных лиц основные характеристики плана реструктуризации, и, таким образом, сформировала обоснованные ожидания того, что Компания действительно проведет реструктуризацию.

Если Компания начинает осуществлять план реструктуризации или доводит основные характеристики плана до сведения заинтересованных лиц только после отчетной даты, то информация раскрывается в том случае, если реструктуризация существенна, и нераскрытие информации может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые на основе данной финансовой отчетности.

## Раздел 5. Инвентаризация

Данный раздел КУП представляет принципы и порядок проведения инвентаризации, в том числе инвентаризации основных средств и нематериальных активов, инвентаризации запасов и инвентаризации расчетов в соответствии с «Правилами ведения бухгалтерского учета». [[1]](#footnote-2)

### 5.1. Общие положения

В целях обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и финансовой отчетности проводится инвентаризация активов и обязательств не менее одного раза в год.

Инвентаризации подлежит все имущество независимо от его местонахождения, а также не принадлежащее Компании, но числящееся в бухгалтерском учете (находящееся на ответственном хранении, арендованное согласно договору, полученное для переработки, принятое на комиссию), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам, и все виды обязательств.

В обязательном порядке инвентаризация проводится:

при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

при установлении фактов хищения или злоупотреблений, а также порчи имущества;

в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при реорганизации Компании перед составлением разделительного баланса в соответствии с законодательными актами Республики Казахстан.

В Компании ежегодно проводится плановая инвентаризация активов и обязательств, включая забалансовый учет, по состоянию на 1 октября текущего года.

### 5.2. Порядок проведения инвентаризации

Для проведения инвентаризации активов и обязательств создается инвентаризационная комиссия, состав которой утверждается приказом руководства Компании.

До проведения инвентаризации члены комиссии:

знакомятся с материалами последней инвентаризации, проведенной по данным объектам, с мерами, принятыми по результатам последней инвентаризации;

пломбируют подсобные помещения, подвалы и другие места хранения имущества, имеющие отдельные входы и выходы;

проверяют исправность весоизмерительных приборов, используемых для работы комиссии в процессе проведения инвентаризации, и соблюдение установленных сроков их клеймения;

получают последние на момент инвентаризации реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении имущества, подлежащего инвентаризации.

Материально ответственные лица Компании представляют расписки о том, что к началу инвентаризации все имущество, поступившее на ответственное хранение, оприходовано, а выбывшее списано в расход, и все расходные и приходные документы на имущество, находящееся у них в подотчете, сданы в подразделения бухгалтерского учета и отчетности Компании. Инвентаризация имущества производится по местонахождению имущества.

Проверка фактических остатков производится при участии материально ответственного лица Компании, при этом материально ответственное лицо не является членом комиссии на своем участке.

Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносятся в инвентаризационные описи - документы, составляемые в момент проведения инвентаризации и подтверждающие фактическое наличие имущества и обязательств на определенную дату не менее чем в двух экземплярах, которые подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом Компании. В конце описи материально ответственное лицо Компании дает расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в его присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственного лица в инвентаризационных описях лицо, принявшее это имущество, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

Если период проведения инвентаризации имущества составляет более чем один день, то помещение, где хранится инвентаризируемое имущество, ежедневно опечатывается в присутствии членов комиссии и материально ответственного лица.

В случае если в период проведения инвентаризации комиссия не имеет возможности произвести подсчет имущества в данном помещении и записать их в опись сразу, на группу проинвентаризированного (просчитанного) имущества прикрепляются инвентаризационные ярлыки фактического наличия имущества.

На имущество, не принадлежащее Компании на правах собственности, но находящееся у нее, а также на имущество, пришедшее в негодность, составляются отдельные инвентаризационные описи.

По окончании инвентаризации, оформленные инвентаризационные акты и описи, сличительные ведомости сдаются в подразделения бухгалтерского учета и отчетности Компании.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета признаются: излишки – доходом и подлежат оприходованию, недостачи – расходом или, в случае установления виновного лица, его задолженностью.

Нормы естественной убыли применяются лишь в случаях выявления фактических недостач.

Недостача и порча запасов сверх норм естественной убыли при наличии виновных лиц возмещается виновными лицами в соответствии с законодательством Республики Казахстан.

Комиссия выявляет причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утвержденным руководством Компании.

Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете и финансовой отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовой финансовой отчетности.

### 5.3. Инвентаризация долгосрочных активов

При инвентаризации долгосрочных активов, относящихся к основным средствам, нематериальным активам, инвестиционному имуществу, долгосрочным активам, предназначенным для продажи, проверяется:

правильность и своевременность отражения нематериальных активов в учете;

наличие документов, подтверждающих права Компании на их использование (патенты, лицензионные соглашения, товарные знаки и др.).

наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных описей и списков по учету долгосрочных активов;

наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности Компании, а также сданные или принятые в аренду, на ответственное хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации долгосрочных активов комиссия производит осмотр объектов и заносит в инвентаризационные описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

Долгосрочные активы заносятся в опись по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то он вносится в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и т.д. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в один цех или отдел и учитываемые в одной типовой инвентарной карточке, в инвентаризационных описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

При выявлении объектов не принятых на учет, а также объектов, по которым в учетных регистрах отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия включает в инвентаризационную опись недостающие, правильные сведения и технические показатели по этим объектам, например: по зданиям - их назначение, основные материалы, из которых они построены, объем (по наружному или внутреннему обмеру), площадь (общая полезная площадь), число этажей (без подвалов, полуподвалов и т.д.), дополнительные постройки; по каналам - протяженность, глубина и ширина (по дну и поверхности), искусственные сооружения, материалы крепления дна и откосов; по мостам - местонахождение, род материалов и основные размеры; по дорогам - тип дороги (шоссе, профилированная), протяженность, материалы покрытия и ширина полотна и т.п.

Долгосрочные активы, которые в момент инвентаризации будут вне места нахождения Компании (автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и т.п.), инвентаризируются до момента временного их выбытия, о чем должно быть оговорено в распоряжении о проведении инвентаризации.

### 5.4. Инвентаризация запасов

При хранении запасов в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки запасов помещение опломбируется, и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

На время инвентаризации все операции с инвентаризуемыми запасами и денежными средствами прекращаются, и посторонние лица в помещение, где проводится инвентаризация, не допускаются.

На больших складах при длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя Компании в процессе инвентаризации могут отпускаться запасы в присутствии членов комиссии.

Эти запасы заносятся в отдельную инвентаризационную опись под наименованием "Запасы, отпущенные во время инвентаризации". Оформляться эта опись должна по аналогии с документами на поступившие запасы во время инвентаризации. В расходных документах делается отметка за подписью председателя комиссии.

Запасы, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственным лицом в присутствии членов комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти запасы заносятся в отдельную опись под наименованием «Запасы, поступившие во время инвентаризации». В описи указывается когда, от кого они поступили, дата и номер приходного документа, наименование, количество, цена и сумма. Одновременно на приходном документе за подписью председателя комиссии делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти запасы.

Запасы в инвентаризационных описях отражаются по каждому отдельному наименованию с указанием номенклатурного номера, вида, группы, артикула, сорта и количества.

Запасы, хранящиеся на складах других организаций, заносятся в инвентаризационные описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих запасов на ответственное хранение, с указанием их наименований, количества, сортности, фактической стоимости (по данным учета), даты сдачи груза на хранение, места хранения, номера и даты документов.

При получении от организаций, на ответственном хранении которых эти запасы находятся, копий инвентаризационных описей, комиссия сопоставляет фактическое наличие запасов с количеством, установленным по документам.

По запасам, находящимся в переработке у других организаций, составляется отдельная опись, где указывается наименование организации, наименование запасов, количество, фактическая стоимость по данным учета, дата передачи их в переработку, номера и даты документов, на основании которых отпущены запасы в переработку.

Инвентаризационные описи составляются отдельно на запасы, находящиеся в пути, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на запасы, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование (согласно документу), количество и стоимость (согласно данным учета), дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти запасы учтены на соответствующих счетах.

На счетах учета запасов могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным - копиями предъявленных покупателями документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением банка; по находящимся на складах других организаций - сохранными расписками, на последнюю дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Инвентаризация запасов, находящихся в пути, отгруженных, но не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся на соответствующих счетах сумм.

Предварительно может быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами.

При установлении фактов неоприходования поступивших запасов должны быть затребованы объяснения лиц, получивших их.

В описях на запасы, отгруженные и неоплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименование покупателя, наименование запасов, дата отгрузки, дата выписки, номер и сумма по счет-фактуре.

Запасы, находящиеся в эксплуатации, инвентаризуются по месту их нахождения и лицами, на ответственном хранении которых они находятся.

При инвентаризации запасов, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т.п.).

При инвентаризации незавершенного производства комиссия:

определяет фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве, а также готовые изделия, не полностью укомплектованные и не сданные на склад;

выявляет неучтенный брак;

определяет фактическую комплектность незавершенного производства (заделов) и обеспеченность сборки деталями;

выявляет остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено определить фактическую себестоимость находящихся в производстве заделов (деталей, узлов, агрегатов) и незаконченных изготовлением и сборкой изделий и т.п.

Запасы, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

### 5.5. Инвентаризация расчетов

Инвентаризация расчетов с банками по кредитам, с бюджетом, покупателями, поставщиками, подотчетными лицами, работниками, депонентами и другими дебиторами и кредиторами заключается:

в сверке расчетов с банками, органами казначейства, финансовыми, налоговыми органами, пенсионными фондами, со структурными подразделениями организаций, выделенными на отдельные балансы;

в проверке правильности и обоснованности сумм задолженности, включая суммы по которым истекли сроки исковой давности;

в выявлении по задолженности работникам Компании сумм своевременно не выплаченной заработной платы, подлежащие перечислению на счет депонентов, а также суммы и причины возникновения переплат работникам.

Проверке должны быть подвергнуты счета «краткосрочная кредиторская задолженность», «долгосрочная кредиторская задолженность» в части сумм товаров в пути и расчетов с поставщиками по неотфактурованным поставкам.

При инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого использования, а также суммы выданных авансов по каждому подотчетному лицу (дата выдачи, целевое назначение).

При инвентаризации расходов будущих периодов комиссия по документам устанавливает и включает в описи сумму, подлежащую отражению на счете.

### 5.6. Инвентаризация денежных средств, эквивалентов денежных средств и денежных документов

 Инвентаризация кассы проводится путем полного пересчета всех денежных средств, денежных документов, находящихся в кассе Компании.

В акте инвентаризации денежных средств и эквивалентов денежных средств остатки находящихся в кассе денежных средств и денежных документов сверяются с данными учета на день инвентаризации, и выносится результат. При обнаружении комиссией недостачи или излишков в акте указывается сумма.

Инвентаризация денежных средств в пути производится путем сверки числящихся на этом счете сумм:

при сдаче денежной наличности - с данными квитанции банка, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу денег инкассаторам обслуживающего банка и т. п.;

по суммам, переведенным собственником или другими организациями - согласно полученным от них извещениям (авизо) с указанием даты, номера поручения, суммы и наименования обслуживающего банка или почтового отделения, принявшего перечисление.

Инвентаризация денежных средств и эквивалентов денежных средств, находящихся в банке на текущем счете в тенге, на текущем счете в валюте и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах по данным подразделений бухгалтерского учета и отчетности Компании, с данными по выписке банков.

## Раздел 6. Забалансовые счета

Забалансовые счета предназначены для учета:

1. объектов, которые по действующим законоположениям не могут быть учтены на балансовых счетах;
2. ценностей, временно находящихся у Компании и не принадлежащих ему (арендованные основные средства на условиях текущей аренды, материалы, принятые на ответственное хранение и т.д.);
3. активов, требующих дополнительного учета и контроля (бланки строгой отчетности, списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов, и т.д.).

Учет на забалансовых счетах ведется по простой схеме счетоводства, без системы двойной записи, с применением следующего Рабочего плана забалансовых счетов:

001 - арендованные основные средства (текущая или оперативная аренда), учет ведется в оценке, определенной в договоре на аренду, по каждому объекту арендованных основных средств, по инвентарным номерам, присвоенным им арендодателем. Для учета арендованных основных средств применяется Журнал аналитического учета арендованных основных средств, где указывается объект учета, арендодатель, стоимость объекта, срок аренды, за кем закреплен объект, дата и номер документа, по которому объект возвращен арендодателю;

002 - товарно-материальные запасы, принятые на ответственное хранение, учет ведется в ценах, предусмотренных в расчетно-платежных документах, по субъектам-владельцам товарно-материальных запасов, их видам, сортам и местам хранения. Для учета указанных товарно-материальных запасов применяется Журнал аналитического учета, где указывается субъект-владелец, причина принятия на ответственное хранение, склад, вид, количество и стоимость товарно-материальных запасов, возврат, расходы по хранению и т.д.;

003 - материалы, принятые в переработку (пока нет в Компании указанных материалов);

006 - бланки строгой отчетности, перечень документов, относящихся к бланкам строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливается по каждому виду бланков строгой отчетности и местам их хранения. Журнал аналитического учета бланков строгой отчетности ведется на основании приходных и расходных документов по видам таковых бланков;

007 - списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов, ведется за балансом в течение пяти лет с момента списания на убытки для наблюдения за возможностью взыскания в случае изменения имущественного положения должника. Учет ведется в специальном Журнале по каждому должнику, информация об имущественном положении должника должна обновляться сразу в случае изменения, претензионно-исковая работа не прекращается;

008 - обеспечения обязательств и платежей полученные, учет ведется по каждому полученному гарантийному обеспечению (обязательству) в специальном Журнале до погашения обязательств;

009 - обеспечения обязательств и платежей выданные, учет ведется по каждой выданной гарантии до полного погашения обязательств;

020 - смарт-карты по номинальной стоимости, учет ведется по материально-ответственным лицам на основе приходных и расходных документов;

000-641- межфилиальные расчеты.

В случае наличия объектов забалансового (информативного) учета, которые нельзя отнести к вышеперечисленным забалансовым счетам, необходимо дополнить перечень счетов с обязательным доведением до всех пользователей.

1. Все активы и обязательства, учтенные за балансом, подлежат инвентаризации в сроки и в порядке, установленные для собственных активов, обязательств, доходов и расходов.

## Раздел 7. Оценка справедливой стоимости

### 7.1. Сфера применения

Настоящий раздел КУП 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 стандарте, не применяются в отношении следующего:

1. операции выплат на основе долевых инструментах, попадающие в сферу применения раздела 16 «Выплаты, основанные на акциях» главы 2 КУП;
2. операции по аренде, попадающие в сферу применения раздела 13 «Аренда» главы 2 КУП;
3. оценки, которые имеют некоторое сходство со справедливой стоимостью, но не являются справедливой стоимостью, такие как чистая цена продажи в разделе 4 «Запасы» главы 2 или эксплуатационная ценность актива в разделе 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП.

Раскрытие информации, требуемое настоящим разделом КУП, не требуется в отношении активов, для которых возмещаемая стоимость представляет собой справедливую стоимость за вычетом затрат на выбытие в соответствии с разделом 12 «Обесценение активов» главы 2 КУП.

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 КУП Компании.

**Цель**

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, Компания оцениваетсправедливую 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 Компании 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.

### 7.2. Определения

*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 Компания 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 3 «Связанные стороны главы 3, хотя цена в операции между связанными сторонами может использоваться в качестве исходных данных для оценки справедливой стоимости, если у Компании 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 Компания не выполнит обязательство. Риск невыполнения обязательств включает среди прочего собственный кредитный рискКомпании.

*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. Компания не понесла бы такие расходы, если бы решение продать актив или передать обязательство не было бы принято (аналогично определению расходов на продажу в разделе 6 «Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность» главы 2 КУП).

*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.

### 7.3 Оценка

***Актив или обязательство***

Оценка справедливой стоимости осуществляется для конкретного актива или обязательства.

Следовательно, при оценке справедливой стоимости Компания 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 КУП Компании, который требует или разрешает оценку справедливой стоимости, за исключением случаев, предусмотренных в настоящем разделе.

***Операция***

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.

Компания должна иметь доступ к основному (или наиболее выгодному) рынку на дату оценки. Поскольку различные организации (и линии бизнеса в рамках таких организаций), 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 организаций (и линий бизнеса в рамках таких организаций). Следовательно, основной (или наиболее выгодный) рынок (и, соответственно, участников рынка) необходимо рассматривать с точки зрения Компании, учитывая, таким образом, различия между и среди организаций, осуществляющих различные виды деятельности.

Несмотря на то, что Компания должна иметь доступ к рынку, Компания не обязана 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***

Компания должна 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 Компании нет необходимости идентифицировать конкретных участников рынка. Вместо этого, Компания должна 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 Компания вступила бы в сделку на данном рынке.

***Цена***

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 КУП Компании. Затраты по сделке не являются характеристикой актива или обязательства; они скорее являются специфическими для сделки и будут отличаться в зависимости от того, как Компания 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***

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 Компания предусматривает иное использование. Однако, предполагается, что текущее использование Компанией 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, Компания 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 Компания планирует использовать с определенной защитой, предотвращая его использование другими лицами. Тем не менее, Компания должна оценивать справедливую стоимость нефинансового актива, принимая допущение о его лучшем и наиболее эффективном использовании участниками рынка.

***Исходное условие оценки нефинансовых активов***

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.

1. 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 КУП Компании (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 Компании***

***Общие принципы***

При оценке справедливой стоимости принимается допущение о том, что финансовое или нефинансовое обязательство или собственный долевой инструмент Компании (например, доли участия в капитале, предоставляемые в качестве вознаграждения при объединении бизнесов) передается участнику рынка на дату оценки. Передача обязательства или собственного долевого инструмента Компании 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 Компании 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 Компании (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 Компании).

Во всех без исключения случаях Компания должна 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***

Если котируемая цена на передачу идентичного или аналогичного обязательства или собственного долевого инструмента Компании не доступна, и идентичная единица удерживается другой стороной как актив, Компания должна оценить справедливую стоимость обязательства или долевого инструмента с точки зрения участника рынка, который удерживает идентичную единицу как актив, на дату оценки.

В таких случаях Компания должна 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 долевые инструменты, удерживаемые другими сторонами как активы).

Компания должна корректировать котируемую цену обязательства или собственного долевого инструмента Компании, удерживаемого другой стороной как актив, только при наличии факторов, специфических для актива, которые не применимы к оценке справедливой стоимости обязательства или долевого инструмента. Компания должна 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 долевому инструменту, удерживаемому другой стороной как актив. Например, обязательство или долевой 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 Компания корректировала 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***

В случае, если котируемая цена на передачу идентичного или аналогичного обязательства или собственного долевого инструмента Компании отсутствует, а идентичная единица не удерживается другой стороной как актив, Компания должна 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, Компания могла 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***

Справедливая стоимость обязательства отражает влияние риска невыполнения обязательств. Риск невыполнения обязательств включает среди прочего собственный кредитный риск Компании. Принимается допущение о том, что риск невыполнения обязательств является одинаковым как до, так и после передачи обязательства.

При оценке справедливой стоимости обязательства Компания должна 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 Компании***

Компания не должна 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 Компании, 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***

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***

Компания, удерживая группу финансовых активов и финансовых обязательств, подвергается рыночным рискам и кредитному риску каждого из контрагентов. Если Компания управляет такой группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе своей чистой подверженности рыночным рискам или кредитному риску, Компания имеет право применять исключение, предусмотренное в настоящем разделе в отношении оценки справедливой стоимости. Данное исключение позволяет Компании 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, Компания должна оценивать справедливую стоимость аналогично тому, как оценили бы участники рынка чистую подверженность риску на дату оценки.

Компания имеет право использовать исключение, предусмотренное в вышеприведенном параграфе, только в том случае, если Компания выполняет все нижеследующие условия:

1. управляет группой финансовых активов и финансовых обязательств на основе чистой подверженности Компании конкретному рыночному риску (или рискам) или кредитному риску конкретного контрагента в соответствии с официальной стратегией по управлению рисками или инвестиционной стратегией;
2. на данной основе предоставляет информацию о группе финансовых активов и финансовых обязательств старшему руководящему персоналу Компании; и
3. обязан (или принял решение) отражать данные финансовые активы и финансовые обязательства по справедливой стоимости в отчете о финансовом положении на конец каждого отчетного периода.

Исключение, предусмотренное выше, не имеет отношение к представлению финансовой отчетности. В некоторых случаях основа представления финансовых инструментов в отчете о финансовом положении 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 Компании, возможно, потребуется распределить корректировки на уровне портфеля между отдельными активами или обязательствами, которые входят в группу финансовых активов и финансовых обязательств, управляемых на основе чистой подверженности Компании рискам. Компания должна осуществлять такое распределение на рациональной и последовательной основе, используя методологию, приемлемую в сложившихся обстоятельствах.

Компания должна принять решение в рамках КУП в соответствии с разделом 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП об использовании исключения, предусмотренного выше. Компания, при использовании исключения, должна последовательно применять данную учетную политику, 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 раздела 3 «Финансовые активы и обязательства» главы 2 КУП**.**

***Подверженность рыночным рискам***

В случае использования исключения, предусмотренного выше, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, управляемых на основе чистой подверженности Компании конкретному рыночному риску (или рискам), Компания должна применять цену в пределах спрэда по спросу и предложению, которая является наиболее представительной для справедливой стоимости в сложившихся обстоятельствах, к чистой подверженности Компании данным рыночным рискам.

В случае использования исключения, предусмотренного выше, Компания должна гарантировать, что рыночный риск (или риски), которому Компания подвержена в пределах данной группы финансовых активов и финансовых обязательств, по существу является таким же. Например, Компания не объединила бы процентный риск, связанный с финансовым активом, с риском изменения цен на товары, связанным с финансовым обязательством, поскольку это не уменьшило бы подверженность Компании 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***

В случае использования исключения, предусмотренного выше, для оценки справедливой стоимости группы финансовых активов и финансовых обязательств, принятых в сделках с конкретным контрагентом, Компания должна включать влияние чистой подверженности Компании кредитному риску данного контрагента или чистой подверженности контрагента кредитному риску Компании в оценку справедливой стоимости, если участники рынка учитывали бы любые существующие соглашения, уменьшающие подверженность кредитному риску, в случае неплатежа (например, генеральное соглашение о взаимозачёте 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***

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).

Организации не всегда продают активы по ценам, заплаченным за их приобретение. Аналогичным образом, организации 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, Компания должна принимать во внимание факторы, специфические для операции и для данного актива или обязательства.

Если какой-либо другой раздел КУП требует или разрешает Компании оценивать актив или обязательство при первоначальном признании по справедливой стоимости, а цена операции отличается от справедливой стоимости, Компания должна признавать возникающий при этом доход или убыток в составе прибыли или убытка за исключением случаев, когда данный раздел предусматривает иное.

***Методы оценки***

Компания должна 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. Компания должна 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 Компании 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, Компания должна 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 2 «Изменения в учетной политике, расчетных оценках и ошибки» главы 1 КУП. 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***

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».

Компания должна 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 Компании (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 Компании), 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 Компания должна использовать такую цену без корректировки, за исключением случаев, предусмотренных ниже.

***Исходные данные, основанные на ценах покупки и продажи***

Если актив или обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости, имеет цену покупки и цену продажи (например, исходные данные дилерского рынка), цена в пределах спрэда 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 спрэда по спросу и предложению.

***Иерархия справедливой стоимости***

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 котируемым 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, организация корректировала 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***

Исходные данные 1 Уровня – это котируемые цены (некорректируемые) на активных рынках для идентичных активов или обязательств, к которым Компания 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 Компания участвовать в операции с активом или обязательством по цене данного рынка на дату оценки.

Компания должна корректировать исходные данные 1 Уровня только в следующих случаях:

1. когда Компания 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 Компанией, было бы трудно получить информацию о ценах для каждого отдельного актива или обязательства на дату оценки). В таком случае, в качестве практического подручного средства, Компания 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. Компания должна 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 Компании 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 Компания 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 Компанией. 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 Компании, а размещение заказов на продажу позиций в отдельной операции может повлиять на котируемую цену.

***Исходные данные 2 Уровня***

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.

1. 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 (включая те факторы, которые описаны выше); 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***

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 Компания решила, что цена операции или котируемая цена не представляет собой справедливую стоимость).

Компания должна разработать ненаблюдаемые исходные данные, используя всю информацию, доступную в сложившихся обстоятельствах, которая может включать собственные данные Компании. При разработке ненаблюдаемых исходных данных Компания может отталкиваться от своих собственных данных, но Компания должна 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 Компании, которая не доступна для других участников рынка (например, синергия, специфическая для Компании). Компании нет необходимости прилагать чрезмерные усилия, чтобы получить информацию о допущениях участников рынка. Однако Компания должна 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.

### 7.4. Раскрытие информации

Компания должна раскрыть информацию, которая помогает пользователям 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, Компания должна 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 КУП Компании, является недостаточной для достижения целей, изложенных выше, то Компания должна раскрыть дополнительную информацию, необходимую для достижения данных целей.

Компания должна раскрыть, по крайней мере, следующую информацию по каждому классу активов и обязательств, оцениваемых по справедливой стоимости в отчете финансовом положении 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 КУП в отчете о финансовом положении на конец каждого отчетного периода. Однократные оценки справедливой стоимости активов или обязательств представляют собой оценки, требуемые или допускаемые другими разделами КУП в отчете о финансовом положении при определенных обстоятельствах (например, когда Компания 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 Компании 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), Компания должна раскрыть информацию о данном изменении и его причину(ы). В отношении оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, Компания должна предоставить количественную информацию о значительных ненаблюдаемых исходных данных, используемых в оценке справедливой стоимости. Компания не обязана разрабатывать количественную информацию, чтобы выполнить это требование о раскрытии информации, если количественные ненаблюдаемые исходные данные не разрабатываются Компанией при оценке справедливой стоимости (например, когда Компания использует цены предшествующих операций или информацию третьих сторон о ценах, не корректируя ее). Однако, делая такое раскрытие, Компания не может игнорировать количественные ненаблюдаемые исходные данные, которые являются значительными для оценки справедливой стоимости и обоснованно доступными для Компании.
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 Компании 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.

1. 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.
2. в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, относимых к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, описание процессов оценки, используемых Компанией (включая, например, то, как Компания принимает решения, связанные с политикой и процедурами оценки, и анализирует изменения в оценках справедливой стоимости, происходящие от периода к периоду).
3. 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, Компания должна 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, раскрываемые при выполнении требования.

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, Компания должна указать данный факт и раскрыть влияние таких изменений. Компания должна 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.

1. в отношении повторяющихся и однократных оценок справедливой стоимости, если текущее использование нефинансового актива отличается от его наилучшего и наиболее эффективного использования, Компания должна раскрыть данный факт и то, почему нефинансовый актив используется не лучшим и наиболее эффективным образом.

Компания должна 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 информации об оценках справедливой стоимости, требует принятия суждения. Класс активов и обязательств зачастую будет требовать более детальной разбивки, чем линейные статьи, представленные в отчете о финансовом положении. Однако, Компания должна предоставлять информацию, достаточную для сверки с линейными статьями, представленными в отчете о финансовом положении. Если каким-либо другим разделом КУП оговаривается класс актива или обязательства, Компания может использовать данный класс при раскрытии информации, требуемой в настоящем разделе, если данный класс отвечает требованиям, предусмотренным в этом пункте.

Компания должна 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 (в) и (д) (iv) 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 Компания принимает решение в рамках КУП об использовании исключения, предусмотренного выше, Компания должна раскрыть данный факт.

По каждому классу активов и обязательств, не отражаемых по справедливой стоимости в отчете о финансовом положении, но в отношении которых раскрывается справедливая стоимость, Компания должна раскрыть информацию. Однако, Компания не обязана раскрывать количественную информацию о существенных ненаблюдаемых исходных данных, используемых в оценках справедливой стоимости, которые относятся к 3 Уровню в иерархии справедливой стоимости, как того требует подпункт (г) выше. В отношении таких активов и обязательств Компании 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.

Компания должна раскрывать количественную информацию, требуемую настоящим разделом, в табличном формате, за исключением случаев, когда другой формат является более приемлемым.

## Раздел 8. Обязательные платежи

### 8.1. Сфера применения

Настоящий раздел КУП применяется для признания обязательства по уплате обязательного платежа, которое отражается в учете в соответствии с положениями раздела 7 «Резервы, условные активы и условные обязательства» главы 2 КУП, а также обязательства по уплате обязательного платежа, срок и сумма которого являются определенными.

### 8.2. Определения

Государство может взимать обязательные платежи с Компании или его дочерних организаций.

Обязательные платежи – отток ресурсов, связанных с экономическими выгодами Компании или его дочерних организаций, взимаемых государством (включая государственных агентства и аналогичные органы местного, национального и международного уровня) в соответствии с законодательством (законами и/или регулированием).

В определение обязательных платежей не входят:

расходы, которые возникают при признании обязательств по оплате обязательных платежей;

отток ресурсов в соответствии с разделом 14 «Налоги» главы 2 КУП;

штрафы и прочие взыскания, взимаемые в результате нарушения законодательства;

выплаты, осуществляемые Компанией или его дочерними организациями по приобретению актива или за оказание услуг, согласно договорным обязательствам с государством, отличных от требований законодательства;

обязательства, которые возникают в связи с торговлей разрешениями на осуществление выбросов.

### 8.3. Признание обязательного платежа

1. Обязывающим событием, приводящим к возникновению обязательства по оплате обязательного платежа, является деятельность, вследствие которой возникает обязанность уплаты обязательного платежа в соответствии с законодательством.
2. Компания не имеет конструктивного текущего обязательства по оплате обязательного платежа, привязанного к ведению операционной деятельности Компании в будущих периодах, до наступления данной операционной деятельности.
3. Компания не признает в текущем периоде обязательства по оплате обязательного платежа, привязанного к ведению деятельности в будущем периоде, вне зависимости от того, является ли для Компании экономически целесообразным продолжать ведение операционной деятельности в будущем периоде или подготавливает ли Компания финансовую отчетность на основе концепции непрерывной деятельности.
4. Обязательство по оплате обязательного платежа признается прогрессивно, в случае если обязывающее событие наступает в течение периода (т.е. если действие, формирующее оплату обязательного платежа, согласно законодательству, наступает в течение периода). Например, если обязывающим событием является признание дохода в течение периода времени, соответствующее обязательство признается, когда Компания признает данный доход.
5. Если обязательство по оплате обязательного платежа формируется при достижении минимального порога, учет возникающего обязательства должен быть последовательным с пунктами 1 и 4. Например, в случае если обязывающим событием является достижение минимального порога действия, соответствующее обязательство признается при достижении минимального порога действия.
6. Компания применяет аналогичные принципы признания для промежуточной и годовой финансовых отчетностей. В результате, в промежуточной финансовой отчетности обязательство по оплате обязательного платежа:

не признается, если нет текущего обязательства по оплате обязательного платежа на конец промежуточного отчетного периода; и

признается, если текущее обязательство по оплате обязательного платежа существует на конец промежуточного отчетного периода.

1. Компания должна признать актив, в случае предоплаты обязательного платежа без наличия текущего обязательства по оплате обязательного платежа.

1. # Приказ Министра финансов Республики Казахстан от 31.03.2015г. № 241(с изменениями от 25.05.2016г.) "ОБ УТВЕРЖДЕНИИ ПРАВИЛ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА".

   [↑](#footnote-ref-2)