

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 2 «Запасы»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Общие положения	
Цель, сфера применения и статус методических рекомендаций	1-3
Определения	4-6
Классификация запасов	7
Признание запасов в учете	8-11
Измерение запасов	12
Себестоимость запасов	13
Затраты на приобретение	14
Затраты на переработку	15-18
Прочие затраты	19-21
Себестоимость сельскохозяйственной продукции, полученной при использовании биологического актива	22
Себестоимость запасов поставщика услуг	23
Методы формирования себестоимости	24-26
Способы расчета себестоимости запасов	27
Возможная чистая стоимость реализации	28-30
Признание в качестве расхода	31
Раскрытие информации	32

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и в тесном сотрудничестве консультантов Азиатского Банка Развития и товарищества с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Постановлением Правительства Республики Казахстан от 15 мая 2003 г. № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

Цель, сфера применения и статус рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют правила, подходы и оценки, применяемых при определении учетной политики и раскрытии информации учета запасов в соответствии с Международным стандартом бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 2 «Запасы».

2. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 2 «Запасы» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических

рекомендациях не опровергает МСБУ(IAS) 2 «Запасы».

3. Настоящие методические рекомендации рассматривают вопросы, связанные с первоначальной и последующей оценкой запасов в учете, а также возможные методы определения стоимости запасов и формулы для расчета себестоимости запасов, определяют величину затрат, подлежащую признанию в качестве актива или признанию в качестве расходов за отчетный период

Данные рекомендации применяются для учета всех запасов, за исключением:

- незавершенных работ, возникающих в процессе выполнения договоров на строительство;
- финансовых инструментов;
- сельскохозяйственных биологических активов;
- запасов продукции сельского и лесного хозяйства, полезных ископаемых и сельскохозяйственной продукции после сбора урожая, в той мере, в которой они измеряются по возможной чистой стоимости реализации в соответствии с принятой практикой учета в отдельных отраслях промышленности;
- товаров торговых брокеров, которые измеряют свои запасы по справедливой стоимости за вычетом издержек возникающих при продаже.

Определения

4. Запасы - это активы:

- а) предназначенные для продажи в ходе обычной деятельности;
- б) в процессе производства для такой продажи; или
- в) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в производственном процессе или при предоставлении услуг.

5. **Возможная чистая стоимость реализации** - это расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности, за вычетом расчетных затрат на доработку и расчетных затрат по продаже актива.

6. **Справедливая стоимость**- эта та сумма, на которую можно обменять актив, или зачесть обязательство при совершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку и независимыми друг от друга сторонами.

Классификация запасов

7. Запасы могут классифицироваться как:

- товары, закупленные и хранящиеся для перепродажи;
- имущество, предназначенное для перепродажи (земля, здания, автомобили и др.);
- готовая продукция, произведенная организацией и предназначенная для продажи;
- сырье и материалы, предназначенные для производства готовой продукции (или услуг), а также предназначенные для обеспечения самого производства;
- незавершенное производство - продукция, не достигшая стадии готовности, полуфабрикаты, предназначенные для последующей доработки;
- прочие вспомогательные запасы.

Признание запасов в учете

8. Запасы, как и другой любой актив, отражаются в учете только при наличии следующих критериев признания (необходимых характеристик для возможности включения учетного элемента в баланс или отчет о прибылях и убытках организации):

- при наличии вероятности получения экономической выгоды по данному активу в будущем;

- при возможности оценки фактических затрат на приобретение или производство объекта учета.

9. Запасы признаются в балансе только тогда, когда существует вероятность притока будущих экономических выгод от их использования. Экономические выгоды от использования запасов могут поступать организации разными путями, например:

- запасы могут быть реализованы, при этом выгодой будет получение выручки от реализации запасов;

- сырье и материалы, а также незавершенное производство предназначены для формирования затрат по производству готовой продукции - при этом выгода от использования данных запасов будет поступать организации через будущую реализацию готовой продукции;

- запас может быть использован для обмена на другие активы, или в качестве средства погашения существующих обязательств субъекта, выгода при этом в экономии фактических денежных средств, сокращении обязательств или поступлении новых активов;

- запасы могут быть также использованы для выплаты в качестве дивидендов и др.

10. В зависимости от назначения и использования запасов признание их в качестве расходов различно. Так, после продажи запасов, сумма, по которой они учитывались, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая выручка, потому что от реализованной части запаса выгода получена, и он не должен быть отражен более в качестве актива. Однако, характер и назначение запасов различно: определенная категория их предназначена для продажи (например, товары и готовая продукция), некоторые запасы предназначены для производства (например, сырье, материалы), другая часть запасов предназначена для капитальных затрат (например, строительные материалы для возведения здания хозяйственным способом). При отпуске запасов в производство сырье списывается со счета его учета, но расход не признается - выгода от использованного материала еще не получена, формируется всего лишь новый актив - затраты на производство (счет «Незавершенное производство»). Использованный материал (сырье) будет признан расходом, но лишь при реализации готовой продукции, на производство которой он был использован, через себестоимость реализованной продукции (расход). Если запас использовался, например, при возведении административного здания хозяйственным способом, он списывается с баланса в качестве материала, но не признается расходом: стоимость использованного материала формирует стоимость нового материального актива «Незавершенное строительство - административное здание». Использованный материал будет признан в качестве расхода, но только после введения в эксплуатацию возведенного здания через начисление амортизации по нему и в течение срока службы данного здания.

Однако, если организация понесла затраты на приобретение запасов, но данный запас не может быть использован или реализован (например, запас с просроченным сроком использования или поврежденный запас, запас украден), то понесенные затраты должны быть отражены в учете как **расходы** (потери запасов). Основание для прекращения отражения в учете запасов в качестве активов - это утрата будущей экономической выгоды, заложенной в нем первоначально.

11. В отличие от многих других активов запас может быть отражен в отчетности организации лишь при переходе данной организации **права собственности** на него, хотя для других активов право собственности не является первостепенным при определении актива (например, при финансовой аренде основных средств).

Определение элемента «Актив» включает требование наличия способности организации *контролировать выгоду* от имеющегося актива.

Определение момента перехода права собственности на запасы и рисков, связанных с этими запасами, является одним из основополагающих моментов при учете

запасов. Этот момент определяется, как правило, договором поставки, оговаривающим ее условия.

Товары, переданные на переработку, на ответственное хранение, переданные на консигнацию (под реализацию) должны быть отражены в балансе поставщика (владельца) товаров, поскольку держатель товара (сторона, разместившая запас у себя,) при таких условиях размещения запасов Держатель не обладает правами на них и не контролирует экономическую выгоду от этих запасов. Право собственности, и риски, связанные с этими товарами, при этом, остается у поставщика запасов. При условии размещения запасов под консигнацию товар будет отражаться в балансе поставщика до момента фактической продажи товара третьей стороне (покупателю) через держателя товаров, выступающего по условиям договора на консигнацию в качестве агента по продажам, а не покупателем или владельцем.

Измерение запасов

12. Запасы оцениваются по наименьшей из себестоимости и возможной чистой стоимости реализации.

Себестоимость запасов

13. Себестоимость запасов включает все затраты на приобретение, переработку, прочие затраты, произведенные в целях доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения.

Затраты на приобретение

14. Затраты на приобретение запасов включают затраты:

- на приобретение, за вычетом любых торговых скидок, возвратов налоговых платежей (например, НДС) и прочих аналогичных статей.
 - импортные (таможенные) пошлины и прочие налоги, связанные с приобретением;
 - затраты, связанные с транспортировкой (доставкой);
 - затраты по разгрузке и обработке грузов;
 - и другие затраты, непосредственно связанные с приобретением запасов.

Пример

Организация ABC приобрела строительные материалы у иностранного поставщика для выполнения работ по договорам на строительство.

1. Счет-фактура поставщика была оформлена на сумму поставки в размере 5 000 \$.
2. Условие поставки "EXW – с завода".
3. Запас был отгружен 20.02.04 года, находился в пути две недели, был оприходован на склад организации ABC 05.03.04 года.
4. При этом курс доллара по отношению к тенге был следующим:
 - с 10.02.04 по 20.02.04 года 1 \$= 135 тенге;
 - с 21.02.04 по 30.02.04 года 1 \$ = 136 тенге;
 - с 01.03.04 по 10.03.04 года 1 \$= 137 тенге.
5. При оформлении таможенной декларации 1.03.04 оплачен таможенный сбор в сумме 400 тенге и НДС в сумме 102,750 тенге.
6. Железная дорога выставила счет за транспортировку запаса на сумму 5 000 тенге плюс НДС в сумме 750 тенге, датированный 03.03.04 года.
7. Организация заключила договор с фирмой "Такелаж" на разгрузку запаса с железнодорожных вагонов и складирование материалов на складах. В соответствии со счетом-фактурой от фирмы "Такелаж" стоимость услуг составила 2 000 тенге плюс 300 тенге НДС.

8. Из-за временного отсутствия свободного складского помещения организация в связи с приобретением данного запаса была вынуждена арендовать склады. Стоимость аренды за месяц составит 1 500 тенге плюс 225 тенге НДС

Таким образом затраты на приобретение данного запаса составят:

стоимость по счету-фактуре: $5\,000 * 135 = 675\,000$ тенге

<i>Дт</i> Запасы	675 000 тенге	
	<i>Кт</i> Счета к оплате	675 000 тенге
 <u>- таможенный сбор:</u>		
<i>Дт</i> Запасы	400 тенге	
	<i>Кт</i> Денежные средства	400 тенге
 <u>- налог на добавленную стоимость:</u>		
<i>Дт</i> НДС к зачету	102 750 тенге	
	<i>Кт</i> Денежные средства	102 750 тенге
 <u>- услуги железной дороги:</u>		
<i>Дт</i> Запасы	5 000 тенге	
<i>Дт</i> НДС к зачету	750 тенге	
	<i>Кт</i> Счета к оплате	5 750 тенге
 <u>- услуги грузчиков:</u>		
<i>Дт</i> Запас	2 000 тенге	
<i>Дт</i> НДС к зачету	300 тенге	
	<i>Кт</i> Счета к оплате	2 300 тенге

Затраты, связанные с арендой складских помещений не относятся к затратам по приобретению запасов и, как правило, классифицируются как производственные накладные затраты, которые включаются в себестоимость изготавливаемой готовой продукции, производимых работ, оказываемых услуг.

Таким образом, себестоимость данного запаса будет определена в сумме 682 400 тенге ($675\,000 + 400 + 5\,000 + 2\,000$).

Затраты на переработку

15. Затраты на переработку включают затраты, непосредственно связанные с переработкой отпущенного в производства сырья, а именно:

- производственные прямые затраты по переработке - затраты, непосредственно связанные с единицами производимой продукции или оказываемыми услугами. К прямым производственным затратам по переработке относятся, как правило, затраты на труд основных производственных рабочих;

- производственные накладные расходы – расходы, которые не могут быть напрямую отнесены на стоимость производимого продукта, но имеют место при переработке запасов в готовую продукцию (например, затраты вспомогательных производственных цехов, затраты по аренде производственных помещений, потребляемая электроэнергия и т.д.). Для отнесения на продукт данные затраты распределяются на себестоимость производимых продуктов, при этом производственные накладные расходы делятся на постоянные и переменные производственные накладные расходы.

16. Постоянные производственные накладные расходы не имеют прямой зависимости от объемов производимой продукции и остаются относительно постоянными при любых объемах производства. Например, затраты по аренде оборудования,

амортизации производственного здания, затраты на освещение производственных цехов и территории завода и другие. Распределение постоянных производственных накладных расходов на затраты основывается на производительности производственных мощностей организации при работе в нормальных условиях. Нормальная производительность представляет собой ожидаемый объем производства, рассчитываемый на основе средних показателей за несколько периодов или сезонов работы при нормальном ходе дел, с учетом потери мощности в результате планового технического обслуживания. Сумма постоянных производственных накладных расходов, относимых на единицу продукции, не увеличивается вследствие низкого уровня производства или остановки организации. Сумма таких нераспределенных накладных расходов признается как расход в период их возникновения. В периоды необычайно высокого уровня производства сумма постоянных накладных расходов, относимых на каждую единицу продукции, уменьшается так, что запасы не оцениваются сверх себестоимости.

Пример

Организация планировала выпустить три вида продукции со следующим объемом производства:

- изделие А -1 000;
- изделие Б – 2 000;
- изделие С- 1 000.

Организация определила постоянные расходы (включающие износ оборудования, коммунальные услуги) в сумме 100 000 тенге со следующим распределением по видам изделия:

- А- 10 тенге на единицу изделия;
- Б- 30 тенге на единицу изделия;
- С- 30 тенге на единицу изделия.

Фактически организация произвела 3 000 изделий, в том числе продукция А - 500 единиц, продукция Б – 1 500 единиц и продукция С – 1 000 единиц. При этом сумма прямых затрат по каждому изделию А, Б и С составила 60 000 тенге, 90 000 тенге, 12 500 тенге, соответственно.

Таким образом, постоянные расходы будут распределены следующим образом:

- изделие А $500*10=5\ 000$ тенге
- изделие Б $1\ 500*30=45\ 000$ тенге
- изделие С $1\ 000*30=30\ 000$ тенге.

При этом сумма распределенных постоянных накладных затрат составит 80 000 тенге ($5\ 000+45\ 000+30\ 000$), данная сумма меньше фактической суммы постоянных производственных накладных расходов на 20 000 тенге ($100\ 000-80\ 000$), то есть имеет место недораспределение постоянных производственных накладных расходов. Данное недораспределение признается как расходы в период их возникновения.

17.Переменными производственными накладными расходами являются те косвенные производственные расходы, которые находятся в прямой или почти в прямой зависимости от изменения объема производства (например, косвенные затраты сырья и труда). Переменные производственные накладные расходы относятся на каждую единицу продукции на основе фактического использования производственных мощностей.

18. В результате производственного процесса одновременно может выпускаться более чем один продукт. Это может происходить в случаях, когда вместе с основным продуктом выпускаются побочные продукты (например, металлургические организации). Когда затраты на переработку каждого продукта не могут быть определены отдельно, они распределяются между продуктами последовательно и пропорционально. Распределение

может основываться, например, на относительной стоимости реализации каждого продукта, возможной чистой стоимости реализации, учетной цене, если они незначительно отличаются от фактической себестоимости этого продукта. В этом случае стоимость побочного продукта вычитается из себестоимости основного продукта.

Прочие затраты

19. В себестоимость готовой продукции помимо затрат на материалы и затрат на их переработку могут быть включены и непроизводственные накладные расходы, необходимые для доведения запасов до их текущего состояния и места их текущего расположения. Например, организация выполняет заказ, но для производства данной продукции пришлось нести затраты по ее разработке. Данный заказ не имеет серийного производства. Заказчик согласен компенсировать не только производственные затраты, связанные с выпуском данной продукции, но и затраты по ее разработке. Хотя такие затраты не относятся к категории производственных, но допустимо включение их в себестоимость выпускаемой по спецзаказу продукции как прочую статью затрат.

20. Примерами затрат, исключаемых из себестоимости запасов и признаваемых в качестве текущих расходов в период их возникновения могут служить:

- сверхнормативные потери сырья, труда или прочих производственных затрат;
- затраты на хранение, если только они не необходимы в производственном процессе для перехода к следующему его этапу;
- административные накладные расходы, которые не связаны с доведением запасов до их настоящего местоположения и состояния;
- затраты на продажу.

Например, если в результате сбоя технологического процесса организация вынуждена нести дополнительные затраты для обеспечения хранения незавершенных полуфабрикатов, поддержание какой-то определенной среды (например, определенной влажности или температуры для сохранности данного полуфабриката), такие затраты также не включаются в себестоимость запасов, а списываются на расходы в период их возникновения.

21. В соответствии с допустимым альтернативным порядком учета, изложенным в МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам», в некоторых условиях затраты по займам могут быть включены в себестоимость запасов.

Себестоимость сельскохозяйственной продукции, полученной при использовании биологического актива

22. В соответствии с МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство», себестоимость запасов относящиеся к сельскохозяйственной продукции, которая была получена при использовании биологического актива, измеряется на основе справедливой стоимости, за вычетом издержек возникающих при продаже урожая.

Себестоимость запасов поставщика услуг

23. В той степени, в которой поставщики услуг имеют запасы, они отражают эти запасы по производственной стоимости. Себестоимость этих запасов включает затраты на персонал, непосредственно участвующий в предоставлении услуг, затраты по контролирующему персоналу, а также соответствующие накладные расходы. При этом затраты, связанные с реализацией услуг, а также административные затраты не включаются в себестоимость услуг, а признаются как расходы в периоде их возникновения.

Методы формирования себестоимости.

24. В соответствии с МСБУ (IAS) 2 себестоимость запасов формируется в соответствии с фактически понесенными затратами на приобретение и переработку. Однако, если результаты приближенно выражают значение себестоимости, то при формировании себестоимости запасов допускается использование следующих методов:

для организаций розничной торговли - метод розничных цен;

для производственных организаций - метод нормативных затрат.

25. **Метод нормативных затрат** учитывает нормальные уровни (соответствующие установленным нормам) использования сырья, материалов, труда, их эффективности и мощности производства. То есть стоимость готовой продукции определяется некой плановой калькуляцией с обязательным анализом возникших отклонений фактических от нормированных затрат на производство. Плановые калькуляции должны регулярно проверяться и, при необходимости, пересматриваться.

Пример

Организация «Маяк» для производства использует следующие нормативы на выпуск одного изделия:

оплата труда с отчислениями 1 400 тенге;

стоимость материалов 600 тенге;

затраты по переработке 2 500 тенге;

ИТОГО затрат на 1 ед. изделия 4 500 тенге.

За отчетный период организация произвела 100 единиц готовой продукции, следовательно, плановая себестоимость произведенной готовой продукции:

$100 * 4\,500 = 450\,000$ тенге.

При этом фактические производственные затраты составили 470 000 тенге. Анализ отклонений показал, что сумма отклонений в 20 000 тенге - сверхнормативные затраты, следовательно калькуляция соответствует факту и не требуется ее корректировка.

26. **Метод розничных цен**, в основном, используется в розничной торговле для оценки запасов, состоящих из большого числа быстро меняющихся изделий, имеющих одинаковый процент валовой прибыли в цене, и для которых невозможно использовать другие методы оценки себестоимости. Себестоимость запасов определяется путем уменьшения продажной стоимости запасов на величину соответствующего процента валовой прибыли. При определении величины процента также учитываются запасы, уцененные до уровня ниже первоначальной продажной цены. На практике каждое подразделения розничной торговли часто использует собственное среднее значение процента.

Пример

Предположим, что по товару, приобретенному за 60 тенге за единицу, первоначальная торговая наценка составила 40 тенге и первоначальная цена реализации составила 100 тенге. Если цена реализации увеличивается до 120 тенге, то 20 тенге составляет дополнительная торговая наценка. Если в последующем цена реализации уменьшается до 105 тенге, то отмена торговой наценки составляет 15 тенге. Таким образом, чистая торговая наценка составляет 5 тенге (20 тенге – 15 тенге = 5 тенге).

Пример

Сравнительная таблица, в которой показано использование метода розничных цен с отражением стоимости запасов по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой стоимости реализации с учетом только торговых наценок. Для признания уменьшения полезности запасов в том периоде, котором оно произошло, запасы отражаются по наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой стоимости реализации, соответственно мы не принимаем в расчет чистые уценки при определении коэффициента отношения себестоимости к розничной цене.

Сравнительные данные по организации «Гранат» в тысячах тенге за отчетный период с

применением метода ФИФО и средневзвешенной стоимости:

	Метод ФИФО		Метод средневзвешенной стоимости	
	Себестоимость	Розничная цена	Себестоимость	Розничная цена
Запасы на начало периода	100 000	200 000	100 000	200 000
Плюс: Чистые закупки	500 000	800 000	500 000	800 000
Чистые наценки		<u>250 000</u>		<u>250 000</u>
Стоимость товаров, имеющихся для реализации	<u>600 000</u>	1 250 000	<u>600 000</u>	1 250 000
Минус: Чистые уценки		(50 000)		(50 000)
Чистая реализация		(800 000)		(800 000)
Запасы на конец периода по розничной стоимости		<u>400 000</u>		<u>400 000</u>
Коэффициент отношения себестоимости к розничной цене:	500 000 / 1 050 000 = 47,6%		600 000 / 1 250 000 = 48%	
Запасы на конец периода по себестоимости:	400 000 x 47,6%	<u>190 400</u>		<u>192 000</u>
	400 000 x 48%			

При использовании метода розничных цен вместе с методом ФИФО предполагается, что все торговые наценки относятся к товарам, закупленным для перепродажи в текущем периоде. Хотя не всегда данное допущение верно, оно приводит к более консервативной оценке стоимости запасов на конец периода. В соответствии с концептуальной основой метода ФИФО, запасы на конец периода состоят из самых давних закупок. Соответственно, при использовании метода розничных цен, запасы на начало периода не принимаются во внимание при подсчете коэффициента отношения себестоимости к розничной цене, и коэффициент определяется как отношение чистых закупок к их розничной цене с учетом торговых наценок.

Способы расчета себестоимости запасов

27. Для расчета себестоимости запасов используются следующие способы,

- а) специфической идентификации затрат,
- б) средневзвешенной стоимости;
- в) ФИФО: первое поступление - первый отпуск;

Исходя из влияния каждого способа на отчет о прибылях и убытках (в плане оценки использованных запасов), на бухгалтерский баланс (в плане оценки остатков запасов) необходимо сделать обоснованный выбор применяемого способа расчета себестоимости запасов.

Пример

По состоянию на начало отчетного периода организация не имела входящего сальдо. Организация в течение года приобрела следующие запасы:

	Количество единиц	Цена единицы запаса (в тыс. тенге)	Общая стоимость
26 января	200	20	4 000
2 марта	180	25	4 500
19 июля	300	30	9 000
25 ноября	260	32	8 320
Итого	940		25 820

По результатам инвентаризации запасов на конец отчетного периода на складе оставалось 270 единиц запаса. Доход от реализации запасов в отчетном периоде составил 20,650 тыс. тенге.

в тыс. тенге

<u>ФИФО:</u>		
1. Доход от реализации		20 650
2 Запасы на конец периода	260 * 32 тенге = 8 320 10 * 30 тенге = 300	8 620
3. Себестоимость реализованных запасов		(17 200)
4 Валовой доход от реализации		3 450
<u>Средневзвешенной стоимости:</u>		
1. Средневзвешенная стоимость единицы запаса (25 820 : 940)		27,47
2. Запасы на конец периода	270 * 27,47 тенге	7 416,90
3. Себестоимость реализованных запасов		(18 403,10)
4. Валовой доход от реализации		2 246,90

Специфической идентификации

По данным инвентаризации на конец отчетного периода на складе 270 единиц запаса, в том числе 20 единиц из второй партии, 50 единиц из третьей партии, 200 единиц из четвертой партии.

1. Доход от реализации		20 650
2. Запасы на конец периода	20 * 25 тенге = 500 50 * 30 тенге = 1 500 200 * 32 тенге = 6 400	
3. Себестоимость реализованных запасов		(17 420)
4. Валовой доход от реализации		3 230

Сравнение методов оценки себестоимости запасов

	ФИФО	Средневзвешенной стоимости	Специфической идентификации
Доход от реализации	20 650	20 650	20 650
Запасы на конец периода	8 620	7 416,90	8 400
Себестоимость реализованных запасов	17 200	18 403,10	17 420
Валовой доход от реализации	3 450	2 246,90	3 230

Организация должна применять одинаковые методы расчета себестоимости запасов, сходных по характеру и их использованию организацией. Для запасов различного характера или использования (например, для товаров и сырья) могут применяться различные методы расчета себестоимости запасов.

Возможная чистая стоимость реализации

28. Часто возникают обстоятельства, результатом которых может стать обесценение имеющихся запасов. Факт обесценения фиксируется в учете, если возмещаемая стоимость (стоимость, которая могла бы быть получена в результате немедленной реализации запаса) окажется ниже балансовой стоимости запаса.

Себестоимость запасов может быть снижена в следующих случаях:

- а) повреждение запасов (порча, поломка, дефекты);
- б) полное или частичное устаревание запасов;
- в) снижение продажной цены (утрата будущей выгоды);
- г) увеличение затрат на завершение или осуществление продажи.

Списание запасов ниже себестоимости, до чистой стоимости реализации, отвечает принципу осмотрительности: активы в балансе организации не должны учитываться выше сумм, получение которых ожидается от их продажи или использования. При этом нецелесообразно списывать запасы на основе их классификации. Например, организации, занимающиеся поставкой услуг, обычно аккумулируют затраты по каждой отдельной услуге, для которой будет устанавливаться отдельная продажная цена, и, таким образом, она рассматривается как отдельная статья.

Пример

Организация «Сельхозпродукт» приобретает 10 000 тонн пшеницы по цене 13 000 тенге за тонну для последующей перепродажи. В конце отчетного периода, в связи с урожайным годом, рыночная цена данного сорта пшеницы упала до 11 000 тенге за тонну, и пшеницу не удается продать.

Организация должна признать запасы по наименьшей из себестоимости и возможной чистой стоимости реализации, то есть по 11 000 тенге за тонну и признать текущие расходы в период осуществления списания до чистой стоимости реализации в сумме 20 000 000 тенге (13 000*10 000-11 000*10 000).

Запасы обычно списываются до возможной чистой стоимости запасов реализации постатейно. Однако, в некоторых условиях можно объединить товары в группы по ассортименту, назначению или конечному использованию.

Пример

Данные по организации «Плодовик» в тенге за отчетный период

	<u>Себестоимость</u>	Чистая стоимость реализации	Наименьшая из себестоимости и чистой стоимости реализации применительно к:	
			<u>Отдельным статьям</u>	<u>Основным группам</u>
Замороженные овощи:				
Шпинат	800 000	1 040 000	800 000	
Морковь	1 000 000	900 000	900 000	
Бобы	<u>500 000</u>	<u>400 000</u>	400 000	
Итого замороженные овощи	<u>2 300 000</u>	<u>2 340 000</u>		2 300 000
Консервированные овощи:				
Горох	900 000	480 000	480 000	
Различные овощи	950 000	920 000	920 000	
Итого консервированные овощи	<u>1 850 000</u>	<u>1 400 000</u>		<u>1 400 000</u>
Всего	<u>4 150 000 \$</u>	<u>3 740 000 \$</u>	<u>3 500 000 \$</u>	<u>3 700 000</u>

29. Расчеты возможной чистой стоимости реализации должны основываться на самом надежном доказательстве в отношении количества запасов, предназначенных для

реализации, на момент выполнения расчетов. При расчете чистой стоимости реализации необходимо учитывать предназначение этих запасов, события, происходящие после окончания отчетного периода в той степени, в какой такие события подтверждают условия, существовавшие на конец периода.

Если цена, по которой будут проданы запасы, ниже, чем их текущая стоимость с учетом необходимых затрат по укомплектованию, то стоимость запасов необходимо снизить до возможной чистой стоимости реализации.

Пример

Организация «Плодовик» продает консервированный горошек напрямую оптовому покупателю. Оптовый покупатель меняет свою собственную упаковку и требует от организации переупаковать находящийся в запасах консервированный горошек без выплаты компенсации. В запасах «Плодовика» ожидается реализации 5 000 коробок с консервированным горошком.

В результате необходимой переупаковки «Плодовик» несет убыток в размере 500 тенге на каждую коробку.

В данном случае следует уменьшить стоимость запасов на 500 тенге в расчете на коробку, что представляет корректировку себестоимости запасов до возможной чистой стоимости реализации, и признать расходы в сумме 2 500 000 тенге.

Если события, имевшие место после отчетного периода, показывают, что возможная чистая стоимость реализации ниже фактической себестоимости этого запаса, то данная информация может быть использована для определения чистой стоимости реализации на конец отчетного периода.

Пример

Организация «Сельхозпродукт» приобретает 10 000 тонн пшеницы по цене 13 000 тенге за тонну для последующей перепродажи. В конце отчетного периода, в связи с урожайным годом, рыночная цена данного сорта пшеницы упала до 11 000 тенге за тонну, и пшеницу не удастся продать. В результате были признаны текущие расходы от списания до чистой стоимости реализации в конце отчетного периода на сумму 20 000 000 тенге $((13\ 000 - 11\ 000) * 10\ 000)$

В следующем периоде, в связи с введением льгот на импорт пшеницы, непосредственно перед датой утверждения финансовой отчетности рыночная цена пшеницы снижается до 10 000 тенге. По-прежнему, пшеницу не удастся продать.

В соответствии с МСБУ (IAS) 10 «События после даты баланса» организация должна внести корректировки в свою финансовую отчетность за предыдущий период и снизить балансовую стоимость запасов до 10 000 тенге за тонну и признать дополнительную корректировку себестоимости запасов до чистой стоимости реализации в сумме 10 000 000 тенге в качестве расхода отчетного периода $((11\ 000 - 10\ 000) * 10\ 000)$.

В случае, когда запасы предполагается использовать только в целях исполнения уже заключенных договоров, то основой для принятия решения являются продажные цены, установленные в таких договорах.

В случае, когда количество запасов превышает величину, необходимую для выполнения заказов по заключенным договорам, то возможная чистая стоимость реализации остающейся части запасов основывается на общем уровне продажных цен. В связи с наличием договоров на продажу товаров по фиксированным ценам в объеме, превышающим имеющиеся остатки запасов или договоров на покупку товаров по фиксированным ценам могут возникнуть оценочные обязательства или условные обязательства, которые рассматриваются в соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».

Пример

Организация «Сельхозпродукт» приобретает 10 000 тонн пшеницы по цене 13 000 тенге за тонну для последующей перепродажи. Организации «Сельхозпродукт» удалось заключить договор на продажу и поставку 8 000 тонн пшеницы по цене 12 500 тенге в

начале следующего периода. В конце отчетного периода, в связи с урожайным годом, рыночная цена данного сорта пшеницы упала до 11 000 тенге за тонну, и не удастся заключить договоров на продажу остальных 2 000 тонны пшеницы. По вышеупомянутому договору не существует вероятности расторжения соглашения.

Организация должна признать текущие расходы от списания себестоимости зерна до чистой стоимости реализации из расчета 8 000 тонн запасов до 12 500 тенге за тонну, а 2 000 тонн до 11 000 тенге за тонну на сумму 8 000 000 тенге (8 000 тонн x 500 тенге + 2 000 тонн x 2 000 тенге) в период возникновения потерь.

Необходимо отметить, что стоимость сырья и материалов, которые используются в производстве, не списывается ниже фактической стоимости приобретения, если готовая продукция (для производства которой они будут использованы) предположительно будет продана по или выше себестоимости.

Пример

Балансовая стоимость комплектующих деталей для сборки компьютеров составляет 1 000 000 тенге. Рыночная стоимость деталей уменьшается до 800 000 тенге. В то же время, компьютеры, при сборке которых используются вышеупомянутые детали, реализуются выше себестоимости. Таким образом, отсутствует необходимость снижать балансовую стоимость комплектующих деталей.

Если же себестоимость готовой продукции будет превышать возможную стоимость реализации в связи с падением цен на сырье, то сырье списывается до возможной чистой стоимости реализации. Наилучшим количественным выражением чистой стоимости продажи могут быть затраты по приобретению аналогичных материалов.

Пример

Балансовая стоимость комплектующих деталей для сборки компьютеров составляет 1 000 000 тенге. Рыночная стоимость деталей уменьшается до 700 000 тенге. Рыночная цена собранных компьютеров также падает на 30 %, в связи с чем, предполагается убытки по продажам всех собранных компьютеров, имеющих на складе готовой продукции. Себестоимость запасов комплектующих деталей следует снизить до возможной чистой стоимости реализации, то есть на 300 000 тенге.

Материалы, используемые в производстве запасов, не списываются ниже себестоимости, если конечный продукт, в производстве которого они использовались, будет продан по себестоимости или выше ее.

30. Оценка чистой стоимости реализации проводятся периодически каждый отчетный период. Когда меняются обстоятельства, которые первоначально привели к частичному списанию запасов до чистой стоимости реализации, списанная сумма возмещается до величины, характеризующей себестоимость запасов: новая балансовая стоимость должна представлять собой наименьшее значение из: себестоимости и пересмотренной чистой стоимости реализации. Например, запасы учтенные, из-за снижения продажной цены по возможной чистой стоимости реализации, все еще остаются нереализованными в периоде, когда их продажная цена возросла.

Признание в качестве расхода

31. После продажи запасов, их балансовая стоимость, должна быть признана в качестве расхода в том периоде, когда признается соответствующая им выручка. Все списания до чистой стоимости реализации и все потери запасов должны признаваться в качестве расходов в период осуществления списания или возникновения потерь. Величина любого обратного доначисления запасов, вызванного увеличением чистой стоимости реализации, должна признаваться как уменьшение величины запасов, признанных в качестве расходов в период осуществления обратного доначисления.

Пример

Организация «Сельхозпродукт» приобретает 10 000 тонн пшеницы по цене 13 000

тенге за тонну для последующей перепродажи. В конце отчетного периода, в связи с урожайным годом, рыночная цена данного сорта пшеницы упала до 11 000 тенге за тонну, и пшеницу не удастся продать. В результате были признаны текущие расходы от списания до чистой стоимости реализации в конце отчетного периода на сумму 20 000 000 тенге $((13\ 000 - 11\ 000) * 10\ 000)$. Организации следует отразить в бухгалтерском учете:

1. Прямое списание на затраты		
<i>Дт</i> Расходы	20 000 000	
	<i>Кт</i> Запасы	20 000 000
2. Списание посредством создания резервов		
<i>Дт</i> Расходы	20 000 000	
	<i>Кт</i> Резервы по списанию до чистой стоимости реализации)	20 000 000

В течение следующего за отчетным периодом чистая стоимость реализации на зерно повысилась и составила 12 000 тенге за тонну. Организация реализовала это зерно в полном объеме. Поскольку чистая стоимость реализации запасов увеличилась до 12 000 тенге, организации необходимо признать уменьшение стоимости запасов, признанных в качестве расхода, а именно:

1. Прямое списание на затраты		
<i>Дт</i> Запасы	10 000 000	
	<i>Кт</i> Расходы	10 000 000
<i>Дт</i> Расходы	120 000 000	
	<i>Кт</i> Запасы	120 000 000
2. Списание посредством создания резервов		
<i>Дт</i> Резервы по списанию до чистой стоимости реализации	10 000 000	
	<i>Кт</i> Расходы	10 000 000

Запасы, стоимость которых включена в стоимость других активов, признаются в качестве расхода в течение срока полезной службы указанных активов.

Пример

Организация «Пластик» производит на арендуемом заводе и продает пластиковые окна и двери. Она строит собственный мини-завод для производства окон и при его сооружении устанавливает пластиковые окна и двери собственного производства, общей стоимостью 2 600 000 тенге, капитализируемых на счет основных средств - мини-завод.

Для целей бухгалтерского учета организация собирается амортизировать помещение данного мини-завода в течение 20 лет, следовательно, установленные окна и двери следует амортизировать также в течение 20-летнего периода.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

32. В финансовых отчетах следует раскрывать:

- учетную политику, принятую для оценки запасов (фактическая стоимость, розничная цена, нормативные затраты), включая использованный способ расчета их себестоимости (ФИФО, средневзвешенный, специфической идентификации);
- общую балансовую стоимость запасов и балансовую стоимость по отдельным группам запасов по классификации организации;
- справедливую стоимость запасов за вычетом затрат по реализации;
- величину возврата любого списания, которое признается как уменьшение расходов в данном периоде в соответствии с пунктом 30, а также обстоятельств или события, которые привели к возврату списанных запасов.
- себестоимость запасов, признанную в качестве расхода в данном периоде;

- операционные затраты, относящиеся к выручке, признанные в качестве расхода в данном периоде, классифицированные по их характеру
- сумму любых списаний запасов в течение периода до возможной чистой стоимости реализации;
- балансовую стоимость запасов, отданных в залог в качестве обеспечения обязательств.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Общие положения	
Цель, статус и сфера применения	1 – 3
Определения	4 – 9
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	10 – 12
Представление отчета о движении денежных средств	13 – 14
Операционная деятельность	15 – 17
Прямой метод представления отчета о движении денежных средств	18 – 19
Косвенный метод представления отчета о движении денежных средств	20 – 21
Инвестиционная деятельность	22 – 24
Финансовая деятельность	25 – 28
Представление денежных потоков по нетто-методу	29 – 31
Представление денежных потоков в иностранной валюте	32 – 34
Процент и дивиденды	35 – 36
Представление движения денежных средств, отражающих уплату налога на прибыль и неденежные операции	37 – 40
Инвестиции в дочерние, ассоциированные организации и совместную деятельность	41 – 42
Приобретения и выбытия дочерних организаций и других структурных подразделений	43
Раскрытие информации	44 – 50
Конкретные ситуации, поясняющие применение стандарта	51

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «BDO Казахстанаудит», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности», а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Общие положения

Цель, статус и сфера применения

1. Данные методические рекомендации разъясняют порядок предоставления в соответствии с МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» информации об изменениях в денежных средствах и денежных эквивалентах организации посредством

отчета о движении денежных средств, в котором производится классификация поступлений и платежей денежных средств за период, получаемых от операционной, инвестиционной и финансовой деятельности.

2. Данные методические рекомендации не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 7 «Отчет о движении денежных средств».

3. Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств должна удовлетворять потребности различных групп пользователей финансовой отчетности в объективной информации об источниках и направлении использования денежных средств.

Определения

В рамках настоящих методических рекомендаций определения, указанные в пунктах 4 - 9 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

4. **Денежные средства** включают денежные средства на текущих счетах в банках, денежные средства в кассе и депозиты до востребования;

5. **Эквиваленты денежных средств** – краткосрочные и высоколиквидные вложения (*инвестиции*), легко обратимые в заранее известную сумму денежных средств и подвергающиеся незначительному риску изменения их стоимости;

6. **Движение (потоки) денежных средств** – поступления и выплаты денежных средств и их эквивалентов;

7. **Операционная деятельность** – это основная, приносящая доход, деятельность организации и прочая деятельность, отличная от инвестиционной и финансовой деятельности;

8. **Инвестиционная деятельность** - приобретение и выбытие долгосрочных активов и других инвестиций, не относящихся к эквивалентам денежных средств;

9. **Финансовая деятельность** – деятельность, которая приводит к изменениям в размере и составе собственного капитала и займов организации.

Денежные средства и эквиваленты денежных средств

10. Эквиваленты денежных средств предназначены для удовлетворения краткосрочных денежных обязательств, а не для инвестиций или других целей. Инвестиции классифицируются в качестве денежных эквивалентов, если они имеют короткий срок погашения (три месяца и менее от даты приобретения). Инвестиции в акции других организаций не относятся к денежным эквивалентам, за исключением тех случаев, когда они по своей сути идентичны денежным средствам, например, в случае с привилегированными акциями, приобретенными незадолго до даты их погашения и с указанием конкретной даты выкупа. Кроме того, к эквивалентам денежных средств может быть отнесен банковский овердрафт, возможность которого часто предоставляется условиями соглашений с банками.

11. Причиной приобретения денежных эквивалентов может являться намерение руководства организации получить дополнительный доход на временно свободные денежные средства, что является элементом системы управления денежными средствами.

12. Примерами эквивалентов денежных средств могут служить:

- а) краткосрочные государственные ценные бумаги;
- б) векселя и денежные счета.

Представление отчета о движении денежных средств

13. Информация, содержащаяся в отчете о движении денежных средств, позволяет судить о том:

а) что происходило с денежными средствами организации в течение отчетного периода;

б) за счет, каких видов деятельности или иных источников финансирования организация способна в большей мере, а за счет каких в меньшей генерировать движение денежных средств;

в) на какие цели организация направляет сгенерированные денежные средства; достаточен ли объем этих движений для того, чтобы осуществлять инвестирование в собственные активы (недвижимость, здания и оборудование) с целью расширения и оптимизации своей деятельности (повышения ее прибыльности), или организация направляет на поддержание своего функционирования;

г) имеет ли организация свободные денежные средства, за счет которых она осуществляет инвестиции в другие организации путем приобретения долевых или долговых инструментов этих организаций;

д) выплачивает ли организация дивиденды своим акционерам в денежной форме;

е) в какой степени неденежные операции (операции, не требующие использования денежных средств), такие как: амортизация, бартерные операции, нерезализованная прибыль и убытки, возникшие в результате изменения курсов обмена валют, оказывают влияние на уровень доходности организации и т.д.

14. Для принятия пользователями финансовой информации обоснованных экономических решений потоки денежных средств организации за отчетный период классифицируются на потоки от:

а) операционной деятельности;

б) инвестиционной деятельности;

в) финансовой деятельности.

В каждом из этих разделов представляется информация о поступлениях и выбытии денежных средств за отчетный период, возникших в результате операционной, инвестиционной и финансовой деятельности организации.

Классификация потоков денежных средств по видам деятельности организации должна учитывать характер ее операций. Поэтому отнесение той или иной статьи к конкретному виду деятельности производится исходя из конкретных условий деятельности организации.

Итогом каждого раздела является поступление или выбытие денежных средств, в зависимости от того, больше или меньше поступило денежных средств, чем выбыло.

Операционная деятельность

15. Поток от операционной деятельности преимущественно извлекается из основной, приносящей доход деятельности организации и является ключевым показателем способности организации генерировать денежные средства для:

- погашения кредитов;
- сохранения и увеличения операционных возможностей;
- выплаты дивидендов;
- осуществления инвестиций.

16. Примеры потоков денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности:

а) денежные поступления от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг, а также авансы от покупателей и заказчиков;

б) денежные поступления от предоставления активов организации в операционную аренду, роялти, сборы, комиссионные вознаграждения и другие подобные доходы.

в) выплаты денежных средств поставщикам товаров, работ и услуг;

г) выплаты денежных средств работникам и выплаты, производимые организацией по поручениям своих работников;

д) денежные выплаты или денежные компенсации налога на прибыль, если только они не могут быть отнесены к конкретным операциям инвестиционной или финансовой деятельности;

е) денежные выплаты или денежные компенсации других налоговых платежей;

ж) потоки денежных средств, возникающие в результате покупки и продажи ценных бумаг, которые организация приобретает с целью перепродажи;

з) денежные поступления и платежи страховой организации в качестве страховых премий и выплат по искам, ежегодных взносов и прочих страховых вознаграждений;

и) денежные поступления и платежи по контрактам, удерживаемым для заключения сделок или в целях торговли.

Некоторые операции, такие как продажа единицы оборудования, могут привести к возникновению прибыли или убытка, который включается в определение чистой прибыли или убытка. Однако движение денежных средств, связанное с такими операциями, является движением денежных средств от инвестиционной деятельности.

17. Отчет о движении денежных средств от операционной деятельности, в котором отражается информация о потоках денежных средств, возникающих в результате операционной деятельности, может составляться любым из двух разрешенных методов:

а) прямым методом;

б) косвенным методом.

Сущность прямого метода состоит в том, что последовательно раскрываются основные виды денежных поступлений и выплат, связанных с операционной деятельностью организации.

Сущность косвенного метода состоит в том, что чистый поток денежных средств от операционной деятельности рассчитывается путем последовательной корректировки чистой прибыли (убытка) до налогообложения с учетом результатов операции неденежного характера, любых отложенных или начисленных прошлых или будущих денежных поступлений или платежей от операционной деятельности и статей доходов или расходов, связанных с движением денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

Приветствуется использование организациями прямого метода для представления информации о движении денежных средств от операционной деятельности. Этот метод позволяет предоставлять информацию, полезную для оценки будущего движения денежных средств, которая отсутствует при использовании косвенного метода.

Прямой метод представления отчета о движении денежных средств

18. Для составления отчета о движении денежных средств от операционной деятельности прямым методом организации необходимо последовательно представить информацию об основных денежных поступлениях и выбытиях в результате операционной деятельности.

19. Информация о вышеназванных поступлениях и выбытиях может быть получена двумя способами:

- либо из учетных записей организации;
- либо путем корректировки статей отчета о прибылях и убытках с учетом следующего:

изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

неденежных статей;

прочих статей, ведущих к возникновению денежных потоков от инвестиционной или финансовой деятельности.

Косвенный метод представления отчета о движении денежных средств

20. При использовании косвенного метода чистый денежный поток от операционной деятельности определяется путем корректировки показателя чистой прибыли, убытка с учетом следующего (п. 20 МСБУ (IAS) 7):

а) изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода;

б) неденежных статей, таких как амортизация, оценочные обязательства, отсроченные налоги, нереализованные прибыли и убытки от операций с иностранной валютой, нераспределенные прибыли ассоциированных организаций и доля меньшинства;

в) всех прочих статей, результатом которых является движение денежных средств от инвестиционной или финансовой деятельности.

21. В качестве альтернативы данные о чистом движении денежных средств от операционной деятельности могут быть представлены с использованием косвенного метода путем отражения доходов и расходов, раскрываемых в отчете о прибылях и убытках, и изменений в запасах и операционной дебиторской и кредиторской задолженности в течение периода.

Инвестиционная деятельность

22. Примерами денежных потоков, возникающих в результате инвестиционной деятельности являются:

а) денежные поступления от продажи недвижимости, зданий и оборудования, нематериальных и других долгосрочных активов;

б) денежные поступления от продаж долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме денежных поступлений за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств и за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей);

в) денежные поступления от возврата кредитов, предоставленных другим организациям (кроме авансовых платежей и кредитов финансовых организаций);

г) денежные поступления от фьючерсных и форвардных контрактов, опционов и свопов, кроме случаев, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях или поступления классифицируются как финансовая деятельность;

д) денежные выплаты по приобретению недвижимости, зданий и оборудования, нематериальных и других долгосрочных активов (в т.ч. платежи, связанные с капитализированными затратами на разработки и с недвижимостью, зданиями и оборудованием, созданным самой организацией);

е) денежные выплаты, направленные на приобретение долевых или долговых инструментов других организаций и долей участия в совместной деятельности (кроме денежных выплат за те инструменты, которые рассматриваются как эквиваленты денежных средств и за те, которые предназначены для заключения сделок или торговых целей);

ж) авансовые денежные выплаты и кредиты, предоставленные другим организациям (кроме авансовых платежей и кредитов финансовых организаций);

з) денежные выплаты по фьючерсным и форвардным контрактам, опционам и свопам, кроме случаев, когда эти контракты удерживаются для заключения сделок или в торговых целях или выплаты классифицируются как финансовая деятельность.

23. Организация должна отдельно (без взаимозачета) представлять основные виды денежных поступлений и денежных выплат, возникающих в результате осуществления

инвестиционной деятельности, за исключением тех случаев, когда денежные потоки, представляются на основе взаимозачета по нетто-методу. Раздельное представление основных видов денежных поступлений и денежных выплат означает, что в отчетности представляется весь объем денежных потоков, как поступающих в организацию, так и выбывающих из нее, даже если эти поступления и выбытия связаны с осуществлением одной и той же операции (например, покупка и продажа одних и тех же ценных бумаг в рамках одного отчетного периода).

24. Для определения величины денежных поступлений и выплат от инвестиционной деятельности можно воспользоваться информацией о данных операциях, взятой напрямую из регистров бухгалтерского учета или из пояснительной записки и примечаний к финансовым отчетам.

Пример.

Организация «А» приобрела оборудование стоимостью 300 000 тенге, оплатив 200 000 тенге деньгами, а на 100 000 тенге выписав вексель. Соответственно, в отчете о движении денежных средств от инвестиционной деятельности должен быть отражен отток денежных средств в размере 200 000 тенге. Оплата части стоимости оборудования векселем классифицируется как неденежная инвестиционно-финансовая операция, и информация о ней должна быть раскрыта в примечании к отчетности.

После того, как информация о денежных средствах полученных/затраченных при продаже/покупке долгосрочных активов получена на основе выписки из регистров учета, необходимо произвести проверку полноты данной информации. Для этого «восстанавливаются» счета задействованных в операциях внеоборотных активов: сальдо на начало и конец отчетного периода известны, обороты по дебету и кредиту вписываются на основе полученной информации. Если восстановленные счета долгосрочных активов не содержат ошибок, значит, информация извлечена из регистров полностью; если сальдо на конец периода не равно сальдо на начало периода плюс оборот по дебету и минус оборот по кредиту, то информация из учетных регистров извлечена не полностью.

В дополнение к счету «Недвижимость, здания и оборудование» необходимо рассматривать счет амортизации объектов недвижимости, зданий и оборудования.

Пример.

Если организация «А» на начало периода имела объекты недвижимости, зданий и оборудования по первоначальной стоимости на 1 000 000 тенге, а на конец периода на 1 300 000 тенге, и из учетных регистров была получена информация об амортизируемой стоимости объектов недвижимости, зданий и оборудования на начало периода в сумме 200 000 тенге и соответственно на конец периода 400 000 тенге, а также о приобретении объектов недвижимости, зданий и оборудования на 300 000 тенге с оплатой 200 000 тенге денежными средствами и 100 000 тенге векселем, то оборот по дебету составит 300 000 тенге и оборот по кредиту 200 000 тенге и восстановленный счет объектов недвижимости, зданий и оборудования не содержит ошибок.

Кроме вышеназванного способа информация о денежных потоках от инвестиционной деятельности может быть получена на основе анализа изменений по статьям долгосрочных и других активов, относящихся к инвестиционной деятельности, и статей отчета о прибылях и убытках и примечаний к ним.

Финансовая деятельность

25. Примерами денежных потоков, возникающих в результате финансовой деятельности являются:

а) денежные поступления от эмиссии акций (включая величину дополнительно оплаченного капитала при эмиссии и размещении акций сверх номинальной стоимости) или других долевых инструментов;

б) денежные выплаты владельцам для приобретения или выкупа акций организации;

в) денежные поступления, связанные с привлечением краткосрочных и долгосрочных займов, выпуском облигаций;

г) денежные погашения заемных сумм;

д) денежные платежи арендатора для уменьшения задолженности по финансовой аренде.

26. Организация должна отдельно (без взаимозачета) представлять основные виды денежных поступлений и выплат, возникающих в результате осуществления финансовой деятельности (за исключением тех случаев, когда денежные потоки, представляются на основе взаимозачета по нетто-методу). Раздельное представление основных видов денежных поступлений и выплат означает, что в отчетности представляется весь объем денежных потоков, как поступающих в организацию, так и выбывающих из нее, даже если эти поступления и выбытия связаны с осуществлением одной и той же операции (например, получение и погашение краткосрочного займа в рамках одного отчетного периода).

Пример.

Организация «А» выпустила 10 000 акций номиналом 100 тенге каждая, получив в их оплату 700 000 тенге и оборудование, стоимость которого 300 000 тенге. Соответственно, в отчете о движении денежных средств от финансовой деятельности должен быть отражен денежный приток в размере 700 000 тенге. Оплата части акций оборудованием классифицируется как неденежная инвестиционно-финансовая операция, и информация о ней должна быть раскрыта в примечании к отчетности.

27. После того, как информация о денежных средствах полученных/затраченных при осуществлении финансовой деятельности получена на основе выписки из регистров учета, необходимо сделать проверку полноты данной информации. Для этого «восстанавливаются» счета задействованных в операциях обязательств и собственного капитала: сальдо на начало и конец отчетного периода известны, обороты по дебету и кредиту вписываются на основе полученной информации. Если восстановленные счета не содержат ошибок, значит информация, извлечена из регистров полностью.

Пример.

Если организация «А» на начало периода имела уставный капитал 1 000 000 тенге, а на конец периода – 2 000 000 тенге, и из учетных регистров была получена информация о выпуске акций (организация А выпустила 10 000 акций номиналом 100 тенге каждая, получив в их оплату 700 000 тенге и оборудования, стоимость которых составляет 300 000 тенге), то восстановленный счет уставного капитала не содержит ошибок.

28. Кроме вышеназванного способа информация о денежных потоках от финансовой деятельности может быть получена на основе анализа изменений по статьям собственного капитала и обязательств, относящихся к финансовой деятельности, и статей отчета о прибылях и убытках и примечаний к ним.

Представление денежных потоков по нетто – методу

29. Представление потоков денежных средств по нетто-методу осуществляется в следующих случаях:

а) когда денежные потоки поступают от имени клиентов и отражают скорее их деятельность, чем деятельность организации;

б) если потоки денежных средств относятся к статьям, имеющим быстрый оборот, большие суммы и короткий срок погашения.

В соответствии с сутью операций данные потоки будут классифицироваться как денежные потоки, возникающие в результате операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

30. Примерами денежных потоков, отраженных в параграфе 29 (а) являются:

- принятие и погашение банками депозитов до востребования;
- средства, хранимые для клиентов инвестиционной организации
- арендная плата, взимаемая от имени владельцев собственности и передаваемая им.

31. Примерами денежных потоков, отраженных в параграфе 29 (в) являются произведенные авансовые платежи и погашение:

- основных сумм, относящихся к владельцам кредитных карточек;
- приобретений и продаж инвестиций;
- других краткосрочных займов, например, сроком на три месяца и менее.

Представление денежных потоков в иностранной валюте

32. Движение денежных средств, выраженных в иностранной валюте, представляется в отчетах в соответствии с МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют». При этом используется обменный курс на дату возникновения денежных потоков.

33. Движение денежных средств зарубежной дочерней организации должно пересчитываться по обменному курсу валют между валютой отчетности и иностранной валютой на дату возникновения движения денежных средств.

34. Нереализованные доходы и расходы, возникающие в результате курсовой разницы, не являются движением денежных средств и должны представляться отдельно в целях выверения денежных средств и их эквивалентов в начале и конце периода, а не как денежный поток.

Процент и дивиденды

35. Движение денежных средств в связи с полученными и выплаченными процентами и дивидендами должно раскрываться отдельно. Каждая категория должна классифицироваться последовательно из периода в период как движение денежных средств от операционной, инвестиционной или финансовой деятельности.

36. Один из вариантов – полученный процент и дивиденд отнести к инвестиционной деятельности, так как они представляют собой доход на инвестиции, а процент и дивиденд уплаченные отразить как денежные потоки, связанные с финансовой деятельностью. В зависимости от учетной политики организации уплаченный процент может быть отнесен к операционной деятельности, за исключением процента, включенного в стоимость объекта инвестиций, относящегося к инвестиционной деятельности, в соответствии с МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

Представление движения денежных средств, отражающих уплату налога на прибыль и неденежные операции

37. Уплаченный налог на прибыль показывается обособленно и обычно относится к операционной деятельности. Исключения возможны, когда налог может быть отнесен к конкретной операции, раскрываемой в разделе инвестиционной или финансовой деятельности.

38. Неденежные операции – операции, производимые без использования денежных средств или их эквивалентов.

39. Неденежные операции не должны включаться в отчет о движении денежных средств. В случае существенности информация о таких операциях должна раскрываться в примечаниях к финансовой отчетности.

40. Примерами неденежных операций являются:

- а) приобретение активов посредством финансовой аренды (финансового лизинга);
- б) приобретение другой организации путем дополнительной эмиссии (выпуска) акций;
- в) конвертация обязательств в акции/ паи.

Инвестиции в дочерние, ассоциированные организации и совместную деятельность

41. При учете инвестиций в ассоциированные или дочерние организации по методу долевого участия или методу учета по фактическим затратам, инвестор ограничивается представлением в отчете о движении денежных средств информации о движении денежных средств между собой и объектом инвестирования, например, о дивидендах и авансах.

42. Организация, представляющая отчет о своей доле в совместно контролируемой организации с использованием метода пропорционального сведения, включает в свою сводную отчетность о движении денежных средств свою пропорциональную долю денежных потоков совместно контролируемой организации. Организация, представляющая отчет о своей доле с помощью метода участия, включает в свой отчет о движении денежных средств денежные потоки, связанные с ее инвестициями в совместно контролируемую организацию, распределения и другие выплаты или поступления между ней и совместно контролируемой организацией.

Приобретения и выбытия дочерних организаций и других структурных подразделений

43. Возникающие совокупные потоки денежных средств должны быть раскрыты отдельно в рамках инвестиционной деятельности.

Необходимо раскрыть отдельно указанные элементы:

- а) суммарные возмещения при покупке или выбытии;
- б) часть стоимости возмещения при покупке или выбытии, погашенная денежными средствами и их эквивалентами;
- в) приобретенная или реализованная сумма денежных средств и их эквивалентов в дочерней организации или структурном подразделении;
- г) сумма других активов и обязательств дочерней организации или приобретенного, или реализованного структурного подразделения, суммированного по основным категориям.

Раскрытие информации

44. Ряд инвестиционных и финансовых операций не требует привлечения денежных средств или их эквивалентов, и, следовательно, не должен попадать в отчет о движении денежных средств. Однако в финансовой отчетности раскрываются сведения подобных операций. Это связано с тем, что эти операции могут значительно изменять структуру баланса, а также влиять на движение денежных средств в будущем. Примерами таких операций являются: приобретение организации путем выпуска дополнительных акций;

конвертация долгосрочных обязательств в акции; приобретение объектов недвижимости, зданий и оборудования на условиях долгосрочной финансовой аренды.

45. В случае проведения бартерных операций, в финансовой отчетности требуется отдельное раскрытие подобных операций.

46. Для пользователя финансовой отчетности также важно раскрытие информации о наличии денежных средств и их эквивалентов, не доступных в данный момент для использования или свободного перемещения. Например, в случае функционирования консолидируемой дочерней организации на территории государства с жестким валютным регулированием, не допускающим вывоз капиталов.

48. Поощряется также раскрытие прочей информации, связанной с возможностями организации по осуществлению управления денежными потоками: открытые кредитные линии, отдельные потоки по географическим или операционным сегментам, денежные потоки, связанные с увеличением производственной мощности и т. п.

49. Отчет обязательно должен содержать сравнительные данные за предыдущий период.

Отчет о движении денежных средств, как и финансовая отчетность в целом, представляет собой сбалансированное соотношение данных, представленных в табличной форме и в виде примечаний, содержащих важные для пользователя расшифровки и текстовые пояснения. При этом отчет имеет обязательные ссылки на соответствующие примечания и не может рассматриваться в отрыве от них. Такая структура позволяет, с одной стороны, выделить наиболее значимую информацию общего характера, а с другой стороны, отразить все имеющиеся особенности отдельно взятой организации или группы.

50. На практике необходимые данные для отчета о движении денежных средств могут быть получены как непосредственно из бухгалтерского баланса и прочей финансовой отчетности (например, увеличение краткосрочных банковских кредитов), так и только напрямую из бухгалтерских записей (например, потоки операционной деятельности при использовании прямого способа). Формирование данных о движении денежных средств, как правило, не требует внесения значительных изменений в сложившийся порядок учета, а включение их в отчетность представляет ценную информацию для принятия пользователями решений.

Конкретные ситуации, поясняющие применение стандарта

51. Для составления отчета о движении денежных средств рассмотрим следующую финансовую отчетность и примечания к ней.

Пример.

Отчет о движении денежных средств для организации отличной от финансовой организации

1. Примеры показывают суммы только текущего периода. В соответствии с требованиями МСФО требуется представлять соответствующие суммы предшествующего периода.

2. Информация из отчета о прибылях и убытках, и бухгалтерского баланса представлена для того, чтобы показать, как составляются отчеты о движении денежных средств с использованием прямого и косвенного методов. Как отчет о прибылях и убытках, так и бухгалтерский баланс не отвечают всем требованиям МСФО по раскрытию и представлению.

3. Следующая информация также уместна для составления отчетов о движении денежных средств (в тыс.тенге):

• Нераспределенная прибыль, 1 января 2004 года	496000
Плюс:	
Чистый доход	117000
Минус:	
Дивиденды по обыкновенным акциям, выплаченные деньгами	6000

Дивиденды по обыкновенным акциям, выплаченные в виде акций	<u>15000</u>
Нераспределенная прибыль, 31 декабря 2004 года	<u>592000</u>

- Другие прибыли на 3500 тыс.тенге представляют долю организации «А» в чистой прибыли организации «В». организация «А» владеет 22 % простых акций организации «В».
- Анализ счета оборудования и соответствующей амортизационной стоимости показал следующее:

	Оборудование Дебет / (Кредит)	Аморт. стоимость дебет/ (кредит)	тыс.тенге Прибыль или убыток
Сальдо на 1 января 2004 года	142000	(31000)	
Приобретение оборудования	53000		
Продажа оборудования	(8000)	2500	1500 убыток
Амортизационная стоимость за период		(11500)	
Капитальный ремонт, отнесенный на накопленную амортизацию		11000	
Сальдо на 31 декабря 2004 года	<u>187000</u>	<u>(29000)</u>	

- Земля на сумму 60 000 тыс.тенге была приобретена путем выпуска долгосрочного векселя; также участок земли стоимостью 10500 тыс.тенге был продан за 18500 тыс.тенге, что привело к прибыли 8 000 тыс.тенге по данной сделке.
- Изменение накопленной амортизации объектов недвижимости и зданий, накопленной амортизации патента, а также премии по облигациям к оплате – результат проводок амортизационных отчислений за отчетный период.
- Анализ счетов собственного капитала показал следующее:

	Простые акции	тыс.тенге Дополнительно оплаченный капитал
Сальдо на 1 января 2004 года	50000	38000
Выпуск 2% дивидендов в виде акций	1000	14000
Эмиссия обыкновенных акций за деньги	<u>9000</u> <u>60000</u>	<u>135000</u> <u>187000</u>
Сальдо на 31 декабря 2004 года		

- уплаченный в течение отчетного периода корпоративный подоходный налог составил 62000 тыс.тенге.

ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ
за год закончившийся 31 декабря 2004 года
организации «А»

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ	Код стр.			тыс. тенге
				За отчет- ный период
Доход от реализации готовой продукции (товаров,	010			526500

работ, услуг)				
Себестоимость реализованной готовой продукции (товаров, работ, услуг)	020			200000
Валовый доход (стр.010 – стр.020)	030			326500
Расходы периода, всего	040			156900
в том числе:				
расходы по реализации	041		27000	
общие и административные расходы, в том числе	042		129900	
заработная плата	042,1		110000	
прочие, в том числе	042,2		19900	
амортизация патента	042,21	2400		
Амортизационная стоимость зданий и сооружений	042,22	3100		
Амортизационная стоимость оборудования	042,23	11500		
коммунальные и другие общие расходы	042,24	2900		
Прибыль (убыток) от операционной деятельности (стр.030 – стр.040)	050			169600
Прибыль (убыток) от неосновной деятельности всего, в том числе	060			6500
доход от выбытия участка земли	061		8000	
убыток по выбытию оборудования	062		(1500)	
Доход по инвестициям в зависимые организации, учет по методу долевого участия	070			3500
Расходы на выплату вознаграждения	080			10600
Прибыль (убыток) до налогообложения (стр.050 + стр.060 + стр.070-стр.080)	090			169000
Расходы по корпоративному подоходному налогу всего, в том числе:	100			52000
Текущий	101		49000	
Отсроченный	102		3000	
ЧИСТАЯ ПРИБЫЛЬ (УБЫТОК) (стр.090)	110			117000

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС
31 декабря 2004 года
организации «А»

тыс. тенге

1) Активы	Код стр.	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Нематериальные активы, всего	010	12400	12400
Амортизация нематериальных активов	020	2400	4800
Балансовая (остаточная) стоимость нематериальных активов, всего	030	10000	7600
Недвижимость, здания и оборудование всего, в том числе:	040	486000	580500
земля	041	82000	131500
здания и сооружения	042	262000	262000
машины и оборудование, передаточные устройства	043	142000	187000
Накопленная амортизация объектов недвижимости, зданий и оборудования всего, в том числе:	050	102000	103100
Накопленная амортизация зданий и сооружений	051	71000	74100
Накопленная амортизация машин и оборудования,	052	31000	29000

передаточных устройств			
Балансовая (остаточная) стоимость объектов недвижимости, зданий и оборудования всего, в том числе:	060	384000	477400
Земля	061	82000	131500
здания и сооружения	062	191000	187900
машины и оборудование, передаточные устройства	063	111000	158000
Инвестиции всего, в том числе:	070	15000	18500
инвестиции в зависимые организации, учет по методу долевого участия	071	15000	18500
Долгосрочная дебиторская задолженность, всего	080	0	0
ИТОГО ДОЛГОСРОЧНЫХ АКТИВОВ	090	409000	503500
II. ТЕКУЩИЕ АКТИВЫ			
Запасы, всего	100	341000	493000
Краткосрочная дебиторская задолженность, всего	110	68000	171200
в том числе:			
счета к получению за вычетом резерва по сомнительным требованиям (чистые)	111	51000	104000
расходы будущих периодов	112	17000	17200
Прочая дебиторская задолженность (НДС к возмещению)	113	0	50000
Краткосрочные финансовые инвестиции	120	0	0
Деньги	130	66000	59000
ИТОГО ТЕКУЩИХ АКТИВОВ (стр. 100+ стр.110 + стр.120 + стр.130)	140	475000	723200
БАЛАНС (стр.090+ стр.140)		884000	1226700
2) СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
III. Собственный капитал			
Уставный капитал (Обыкновенные акции)	150	50000	60000
Неоплаченный капитал	160	0	0
Изъятый капитал	170	0	(17000)
Дополнительный оплаченный капитал	180	38000	187000
Сумма переоценки (Дополнительный неоплаченный капитал)	190	0	0
Резервный капитал	200	20000	20000
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) всего, в том числе:	210	496000	592000
отчетного года	211	80000	96000
предыдущих лет	212	416000	496000
ИТОГО СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА (стр.150+ стр.160 - стр.170+ стр.180+ стр.190+ стр.200+ стр.210)	220	604000	842000
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Займы, в том числе:	230	108000	167000
прочие	233		
облигации (первоначальная стоимость)	234	100000	100000
премия по облигациям	235	8000	7000
облигации (амортизированная стоимость)	236	108000	107000

долгосрочный вексель	237	0	60000
Отсроченный корпоративный подоходный налог	240	6000	9000
ИТОГО ДОЛГОСРОЧНЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (стр. 230+240)	250	114000	176000
V. ТЕКУЩИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные займы и овердрафт	260	0	0
Текущая часть долгосрочных займов	270	0	0
Краткосрочная кредиторская задолженность, всего	280	131000	132000
в том числе:			
счета и векселя к оплате	281	131000	132000
Расчеты с бюджетом всего, в том числе:	290	16000	49000
задолженность по корпоративному подоходному налогу	291	16000	3000
налог на добавленную стоимость к оплате	292	0	40000
индивидуальный подоходный налог	293	0	6000
Кредиторская задолженность дочерним (зависимым) организациям и совместно контролируемым юридическим лицам	300	0	0
Прочая кредиторская задолженность и начисления всего, в том числе:	310	19000	23700
расчеты с персоналом по оплате труда	312	9000	13000
прочие, задолженность по вознаграждению	313	0	100
расчеты по накопительному пенсионному фонду	314	0	4000
доходы будущих периодов	315	10000	10600
ИТОГО ТЕКУЩИХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (стр.260+ стр.270+ стр.280+ стр.290 + стр.300+ стр.310)	320	166000	208700
БАЛАНС (стр. 220+ стр.250+ стр.320)		884000	1226700

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
(прямой метод)
за год, закончившийся 31 декабря 2004 года
организации «А»

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ	Код стр.	тыс. тенге	
		За отчетный период	Поступление/ (выбытие)
I. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
Поступление денежных средств всего, в том числе:	010		423500
реализация готовой продукции (товаров, работ, услуг)	011		423500
авансы полученные	012		0
вознаграждение	013		0
Дивиденды	014		0
Роялти	015		0
прочие	016		0
Выбытие денежных средств всего, в том числе:	020		(510000)
платежи поставщикам и подрядчикам	021		(311000)
авансы выданные	022		0
выплаты по заработной плате	023		(96000)
выплата вознаграждения	024		(11500)
по займам		(10500)	
амортизация премии по облигациям		(1000)	
расчеты с бюджетом	025		(62000)
прочие выплаты, общие и административные	026		(29500)

Строка 056 = 11000 из пояснительной записки

Строка 071 = 9000 + 135000 = 144000

Строка 082 = 17000

Строка 083 = 6000 из пояснительной записки

*Это также может быть показано в качестве операционного потока денежных средств.

ОТЧЕТ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ
(косвенный метод)
за год, закончившийся 31 декабря 2004 года
организации «А»

ТЫС. ТЕНГЕ

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ	Код стр.		За отчетный период Поступление / (выбытие)
I. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ОПЕРАЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
1. Чистая прибыль (убыток) до налогообложения	010		169000
Корректировки всего, в том числе на:	011		17600
Амортизация патента	0111	2400	
Амортизационная стоимость объектов недвижимости, зданий и оборудования	0112	14600	0
Расходы на выплату вознаграждения	0113	10600	0
Доля в доходах зависимой организации, учет по методу долевого участия	0114	(3500)	0
Убыток по выбытию оборудования	0115	1500	
Доход от выбытия участка земли	0116	(8000)	
Денежные средства от операционной деятельности	012		186600
2. Увеличение (уменьшение) оборотного капитала всего, в том числе на:	013		(199600)
Увеличение дебиторской задолженности покупателей и прочей дебиторской задолженности	0131	(103200)	
Увеличение товарно-материальных запасов	0132	(152000)	
Увеличение кредиторской задолженности поставщикам и прочая кредиторская задолженность и начисления	0133	55600	
3. Движение денежных средств от операционной деятельности	020		(13000)
4. Выплаченное вознаграждение	021		(11500)
5. Расчеты с бюджетом: Уплаченный корпоративный подоходный налог	022		(62000)
6. Чистое движение денежных средств от операционной деятельности (стр.010 – стр.020)	030		(86500)
II. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
1. Поступление денежных средств всего, в том числе:	040		22500
реализация нематериальных активов	041	0	
реализация недвижимости, зданий и оборудования	042	4000	
реализация других долгосрочных активов, земля	043	18500	
реализация финансовых активов	044	0	
погашение предоставленных займов	045	0	
Прочие	046	0	
2. Выбытие денежных средств всего, в том числе:	050		(64000)
приобретение нематериальных активов	051		0
приобретение объектов недвижимости, зданий и оборудования	052	(53000)	
приобретение других долгосрочных активов (Примечание А)	053	0	
приобретение финансовых активов	054	0	
предоставление займов	055	0	
прочие выплаты, капитализируемые затраты по ремонту оборудования	056	(11000)	
3. Чистое движение денежных средств от инвестиционной деятельности (стр.040 +/- стр.061)	060		(41500)

III. ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ ОТ ФИНАНСОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ			
1. Поступление денежных средств всего, в том числе:	070		144000
эмиссия акций и других ценных бумаг	071	144000	
получение займов	072	0	
получение вознаграждения по финансируемой аренде	073	0	
Прочие	074	0	
2. Выбытие денежных средств всего, в том числе:	080		(23000)
погашение займов	081	0	
приобретение собственных акций	082	(17000)	
выплата дивидендов*	083	(6000)	
Прочие	084	0	
3. Чистое движение денежных средств от финансовой деятельности (стр.070 – стр.080)	090		121000
ИТОГО: Увеличение (+)/уменьшение (-) денежных средств (стр.030+/- стр.062+/- стр.090)			(7000)
Денежные средства на начало отчетного периода			66000
Денежные средства на конец отчетного периода			59000

Пояснительные расчеты в тыс. тенге:

Отчет о П и У Бухгалтерский баланс

Строка 010 = 169000

Строка 0111 = 2400

стр.042,21

Строка 0112: 3100 + 11500 = 14600

стр.042,22 стр.042,23

Строка 0113 = 10600

стр.080

Строка 0114 = 3500

стр.070

Строка 0115 = 1500

стр.062

Строка 0116 = 8000

стр.061

Строка 0131: (104000 - 51000) + (17200 - 17000) + (0+50000) = 103200

стр.111 стр.112 стр.113

Строка 0132: 493000 – 341000 = 152000

стр.100

Строка 0133: (132000 – 131000) + (13000 – 9000) + (10600 – 10000) + (0 + 40000) + (0 + 6000) + (0 + 4000) =

стр.281 стр.312 стр.315 стр.292 стр.293 стр.314

= 55600

Строка 021: 10600 + (0 – 100) + (8000 – 7000) = 11500

стр.080 стр.313 стр.235

Строка 022: 49000 + (16000 – 3000) + 3000 + (6000 -9000) = 62000

стр.101 стр.291 стр.102 стр.240

*Это также может быть показано в качестве операционного потока денежных средств.

Примечания к отчету о движении денежных средств (прямой и косвенный метод)

A. Недвижимость, здания и оборудование

Земля на сумму 60000 тыс.тенге была приобретена путем выпуска долгосрочного векселя.

Альтернативное представление (косвенный метод)

Как вариант, в отчете о движении денежных средств, составляемом по косвенному методу, доход (убыток) от операционной деятельности до изменений в оборотном капитале иногда представляется следующим образом:

НАИМЕНОВАНИЕ ПОКАЗАТЕЛЕЙ	Код стр.	тыс. тенге
		За отчетный период

		Поступление/ (выбытие)
Доход от операционной деятельности	010	526500
Операционные расходы за вычетом амортизации и износа	011	<u>(339900)</u>
Прибыль (убыток) от операционной деятельности до изменения оборотного капитала	012	<u>186600</u>

Пояснительные расчеты в тыс. тенге:

Строка 010 = 526500

Строка 011 = 200000 + 156900 – 2400 – 3100 – 11500 = 339900

Отчет о П и У стр.020 стр.050 стр.042,21 стр.042,22 стр.042,23

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 10 «События после даты баланса»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения	1-3
Определения	4-8
Признание и измерение.	
Корректирующие события после даты баланса	9-10
Некорректирующие события после даты баланса	11-12
Дивиденды	13-14
Непрерывность деятельности	15-17
Раскрытие информации	18-21

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и ТОО «Deloitte and Touche», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО (IAS и IFRS)).

Цель, статус и сфера применения

1. Методические рекомендаций разъясняют порядок корректировки финансовой отчетности с учетом событий после даты баланса в соответствии с МСБУ (IAS) 10 «События после даты баланса».

2. Настоящие методические рекомендации предназначены для оказания практической помощи при учете и раскрытии информации о событиях после даты баланса согласно требованиям МСБУ (IAS) 10 «События после даты баланса».

3. Данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 10 «События после даты баланса» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 10 «События после даты баланса».

Определения

4. **События после даты баланса** – это события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые имеют место в период между датой баланса и датой утверждения финансовой отчетности к выпуску. К *событиям после даты баланса*

относятся все события вплоть до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, даже если они произошли после опубликования данных о прибыли организации или другой финансовой информации.

5. **Корректирующие события после даты баланса** - события, подтверждающие условия, существовавшие на дату баланса.

6. **Некорректирующие события после даты баланса** – события, свидетельствующие о возникших после даты баланса условиях.

7. **Датой баланса** считается день, по состоянию на который организация составляет свою отчетность. В качестве отчетной даты принимается последний день отчетного периода.

8. **Дата утверждения финансовой отчетности к выпуску** определяется в зависимости от организационной структуры и схемы управления организацией, требований законодательства, а также процедур, установленных для подготовки и рассмотрения финансовой отчетности. При разных структурах это может быть день утверждения отчетности советом директоров или наблюдательным советом, дата подписания отчетности уполномоченными лицами организации и др.

Признание и измерение.

Корректирующие события после даты баланса.

9. Организация должна уточнять данные финансовой отчетности для отражения корректирующих событий после даты баланса.

10. Примерами корректирующих событий после даты баланса, которые организация обязана учитывать путем корректировки сумм, признанных в финансовой отчетности, или путем признания статей, ранее не признанных в финансовой отчетности, могут быть следующие:

1) получение информации после даты баланса, свидетельствующей либо о существенном снижении стоимости активов, определенной на дату баланса, либо о необходимости корректировки ранее признанных убытков от обесценения данных активов. Например:

А) объявление в установленном порядке дебитора организации банкротом, если по состоянию на дату баланса в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства или у него были серьезные проблемы с ликвидностью;

Пример.

На основании учетных данных в финансовой отчетности организации «А» по состоянию на 31 декабря 2003 года отражается дебиторская задолженность на общую сумму 2 000 000 тенге.

В январе 2004 года, до даты утверждения финансовой отчетности, организация «В», являющаяся одним из дебиторов организации «А» с общей суммой задолженности 744 000 тенге по состоянию на 31 декабря 2003 года, по которой был создан резерв на сумму 500 000 тенге по состоянию на 31 декабря 2003 года, признана в установленном порядке банкротом. По результатам процедуры банкротства организация «В» не смогла удовлетворить требования ни одного из своих кредиторов.

Организация «А» должна досоздать резерв на сумму 244 000 тенге в финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 2003 года. Таким образом, сумма резерва по дебиторской задолженности организации «В» по состоянию на 31 декабря 2003 года составит 744 000 тенге.

В) продажа производственных запасов после даты баланса может служить основанием для определения возможной чистой стоимости реализации этих запасов по состоянию на дату баланса;

Пример.

Организация «А» по состоянию на 31 декабря 2003 г. признала расходы от списания металлических труб до чистой стоимости реализации на сумму 3 000 000 тенге. Себестоимость металлических труб по состоянию на 31 декабря 2003 г. составила 10 000 000 тенге; чистая стоимость реализации – 7 000 000 тенге. В конце января 2004 г. организация реализовала эти трубы за 9 000 000 тенге. Совет директоров планирует рассмотреть финансовую отчетность 1 марта 2004 г.

Организация «А» должна провести обратное доначисление стоимости запасов, вызванное увеличением возможной чистой стоимости реализации, на сумму 2 000 000 тенге и отразить это доначисление в финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 2003 года.

2) принятое решение суда после даты баланса, но до даты его утверждения, подтверждает существующие обязательства организации на дату баланса. Организация корректирует ранее признанные резервы по данным обязательствам в соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» или создает новый резерв.

Например, финансовая отчетность должна быть скорректирована, если события, которые побудили возникновение иска, такие как несчастный случай или нарушения патента, имели место до даты баланса. Если событие, вследствие которого был подан иск, имело место после даты баланса, то корректировка необязательна, но необходимо раскрытие данной информации.

3) определение после даты баланса стоимости активов, приобретенных до даты баланса, или дохода от продажи активов, проданных до даты баланса;

Пример.

В декабре 2003 г. организация «А» реализовала организации «Б» товары на сумму 10 000 тенге. Согласно условиям договора на реализацию товара организация «А» представила организации «Б» скидку в размере 5% от стоимости товара в случае, если оплата будет произведена не позднее 1 февраля 2004 г. Организация «Б» произвела оплату в сумме 9 500 тенге. 21 января 2004 г. Совет директоров планирует рассмотреть финансовую отчетность не позднее 1 марта 2004 г.

Организация «А» должна скорректировать свои доходы и признать скидку в сумме 500 тенге в финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 2003 г.

4) определение после даты баланса величины выплат по планам участия в прибыли или премировании, если по состоянию на отчетную дату у организации было юридическое обязательство или обязательство, вытекающее из практики, произвести такие выплаты в связи с событиями, происшедшими до даты баланса (см. МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждение работникам»);

5) обнаружение фактов мошенничества или ошибок, наличие которых подтверждает искажение финансовой отчетности по состоянию на дату баланса.

Во всех приведенных случаях по состоянию на дату баланса актив или обязательство уже существовали. Однако после даты баланса возникли обстоятельства, которые оказывают значительное влияние на этот актив или обязательство.

Некорректирующие события после даты баланса.

11. Организация не должна корректировать суммы, признанные в финансовой отчетности, для отражения некорректирующих событий после даты баланса.

12. Примерами событий, свидетельствующих о возникших после даты баланса хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность, могут быть:

1) принятие решения об объединении бизнеса или выбытии крупной дочерней организации;

Пример.

В феврале 2005 года, до даты утверждения финансовой отчетности к выпуску, Совет директоров организации «С» принял решение приобрести организацию, которая осуществляет поставку основных комплектующих изделий для организации «С».

Данная информация отражается в примечаниях к финансовой отчетности организации за 2004 год.

- 2) принятие решения об эмиссии акций и иных ценных бумаг;
- 3) крупное приобретение и выбытие основных средств и финансовых вложений;
- 4) пожар или стихийное бедствие, в результате которого уничтожена значительная часть активов организации;
- 5) объявление о готовившейся крупномасштабной реструктуризации или начала ее реализации (см. МСБУ 37 (IAS) «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»);
- 6) прекращение существенной части основной деятельности организации, если это нельзя было предвидеть по состоянию на дату баланса;

Пример.

В феврале 2005 года Совет директоров организации «А», расположенной в городе Павлодар, принял решение продать бизнес, который организация ведет в городе Петропавловск. Это приведет к снижению общей величины активов организации в городе Петропавловск, которая по состоянию на 31 декабря 2004 года составляла 4 360 000 тенге.

В финансовую отчетность организации «А» за 2004 год изменения вносятся не будут, но в примечаниях к финансовой отчетности необходимо отметить то, что Совет директоров принял такое решение и выражает уверенность в том, что продажа состоится до конца 2005 года. Кроме того, необходимо также отметить, что активы организации «А» в результате этой операции приблизительно сократятся на 4 360 000 тенге.

- 7) начало крупного судебного разбирательства, связанного исключительно с событиями после даты баланса;
- 8) снижение стоимости основных средств, если это снижение имело место после даты баланса;
- 9) непрогнозируемое значительное изменение валютных курсов после даты баланса;
- 10) не обычное по размеру изменение цен на активы после даты баланса;

Пример.

В бухгалтерском балансе организации «А» по состоянию на 31 декабря 2004 года отражены значительные вложения организации в акции организации «В», отраженные по справедливой стоимости. В марте 2005 года организация «А» получила информацию о том, что в связи с изменением общих тенденций на фондовом рынке рыночная цена акций организации «В» в этом месяце значительно уменьшилась.

В данной ситуации организация «А» должна раскрыть в примечаниях соответствующую информацию, включая предполагаемый эффект на финансовую отчетность.

- 11) действия органов государственной власти (национализация и т.п.);
- 12) изменения налоговых ставок или налогового законодательства, введенные в действие или объявленные после даты баланса, которые оказывают значительное влияние на текущие и отложенные налоговые активы и обязательства по уплате налога;
- 13) забастовки и иные трудовые споры.

Приведенные события отражают условия, возникшие в последующем периоде, и не связаны с состоянием активов и обязательств организаций на дату баланса. Поэтому организации не корректируют суммы, по которым данные активы и обязательства были признаны в финансовой отчетности.

Дивиденды

13. Если дивиденды владельцам долевых инструментов (согласно МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации») объявляются после даты баланса, организация не должна признавать такие дивиденды как обязательство на дату баланса.

14. Любые дивиденды, заявленные после даты баланса, но до утверждения финансовой отчетности к выпуску, не признаются как обязательства на дату баланса, так как не соответствуют критериям существующих обязательств согласно МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». Эти дивиденды раскрываются в самом балансе в качестве отдельного компонента собственного капитала или в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии с МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

Непрерывность деятельности

15. Организация не должна составлять финансовую отчетность, исходя из непрерывности деятельности, если после даты баланса руководство определяется в намерении ликвидировать организацию, приостановить её деятельность или решает, что у него нет иной реалистичной альтернативы. Примерами событий, которые могут быть предпосылками или свидетельством неприменимости допущения о непрерывности деятельности являются такие, как: значительные убытки, устойчивые проблемы с платежеспособностью, уменьшение объема продаж, недостаточность капитала, негативный прогноз в отношении потоков денежных средств, возбуждение процедуры банкротства.

16. Если допущение о непрерывности деятельности более не уместно, то требуется фундаментальным образом изменить методы бухгалтерского учета, а не корректировать суммы, признанные в соответствии с первоначальными методами бухгалтерского учета.

17. Согласно МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» необходимы определенные раскрытия, если:

- финансовая отчетность не составляется исходя из непрерывности деятельности; или
- руководству известно о существенных неопределенностях, связанных с событиями или условиями, которые могут вызвать значительные сомнения в способности организации продолжать непрерывную деятельность. События или условия, требующие раскрытия, могут возникнуть после даты баланса.

Раскрытие информации

18. Организация должна раскрывать дату утверждения финансовой отчетности к выпуску, так как финансовая отчетность не отражает события после этой даты, и наименование органа управления, утвердившего финансовую отчетность к выпуску.

19. В случае, если владельцы организации или другие лица имеют право вносить поправки в финансовую отчетность после ее выпуска, организация обязана раскрыть данный факт в отчетности.

20. Если после даты баланса организация получает новую информацию об условиях, существовавших на дату баланса, организации следует уточнить раскрытия об этих условиях с учетом полученной новой информации.

21. Если некорректирующие события после даты баланса важны настолько, что непредставление раскрытий о них повлияет на способность пользователей финансовой отчетности делать верные оценки и принимать правильные решения, организация должна

раскрыть следующую информацию по каждой значительной категории некорректирующих событий после даты баланса:

- характер события; и
- оценку его финансовых последствий или заявление о невозможности такой оценки.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «23» марта 2005 года № 2*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 11
«Договоры на строительство»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций	1-3
Определения	4-12
Объединение и разделение договоров на строительство	13-16
Доход по договору	17-22
Затраты по договору	23-31
Признание доходов и расходов по договору	32-51
Признание ожидаемых убытков	52-53
Изменения в расчетах	54
Раскрытие информации	55-63

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «BDO Казахстан-аудит», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р.

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют порядок учета доходов и затрат, связанных с договором на строительство и применяются для учета договоров на строительство в финансовой отчетности подрядчиков.

2. Данные методические рекомендации не применяются субъектами, производящими строительство объектов для собственных нужд в виде капитальных вложений, так как они не получают доходов от строительной деятельности, а все понесенные затраты капитализируются.

3. Методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство».

Определения

4. **Договор на строительство** – договор, специально предусматривающий строительство актива или комплекса активов, которые взаимосвязаны или взаимозависимы по их конструкции, технологии и функциям, или по их конечному назначению или использованию.

5. **Договор с фиксированной ценой** – это договор на строительство, по которому подрядчик соглашается на фиксированную цену по договору или на фиксированную ставку по каждой единице продукции, что в некоторых случаях является предметом повышения цены в связи с ростом затрат.

Пример повышения фиксированной ставки в связи с ростом затрат:

Строительная организация «Алем» по договору, является подрядчиком на строительство гостиницы в течение 5 – летнего срока. Первоначальная стоимость договора на строительство 10 000 000 тенге. В соответствии с условием договора для покрытия роста затрат, в конце каждого года строительства общая сумма договора на строительство, уменьшенная на сумму выставленных в течение периодов счетов, увеличивается на индекс инфляции за прошедший период, установленный уполномоченным органом. Например: за предшествующие годы были выставлены счета на 6 000 000 тенге, за отчетный год индекс инфляции составил 5 %, сумма по договору составит 4 200 000 тенге ($10\,000\,000 - 6\,000\,000 = 4\,000\,000 * 1,05 = 4\,200\,000$).

6. **Договор «затраты плюс»** - это договор на строительство, по которому подрядчику возмещаются допустимые, или по – иному определяемые затраты, плюс процент от этих затрат или фиксированное вознаграждение.

Пример договора «затраты плюс»:

Строительная организация «Казстрой» является подрядчиком на строительство офисного здания. По условиям договора, заказчик возмещает подрядчику все затраты плюс 5% от итоговых сумм затрат.

7. **Отклонение** - это указание, данное заказчиком об изменении объема работ, выполняемых по договору.

8. **Претензия** – это сумма, которую подрядчик стремится получить от заказчика или от другой стороны в качестве возмещения затрат, не включенных в цену договора.

9. **Поощрительные платежи** – это дополнительные суммы, выплачиваемые подрядчику в случае, если установленные стандарты выполнения работ были соблюдены или превышены. Например, договор может предусматривать поощрительные платежи на досрочное завершение работ по договору на строительство.

10. Помимо договора с фиксированной ценой и договора «затраты плюс», некоторые договоры имеют характеристики обоих договоров, то есть договоры «затраты плюс» с согласованной максимальной ценой. Такие договора должны удовлетворять условиям, указанным в пунктах 35 и 36, с целью отражения выручки и затрат по договору. Данный вид договора позволяет отразить в договоре гибкий механизм ценообразования, удовлетворяющий интересы, как заказчика, так и подрядчика.

11. МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» применяется к договорам на строительство, к которым относятся:

1) договоры на оказание услуг, непосредственно связанных с сооружением объектов, например, на оказание услуг по управлению проектом или услуг архитектора;

2) договоры на разрушение или восстановление объектов, и восстановление окружающей среды после разрушения объектов.

12. Договор на строительство может быть заключен на строительство отдельных активов, таких как мосты, здания, плотины, трубопроводы, дороги, корабли или туннели. Договор на строительство может также заключаться и на группу активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых по их начальной конструкции, технологии применения и функциям или по их конечным функциям назначения или использования. Примерами, могут служить контракты на строительство перерабатывающих заводов или сложных частей для заводов или оборудования.

Объединение и разделение договоров на строительство

13. Требования МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» применяются отдельно к каждому договору на строительство. Однако, в некоторых случаях, МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» необходимо применять к отдельным компонентам одного договора или к группе договоров для отражения сущности договора или группы договоров.

14. В случае если в договоре предусмотрено более одного объекта, то сооружение каждого из них, должно рассматриваться в качестве отдельного договора на строительство, если:

1) по каждому объекту были представлены отдельные проекты;

2) по каждому объекту велись отдельные переговоры, где стороны имели право принять или отклонить часть договора, относящуюся по каждому объекту;

3) могут быть определены затраты и доходы по каждому объекту.

Пример.

Строительная организация «Данстрой» подписала единый договор о строительстве школы. При этом по условиям договора, «Данстрой» должен благоустроить и озеленить

спортивную площадку и построить небольшой бассейн внутри здания. При заключении договора, заказчик и подрядчик вели переговоры по каждому виду работ в отдельности и согласовали конструктивное решение по проектам бассейна, спортивной площадки и основного здания, а также их стоимость в отдельности (затраты и доход подрядчика по каждому из объектов). В данном случае вид работы (или объект: здание, бассейн, спортивная площадка) должен рассматриваться как отдельный договор.

15. Объединение группы договоров, независимо, заключены ли они с одним заказчиком или несколькими, происходит, когда:

- 1) группа договоров, предоставлена в качестве одного пакета;
- 2) договоры настолько тесно взаимосвязаны, что представляют собой часть единого пакета с общей нормой прибыли;
- 3) договоры выполняются одновременно, или последовательно и непрерывно.

Пример.

Организация «Темир» заключила несколько договоров со строительной организацией «Алем» по строительству 8 детских площадок и 16 игровых площадок в различных районах города общей стоимостью 2 000 000 тенге в рамках долгосрочной программы «Детский двор». Целесообразно рассматривать отдельные договора в совокупности в качестве единого договора как объекта учета.

В данном примере вряд ли возможно альтернативное решение: из соображения практического удобства организация «Темир» не станет обсуждать со строительной организацией «Алем» расходы и доходы по каждому из объектов (хотя бы по причине их несущественности в бюджете).

16. Договором может быть предусмотрено строительство дополнительного объекта по усмотрению заказчика или договор может быть изменен включением положения о строительстве дополнительного объекта. Строительство дополнительного объекта должно рассматриваться как отдельный договор, в случае, если:

- 1) объект по своей конструкции, технологии или функциям значительно отличается от объекта или объектов, предусмотренных в первоначальном договоре; или
- 2) цена объекта устанавливается независимо от цены первоначального договора.

Пример.

По договору подрядчик ведет строительство офисного здания. Заказчик хочет, чтобы на территории офисного здания за дополнительную цену, о которой предстоит договориться, был построен фонтан.

Строительство фонтана будет рассматриваться как отдельный договор.

Доход по договору

17. Доход по договору на строительство должен включать:

- 1) первоначальную сумму дохода, согласованную в договоре;
- 2) отклонения в работе по договору, претензии и поощрительные платежи (включается, если существует вероятность получения дохода и возможность надежной оценки).

18. Доход по договору измеряется по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению возмещения. Оценка выручки по договору на строительство подтверждена воздействием различных ситуаций, которые зависят от результата будущих событий. Оценку необходимо проводить по мере наступления событий и разрешения неопределенностей. Однако объем дохода по договору может увеличиться или уменьшиться в зависимости от периода, в результате отклонений, претензий, штрафных санкций, увеличения затрат. Например:

- 1) подрядчик и заказчик могут согласовать отклонения или претензии, которые увеличат или уменьшат выручку по договору на строительство в период, следующий за тем, в котором договор был заключен первоначально;

2) сумма выручки, согласованная в договоре с фиксированной ценой, может увеличиваться в результате пунктов, допускающих увеличение цены;

3) сумма выручки по договору может уменьшиться в результате штрафных санкций, возникающих в результате задержки в выполнении договора по вине подрядчика; или

4) когда договор с фиксированной ценой предусматривает фиксированную цену за единицу производимой продукции, следовательно увеличение выручки по договору зависит от увеличения количества производимой продукции.

19. Отклонение в работе может привести к увеличению, уменьшению или изменению сферы действия договора с соответствующим изменением размера дохода. Отклонение цены договора включается в доход по договору в том случае, если:

1) существует вероятность того, что заказчик утвердит отклонение и сумму дохода, получаемой в результате отклонения;

2) изменение дохода может быть надежно измерено.

Пример.

Заказчик, ТОО «Алем» приняло решение о замене стеклянных окон на металлопластиковые. В результате чего сметная стоимость строительства увеличилась на 50 000 тенге.

20. Претензия может возникнуть, например, в результате задержек выполнения строительных работ по вине заказчика, его ошибок в технических характеристиках или конструкции, а также спорных отклонений в работе по договору на строительство.

Измерение суммы дохода, который возникает в результате претензий, включает в себе высокую степень неопределенности и часто зависит от результатов переговоров. В связи с чем, претензии включаются в доход по договору только в тех случаях, когда:

1) переговоры достигли продвинутой стадии, на которой возникла вероятность, что заказчик признает претензию; и

2) сумма, которая вероятно, будет признана заказчиком, может быть надежно измерена.

Пример.

ТОО «Гражданстрой» является подрядчиком на снос старых домов и строительство новых. Заказчик заверил, что дома готовы к сносу, однако работники подрядчика обнаружили, что жильцы до сих пор не выехали из старых домов. На их переселение понадобится один месяц, что задерживает начало работ. Для подрядчика данная ситуация является основанием для предъявления претензии.

Однако заказчик может оспорить претензии, следовательно, они должны быть включены в доход в том случае, если, сумма, которая будет признана, может быть надежно измерена и есть вероятность получения.

21. Поощрительные платежи включаются в доход по договору на строительство, когда существует вероятность их получения и надежная их оценка.

Пример.

ТОО «Алемстрой» является подрядчиком на строительство завода. Фактическая дата завершения строительства опережает запланированные сроки на три месяца. ТОО «Алемстрой» получит поощрительный платеж в размере 120 000 тенге, а заказчик сможет раньше запустить производство.

22. Договорная стоимость объекта строительства должна пересматриваться относительно фактических и будущих экономических показателей.

Пример.

ТОО «Казстрой» является подрядчиком на строительство нового жилого дома в центре города. ТОО «Казстрой» планирует вести работы 24 часа в сутки. Однако, после заключения договора Акимат города принял положение, запрещающее ночные строительные работы. Возможно, ТОО «Казстрой» придется пересмотреть договорную стоимость объекта строительства.

Затраты по договору

23. Затраты по договору на строительство включают:

- 1) затраты, которые непосредственно связаны с конкретным договором;
- 2) затраты, которые относятся к деятельности по договору в целом и могут быть отнесены на конкретный договор;
- 3) прочие затраты, которые могут возмещаться заказчиком в соответствии с условиями договора.

24. Затраты, которые относятся непосредственно к конкретному договору, включают:

- 1) заработную плату рабочих на строительной площадке, включая надзор на стройплощадке;
- 2) стоимость материалов, использованных при строительстве;
- 3) амортизацию зданий и оборудования, использованных для выполнения договора;
- 4) затраты на аренду зданий и оборудования;
- 5) затраты на перемещение зданий, оборудования и материалов на стройплощадку и со стройплощадки;
- 6) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, непосредственно связанную с договором;
- 7) предполагаемые затраты на исправление ошибок и выполнение гарантийных работ, в том числе затраты на гарантийный ремонт;
- 8) претензии третьих сторон.

25. Данные затраты могут быть уменьшены случайным доходом, не включенным в общий доход по договору на строительство, например, доходом от реализации излишков строительных материалов, выбытия зданий или оборудования, оставшихся в распоряжении строительной организации после выполнения договора (в которых строительная организация не нуждается).

Пример.

Строительная организация «Алемстрой» приобрела для строительства кирпичи на сумму 520 000 тенге. На строительство объекта было израсходовано кирпичей на сумму 500 000 тенге. Оставшиеся кирпичи на сумму 20 000 тенге были реализованы за сумму 30 000 тенге с учетом НДС.

<i>Дт</i> «Запасы» (себестоимость неиспользованных кирпичей)	20 000
<i>Кт</i> «Незавершенное производство»	20 000
(Кирпичи возвращены на склад со строительной площадки)	
<i>Дт</i> «Счета к получению»	30 000
<i>Кт</i> «Доход от продажи товаров»	26087
<i>Кт</i> «НДС к оплате»	3913
<i>Дт</i> «Себестоимость проданных товаров»	20 000
<i>Кт</i> «Запасы»	20 000
(Реализация излишков кирпичей)	

26. К затратам по деятельности по договору на строительство в целом, могут относиться и быть распределены на конкретные договоры, следующие затраты:

- 1) страхование;
- 2) накладные расходы строительства (например, затраты на персонал, связанный со строительством и др.);

3) расходы по займам (если подрядчик использует допустимый альтернативный порядок учета по МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам»);

4) затраты на конструкторскую и техническую поддержку, не связанные непосредственно с конкретным договором (затраты распределяются с помощью систематических и рациональных методов, основанных на нормальном уровне строительной деятельности).

Подобные затраты распределяются с помощью систематических и рациональных методов, применяемых последовательно ко всем затратам с одинаковыми характеристиками. Их распределение основывается на нормальном уровне строительной деятельности. Накладные расходы по строительству включают затраты на подготовку и обработку данных по заработной плате строительного персонала.

27. Затраты, которые непосредственно относятся на заказчика по условиям договора, могут включать часть общих административных расходов и затрат на исследование и разработку, возмещение которых предусмотрено договором.

28. Согласно МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» не могут быть отнесены к деятельности по договору или не могут быть распределены на договор и поэтому не должны включаться в затраты по договору на строительство следующие затраты:

1) общие административные расходы, возмещение которых заказчиком не предусмотрено;

2) коммерческие расходы или затраты на реализацию;

3) затраты на исследования и разработки, возмещение которых заказчиком не предусмотрено;

4) амортизация простаивающих машин и оборудования, которые не используются по конкретному договору;

29. Затраты по договору включают затраты, которые относятся на договор за период с даты начала его гарантированного действия до полного завершения договора.

Однако затраты, непосредственно связанные с договором, и понесенные для обеспечения его заключения, включаются как часть затрат по договору на строительство, если они могут быть обособленно определены и если существует вероятность того, что договор будет заключен.

30. Если же договор не подписан или существует предположение, что он не будет подписан в том же отчетном периоде, в котором возникли расходы по его подготовке, то понесенные затраты списываются по мере их возникновения на расходы текущего периода.

Пример.

Организация «Алем» готовит тендерные предложения на получение договоров на строительство и ведет переговоры и подготовительную работу по подписанию договоров. Все затраты могут быть отнесены на отдельные тендерные предложения в равной пропорции. Суммарные затраты периода составили 700 000 тенге. Затраты признаются в качестве расходов в каждом периоде, кроме затрат по тендерным предложениям, отражение которых зависит от вероятности подписания договора. Ожидается, что тендерное предложение 2 будет наиболее успешным.

Тендерное предложение 1 является наименее перспективным.

Распределение затрат по подготовке тендерных предложений, капитализация 2 тендерного предложения, отнесение на расходы 1 тендерного предложения:

<i>Дт</i> Незавершенное производство	350 000
<i>Дт</i> Расходы по подготовке тендерного предложения	350 000
<i>Кт</i> Денежные средства в банках	700 000

31. Затраты, не включенные в договор, и которые не могут быть привязаны к договору, относятся к общим административным расходам.

Признание доходов и расходов по договору

32. Если результат договора на строительство может быть надежно оценен, то доходы и расходы по нему должны признаваться путем ссылки на стадию завершенности работ на дату баланса.

33. Если результат договора на строительство не может быть надежно оценен, то доход должен признаваться только в той степени, в какой понесенные затраты вероятно будут возмещены, а затраты должны признаваться в качестве расхода на момент их возникновения.

34. Если ожидаемым результатом договора на строительство является убыток, то весь убыток должен немедленно признаваться как убыток в соответствии с пунктом 52. Например, могут возникнуть такие обстоятельства, которые делают неопределенным возможность получения экономических выгод по договору в целом, например, дальнейшее выполнение договора зависит от результата ожидаемого судебного разбирательства или объект, возводимый по договору, вероятно, будет экспроприирован или отчужден по решению суда.

35. В договоре с фиксированной ценой, результат по договору на строительство может быть надежно оценен при соблюдении всех следующих условий:

1) общий доход по договору на строительство может быть надежно измерен;
2) существует вероятность поступления в организацию экономических выгод, связанных с выполнением договора;

3) затраты по договору и стадия завершенности работ на дату баланса могут быть точно определены, идентифицированы и надежно измерены так, чтобы можно было провести сравнение фактически понесенных затрат с ранее произведенными оценками.

36. В договоре «затраты плюс», результат по договору на строительство может быть достоверно рассчитан при соблюдении следующих условий:

1) существует вероятность поступления в организацию экономических выгод, связанных с выполнением договора.

2) затраты по договору, независимо от того подлежат ли они возмещению или нет, могут быть точно идентифицированы и надежно измерены.

37. МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство» предписывает признавать доходы и расходы по договору на строительство путем ссылки на стадию завершенности работ по договору на дату баланса (метод «процента выполнения», который также трактуется как метод «по мере готовности»).

38. Метод «процента выполнения» предусматривает, что доходы и расходы по договору на строительство признаются и оцениваются на основании подтвержденной подрядчиком степени завершенности (меры готовности) работ по договору на дату баланса и отражаются в отчете о прибылях и убытках в тех же отчетных периодах, в которых выполнены соответствующие работы.

39. Метод «процента выполнения» является безальтернативным методом признания доходов и расходов по договору на строительство. Этот метод направлен на то, чтобы поставить в соответствие доходы и обусловившие их расходы, возникшие за отчетный период.

Применение метода «процента выполнения» обусловлено необходимостью определения степени завершенности.

40. Однако, любое ожидаемое превышение суммарных затрат по договору на строительство сверх суммарного дохода по нему немедленно признается в качестве расхода.

41. Подрядчик может понести затраты по договору на строительство, связанные с будущей деятельностью по нему. Подобные затраты по договору на строительство учитываются в качестве актива, если существует вероятность того, что они будут возмещены и часто классифицируются как незавершенное производство по договору.

Пример.

ТОО «Данстрой» является подрядчиком по договору на строительство школы. В целях избежания повышения цен на оборудование, ТОО «Данстрой» приобрело за 490 000 тенге с учетом НДС 15 % новое оборудование, которое не понадобится ему до следующего года. Помимо этого ТОО «Данстрой» выдало субподрядчику аванс в размере 600 000 тенге.

Обе эти операции классифицируются как незавершенное производство по договору.

Учет платежей за оборудование и аванс субподрядчику:

<i>Дт</i> НДС к возмещению	63 913	
<i>Дт</i> Оборудование	426 087	
<i>Дт</i> Авансы выданные под выполнение работ	600 000	
<i>Кт</i> Денежные средства в банках		1 090 000

Отнесение на незавершенное производство:

<i>Дт</i> Незавершенное производство	1 026 087	
<i>Кт</i> Оборудование		426 087
<i>Кт</i> Авансы выданные под выполнение работ		600 000

42. Сумма дохода может быть надежно измерена, если есть вероятность поступления экономической выгоды в организацию. Однако если возникают сомнения в отношении получения суммы, уже включенной в доход по договору на строительство и отраженной в отчете о прибылях и убытках, то недополученная сумма или сумма, вероятность оплаты которой утрачена, учитывается как расход, а не как корректировка суммы дохода по договору.

Пример.

ТОО «Темирстрой» является субподрядчиком по договору на строительство. Подрядчик принял работу ТОО «Темирстрой» и субподрядчик признал доход в соответствии с договором. Заказчик задерживает платеж по неизвестным причинам.

Задолженность заказчика по выставленным счетам составляет 1 000 000 тенге.

Создание резерва и признание расхода по сомнительным долгам в связи с уменьшением вероятности поступления экономических выгод в организацию:

<i>Дт</i> Расходы по сомнительным требованиям	1 000 000	
<i>Кт</i> Резерв по сомнительным требованиям		1 000 000

43. Организация может произвести достоверные расчеты после заключения договора, который предусматривает:

- 1) обеспеченные законом права каждой стороны в отношении актива, который предполагается построить;
- 2) встречное возмещение;
- 3) порядок и условия взаиморасчетов.

44. Согласно МСБУ 11 «Договоры на строительство», организация должна иметь эффективную внутреннюю систему финансового планирования и отчетности. По мере

выполнения договора на строительство, организация проверяет и при необходимости пересматривает расчеты дохода и затрат по договору. Необходимость такого пересмотра необязательно означает, что результат договора не может быть достоверно рассчитан.

45. Определение степени завершенности (стадии выполнения) работ осуществляется на основе договора. Степень завершенности может быть определена тем способом, который обеспечит наиболее надежное (для конкретного договора) измерение выполненной работы. В зависимости от характера договора эти методы могут включать:

- 1) по доле произведенных на отчетную дату затрат в расчетной величине общих затрат по договору. В этом случае необходимо, чтобы понесенные затраты были ограничены затратами, которые отражают завершенные работы. Они не должны включать такие вещи, как материалы, приобретенные, но еще не использованные для работы, или предоплаты субподрядчикам;

Пример.

ТОО «Алемстрой» является подрядчиком по договору на строительство офисного здания, затраты на строительство которого составляют 8 000 000 тенге, общая сумма договора составляет 12 350 000 тенге с учетом НДС 15%. Сумма произведенных расходов на отчетную дату составляет 2 400 000 тенге. Проект считается завершенным на 30%.

Затраты по договору на строительство, отраженные на конец отчетного периода на счет «Незавершенное производство»:

<i>Дт</i> Незавершенное производство	2 400 000	
<i>Кт</i> Счета производственного учета (счета к оплате, расходы по заработной платы и т.д.)		2 400 000
<i>Дт</i> Счета к получению	3 705 000	
<i>Кт</i> Доход от реализации		3 221 739
<i>Кт</i> НДС к оплате		483 261
<i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	2 400 000	
<i>Кт</i> Незавершенное производство		2 400 000
<i>Дт</i> Итоговый доход	2 400 000	
<i>Кт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции		2 400 000
<i>Дт</i> Доход от реализации	3 221 739	
<i>Кт</i> Итоговый доход		3 221 739

- 2) с помощью наблюдения за работами, проводимых соответствующими экспертами и их заключение об объеме выполненных работ.

3) посредством подсчета доли выполненных работ в натуральном выражении, то есть физическим измерением (например, сколько километров дороги было проложено).

46. Промежуточные и авансовые платежи, полученные от заказчиков, часто не отражают реального объема произведенных работ по договору на строительство.

Пример.

Организация, при подписании договора на строительство здания, получила авансовый платеж в размере 20% от общей суммы договора 120 000 000 тенге.

Сумма, в размере 24 000 000 тенге рассматривается как авансовый платеж и в данном случае не признается в качестве дохода.

<i>Дт</i> Денежные средства в банках	24 000 000
--------------------------------------	------------

47. Когда степень выполнения работ определяется путем предусмотренных договором затрат, понесенных на дату составления отчета, в них включаются только те затраты, которые фактически были понесены. При определении степени выполненной работы по понесенным затратам из понесенных затрат исключаются:

- 1) затраты, относящиеся к будущей деятельности по договору на строительство;
- 2) авансовые платежи субподрядчикам в счет работ, выполняемых по договору субподряда.

48. Когда результат договора на строительство не может быть надежно оценен:

1) доход по договору на строительство признается в сумме произведенных затрат, которые вероятно будут возмещены;

2) затраты по договору признаются расходом в период их возникновения.

Прибыль по договору на строительство не признается, однако ожидаемые убытки должны признаваться в качестве убытка немедленно в соответствии с пунктом 50.

49. Примеры ситуаций, где невозможно надежно оценить финансовый результат, включают договоры:

- которые не в полной мере обеспечены правовой защитой, то есть их юридическая сила находится под большим вопросом;
- завершение которых зависит от результата ожидаемого судебного разбирательства или законодательного акта;
- относящиеся к имуществу, которое, вероятно, будет отчуждено по приговору суда или конфисковано;
- когда заказчик не может выполнить свои обязательства; или
- когда подрядчик не может завершить договор или каким-либо иным образом выполнить обязательства по нему.

50. На начальных стадиях выполнения договора надежная оценка результата по договору не всегда возможна, например, если для подрядчика конкретные работы нетипичны и ранее не выполнялись (трудность связана с неточностью составленных смет и значительными расхождениями фактических и сметных показателей расходов, возмещение которых должно быть особо согласовано с заказчиком). Это означает, что доход должен признаваться только в той степени, в какой понесенные по договору затраты будут возмещены.

51. Затраты, возмещение которых неочевидно, должны признаваться в качестве убытков в период их возникновения.

Пример учета договора на строительство без учета НДС.

Строительная организация «Анар» выступает подрядчиком по договору на строительства жилого комплекса. Общая сумма дохода, согласованная в договоре на строительство составила 650 000 тенге без учета НДС, фактическая себестоимость строительства составила 505 000 тенге.

Срок строительства 3 года, договор был завершен в 2004 году, согласно установленному сроку исполнения.

	<u>2002 год</u>	<u>2003 год</u>	<u>2004 год</u>
Общая сумма дохода, согласованная в договоре	650 000 (тенге)	650 000 (тенге)	650 000 (тенге)
Затраты по договору, понесенные на отчетную дату	200 000	350 000	505 000
Затраты по договору для его завершения	325 000	170 000	0
Общие расчетные затраты по	525 000	520 000	505 000

договору			
Расчетная прибыль	125 000	130 000	145 000
Стадия завершенности	38,10 %	67,31 %	100,00 %
Текущие – промежуточные счета	150 000	300 000	200 000
Оплата промежуточных счетов	140 000	250 000	260 000
Счета к получению	10 000	60 000	0

Представление в отчете о прибылях и убытках (в тенге)

	<u>2002 год</u>	<u>2003 год</u>	<u>2004 год</u>	<u>Итого</u>
Доход по договору на строительство	247 619 (1)	189 881 (2)	212 500 (3)	650 000
Себестоимость работ по договору	200 000	150 000	155 000	505 000
Валовый доход	47 619	39 881	57 500	145 000

Расчеты (в тенге):

(1): $200\,000 / 525\,000 * 650\,000 = 247\,619$

(2): $350\,000 / 520\,000 * 650\,000 - 247\,619 = 189\,881$

(3): $505\,000 / 505\,000 * 650\,000 - 247\,619 - 189\,881 = 212\,500$

В соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 11 должны раскрываться следующие суммы:

	<u>2002 год</u>	<u>2003 год</u>	<u>2004 год</u>
Доходы по договору, признаваемые за период	247 619	189 881	212 500
Понесенные затраты по договору и признанные прибыли (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату	247 619	437 500	650 000
Полученные авансы	-	-	*
Валовая сумма к получению от заказчиков за работу по договорам, представленная как актив	97 619		*
Валовая сумма к выплате заказчикам за работу по договорам, представленная как обязательство		12 500	*

а также следующая информация:

	<u>2002 год</u>	<u>2003 год</u>	<u>2004 год</u>
Понесенные затраты по договорам	200 000	350 000	505 000
Признанные прибыли за вычетом признанных убытков	47 619	87 500	145 000
	247 619	437 500	650 000
Промежуточные счета	<u>150 000</u>	<u>450 000</u>	<u>650 000</u>
К получению от заказчиков	97 619	-	*
К выплате заказчикам	-	12 500	*

* Так как договор был завершен, произведены расчеты и право собственности перешло заказчику в 2004 году, то в балансе на конец 2004 года данный договор не отражен.

Признание ожидаемых убытков

52. Ожидаемые убытки по договору на строительство признаются расходами периода по мере возникновения, если существует вероятность того, что расчетная величина общих затрат по договору на строительство превысит ожидаемую общую сумму выручки по договору.

53. Величина ожидаемых убытков определяется независимо от:

- 1) начала выполнения работ по договору;
- 2) стадии завершенности работ по договору;

3) размера прибыли по другим договорам на строительство.

Изменения в расчетах

54. При использовании способа определения доходов и расходов по стоимости работ по мере их завершения (метод «процента выполнения») финансовый результат определяется на кумулятивной основе, то есть по каждому отчетному периоду на основе текущих расчетов. Изменения в расчете дохода или затрат признаются в том периоде, в котором производятся изменения (см. МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки»). Изменения используются в определении доходов и расходов признаваемых в Отчете о прибылях и убытках в текущей и последующие периоды.

Раскрытие информации

55. В финансовой отчетности организации отражается следующая информация по всем договорам на строительство, выполнявшимся в отчетном периоде:

- 1) сумма дохода, признанного в отчетном периоде;
- 2) методы, использованные для определения дохода по договору на строительство, признанного в отчетном периоде;
- 3) методы, применявшиеся для определения стадии завершенности договоров, находящихся в процессе выполнения;

56. В финансовой отчетности организации должна отражаться следующая информация по всем договорам на строительство, незавершенным на отчетную дату:

- 1) общая сумма произведенных затрат и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- 2) сумма полученных авансов на отчетную дату;
- 3) сумма удержаний на отчетную дату.

57. Удержаниями являются суммы, выставленные в виде промежуточных счетов, которые не выплачиваются до выполнения условий договора или устранения дефектов.

58. Промежуточными (текущими) счетами являются суммы, выставленные за работу, выполненную по договору независимо от того, были ли они оплачены заказчиком.

59. Авансами являются суммы, полученные подрядчиком до выполнения соответствующих работ по договору на строительство.

60. Организация должна раскрывать следующую информацию по остаткам по каждому контракту:

- 1) общую сумму, причитающуюся от заказчиков за работу по договору, которая отражается в активе бухгалтерского баланса;
- 2) общую сумму, подлежащую выплате заказчику за работу по договору, которая отражается в бухгалтерском балансе в качестве обязательства.

61. Общая сумма, причитающаяся с заказчика за работу по договору – это итоговая величина:

- 1) понесенных затрат плюс признанная прибыль; за вычетом
- 2) суммы признанных убытков и выставленных промежуточных счетов для всех договоров, находящихся в процессе реализации, в которых понесенные затраты в сумме с признанными прибылями (за вычетом признанных убытков) превышают выставленные промежуточные счета.

62. Общая сумма, подлежащая выплате заказчикам за работу по договору – это итоговая величина:

- 1) понесенных затрат плюс признанные прибыли; за вычетом
- 2) признанных убытков и выставленных промежуточных счетов для всех договоров, находящихся в процессе реализации, в которых выставленные

промежуточные счета превышают сумму понесенных затрат и признанных прибылей (без признанных убытков).

63. В финансовой отчетности раскрываются любые условные обязательства и условные активы в соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы», которые могут возникнуть в связи с затратами на гарантийное обслуживание и гарантийный ремонт, претензиями, штрафами и возможными убытками.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 12 «Налоги на прибыль»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель статус и сфера применения методических рекомендаций	1-2
Определения	3-11
Налоговая база	12-14
Признание текущих налоговых обязательств и активов	15
Признание отложенных налоговых обязательств и налогооблагаемые временные разницы	16-18
Активы, учтенные по справедливой стоимости	19-20
Первичное признание актива или обязательства	21
Признание отложенных налоговых активов и вычитаемые временные разницы	22-23
Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредиты	24-26
Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации, филиалы и доли участия в совместной деятельности	27-29
Измерение	30-33
Признание текущего и отложенного налога	34-35
Отчет о прибылях и убытках	36
Статьи кредитуемые или дебетуемые непосредственно на счет капитала	37-38
Взаимозачет	39
Раскрытие информации	40-50

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «KPMG Janat», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Постановлением Правительства Республики Казахстан от 15 мая 2003 года № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют порядок учета корпоративного подоходного налога в соответствии с международным стандартом бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 12 «Налоги на прибыль», объектами обложения

которого являются в соответствии с Налоговым кодексом Республики Казахстан (далее – НК РК):

- налогооблагаемый доход;
- доход, облагаемый у источника выплаты;
- чистый доход юридического лица-нерезидента, осуществляющего деятельность в Республике Казахстан через постоянное учреждение.

2. Данные рекомендации применяются всеми организациями Республики Казахстан и рассматривают как текущие, возникающие из операций текущего периода, так и будущие налоговые последствия, возникающие из будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в финансовой отчетности организаций, а также признание непризнанных налоговых убытков или неиспользованных налоговых льгот и отражения в финансовой отчетности информации, относящейся к налогам. Методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ(IAS) 12 «Налоги на прибыль».

Определения

В рамках настоящих методических рекомендаций определения, указанные в пунктах 3-11 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

3. Налог на прибыль - корпоративный подоходный налог, подлежащий уплате в бюджет (возврату из бюджета) в отношении налогооблагаемого дохода (налогового убытка) в соответствии с НК РК.

4. Текущий налог - это сумма налога на прибыль, подлежащего уплате (возмещению) в отношении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) за период.

Пример

Расходы по налогу на прибыль за отчетный период составили 60 000 тенге (налогооблагаемая прибыль за период 200,000 тенге * на ставку налога за отчетный период 30%).

Начисление налога на прибыль к выплате:

Дт Расходы по уплате налога на прибыль	60 000
Кт Налог на прибыль, подлежащий уплате	60 000

и уплата налога на прибыль в бюджет:

Дт Налог на прибыль, подлежащий уплате	60 000
Кт Деньги на текущих счетах	60 000

Вместе с тем, данное определение применяется также в отношении налога на прибыль, объектом обложения которого является доход, облагаемый у источника выплаты. Например, для организации, имеющей депозит в банке с начислением вознаграждения, сумма налоговых обязательств в соответствии с НК РК формируется из налогооблагаемой прибыли самой организации и суммы вознаграждения по указанному вкладу (депозиту), которое в соответствии с НК РК подлежат налогообложению у источника выплаты, то есть банком, производящим данные выплаты. При этом сторона, выплачивающая вознаграждение, удерживает и уплачивает налог, удерживаемый у источника выплаты в бюджет, а расходы по налогу должны быть отражены в расходах по налогу на прибыль у организации, получающей данный доход по вознаграждению.

Пример

Организация «АВС» имеет вклад в банке на сумму 600 000 тенге сроком на один месяц и со ставкой вознаграждения 10% в год.

Бухгалтерские проводки для банка, выплачивающего вознаграждение по вкладу (депозиту):

- при открытии вклада:

Дт Текущий счет «АВС»	600 000	
Кт Краткосрочные вклады клиентов		600 000

- в момент начисления вознаграждения по депозиту:

Дт Расходы, связанные с выплатой вознаграждения по краткосрочным вкладам клиентов	5 000	
Кт Начисленные расходы по краткосрочным вкладам клиентов		5 000

Дт Начисленные расходы по краткосрочным вкладам клиентов	5 000	
--	-------	--

Кт Расчеты по налогам и другим обязательным платежам в бюджет	750	
---	-----	--

Кт Краткосрочные вклады клиентов		4 250
----------------------------------	--	-------

где 750 - налог на прибыль у источника выплаты, подлежащий уплате (15%)

- выплата вклада с вознаграждением организации:

Дт Краткосрочные вклады клиентов	604 250	
Кт Текущий счет «АВС»		604 250

для организации, получающей доход в виде вознаграждения по вкладу (депозиту):

- при открытии вклада:

Дт Краткосрочные вклады	600 000	
Кт Текущий счет «АВС» в банке		600 000

- при начислении дохода в виде вознаграждения по вкладу:

Дт Начисленные вознаграждения по краткосрочному вкладу (депозиту)		4 250
---	--	-------

Дт Расходы по налогу на прибыль у источника выплаты	750	
Кт Доходы в виде вознаграждения		5 000

- при получении вклада:

Дт Текущий счет «АВС»	604 250	
Кт Краткосрочные вклады		604 250

5. Бухгалтерская прибыль - это чистая прибыль или убыток за период до вычета расходов по уплате налога на прибыль.

6. Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - это сумма прибыли (убытка) за период, определяемая в соответствии с НК РК, в отношении которой возникают обязательства/требования по налогу на прибыль.

Пример

Организация в ходе предпринимательской деятельности за год получила бухгалтерскую прибыль в размере 200 000 тенге. В течение отчетного года организация заплатила штраф в бюджет в размере 20 000 тенге и отразила в отчете «О прибылях и убытках» расходы по содержанию тренажерного зала для работников организации в размере 10 000 тенге. Эти затраты согласно налоговому

законодательству не подлежат вычету. Следовательно, налогооблагаемая прибыль 230 000 тенге будет соответственно превышать бухгалтерскую прибыль на сумму разниц, представляющих эти затраты (200 000 + 20 000 + 10 000 = 230 000).

7. Расходы по уплате налога (доходы от возмещения налога) - это общая величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

8. Налоговая база актива или обязательства – это величина, присваиваемая активу или обязательству для целей налогообложения.

Пример

Оборудование стоит 100 000 тенге, амортизация для целей налогообложения в размере 20 000 тенге уже вычтена, остаточная стоимость 80 000 тенге будет подлежать вычету при расчете налогооблагаемого дохода в будущих периодах. Налоговая база оборудования равняется 80 000 тенге.

9. Временные разницы - это разницы между балансовой стоимостью актива или обязательства и их налоговой базой.

Временные разницы могут быть:

- *налогооблагаемыми временными разницами*, которые являются временными разницами, приводящими к возникновению налогооблагаемых сумм при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость этого актива или обязательства возмещается или погашается; или

- *вычитаемыми временными разницами*, результатом которых являются вычеты при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) будущих периодов, когда балансовая стоимость соответствующего актива или обязательства возмещается или погашается.

10. Отложенные налоговые обязательства - это суммы налога на прибыль, подлежащие уплате в будущих периодах в связи с налогооблагаемыми временными разницами.

11. Отложенные налоговые активы - это суммы налога на прибыль, подлежащие возмещению в будущих периодах в связи с:

- а) вычитаемыми временными разницами;
- б) переносом на будущий период неиспользованных налоговых убытков;
- в) переносом на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

Прилагаемая ниже таблица показывает различные случаи, когда возникают отложенные налоговые активы и обязательства когда разница между налоговой базой и балансовой стоимостью является временной:

	Отложенные налоговые обязательства	Отложенные налоговые активы
Активы	Балансовая стоимость > Налоговая база	Балансовая стоимость < Налоговая база
Обязательства	Балансовая стоимость < Налоговая база	Балансовая стоимость > Налоговая база

Пример

Дебиторская задолженность по балансу составляет 100 000 тенге, из них 20 000 тенге признана сомнительной и будет списана за счет созданного резерва по сомнительным долгам. Срок возникновения данной сомнительной задолженности составляет менее 3 лет. Таким образом, чистая балансовая стоимость данного актива в финансовой отчетности составит 80 000 тенге (дебиторская задолженность за минусом созданного резерва на возможные убытки). В соответствии с НК РК сомнительные

требования относятся на вычеты по истечении трех лет, соответственно, налоговая база актива будет равна 100 000 тенге. Временная разница составит 20 000 тенге.

Пример

На 31 декабря 2003 года, первоначальная стоимость здания составляла 500 000 тенге, общая сумма вычетов по амортизации данного фиксированного актива для целей налогообложения составила 20 000 тенге в течении всего срока использования, т.о. налоговая база актива составляет 480 000 тенге, которая подлежит вычету в будущем. Накопленная амортизация в финансовой отчетности на 31 декабря 2003 года составила 10 000 тенге, поскольку для целей финансовой отчетности ставка амортизации по зданию была меньше. Таким образом, балансовая стоимость здания в финансовой отчетности составляет 490 000 тенге (500 000 минус 10 000). Разница между налоговой базой (480 000 тенге) и балансовой стоимостью (490 000 тенге) является временной разницей. Данная разница будет элиминирована при полной амортизации данного актива в финансовой отчетности и для целей налогообложения.

Данный пример показывает случай возникновения временной разницы в результате применения различных норм амортизационных отчислений для целей расчета налогооблагаемой прибыли в соответствии с НК РК, и балансовой стоимостью актива, полученную в результате списания амортизируемой стоимости актива в соответствии с МСБУ (IAS) 16.

Налоговая база

12. МСБУ (IAS) 12 определяет для отражения налога на прибыль в отчетности организации метод обязательств, согласно которому в финансовой отчетности организации требуется отражать не только текущий налог на прибыль (так называемые налоговые последствия отчетного периода), но и отложенные налоги на прибыль (будущие налоговые последствия), существующие на отчетную дату. При этом сумма расхода по налогу за отчетный период, отражаемая в отчете о прибылях и убытках, должна быть отражена в сумме текущего налога на прибыль плюс (минус) расход (экономия) суммы отложенного налога на прибыль.

Признание эффекта будущих налоговых последствий приводит к возникновению в финансовой отчетности отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов. Они образуются в связи с разницей между балансовой стоимостью активов и обязательств и их налоговой базой.

13. Налоговая база актива - это сумма, которая будет вычитаться для целей налогообложения из любых налогооблагаемых экономических выгод, которые получит организация в процессе возмещения балансовой стоимости актива. Если эти экономические выгоды не будут облагаться налогом, налоговая база актива равняется его балансовой стоимости.

Например, в результате использования здания организация получает налогооблагаемую прибыль, которая уменьшается на сумму вычетов по амортизации. По истечении срока полезной службы объекта накопленная сумма амортизации будет равна его стоимости. Поэтому в момент покупки здания временная разница не возникает, так как получаемая прибыль, в конечном счете, будет уменьшена на всю стоимость объекта, как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения. Но она образуется позже в результате применения разных норм амортизации в бухгалтерском учете и для налоговых целей. Это приводит к разнице между балансовой стоимостью здания в финансовой отчетности и их налоговой базой. Данная разница является временной разницей, поскольку с течением времени она будет элиминирована, т.е. налоговая база и балансовая стоимость будут равны, поскольку актив будет амортизирован полностью до его первоначальной стоимости.

Однако, в случае корректировки налогооблагаемого дохода, при исключении из налогооблагаемого дохода расходов, в размерах и видах, определенных в соответствии с НК РК, к примеру, расходов, фактически понесенных налогоплательщиком на содержание объектов социальной сферы, временная разница не возникает.

14. Налоговая база обязательства равна его балансовой стоимости, за вычетом любой суммы, которая будет вычитаться для целей налогообложения в отношении этого обязательства в будущих периодах. Например, начислены расходы по краткосрочным обязательствам в размере 100 000, из которых 90 000 подлежат вычетам, а 10 000 будут подлежать вычетам для целей налогообложения при оплате. Налоговая база начисленных расходов равна 90 000.

При начислении обязательств по расходам, не подлежащим вычету, в соответствии с НК РК, но признанным в целях бухгалтерского учета, к примеру, штрафы и пени, подлежащие внесению в государственный бюджет, налоговая база начисленных обязательств будет равна их балансовой стоимости.

Признание текущих налоговых обязательств и активов

15. Сумма текущего налога на прибыль за отчетный и предыдущий периоды признается в качестве обязательства равного неоплаченной сумме, и начисляется в том же налоговом периоде, в котором возникли соответствующие доходы и расходы юридического лица. Если оплаченная сумма налога на прибыль превышает сумму, подлежащую уплате за налоговый период, то величина превышения признается в качестве актива.

Пример

Расходы по налогу на прибыль за отчетный период составили 30 000 тенге (налогооблагаемая прибыль за период 100 000 тенге * на ставку налога за отчетный период 30%). В случае, если сумма перечисленных авансов по налогу на прибыль за отчетный период составит меньшую сумму, например, 20 000 тенге, то в балансе организации будет отражено текущее обязательство по текущему налогу на прибыль в сумме 10 000 тенге (30 000 - 20 000), если же сумма перечисленных авансов составит большую сумму, например, например 31 000 тенге, то в балансе организации будет отражен актив в сумме 1 000 тенге (31 000 - 30 000). В первом случае, по счету «Налог на прибыль, подлежащий уплате» на отчетную дату будет кредитовое сальдо в сумме 10 000 тенге, во втором случае, дебетовое сальдо в сумме 1 000 тенге.

Признание отложенных налоговых обязательств и налогооблагаемые временные разницы

16. В самом признании актива заложено будущее возмещение его балансовой стоимости в форме экономических выгод, которые организация получит в будущих периодах. Когда балансовая стоимость актива превышает его налоговую базу, сумма налогооблагаемых экономических выгод будет превышать величину, вычет которой разрешается для целей налогообложения. Эта разница является налогооблагаемой временной разницей, а обязательство уплатить возникающие налоги на прибыль в будущих периодах является отложенным налоговым обязательством. По мере того, как организация возмещает балансовую стоимость актива, налогооблагаемая временная разница будет восстанавливаться, и у организации будет появляться налогооблагаемая прибыль. Это создает вероятность того, что экономические выгоды будут уходить из организации в форме налоговых выплат.

17. Примеры временных разниц, вследствие которых, возникают отложенные налоговые обязательства:

- доходы по вознаграждению включаются в финансовую отчетность согласно методу начисления (в том периоде, когда заработаны);
- амортизация по основным средствам, используемая для вычета при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) может отличаться от той, которая используется при расчете амортизации для признания расходов в финансовой отчетности;
- затраты на разработки могут капитализироваться и амортизироваться на протяжении будущих периодов в финансовой отчетности, но при определении налогооблагаемой прибыли данные затраты могут быть отнесены на расходы в периоде их возникновения;

17. Временные разницы также возникают в следующих случаях, когда:

- а) стоимость объединения организации в форме приобретения распределяется на приобретенные идентифицируемые активы и обязательства относительно их справедливой стоимости, без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;
- б) активы переоцениваются без эквивалентной корректировки для целей налогообложения;
- в) положительная или отрицательная деловая репутация (гудвил) возникает при сведении отчетности;
- г) налоговая база актива или обязательства при первоначальном признании отличается от его первоначальной балансовой стоимости, например, когда организация имеет выгоду от не облагаемых налогом правительственных субсидий, связанных с активами;
- д) балансовая стоимость инвестиций в дочерние организации, филиалы и ассоциированные организации или долей участия в совместной деятельности становится отличной от налоговой базы инвестиций или доли участия.

18. Отложенное налоговое обязательство должно признаваться для всех налогооблагаемых временных разниц, если только оно не возникает из:

- а) первоначального признания деловой репутации (гудвила);
- б) деловой репутации (гудвилл), амортизация которой не подлежит вычету для целей налогообложения;
- в) первоначального признания актива или обязательства в связи со сделкой, которая:
 - 1) не является объединением организаций; и
 - 2) на момент совершения не влияет ни на бухгалтерскую, ни на налогооблагаемую прибыль (налоговый убыток).

Активы, учтенные по справедливой стоимости

19. МСФО разрешает или иногда требует учитывать некоторые активы по справедливой стоимости или требует их переоценки (см. МСБУ (IAS) 16, 39, 40).

В отношении переоценок активов - при отсутствии аналогичной переоценки при налогообложении в бухгалтерском учете данные переоценки отражаются на счете капитала, и МСБУ (IAS) 12 требует, чтобы налоговые последствия возникшей временной разницы между балансовой стоимостью и налоговой базой переоцененного актива признавать непосредственно на счетах капитала, а не на счетах расходов по налогу на прибыль, т.е.:

Дт Резерв по переоценке активов XX

Кт Отложенные налоговые обязательства

XX;

Пример

Организация произвела переоценку оборудования и внесла соответствующие корректировки в финансовой отчетности. Сумма переоценки составила 100,000 тенге, т.е. была сделана следующая проводка:

Дт Оборудование 100 000 тенге;
Кт Резерв по переоценке оборудования 100 000 тенге

В налоговой отчетности данная переоценка не признается и соответственно возникает временная разница, на сумму 30,000 тенге (учитывая, что ставка налога на прибыль составляет 30%). Соответственно должен быть признан отложенный налог:

Дт Резерв по переоценке оборудования 30 000 тенге
Кт Отложенные налоговые обязательства 30 000 тенге

20. В течение периода эксплуатации данных активов и соответствующих признаний расходов по амортизации данная разница будет постепенно уменьшаться и после полной амортизации стоимости налоговая и балансовая стоимости будут равны нулю. В зависимости от ставок амортизации в налоговой и финансовой отчетности актив полностью амортизируется раньше в одной отчетности и позже в другой.

При уменьшении данной разницы, а соответственно сумма отложенного налогового обязательства уменьшится, то необходимо внести корректировки в финансовую отчетность. Поскольку данное налоговое обязательство было признано ранее за счет счетов капитала, то корректировка данного отложенного налогового обязательства должна относиться также на счета капитала (а не отчет о прибыли и убытков). Например, на конец следующего периода отложенные налоговые обязательства вследствие вышеуказанной переоценки уменьшились до 20 000 тенге, т.е. уменьшение составило 10 000 тенге. Корреспонденция счетов будет следующая:

Дт Отложенные налоговые обязательства 10 000 тенге
Кт Резерв по переоценки оборудования 10 000 тенге

Следует отметить, что в случае если изменение в сумме отложенного налогового обязательства относится не к той, которая ранее была кредитована на счета капитала, то данное изменение должно относиться на отчет о прибыли и убытках. Используя данные из вышеуказанного примера, сумма изменения в отложенном налоговом обязательстве (10 000 тенге) состоит из двух частей:

- 7 000 тенге - влияние ранее сделанной переоценки;
- 3 000 тенге - разница, возникшая в результате различных ставок амортизации в налоговом и финансовой отчетности.

Таким образом, корреспонденция счетов будет следующая:

Дт Отложенные налоговые обязательства 10 000 тенге
Кт Резерв по переоценки оборудования 7 000 тенге
Кт Расходы по налогу на прибыль 3 000 тенге

Первичное признание актива или обязательства

21. При сопоставлении налоговой базы и балансовой стоимости активов и обязательств может возникнуть разница, связанная с разной оценкой активов при первоначальном признании актива или обязательства. Например, при наличии основных средств, неиспользуемых в производстве (например, социальная сфера), или при постановке на баланс здания, возводимого хозяйственным способом, первоначальная оценка которого для бухгалтерского учета может не соответствовать первоначальной оценке в целях налогового учета. Возникшая разница не должна рассматриваться как временная, и в части этой разницы необходимо налоговую базу актива приравнять к его балансовой стоимости. МСБУ (IAS) 12 не разрешает организации признавать по таким разницам отложенные налоги. Например,

отложенные налоговые обязательства не признаются по временным разницам, которые возникают в результате первоначального признания гудвилла.

Отложенные налоговые обязательства или активы признаются при первоначальном признании актива или обязательства в результате возникновения временных разниц, связанных с объединением бизнеса, а также с операциями, влияющими на бухгалтерскую или налогооблагаемую прибыль, например, затраты на приобретение нематериальных активов капитализируются, а для целей налогообложения вычитаются в момент их возникновения.

Признание отложенных налоговых активов и вычитаемые временные разницы

22. Отложенные налоговые активы – это суммы налога на прибыль, возмещаемые в будущие периоды в отношении:

- вычитаемых временных разниц,
- перенесенных на будущий период не принятых налоговых убытков;
- перенесенных на будущий период неиспользованных налоговых кредитов.

23. Вычитаемые временные разницы признаются в период возникновения, следуя принципу осмотрительности, только в том случае, если с большой степенью вероятности можно утверждать, что в будущих периодах организация будет иметь налогооблагаемую прибыль для вычета данных временных разниц из налогооблагаемой прибыли. Данное требование особенно понятно в отношении отложенных налоговых активов, связанных с убытками прошлых периодов. Убытки могут уменьшить налогооблагаемую базу будущих периодов, только если организация получит налогооблагаемую прибыль и иметь право вычета в соответствии с налоговым законодательством. Если же организация имеет в течение длительного периода налоговые убытки и не ожидает получить налогооблагаемую прибыль в будущих периодах, когда она сможет иметь право на вычет переносимые убытки, то, соответственно, вероятность использования отложенного налогового актива и получить связанные с ним экономические выгоды маловероятна. Кроме того, возможны ограничения на продолжительность периода, в течение которого такие убытки могут уменьшать налогооблагаемую базу. Однако организация должна оценивать возможность использования не отраженных в отчетности отложенных налоговых активов на каждую отчетную дату. Если становится вероятным получение прибыли в будущих периодах, отложенный налоговый актив подлежит признанию в отчетности. И наоборот, балансовая стоимость отложенного налогового актива должна проверяться по состоянию на каждую отчетную дату, и если нельзя с большой степенью вероятности утверждать, что организация будет иметь налогооблагаемую прибыль в будущих периодах, то сумма отложенного налогового актива уменьшается.

Пример

Первоначальная стоимость здания составляет 100 000 тенге. Актив эксплуатировался в течении 5 лет. В результате того, что ставка амортизации по налоговому учету составляла 8%, а по бухгалтерскому учету 10%, остаточная стоимость здания по состоянию на конец 5 летнего периода по налоговому учету составила 60 000 тенге ($100\,000 - 100\,000 * 5 \text{ лет} * 8\%$ (вычет по амортизации за 5 лет)), в то время как балансовая стоимость здания в финансовой отчетности составила 50 000 тенге ($100\,000 - 100\,000 * 5 \text{ лет} * 10\%$). Разница между налоговой базой (60 000 тенге) и балансовой стоимостью (50 000 тенге) составила 10 000 тенге. Согласно сроку службы организация будет получать экономические выгоды от данного актива в течение 10 лет (ставка амортизации по бухгалтерскому учету 10%), тем не менее по налоговому учету

организация будет производить вычеты в течение 12,5 лет. Это означает что вычеты по налоговому учету будут занижены в течение полезного срока службы и завышены в последующие 2,5 года, т.е. вычеты (на сумму 100 000 тенге) будут производиться в течении 12,5 лет (против 10 лет в бухгалтерском учете) и будут уменьшать доходы (экономические выгоды) от данного актива на меньшую сумму чем в бухгалтерском учете, а в последние 2,5 года будут уменьшать другую налогооблагаемую прибыль, поскольку срок службы (получения экономических выгод) составляет 10 лет. Таким образом, в результате занижения и последующего завышения вычетов по амортизации в налоговом учете сумма обязательств по налогу на прибыль будет неполной. Для более точного представления расходов по налогу на прибыль в финансовой отчетности организация должна признать отложенный налоговый актив в финансовой отчетности из-за временной разницы. На конец 5 года срока использования сумма отложенного налогового актива составит 3 000 тенге (10 000 тенге * 30% (ставка налога на прибыль)).

№	Налоговая отчетность:	1 год	2 год	3 год	4 год	5 год	6 год	7 год	8 год	9 год	10 год	11 год	12 год	13 год
1	Вычеты	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(8000)	(4000)
2	Налоговая база	92000	84000	76000	68000	60000	52000	44000	36000	28000	20000	12000	4000	-
	Финансовая отчетность													
3	расходы по амортизации	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000	10000
4	Балансовая стоимость	90000	80000	70000	60000	50000	40000	30000	20000	10000	-			
	Разница в													
5	Расходах и вычетах (1-3)	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	2000	(8000)	(4000)
6	Текущей стоимости (2-4)	2000	4000	6000	8000	10000	12000	14000	16000	18000	20000	12000	4000	-
7	ставка налога	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%	30%
	Расход (экономия) по отложенному налогу (5*7)	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	(2400)	(2400)	(1200)
	Отложенное налог. актив (обяз-во) (6*7)	600	1200	1800	2400	3000	3600	4200	4800	5400	6000	3600	1200	-

Как видно из приведенной выше таблицы, влияние суммы вычета по амортизации в налоговом учете на окончательную сумму текущего расхода по налогу на прибыль будет компенсироваться соответствующей проводкой признания отложенного налога в финансовой отчетности.

Неиспользованные налоговые убытки и неиспользованные налоговые кредит

24. Отложенные налоговые активы могут возникать также в связи с убытками прошлых периодов, которые принимаются к уменьшению налогооблагаемой базы в будущих периодах согласно налоговому законодательству.

25. В соответствии с НК РК допускается перенос убытков от предпринимательской деятельности на определенный ограниченный срок для погашения за счет налогооблагаемой прибыли будущих периодов. Понесенный убыток обеспечивает получение потенциальной экономии за счет уменьшения налогового обязательства последующего периода в результате вычета убытка из налогооблагаемой прибыли в сроки, в течении которых возможен вычет переносимого убытка, может быть различным и регулируется соответствующими положениями в НК РК.

26. В соответствии с МСБУ (IAS) 12 сумма налоговых убытков, по которым организация имеет право на пролонгацию, является вычитаемой временной разницей. Однако налоговый эффект от этой временной разницы может быть отражен при строгом выполнении определенных требований. Переносимые налоговые убытки должны признаваться в качестве актива в том периоде, когда возникли данные убытки, в случае если существует достаточная уверенность, что данные переносимые убытки будут использованы для уменьшения налогооблагаемой прибыли в будущие периоды. Тем не менее, в НК РК имеется ряд ограничений для переноса убытков (срок переноса, причины возникновения и т.д.), соответственно, необходимо учитывать данные факторы при признании налогового актива. В случае если имеются сомнения касательно реализации (использования) переносимого налогового убытка, необходимо создать резерв в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

Пример

Организация декларировала налоговый убыток за 2003 год на сумму 100 000 тенге. При этом в соответствии с НК РК данная сумма может быть полностью перенесена на 2004 год (т.е. налогооблагаемая прибыль за 2004 год может быть уменьшена на соответствующую сумму). Таким образом, организация должна признать отложенный налоговый актив. В данном случае отложенное налоговое требование будет признано в случае если организация с достаточной уверенностью ожидает получить налогооблагаемую прибыль и использовать переносимый налоговый убыток в качестве вычета. В случае отсутствия уверенности получения налогооблагаемой прибыли в последующие периоды, когда организация может использовать в качестве вычета данные убытки, то необходимо создать резерв под данные отложенные налоговые активы.

Пример

Организация за первый год деятельности - отчетный 2005 год - при наличии бухгалтерской прибыли в сумме 30 000 тенге получила налогооблагаемый убыток в размере 10 000 тенге. При этом сумма временных налогооблагаемых разниц установлена по статье амортизация основных средств в размере 40 000 тенге. Ставка налога на прибыль на текущий и будущие периоды установлена в размере 30 %. У организации есть все основания ожидать в будущих отчетных периодах

налогооблагаемую прибыль, достаточную для покрытия существующих убытков. Кроме того, сумма отложенных налоговых обязательств в размере 12 000 тенге (сумма налогооблагаемых временных разниц 40 000 * ставка налога 30%) достаточна для отражения в учете всей суммы налогового актива по пролонгации убытка в размере 3 000 тенге (сумма налогооблагаемых убытков 10 000 * ставку налога 30%). Для отражения в учете налога на прибыль необходимо произвести следующие бухгалтерские записи:

а) Признание отложенного налога на прибыль в результате временных разниц

Дт Расходы по отложенному налогу 9 000 тенге

Кт Отложенное налоговое обязательство 9 000 тенге:

б) Признание отложенного налога на прибыль в результате переносимого убытка:

Дт Отложенное налоговое обязательство 3 000 тенге

Кт Расходы по отложенному налогу 3 000 тенге

Инвестиции в дочерние и ассоциированные организации, филиалы и доли участия в совместной деятельности

27. Временные разницы возникают также в связи с инвестициями в дочерние и ассоциированные организации и совместную деятельность. Они представляют собой разницы между налоговой базой таких инвестиций и их балансовой стоимостью, т.е. долей инвестора в чистых активах дочерней, ассоциированной организации или совместной деятельности, включая сумму гудвилла.

Данные временные разницы возникают в следующих случаях:

- при наличии нераспределенной прибыли у дочерней организации, ассоциированной организации или совместной деятельности, которая может быть ими распределена;

- при изменении курса иностранной валюты, когда дочерняя организация расположена в другой стране;

- при уменьшении балансовой стоимости инвестиций в ассоциированную организацию до их возмещаемой суммы.

В сводной финансовой отчетности временные разницы могут отличаться от временных разниц в индивидуальной отчетности материнской организации, поскольку в индивидуальной отчетности инвестиции могут отражаться по себестоимости или по переоцененной стоимости.

28. В отношении отложенных налоговых обязательств, возникающих в связи с налогооблагаемыми разницами по инвестициям в дочерние и ассоциированные организации и совместную деятельность, имеются некоторые исключения. В частности, в финансовой отчетности не отражаются отложенные налоговые обязательства, когда инвестор может контролировать сроки уменьшения временной разницы и при этом, вероятно, что данная разница не будет уменьшаться в ближайшем будущем. Предполагается, что материнская организация может контролировать политику выплаты дивидендов дочерней организацией, а поэтому она контролирует сроки уменьшения временных разниц, связанных с инвестициями (в том числе разниц от пересчета отчетности дочерних организаций в отчетную валюту). Если материнская организация считает, что прибыль дочерней организации не будет распределяться в ближайшем будущем, она не отражает в отчетности отложенное налоговое обязательство.

В отличие от ситуации с дочерней организацией инвестор обычно не может повлиять на политику выплаты дивидендов ассоциированной организацией, поскольку не имеет контроля над ней. Поэтому в отсутствие специальных соглашений о

нераспределении прибыли в ближайшем будущем инвестор отражает в отчетности отложенное налоговое обязательство.

Для признания в отчетности отложенных налоговых активов, связанных с инвестициями в дочерние и ассоциированные организации, установлен более жесткий критерий, чем для отложенных налоговых обязательств. Активы признаются только тогда, когда временные разницы будут уменьшаться в ближайшем будущем. При этом у организации должна быть налогооблагаемая прибыль, которую можно уменьшить на сумму этого актива.

29. Для выяснения причин возникновения временных разниц необходимо понимание сущности активов и обязательств, отраженных в бухгалтерском учете на отчетную дату, а также их влияние на налогообложение текущего и будущих отчетных периодов.

Измерение

30. Обязательства и активы по текущему налогу на прибыль за отчетный период и предыдущий периоды измеряются в соответствии с НК РК с использованием ставок, действующих на отчетную дату.

31. При оценке отложенных налоговых активов и обязательств должна применяться ставка налога, которая будет существовать в момент реализации этого актива или урегулирования обязательства. Однако в большинстве случаев для оценки применяется действующая на отчетную дату ставка налога, поскольку ее изменение в будущем неизвестно. Если бы были приняты соответствующие решения об изменении ставки налога на прибыль до конца отчетного года, то при расчете отложенных налоговых обязательств или активов могла бы применяться новая ставка.

Пример

С 2006 года было предусмотрено снижение ставки по налогу на прибыль с 30% до 20%. Организация, составляющая свою отчетность в соответствии с МСФО, должна при расчете отложенных налогов учесть данное изменение в 2005 году (накануне изменения налоговой ставки). Для этого, к сумме временных разниц, установленных на 31.12.05 года, должна была быть применена ставка в размере 20% (применение которой предусмотрено только с 2006 года). При этом текущее обязательство по налогу на прибыль за 2005 год должно было быть определено как произведение суммы налогооблагаемой прибыли (в соответствии с налоговой декларацией) и ставкой налога на прибыль в размере 30%, действующей на отчетный 2005 год.

32. В ряде случаев налоговые последствия от возмещения балансовой стоимости актива зависят от способа возмещения. Поэтому оценка отложенных налогов производится, исходя из предполагаемого способа возмещения активов или урегулирования обязательств по состоянию на отчетную дату. Когда организация намерена возмещать стоимость объекта основных средств путем использования его в производстве, налогооблагаемая база будет уменьшаться на сумму амортизации, и прибыль будет облагаться по одной ставке. Если организация намерена продать объект и таким образом возместить его стоимость, то может применяться другая ставка налога на прибыль или устанавливается иной порядок возмещения убытка. Если в отчетности, составленной по МСФО, стоимость основных средств, запасов или инвестиций списана до их возмещаемой суммы (или эти активы отражены по справедливой стоимости, которая ниже фактических затрат на приобретение) и при этом организация намеревается продать данные активы, то в отчетности не отражается сумма отложенного налогового актива. В таком случае налоговой базой актива является его возмещаемая сумма. Если бы организация имела намерение использовать эти основные средства или запасы в производстве, то налоговой базой актива была бы его

себестоимость, поскольку в себестоимость проданной продукции включалась бы соответствующая часть себестоимости актива. Однако организация могла бы получить убыток от продажи продукции, так как возмещаемая сумма актива меньше его себестоимости (из-за ухудшения его потребительских свойств или изменения конъюнктуры рынка). В данном случае убыток уменьшил бы налогооблагаемую базу.

Например, организация выпускает видеокассеты в количестве 10 000 штук стоимостью 100 тенге. Стоимость оборудования для производства видеокассет 10 000 тенге, амортизация для целей налогообложения в сумме 3 000 тенге уже вычтена в текущем и предшествующем периодах, налоговая база оборудования равняется 7 000 тенге. Однако, в связи с появлением на рынке CD дисков, спрос на видеокассеты упал. Организация вынуждена снизить производство видеокассет до 6 000 штук, произвести переоценку оборудования и признать убытки от обесценения в размере 4 000 тенге, в результате чего налоговая база оборудования будет равняться 3 000 тенге.

33. Отложенные налоговые активы и обязательства являются достаточно долгосрочными объектами: период погашения их часто исчисляется несколькими годами. Поэтому иногда встает вопрос о возможности отражения в отчетности дисконтированной суммы отложенных налогов. Однако МСБУ (IAS) 12 запрещает дисконтирование отложенных налогов. Это объясняется тем, что дисконтирование предполагает подготовку детального расписания погашения отложенных налогов. В большинстве случаев возникает необходимость достаточно сложного расчета и, кроме того, нарушается сравнимость данных отчетности разных организаций.

Признание текущего и отложенного налога

34. Расходы по налогу (возмещение налога) - это совокупная величина, включенная в расчет чистой прибыли или убытка за период в отношении текущего и отложенного налога.

35. Рассмотрим последовательность в определении расхода за период по налогу на прибыль:

1) В соответствии с требованиями МСФО в отчете о прибылях и убытках определяется бухгалтерская прибыль до налогообложения за отчетный период.

2) В соответствии с НК РК определяется налогооблагаемая прибыль.

3) По ставке, утвержденной НК РК, определяется сумма текущего обязательства по налогу на прибыль:

Налогооблагаемая прибыль * ставка налога = Налоговое обязательство (отражается по кредиту счета «Налог на прибыль, подлежащий уплате»).

4) Определяются суммы временных разниц на основе сопоставления между балансовой стоимостью всех активов и обязательств, имеющихся на отчетную дату баланса, и их налоговой базой: Сумма временных разниц = Балансовая стоимость активов и обязательств - их Налоговая база

При определении временных разниц рекомендуется пользоваться следующей формой:

Статья	На начало периода					Изменение					На конец периода					
	Согласно финансо- вой отчетнос- ти	Налогов- ая база	Разница		Ставка налога	Итого отложен- ного налога	Включе- но налогооб- лагаемую прибыль	Включе- но в отчет прибыля и убытков	Отнесе- но на капитал	Итого измени- е времен- ных разниц	Согласно финансо- вой отчетнос- ти	Налогов- ая база	Разница		Ставка налога	Итого отложен- ного налога
			Врем- енная	Посто- янная									Врем- енная	Посто- янная		
1	2	3	4= (2- 3)	5= (2- 3)	6	7=6*4	8	9	10	11=8+9+1 0	12=2+9+ 10	13=3+8	14	15	16	17=14*1 6
АКТИВ Ы:																
итого:																
ОБЯЗ- ВА:																
Итого																

5) Определяется сумма налогового эффекта временных разниц на конец отчетного периода:

6) Определяется сумма налогового эффекта временных разниц за отчетный период: из полученной суммы налогового эффекта на конец отчетного года (см. шаг 5) вычитается сальдо налогового эффекта на начало отчетного периода.

7) Определяется сумма расхода по налогу на прибыль за отчетный период: согласно приведенной выше таблице сумма изменений во временных разницах (стр.8-стр.9) должна относиться на отчет о прибыли и убытках как расход или экономия по отложенному налогу на прибыль. Как обсуждается в пункте 19, существует транзакции которые приводят к возникновению временных разниц в результате корректировки счетов капитала (переоценка активов). Такие изменения в отложенных налогах должны корректироваться также за счет счетов капитала.

Отчет о прибылях и убытках

36. Обычно возникающие отложенные налоги признаются в отчете о прибылях и убытках, поскольку большинство временных разниц появляется из-за того, что доходы или расходы включаются в отчет о прибылях и убытках для бухгалтерских целей и для целей расчета налога на прибыль в разные отчетные периоды. Данное правило действует даже в тех случаях, когда отложенный налог возникает не по причине изменения временных разниц, а вследствие изменения ставки налога, пересмотра возможности возмещения отложенных налоговых активов (из-за изменения вероятности прибыли в будущих периодах) или из-за изменения способа возмещения соответствующего актива, с которым связан отложенный налог. Вместе с тем из этого правила есть исключения.

Статьи кредитуемые или дебетуемые непосредственно на счет капитала

37. Когда налог появляется в связи с операцией, результат которой был отражен непосредственно по статьям капитала, налоговые последствия также должны быть проведены по статьям капитала (см. также пункт 19). Примером такой операции является переоценка основных средств или долгосрочных инвестиций. Если переоцененная стоимость принимается в соответствии с законодательством как налоговая база, то временная разница не возникает. Если нет, то в будущем организация получает большую выручку, с тем чтобы возместить переоцененную стоимость объекта основных средств. При расчете же налогооблагаемой базы организация сможет возместить только себестоимость объекта. Поэтому возникнет налоговый эффект от переоценки. При возникновении данной разницы в момент переоценки объекта основных средств сумма отложенного налогового обязательства отражается в корреспонденции со счетом резерва по переоценке.

Другими примерами операций, результат которых отражается по статьям капитала вместе с возникающим налоговым эффектом, являются: изменение входящего остатка резервов вследствие изменения учетной политики или исправления фундаментальных ошибок прошлых лет; курсовые разницы от пересчета отчетности иностранных дочерних или ассоциированных организаций, не являющихся неотъемлемой частью организации.

38. Образующиеся отложенные налоги отражаются в балансе отдельной статьей в корреспонденции с отчетом о прибылях и убытках или статьями капитала. Уменьшение остатка отложенных налогов отражается в отчете о прибылях и убытках. Вся сумма отложенных налогов отражается в балансе как долгосрочные активы или

обязательства, поскольку часто сложно распределить сумму по срокам реализации (погашения).

Взаимозачет

39. Специальное правило установлено для взаимозачета отложенных налоговых активов и обязательств. В отчетности чистая сумма отложенных налогов отражается только тогда, когда организация имеет право уменьшать текущие (реальные) налоговые обязательства на сумму текущих налоговых активов и когда отложенные налоги относятся к налогу на прибыль, установленному одним и тем же законодательством для одной или разных организаций. В последнем случае организация должны иметь намерения погашать свои текущие налоговые обязательства или возмещать текущие налоговые активы совместно или одновременно в каждом будущем периоде, когда значительная сумма отложенных налогов будет погашаться или возмещаться. Иными словами, отдельно взятая организация, расположенная в одной стране и уплачивающая чистую сумму налога на прибыль в соответствии с требованиями законодательства этой страны, отражает в балансе чистую сумму отложенных налогов. Однако при составлении сводной отчетности в зависимости от обстоятельств отложенные налоги могут показываться развернуто.

Например, налог на прибыль, подлежащий уплате в иных государствах, не зачитывается при уплате корпоративного подоходного налога в Республике Казахстан в случаях, предусмотренных НК РК и международными договорами об избежании двойного налогообложения, заключенным с этими государствами.

Раскрытие информации

40. МСБУ (IAS) 12 требует не только отразить сумму налога на прибыль в самом отчете о прибылях и убытках, но и раскрыть основные его компоненты. В большинстве случаев основными компонентами налога на прибыль являются текущий налог на прибыль и отложенный налог, связанный с возникновением в конкретном периоде временных разниц и с уменьшением остатка отложенного налога за период. Помимо этого налог на прибыль может включать сумму отложенного налога, возникшего в связи с: изменением ставки налога; уточнением оценки отложенных налоговых активов; признанием отложенных активов по убыткам прошлых лет; корректировкой учетной политики.

41. Отложенный налог обеспечивает соответствие между суммой бухгалтерской прибыли и величиной налога на прибыль в отчете о прибылях и убытках. Однако это соответствие по большей части не соблюдается. В самом простом случае оно нарушается из-за существования расходов, которые не принимаются к уменьшению налогооблагаемой базы, или прибыли, которая не включается в налогооблагаемую базу или облагается по другой ставке. В таких случаях не возникают временные разницы, так как в будущем не ожидается никаких изменений налоговых платежей. Иначе, разница, возникшая в отчетном периоде, имеет постоянный характер. Поэтому МСБУ (IAS) 12 требует расшифровать в отчетности, как соотносятся налог на прибыль в отчете о прибылях и убытках и сумма, получаемая путем умножения бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль. Разницу между данными суммами составляют:

- расходы, не принимаемые для уменьшения налогооблагаемой базы;

- доходы, облагаемые по другой ставке (в том числе доходы, полученные в другой стране и облагаемые там по другой ставке) или исключаемые из налогооблагаемой базы, например льготы по налогу на прибыль;
- суммы отложенных налоговых активов, которые не были признаны в отчетном периоде, в том числе активы, связанные с убытками текущего периода;
- суммы отложенных активов, которые возникли и не были признаны в прошлых периодах, но вследствие изменения обстоятельств отражены в отчетности в текущем периоде, и т.д.

42. Для каждого вида временной разницы, существующей на отчетную дату и на отчетную дату предшествующего периода, требуется раскрыть сумму отложенного налога, отраженного в балансе и отчете о прибылях и убытках. Последнюю сумму можно не раскрывать, если ее легко посчитать как изменение остатков отложенных налогов на предшествующую и текущую отчетные даты. Необходимо также привести сумму временных разниц, по которым в отчетности не был признан отложенный налоговый актив, а также сумму временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние или ассоциированные организации, по которым не признано отложенное налоговое обязательство. В некоторых случаях трудно подсчитать сумму отложенного налогового обязательства по инвестициям в дочерние или ассоциированные организации, поэтому возможно раскрыть только временную разницу. В том случае, если организация отразила в отчетности налоговый актив и была убыточна в текущем или предшествующем периоде, в отчетности приводится объяснение признания отложенного актива.

43. Кроме того, если в отчетном периоде имелись операции, результат и налоговый эффект которых отражался по статьям капитала, то сумма налогового эффекта также должна быть раскрыта отдельно. Когда в отчетном периоде происходит изменение ставки налога, такой факт должен быть объяснен в отчетности.

44. Таким образом, в отчете о прибыли и убытке должны быть представлены и соответствующим образом раскрыты:

- расходы по налогу (или экономия),
- совокупный текущий и отложенный налог, относящийся к статьям, которые дебетуются или кредитуются на счета капитала;
- расходы по налогу, связанные с прибылью или убытком от прекращенной деятельности, и результатами обычной деятельности по прекращению операций для каждого отчетного года;
- расходы или доходы по налогам, связанные с изменениями учетной политики и ошибками, которые включены в прибыль и убытки, поскольку они не могут быть учтены ретроспективно.

45. Расходы по налогу на прибыль включают в себя:

- расходы по текущему налогу;
- корректировки, признанные в периоде для текущего налога по предшествующим периодам;
- расходы по отложенному налогу, связанные с образованием или восстановлением временных разниц, и изменениями налоговых ставок или введением новых налогов;
- уменьшение расходов, как по текущему, так и по отложенному налогу, посредством использования ранее непризнанного налогового убытка, налогового кредита, или временной разницы предшествующего периода;
- списания (или восстановления) отложенного налогового актива.

46. В финансовой отчетности раскрывается также:

- изменение ставок налога отчетного периода по сравнению с предыдущим периодом;
- сумма и дата истечения (если таковая имеется) срока действия вычитаемых разниц, неиспользованных налоговых убытков и налоговых льгот, для которых отложенное налоговое требование в балансе не признается;
- совокупная сумма временных разниц, связанных с инвестициями в дочерние организации, филиалы, ассоциированные организации и совместные предприятия, для которых отложенные налоговые обязательства не признаны;
- сумму отложенного налогового актива и характер доказательства в пользу его признания, если его реализация зависит от будущей налогооблагаемой прибыли, превышающую прибыль, возникающую в результате восстановления существующих налогооблагаемых временных разниц, и, если организация несет налогооблагаемый убыток в текущем или предшествующем периоде в соответствующей налоговой юрисдикции;
- характер потенциальных налоговых последствий, которые могут возникнуть в результате выплаты дивидендов акционерам.

47. Также представляются налоговые сверки, объясняющие, как рассчитываются применимые ставки налога, такие как числовая сверка между расходом по налогу на прибыль и суммой бухгалтерской прибыли на применимую ставку налога и/или числовая сверка между средней действующей ставкой налога и применяемой ставкой налога.

48. Текущие и отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены в финансовой отчетности отдельно от других активов и обязательств.

49. Отложенные налоговые активы и обязательства должны быть представлены отдельно от текущих налоговых активов и обязательств.

50. Отложенные налоговые активы и обязательства не должны классифицироваться в рамках текущих активов и обязательств (если в балансе делается такое различие).

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 16 «Недвижимость, здания и оборудование»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель сфера применения и статус методических рекомендаций	1-4
Определения	5-15
Признание статей недвижимости, зданий и оборудования	16-19
Первоначальное измерение статей недвижимости, зданий и оборудования	20-28
Обмен активами	29
Последующие затраты	30-31
Измерение после первоначального признания	32 -41
Амортизация	42-51
Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения	52
Списания и выбытия	53
Раскрытие информации	54

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «KPMG», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Постановлением Правительства Республики Казахстан от 15 мая 2003 года № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют порядок учета основных средств в соответствии с международным стандартом бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 16 «Недвижимость, здания и оборудование» и не применяются при учете долгосрочных активов подлежащих выбытию согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность», биологических активов, связанных с сельскохозяйственной деятельностью (см. МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство»), а также прав на недропользование, определяемых Законом Республики Казахстан «О недрах и недропользовании».

2. Другие МСФО могут требовать признания объектов недвижимости, зданий и оборудования на основании подходов отличных от используемых в методических рекомендациях по данному стандарту.

Например, МСБУ (IAS) 17 «Аренда» требует, чтобы признание арендованных объектов недвижимости, зданий и оборудования было основано на оценке риска и

вознаграждений. В таких случаях другие аспекты, связанные с учетом данных основных средств, такие как амортизация, предписаны данными стандартами (в данном случае МСБУ 17).

3. Организация применяет данные методические рекомендации при учете объектов недвижимости, зданий и оборудования, строящихся для будущего использования в качестве инвестиций, но еще не удовлетворяющих критериям инвестиций, как определено МСБУ (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость». Однако при завершении строительства данные активы должны учитываться в соответствии с МСБУ (IAS) 40. МСБУ (IAS) 40 также должен применяться для существующей инвестиционной в недвижимости, которая перестраивается в целях дальнейшего использования как инвестиционная недвижимость. В случае, если организация использует стоимостной подход к инвестициям в недвижимость в соответствии с МСБУ (IAS) 40, она должна использовать стоимостной подход, как определено в данных методических рекомендациях к МСБУ (IAS) 16.

4. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудования» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСФО 16 «Недвижимость, здания и оборудования».

Определения

В рамках настоящих методических рекомендаций термины, указанные в пунктах 5-15, используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

5. **Балансовая стоимость** - сумма, по которой актив признается в бухгалтерском балансе после вычета суммы всей накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

6. **Себестоимость** – (а) Сумма выплаченных денежных средств или их эквивалентов либо (б) справедливая стоимость другого актива, переданная для приобретения актива на момент его приобретения или создания, либо, если применимо, (в) сумма отнесенная к данному активу при его признании в соответствии со специфическими требованиями других МСФО (например, МСФО (IFRS) 2 «Оплаты, основанные на доле владения»).

7. **Амортизируемая стоимость** – это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом его ликвидационной стоимости.

8. **Амортизация недвижимости, здания и оборудования** - это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезного использования.

Пример

Организация приобрела машину, первоначальная стоимость которой 1 300 000 тенге, предполагаемая ликвидационная стоимость по истечении десятилетнего срока службы 50 000 тенге. Тогда амортизируемая стоимость машины составит 1 250 000 тенге, а ежегодная сумма амортизации в течение 10 лет составит 125 000 тенге.

9. **Стоимость актива, основанная на деятельности организации** – это текущая стоимость будущих потоков денежных средств, которую организация планирует получить от использования данного актива и реализации его по истечении срока полезной службы либо планирует понести при исполнении обязательства.

10. **Справедливая стоимость** - это сумма, на которую актив может быть обменян между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

11. **Убыток от обесценения** - это сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой суммой.

12. **Недвижимость, здания и оборудование** - это материальные активы, которые:

- 1) удерживаются организацией для использования в производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду другим лицам или для административных целей; и
- 2) предполагается использовать в течение более чем одного периода.

Например, если организация приобретает автомобиль в служебных целях, то в балансе организации он отражается в составе объектов недвижимости, зданий и оборудования, если для перепродажи, то в составе запасов. Земельные участки и здания, приобретаемые с целью вложения финансов на длительный период времени отражаются как финансовые инвестиции.

13. Возмещаемая сумма актива - это наибольшее из значений либо стоимости актива для организации, предполагающей его дальнейшее использование, либо возмещаемая сумма в случае его продажи.

Пример

На заводе имеется специализированное оборудование, которое можно продать за 700 000 тенге, согласно расчетам экономическая отдача от продолжения использования специализированного оборудования на заводе составит 850 000 тенге. Это стоимость, которую специализированное оборудование создаст за оставшийся срок эксплуатации. Таким образом, возмещаемая сумма специализированного оборудования составит 850 000 тенге.

14. Ликвидационная стоимость - это чистая сумма, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования после вычета ожидаемых затрат на его выбытие.

Например, текущая стоимость запасных частей, лома, отходов, возникающих при ликвидации объектов недвижимости, зданий и оборудования в конце срока полезной службы за вычетом ожидаемых затрат по выбытию. На практике, ликвидационная стоимость актива часто бывает незначительной, и поэтому несущественна при вычислении амортизируемой суммы. В таких случаях ликвидационная стоимость может быть приравнена к нулю.

15. Срок полезного использования – это либо:

- 1) период времени, в течение которого ожидается использование актива организацией; либо
- 2) количество продукции или подобных изделий, которые организация предполагает получить посредством использования этого актива.

Признание статей недвижимости, зданий и оборудования

16. К объектам недвижимости, зданий и оборудования относятся имеющие материально-вещественную форму активы, например, активы, включающие недвижимость (земля, здания, сооружения и другие объекты, связанные с землей), транспортные средства, машины и оборудование, а также иное имущество, определяемое законодательством Республики Казахстан, как недвижимое и движимое имущество, которые используются в деятельности организации для производства или продажи товаров (услуг), для сдачи в аренду другим организациям или в административных целях, и которые предполагается использовать в течение более чем одного периода.

17. Объект недвижимости, зданий и оборудования признается как актив, если удовлетворяет следующим двум условиям:

- 1) существует уверенность в том, что организация получит будущие экономические выгоды, связанные с объектами недвижимости, зданий и оборудования;
- 2) затраты на приобретение объектов недвижимости, зданий и оборудования могут быть надежно оценены.

18. Если актив не приносит экономической выгоды, то затраты на его приобретение списываются на расходы отчетного периода.

Наличие достаточной вероятности получения в будущем экономических выгод означает уверенность в том, что организация получит связанные с объектом недвижимости, зданий и оборудования экономические выгоды и возьмет на себя соответствующие риски. До момента, когда выгоды и риски, связанные с объектом недвижимости, зданий и оборудования, не перешли к организации, объект недвижимости, зданий и оборудования не должен признаваться.

Условие надежной оценки затрат обычно определяется сразу, так как, в случае покупки объекта, стоимость определяется в процессе обмена, а при его создании своими силами оценка стоимости объекта может быть произведена на основании операций с внешними сторонами по закупке материалов, оплате труда и других расходов, осуществляемых в процессе строительства (изготовления).

Для получения будущих экономических выгод, объект недвижимости, зданий и оборудования может быть:

- использован как отдельно, так и в сочетании с другими активами при производстве товаров и услуг, продаваемых организацией;
- продан или обменян на другой актив;
- передан в счет расчетов по обязательствам;
- распределен среди собственников организации.

При соблюдении условий признания объекта недвижимости, зданий и оборудования, организация сама выделяет объекты, признаваемые объектами недвижимости, зданий и оборудования. Это делается применительно к конкретным обстоятельствам и конкретным видам деятельности. В частности, организация может объединить группу малоценных предметов (например, инструментов, шаблонов, штампов) в один объект и применять критерии признания к их общей стоимости.

Однако, при определенных обстоятельствах общую сумму затрат по приобретению или созданию объекта недвижимости, зданий и оборудования необходимо распределить между составными частями этого объекта и учитывать каждую часть отдельно, т.е. как отдельный объект недвижимости, зданий и оборудования. Такая необходимость возникает, если составные части объекта имеют разные сроки полезной службы или различным образом обеспечивают получение экономических выгод, вследствие чего для них должны применяться разные нормы и способы амортизации. Например, здание и отопительная система должны отражаться как отдельно амортизируемые активы, так как они имеют разные сроки полезной службы.

19. При признании объекта недвижимости, зданий и оборудования следует обратить внимание на следующие моменты:

- запчасти и ремонтное оборудование, обычно признаются в качестве запасов. Однако основные запасные части и резервное оборудование должны признаваться объектами недвижимости, зданий и оборудования, если организация планирует их использовать в течение более чем одного периода. Так же, если запасные части или вспомогательное оборудование могут быть использованы только вместе с определенным объектом и ожидается, что их использование будет нерегулярным, они должны признаваться объектами недвижимости, зданий и оборудования и амортизироваться с момента их готовности к использованию в течение периода времени, не превышающего срока полезного использования соответствующих активов.

- объекты, приобретенные для целей безопасности и защиты окружающей среды, хоть и непосредственно не увеличивают будущие экономические выгоды, но являются необходимым условием для обеспечения получения организацией будущих экономических выгод от использования других активов, принадлежащих ей, поэтому признаются в качестве объектов недвижимости, зданий и оборудования.

Первоначальное измерение статей объектов недвижимости, зданий и оборудования

20. При признании объект недвижимости, зданий и оборудования должен быть первоначально оценен по себестоимости. Себестоимость объекта недвижимости, зданий и оборудования включает покупную цену актива, включая импортные пошлины и невозмещаемые налоги на покупку, за вычетом торговых скидок, прямые затраты по приведению актива в рабочее состояние для использования по назначению, а также оценочные затраты на демонтаж и выбытие актива. Примерами прямых относимых затрат являются:

- затраты на оплату труда работников, непосредственно связанные со строительством и приобретением актива;
- затраты на подготовку строительного участка;
- первоначальная доставка и стоимость погрузочно-разгрузочных работ;
- затраты на установку и монтажные работы;
- себестоимость тестирования работы актива;
- вознаграждение работникам;
- расчетная стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления участка

в той степени, в какой она признается в качестве оценочных обязательств согласно МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»

21. Примеры затрат, которые учитываются как расходы текущего периода:

- затраты на открытие нового здания;
- 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, обучение персонала);
- административные и другие накладные расходы.

22. В большинстве случаев объекты недвижимости, зданий и оборудования могут быть приобретены:

- за деньги;
- путем строительства;
- в кредит;
- безвозмездно;
- в обмен на другие активы.

23. При приобретении объекта недвижимости, зданий и оборудования за плату фактические затраты на приобретение состоят из покупной цены (за вычетом любых торговых скидок, предоставленных продавцом), включая импортные таможенные пошлины и невозмещаемые налоги и сборы, и всех затрат, непосредственно необходимых для приведения объекта в рабочее состояние, позволяющее использовать его по назначению. Необходимым условием для включения любых затрат в фактическую стоимость является непосредственная связь их с приобретением объекта или доведением его до рабочего состояния. Расходы, не являющиеся необходимыми (например, расходы по ликвидации повреждения, полученного во время транспортировки) в первоначальную оценку основных средств не включаются, а учитываются как расходы текущего периода.

24. При определении фактических затрат на приобретение объекта недвижимости, зданий и оборудования необходимо учитывать также принципы, установленные другими МСФО. Так, для включения в фактические затраты за кредит на создание (строительство) объекта необходимо, чтобы они удовлетворяли критериям, установленным МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам». Затраты по займам, непосредственно относимые на приобретение, строительство или производство квалифицируемого актива, можно капитализировать как часть стоимости актива в соответствии с допустимым альтернативным порядком учета, предусмотренным МСБУ 23.

25. Период капитализации затрат по займам начинается при удовлетворении следующих условий:

- производятся расходы на этот актив;
- производятся затраты по займу;
- ведется деятельность, необходимая для подготовки актива к его использованию или продаже.

В случае, если реконструкция объекта недвижимости, зданий и оборудования приостанавливается на длительное время, капитализация временно прекращается. Если деятельность, необходимая для подготовки актива к использованию или продаже полностью завершается, капитализация прекращается.

Если объекты недвижимости, зданий и оборудования приобретаются в кредит на долгосрочной основе с использованием векселей, облигаций, стоимость приобретения равна эквиваленту цены при немедленной выплате наличными. Разность между стоимостью приобретения и суммарными выплатами по кредиту признается как расходы на выплату процентов на протяжении периода кредитования.

Пример

Организация приобретает станок для производства деталей взамен на беспроцентный вексель на сумму 450 000 тенге с выплатой через 4 года с момента приобретения. Дисконтированная стоимость оборудования при рыночной процентной ставке 10 % должна быть учтена по стоимости 307 355. Данная операция отразится следующим образом:

1-й год:

Дт Машины и оборудование	307 355		
Дт Дисконт по векселю к оплате	142 645		
Кт Вексель к оплате		450 000	
Начисление расходов по процентам за первый год ($307\,355 \cdot 10\% = 30\,736$):			
Дт Расходы в виде процентов	30 736		
Кт Дисконт по векселю к оплате		30 736	
Начисление расходов по процентам за второй год ($(307\,355 + 30\,736) \cdot 10\% = 33\,809$):			
Дт Расходы в виде процентов	33 809		
Кт Дисконт по векселю к оплате		33 809	
Начисление расходов по процентам за третий год ($(307\,355 + 30\,736 + 33\,809) \cdot 10\% = 37\,190$):			
Дт Расходы в виде процентов	37 190		
Кт Дисконт по векселю к оплате		37 190	
Начисление расходов по процентам за четвертый год ($(307\,355 + 30\,736 + 33\,809 + 37\,190) \cdot 10\% = 40\,910$):			
Дт Расходы в виде процентов	40 910		
Кт Дисконт по векселю к оплате		40 910	

26. Первоначальная оценка объекта недвижимости, зданий и оборудования, произведенных организацией, определяется на основе тех же принципов, что и при покупке.

Например, при строительстве зданий и сооружений в первоначальную стоимость включаются все расходы по строительству: материалы, оплата труда, соответствующая доля накладных расходов, оплата услуг архитекторов, юристов, расходы на страхование в период строительства, проценты по кредитам, предоставленным на период строительства, расходы на приобретение разрешения на строительство и т.д.

Если в своей обычной деятельности организация производит одинаковые активы для продажи, себестоимость актива обычно равна себестоимости производства активов для продажи (см. МСБУ (IAS) 2 «Запасы»), т.е. любые внутренние прибыли исключаются при расчете такой себестоимости. Тем же образом себестоимость сверхнормативных потерь сырья, труда или других ресурсов, имевших место при самостоятельном производстве актива, не включаются в его себестоимость.

МСБУ (IAS) 23 устанавливает дополнительные условия, которым необходимо соответствовать до того, как расходы по выплате процентов могут быть признаны в качестве элемента себестоимости недвижимости, зданий и оборудования.

27. Себестоимость актива, приобретенного на правах финансовой аренды, определяется в соответствии с МСБУ (IAS) 17 «Аренда».

28. МСБУ (IAS) 20 «Учет правительственных субсидий и раскрытие информации о правительственной помощи» предусматривает, что балансовая стоимость объекта недвижимости, зданий и оборудования может быть уменьшена на сумму государственных субсидий, полученных организацией на их приобретение.

Обмен активами

29. Когда объект недвижимости, зданий и оборудования приобретают в обмен на другой актив, фактическая стоимость полученного объекта принимается равной его справедливой стоимости, которая равняется справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов. Разница между определенной справедливой стоимостью нового актива и балансовой стоимостью переданного в обмен на него актива образует прибыль или убыток от операции обмена.

В случае, если операция по обмену основана не на коммерческой основе, или справедливая стоимость ни полученного актива, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то стоимость приобретенного объекта недвижимости, зданий и оборудования оценивается по балансовой стоимости переданного актива. Однако справедливая стоимость полученных активов может свидетельствовать об обесценении переданных активов. В этом случае производится частичное списание стоимости переданного актива, и это списанная стоимость относится на новый актив.

Пример

Организация обменяла станок с первоначальной стоимостью 90 000 и балансовой стоимостью 38 000 тенге на генератор, справедливая стоимость которого составляет 150 000 тенге, при этом поставщику было доплачено 75 000 тенге. В бухгалтерском учете данная операция будет отражена следующим образом:

Дт Износ машин и оборудования	52 000	
Кт Машин и оборудование (станок)		52 000,
Дт Машин и оборудование (генератор)	150 000	
Кт Деньги		75 000
Кт Доходы от неосновной деятельности		37 000
Кт Машин и оборудование (станок)		38 000

Организация определяет наличие коммерческой основы операции по обмену с точки зрения влияния на будущие потоки денежных средств.

В операции по обмену присутствует коммерческая основа, если:

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) приведенная стоимость потоков денежных средств после вычета налогов от части деятельности организации, связанной с активами участвующими в обмене, изменяется в результате обмена; и

3) возникающая разница по пункту 1) или 2) является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Результаты проводимого анализа могут быть очевидными даже без проведения детальных расчетов.

Последующие затраты

30. На протяжении срока эксплуатации объектов часто возникает необходимость в последующих затратах, направленных на улучшение состояния объекта для продления срока полезной службы и/или повышения производительности сверх первоначально рассчитанных нормативных показателей (что ведет к увеличению будущих экономических выгод), а также для поддержания объекта в рабочем состоянии с целью сохранения или восстановления будущих экономических выгод, ожидаемых в соответствии с первоначально рассчитанными нормативными показателями его функционирования.

Примерами затрат, увеличивающих будущие экономические выгоды, (капитальных вложений) могут быть затраты на:

- 1) модификацию объекта основных средств для продления срока его полезного использования, включая повышение его мощности;
- 2) усовершенствование деталей машин для достижения значительного улучшения качества продукции; и
- 3) внедрение новых производственных процессов, позволяющих значительно сократить ранее оцененные операционные затраты.

При этом, увеличение балансовой стоимости объектов недвижимости, зданий и оборудования в результате последующих капитальных вложений производится только в случае, если будущие экономические выгоды сверх первоначально оцененных норм поступят в организацию. Все прочие последующие затраты должны быть признаны как расход за период, в котором они были понесены.

31. Затраты на ремонт и эксплуатацию недвижимости, зданий и оборудования, производимые в целях сохранения и поддержания технического состояния объекта первоначальную стоимость не увеличивают, а признаются как текущие расходы в момент их возникновения. Затраты на ремонт и восстановление недвижимости, зданий и оборудования, являющиеся следствием аварий и прочей порчи актива в результате неправильной эксплуатации, относятся к убыткам.

Пример

Первоначальная стоимость автомашины – 600 000 тенге и срок полезной службы - 5 лет. Через 4 года по данному объекту были произведены следующие затраты: установлен новый двигатель стоимостью 120 000 тенге, и произведена замена левого крыла автомашины - 75 000 тенге. В результате замены двигателя срок службы увеличился на 2 года. Исходя из этих данных, затраты в сумме 120 000 тенге увеличат первоначальную стоимость автомашины, а в сумме 75 000 тенге будут признаны как текущие расходы.

Учет последующих затрат, понесенных после приобретения объекта недвижимости, зданий и оборудования, зависит от условий, учтенных при первоначальном измерении и признании соответствующего объекта недвижимости, зданий и оборудования, а также от того, являются ли последующие затраты возмещаемыми. В случае, если балансовая стоимость актива учитывает потерю экономических выгод покупная цена актива уже отражает обязательство организации понести в будущем затраты, необходимые для приведения актива в рабочее состояние, то последующие затраты на восстановление будущих экономических выгод, ожидаемых от актива, капитализируются при условии, что балансовая стоимость не превышает возмещаемой стоимости актива. Например, при приобретении здания, требующего реконструкции, последующие затраты прибавляются к балансовой стоимости актива в той степени, в какой они могут быть возмещены за счет его будущего использования.

Основные компоненты некоторых объектов недвижимости, зданий и оборудования могут требовать замены через равные промежутки времени. Например, сантехника требует

замены несколько раз на протяжении срока службы здания. Компоненты учитываются как отдельные активы, потому что они имеют иной срок полезного использования, чем объекты недвижимости, зданий и оборудования, к которым они относятся. Таким образом, если удовлетворяются критерии признания объекта недвижимости, здания и оборудования, то затраты, понесенные при замене или обновлении компонента, учитываются как приобретение отдельного актива, а замененный актив списывается.

Измерение после первоначального признания

32. МСБУ (IAS) 16 допускает две модели последующей оценки объектов недвижимости, зданий и оборудования:

1) модель стоимости, при которой за основу принята оценка по первоначальной стоимости: объекты недвижимости, зданий и оборудования после признания отражаются по фактической стоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

2) модель переоценки, при которой объекты недвижимости, зданий и оборудования учитываются по переоцененной стоимости, являющейся их справедливой стоимостью на дату переоценки за вычетом амортизации и убытков от обесценения, накопленных после переоценки. Данная модель используется в случае, если справедливую стоимость можно надежно оценить. Переоценки должны проводиться достаточно регулярно, чтобы балансовая стоимость существенно не отличалась от справедливой стоимости на отчетную дату.

33. Справедливой стоимостью земли и зданий обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки, выполненной профессиональными оценщиками.

34. Справедливой стоимостью категорий машин и оборудования обычно является их рыночная стоимость, определяемая путем оценки. Когда информация о рыночной стоимости отсутствует по причине специфического характера машин и оборудования или редкости продаж данных активов, за исключением продаж их как части действующего бизнеса, они оцениваются по восстановительной стоимости с учетом износа.

35. Частота проведения переоценок зависит от изменений в справедливой стоимости объектов недвижимости, зданий и оборудования. Когда справедливая стоимость переоцененных активов существенно отличается от их балансовой стоимости, требуется дополнительная переоценка. Справедливая стоимость некоторых категорий объектов недвижимости, зданий и оборудования может произвольно колебаться значительным образом, поэтому они требуют ежегодной переоценки. Такие частые переоценки не требуются для объектов недвижимости, зданий и оборудования с незначительными изменениями справедливой стоимости, такие объекты могут переоцениваться каждые три-пять лет.

Когда производится переоценка объекта недвижимости, зданий и оборудования, накопленная амортизация на дату переоценки:

(а) переоценивается заново пропорционально изменению балансовой стоимости актива так, что после переоценки балансовая стоимость равняется его переоцененной стоимости. Этот метод часто используется, когда актив переоценивается до восстановительной стоимости с учетом износа путем индексирования; или

(б) списывается против балансовой стоимости актива до вычета амортизации, а чистая величина переоценивается. Этот метод часто используется для зданий.

36. Переоценка должна применяться к целому классу активов, например:

- земля;
- здания и сооружения;
- оборудование;
- морские суда;

- автомобили;
- мебель и движимость, соединенная с недвижимостью;
- офисное оборудование.

37. Когда балансовая стоимость актива увеличивается в результате переоценки, это увеличение отражается в собственном капитале как «Прирост стоимости имущества от переоценки». Однако сумма увеличения стоимости должна признаваться в качестве дохода в той степени, в которой она компенсирует сумму уменьшения стоимости того же актива, признанную ранее в качестве расхода.

38. Когда балансовая стоимость актива уменьшается в результате переоценки, это уменьшение должно признаваться в качестве расхода. Однако сумма уменьшения стоимости должна вычитаться непосредственно из статьи «Прироста стоимости имущества от переоценки», но в пределах, в которых это уменьшение не превышает величину данной статьи в отношении того же самого актива.

39. Накопленная амортизация на дату проведения переоценки корректируется пропорционально изменению балансовой стоимости объектов недвижимости, зданий и оборудования так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки должна равнялась его переоцененной стоимости.

40. МСБУ (IAS) 16 также допускает списание накопленной амортизации на дату переоценки на балансовую стоимость актива до вычета амортизации, полученная стоимость актива переоценивается по справедливой стоимости.

Например, на балансе организации числится здание балансовой стоимостью 1 500 000 тенге, накопленная амортизация составляет 450 000 тенге. По результатам оценки имеющей лицензию на оценку недвижимости организации стоимость здания составила 2 200 000 тенге. Переоценка основных средств составит 250 000 тенге $((2\,200\,000 - (1\,500\,000 + 450\,000))$).

41. По мере эксплуатации актива сумма переоценки может переноситься на нераспределенный доход в размерах, определяемых в соответствии с применяемым методом начисления амортизации. Вся сумма переоценки переносится на нераспределенный доход только в момент выбытия актива.

Пример

Первоначальная стоимость гаража, приобретенного в январе 2003 года, составила 3 500 000 тенге, а срок полезной службы - 10 лет. При начислении амортизации методом равномерного списания стоимости накопленный износ за 2003 - 2004 год составил - 700 000 тенге. По состоянию на 1.01.05 г. была произведена переоценка основных средств, в результате которой текущая стоимость здания составила 4 200 000 тенге, а сумма накопленной амортизации, скорректированная пропорционально изменению стоимости, соответственно - 840 000 тенге. В бухгалтерском учете прирост стоимости актива, полученный в результате переоценки с учетом скорректированного износа увеличивает дополнительный неоплаченный капитал. В данном примере сумма увеличения составляет 560 000 тенге $[(4\,200\,000 - 3\,500\,000) - (840\,000 - 700\,000)]$. По мере эксплуатации здания в последующие 8 лет, сумма переоценки, отраженная в составе дополнительного неоплаченного капитала будет ежегодно переноситься на нераспределенный доход в сумме 70 000 тенге $(560\,000 : 8 \text{ лет})$. За 5 лет эксплуатации на нераспределенный доход будет отнесено 350 000 тенге $(70\,000 \text{ т.} \times 5 \text{ лет})$. Через 5 лет после переоценки принято решение о продаже гаража, в этом случае в момент реализации актива, оставшаяся сумма переоценки 210 000 тенге $(560\,000 \text{ тенге} - 350\,000 \text{ тенге})$ будет полностью перенесена на нераспределенный доход.

По любому из двух вариантов последующей оценки объектов недвижимости, зданий и оборудования балансовая стоимость уменьшается на величину накопленной амортизации и любых убытков от обесценения.

Амортизация

42. Объекты недвижимости, зданий и оборудования, участвуя в течение длительного периода времени в процессе производства, постепенно изнашиваются. Износ – это процесс потери физических и моральных характеристик.

Физический износ является результатом использования объектов недвижимости, зданий и оборудования и воздействия внешних факторов.

Моральный износ представляет собой процесс, в результате которого активы не соответствуют современным требованиям развития науки и техники.

43. Каждая значительная часть объектов недвижимости, зданий и оборудования, должна амортизироваться отдельно. Однако значительные части активов с одинаковым сроком полезной службы и методом амортизации могут объединяться в группы в целях начисления расходов по амортизации.

44. Амортизация объектов недвижимости, зданий и оборудования – это систематическое распределение амортизируемой стоимости актива на протяжении срока его полезной службы, в результате чего стоимость объекта в течение времени его полезного функционирования постепенно списывается, посредством отнесения на расходы части стоимости объекта по мере потребления экономических выгод, заключенных в нем. Амортизация актива начисляется с момента, как только актив будет доступен для использования и продолжается начисляться до его выбытия, даже если актив в течение определенного времени не был задействован. Например, организация приобрела новые технологии в августе, установка и монтаж которых произведены в сентябре. Для обучения работы на данном оборудовании работники организации были направлены на трехмесячные обучающие курсы. Новые технологии были введены в действие в ноябре. Амортизация будет начисляться с сентября, когда оборудование стало доступно для использования.

При начислении амортизации основных средств необходимо руководствоваться следующими требованиями:

- амортизируемая стоимость объекта должна списываться систематически на протяжении срока полезной службы;

- используемый способ амортизации должен отражать процесс потребления организацией экономических выгод, заключенных в объекте;

- амортизационные отчисления за каждый период должны признаваться расходом, кроме случаев, когда они включаются в балансовую стоимость другого актива.

45. Остаточная стоимость объектов недвижимости, зданий и оборудования, метод амортизации и срок полезной службы объектов недвижимости, зданий и оборудования должны быть пересмотрены как минимум в конце каждого финансового года. В случае если ожидаемые результаты отличаются от предыдущих оценок, полученная разница должна быть учтена как разница в бухгалтерской оценке в соответствии с МСБУ (IAS) 8 «Учетные политики, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки».

46. Для начисления амортизации могут применяться следующие методы:

- а) прямолинейный (равномерный) метод списания стоимости;

- б) метод суммы изделий (списания стоимости пропорционально объему выполненных работ или производственный метод);

- в) метод уменьшающегося остатка

К различным видам объектов недвижимости, зданий и оборудования допускается применение различных методов.

Выбранные организацией методы начисления амортизации должны определяться учетной политикой и применяться последовательно от одного отчетного периода к другому, за исключением случаев изменения в предполагаемом принципе получения будущих экономических выгод от активов.

47. Прямолинейный метод является наиболее простым, при котором амортизируемая стоимость объекта ежемесячно списывается в равных суммах. При прямолинейном методе

сумма амортизационных отчислений определяется исходя из срока полезной службы, для более точного определения которого следует учитывать всю имеющуюся информацию о состоянии объекта на данный момент (вопросы ремонта и тех. обслуживания, современные тенденции в области технологий и производств, опыт работы с подобными активами, климатические условия и т.д.).

Например, организацией приобретено оборудование, первоначальная стоимость которого 200 000 тенге, предполагаемая ликвидационная стоимость в конце трехлетнего срока службы – 20 000 тенге. Исходя из этих данных, ежегодная сумма амортизации будет равна $(200\ 000\ \text{тенге} - 20\ 000\ \text{тенге}) : 3\ \text{года} = 60\ 000\ \text{тенге}$

48. Срок полезной службы объектов недвижимости, зданий и оборудования, как и ликвидационная стоимость, при необходимости могут пересматриваться с учетом произведенных последующих затрат, улучшающих состояние объектов недвижимости, зданий и оборудования, что приводит к увеличению срока службы, а также с учетом технологических изменений, изменений на рынке сбыта или в результате изменения условий деятельности, юридических ограничений по использованию объектов недвижимости, зданий и оборудования, что приводит к сокращению срока службы, т.е. с учетом всех факторов, влияющих на будущие экономические выгоды.

Пример

Первоначальная стоимость приобретенного здания - 1900 000 тенге, ликвидационная - 100 000 тенге, срок полезной службы - 40 лет. При использовании равномерного метода списания стоимости ежегодная сумма амортизационных отчислений составит $(1\ 900\ 000 - 100\ 000) : 40\ \text{лет} = 45\ 000\ \text{тенге}$

За 15 лет эксплуатации сумма накопленной амортизации составит соответственно 675 000 тенге. Через 15 лет в связи с изменением вида деятельности срок полезной службы и ликвидационная стоимость были пересмотрены - оставшийся срок службы определен в 10 лет (т.е. всего - 25 лет), а ликвидационная стоимость – 200 000 тенге. Исходя из уточненных данных сумма ежегодных амортизационных отчислений на оставшиеся 10 лет составит $(1\ 900\ 000 - 675\ 000 - 200\ 000) : 10\ \text{лет} = 102\ 500\ \text{тенге}$

Прямолинейный метод используется в том случае, когда можно предположить, что доходы, получаемые от использования объектов недвижимости, зданий и оборудования одинаковы в каждом периоде на протяжении срока его эксплуатации т.е. уменьшение остающейся полезности объекта происходит равномерно.

49. Производственный метод начисления амортизации заключается в том, что амортизационные отчисления определяются только в период использования объекта, то есть между суммой амортизации и производственной мощностью существует прямая зависимость. При этом, срок службы для определения амортизации не имеет значения. Производственная мощность может выражаться в единицах выпуска продукции, в часах эксплуатации, в единицах пробега и т.д. Остаточная стоимость актива ежегодно уменьшается прямо пропорционально показателю производственной мощности до тех пор, пока не достигнет ликвидационной стоимости.

Производственный метод начисления амортизации приемлем в тех случаях, когда срок эксплуатации ограничен преимущественно техническими показателями, либо изменениями в деятельности организации.

Пример

Станок согласно техническому паспорту может произвести 100 000 деталей или проработать в течение 5 000 часов. Первоначальная стоимость станка – 500 000 тенге, ликвидационная – 5 000 тенге. Исходя из этих данных, норма амортизации определяется следующим образом

а) $(500\ 000\ \text{тенге} - 5\ 000\ \text{тенге}) : 100\ 000\ \text{деталей} = 4,95\ \text{тенге/деталь};$

б) $(500\ 000\ \text{тенге} - 5\ 000\ \text{тенге}) : 5\ 000\ \text{часов} = 99,00\ \text{тенге/час.}$

В течение отчетного года станком было произведено 20 000 деталей, а время работы станка за этот же период составило 1 100 часов. Амортизационные отчисления за год в каждом случае составят:

$$4,95 * 20\ 000 = 99\ 000 \text{ тенге}$$

$$99 * 1\ 100 = 108\ 900 \text{ тенге}$$

На практике организация должен выбрать один из показателей, характеризующих производственную мощность объекта недвижимости, зданий и оборудования.

При выборе производственного метода следует учесть, что резкие колебания величины амортизации из года в год, зависящие от использования производственных мощностей объекта не дают четкого представления о тенденции изменения амортизации и оказывают соответствующее влияние на определение себестоимости и финансового результата.

Отдельные виды объектов недвижимости, зданий и оборудования действуют более эффективно именно в начале эксплуатации. Кроме того, в условиях совершенствования технологии оборудование быстро устаревает морально. Поэтому, в целях создания финансовых условий для ускорения внедрения в производство научно-технических достижений и повышения заинтересованности в обновлении объектов недвижимости, зданий и оборудования, организации может применять метод ускоренного начисления амортизации.

50. При методе уменьшающегося остатка норма амортизации, применяемая при прямолинейном методе, умножается на коэффициент ускорения, обычно равный двум, и применяется всегда только к балансовой стоимости объекта на конец предшествующего периода. Сумма амортизации при этом из года в год уменьшается, причем в первые годы она значительно выше. Предполагаемая ликвидационная стоимость при подсчете амортизации не учитывается, за исключением последнего года, когда сумма амортизации ограничена величиной, необходимой для уменьшения остаточной стоимости до ликвидационной.

Пример

Обычная норма амортизационных отчислений при прямолинейном методе - 20%, тогда для ускоренной амортизации, при применении коэффициента 2, эта норма составит 40 % и будет являться фиксированной ставкой к остаточной стоимости. В этом случае ежегодные амортизационные отчисления на станок, первоначальной стоимостью 100 000 тенге и ликвидационной – 10 000 тенге будут определяться следующим образом:

Первоначальная Стоимость	Сумма амортизации	Остаточная стоимость
1-й год 100 000	40 000 = (40 % x 100 000)	60 000
2-й год 100 000	24 000 = (40 % x 60 000)	36 000
3-й год 100 000	14 400 = (40 % x 36 000)	21 600
4-й год 100 000	8 640 = (40 % x 21 600)	12 960
5-й год 100 000	2 960 = (12 960 – 10 000)	10 000

51. Данные методы амортизации должны постоянно пересматриваться и, если они в полной мере не отражают ожидаемых выгод от использования активов, то должны изменяться. Изменения в применении метода амортизации должны учитываться перспективно.

Возмещаемость балансовой стоимости – убытки от обесценения

52. Объект недвижимости, зданий и оборудования необходимо периодически проверять на обесценение в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов». Согласно МСБУ 36 организация пересматривает балансовую стоимость активов, определяет возмещаемую стоимость актива и признает или возвращает убыток от обесценения.

Обесценение или утрата объектов недвижимости, зданий и оборудования, соответствующие требования выплаты возмещения или его выплаты третьими сторонами и любые последующие приобретения или сооружения замещающих активов являются отдельными экономическими событиями и должны учитываться как таковые. Четыре экономических события должны учитываться отдельно, следующим образом:

1) обесценение объектов недвижимости, зданий и оборудования должно признаваться в соответствии с МСБУ 36;

2) списание или выбытие объектов недвижимости, зданий и оборудования должно признаваться в соответствии с МСБУ 16;

3) компенсация от третьих сторон по объектам недвижимости, зданий и оборудования, которые обесценились, были утрачены или оставлены, должна включаться в отчет о прибылях и убытках на момент признания; и

4) первоначальная стоимость активов, восстановленных, закупленных или сооруженных с целью замещения, или полученных в качестве возмещения, должна определяться и представляться согласно МСБУ 16.

Убыток от обесценения, признанный до окончания первого годового учетного периода, начинающего после объединения бизнеса, являющимся приобретением, учитывается согласно МСБУ (IAS) 22 «Объединение бизнеса».

Списания и выбытия

53. Объекты недвижимости, зданий и оборудования должны быть списаны с баланса при выбытии или, когда от их использования или выбытия не ожидается получение никакой экономической выгоды, в день, когда критерии для продажи товаров согласно МСБУ (IAS) 18 доходы будут выполнены. В случае, если часть единицы актива, которая включена в балансовую стоимость данной единицы, была заменена, то необходимо списать с баланса ее учетную стоимость.

Прибыль или убытки, возникающие от прекращения признания, должны определяться в отчете о прибылях и убытках как разница между оценочной суммой чистых поступлений от выбытия и балансовой стоимостью актива. Прибыль, которую организацию при ликвидации объектов недвижимости, зданий и оборудования не должна классифицироваться как доход.

Раскрытие информации

54. МСБУ (IAS) 16 требует раскрытия следующей информации для каждого класса объектов недвижимости, зданий и оборудования:

1) базы измерения, используемые для определения валовой балансовой стоимости активов. Если использовались разные базы, должна раскрываться валовая балансовая стоимость активов по каждой группе объектов недвижимости, зданий и оборудования;

2) используемые методы амортизации, сроки полезной службы и нормы амортизации по каждому классу активов;

3) валовая балансовая стоимость и начисленная амортизация (в совокупности с накопленными убытками от обесценения) на начало и на конец периода;

4) сверка балансовой стоимости на начало и конец периода, отражающая:
- приобретение,

- выбытие согласно МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность»,
- приобретение путем объединения бизнеса,
- увеличение или снижение, возникающее в результате переоценок,
- убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках в течение периода согласно МСБУ 36;
- убытки от обесценения, возвращенные в отчете о прибылях и убытках в течение периода согласно МСБУ 36;

- амортизацию,
- чистые курсовые разницы, возникающие в результате перевода из функциональной валюты в валюту презентации.
- прочие изменения.

Финансовая отчетность также должна включать:

- наличие и сумма ограничений на использование объектов недвижимости, зданий и оборудования, а также объекты недвижимости, зданий и оборудования, находящиеся в залоге в качестве обеспечения исполнения обязательств.
- величину затрат, включенных в стоимость объектов недвижимости, зданий и оборудования, находящихся в процессе строительства
- сумму обязательств по приобретению объектов недвижимости, зданий и оборудования.
- если не раскрыто отдельно в отчете о результатах финансово-хозяйственной деятельности, сумму компенсаций третьих сторон за обесцененные и утерянные объекты недвижимости, зданий и оборудования, включенные в отчет о результатах финансово-хозяйственной деятельности.

Если объекты недвижимости, зданий и оборудования отражены по переоцененной стоимости, необходимы следующие раскрытия для каждого класса активов:

- дата проведения переоценки;
- привлекался ли независимый оценщик;
- метод и основные предположения, примененные в оценке справедливой стоимости активов;
- степень, в которой справедливая стоимость активов была определена на основании действующих цен на активных рынках или была основана на недавних сделках между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку независимыми друг от друга сторонами;
- для каждого переоцененного класса объектов недвижимости, зданий и оборудования, балансовую стоимость как если бы переоценка не проводилась;
- дополнительный неоплаченный капитал от переоценки объектов недвижимости, зданий и оборудования с указанием изменения за период и любые ограничения по распределению баланса акционерам.

Кроме того, следующая информация уместна в финансовой отчетности:

- 1) балансовую стоимость временно простаивающих объектов недвижимости, зданий и оборудования;
- 2) валовую балансовую стоимость всех полностью амортизированных, но еще используемых объектов недвижимости, зданий и оборудования;
- 3) балансовую стоимость недвижимости, зданий и оборудования, активная эксплуатация которых прекращена и которые предназначены для выбытия; и
- 4) при применении основного порядка учета - справедливую стоимость недвижимости, зданий и оборудования, если она существенно отличается от балансовой стоимости.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 17 «Аренда»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций	1-5
Виды аренды	6-8
Определения	9-30
Классификационные признаки финансовой аренды	31-32
Аренда земли и зданий	33-39
Аренда в финансовой отчетности арендатора	40-53
Учет финансовой аренды	
Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендатора	
Учет операционной аренды	
Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендатора	
Аренда в финансовой отчетности арендодателя	54-68
Учет финансовой аренды	
Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендодателя	
Учет операционной аренды	
Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендодателя	
Продажа с обратной арендой	69-74
Продажа с обратной финансовой арендой	
Продажа с обратной операционной арендой	

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Проекта по развитию лизинга в Казахстане Международной Финансовой Корпорации, в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют правила подходов и оценок, применяемых при определении учетной политики и раскрытии информации

арендаторами и арендодателями в соответствии с международным стандартом бухгалтерского учета (IAS) 17 (далее – МСБУ (IAS) 17), пересмотренным КМСФО в декабре 2003 года.

2. Данные рекомендации применяются на всей территории Казахстана при учете всех договоров аренды, за исключением:

- (а) договоров аренды на разведывание и использование минералов, нефти, природного газа и других невозобновляемых ресурсов; и
- (б) лицензионных соглашений на такие товары и предметы, как кинокартины, видео записи, представления, рукописи, патенты и авторские права.

Пример.

Организация А передает на праве пользования компьютерную программу «1С – бухгалтерия» организации Б. Учет данной операции не регламентируется данными Рекомендациями.

3. Настоящие рекомендации не должны использоваться как основа для оценки:

- а) удерживаемой арендатором собственности, учет которой производится как за инвестиции в недвижимость (смотрите МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в Недвижимость»);
- б) инвестиций арендатора в недвижимость по операционной аренде (смотрите МСБУ (IAS) 40);
- с) биологических активов, удерживаемых арендаторами по договору финансовой аренды (смотрите МСБУ (IAS) 41 «Сельское Хозяйство»); или
- д) биологических активов, предоставленных арендодателями по договору операционной аренды (смотрите МСБУ (IAS) 41).

4. Данные рекомендации применяются к соглашениям, по которым право пользования активами передается даже в случае, если от арендодателя требуется оказание существенной части услуг в связи с функционированием и техническим обслуживанием такого актива. Рекомендации не применимы к соглашениям, которые являются контрактами на предоставление услуг, и по которым право пользования активами не передается от одного участника договора к другому участнику.

5. Настоящие методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 17 «Аренда» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 17 «Аренда».

Виды аренды

6. МСБУ 17 регламентирует правила, оценку и раскрытия в финансовой отчетности операций по аренде актива.

Законодательство Республики Казахстан предусматривает аренду, лизинг, финансовый лизинг, прокат и другие виды имущественного найма.

Настоящие рекомендации регламентируют учет аренды и различают два вида аренды независимо от ее юридического содержания. Такими видами являются финансовая аренда и операционная аренда.

7. В рамках финансовой аренды МСБУ 17 различает:

- а) финансовую аренду, осуществляемую организацией - посредником (банк, лизинговая организация и т.д.);
- б) финансовую аренду, осуществляемую производителем оборудования или дилером;
- с) финансовую аренду, в рамках которой арендатор продает имущество арендодателю и затем берет его в аренду (обратная или возвратная аренда).

Каждый из этих видов финансовой аренды имеет свои особенности отражения в бухгалтерском учете. Существенным моментом является отличие операционной аренды от финансовой.

8. Финансовый лизинг, определенный законодательством Республики Казахстан, для целей бухгалтерского учета является финансовой арендой и соответственно регламентируется МСБУ 17 и к нему применимы положения настоящих рекомендаций. Соответственно, понятия лизингодатель, лизингополучатель, лизинговый платеж, предусмотренные законодательством Республики Казахстан о финансовом лизинге равнозначны понятиям арендодатель, арендатор арендный платеж, используемым в настоящих рекомендациях.

Определения

9. В рамках настоящих рекомендаций термины, указанные в п. 10 - 30 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

10. **Аренда** – это договор, согласно которому арендодатель передает арендатору в обмен на арендную плату или серию платежей право пользования активом в течение согласованного срока. Определение аренды включает контракты на аренду актива, которые содержат положения, дающие арендатору возможность приобрести этот актив в собственность после выполнения определенных условий.

11. **Финансовая аренда** – это аренда, по условиям которой происходит существенный перенос всех рисков и выгод, связанных с владением активом. Правовой титул в итоге может как передаваться, так и не передаваться.

Под рисками подразумевается риск от изменения ликвидационной стоимости, от преждевременного морального и физического износа, от изменения конъюнктуры рынка, от случайной гибели, потери актива, кражи, порчи, а также системный риск.

Под выгодами подразумевается право получения дохода от эксплуатации актива, и выгода от изменения ликвидационной стоимости.

12. **Операционная аренда** – это аренда, отличная от финансовой аренды.

13. Классификация аренды на финансовую и операционную зависит в большей степени от сущности сделки, а не от формы договора.

14. **Аренда без права досрочного прекращения** – это договор аренды, который может быть досрочно прекращен только в следующих случаях:

(a) при наступлении какого-либо маловероятного условного события;

(b) с разрешения арендодателя;

(c) если арендатор заключает новое соглашение об аренде того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем; или

(d) в случае уплаты арендатором дополнительной суммы, размер которой на момент начала срока аренды гарантирует ее продолжение.

Как правило, договор по финансовой аренде имеет неаннулируемый характер. Договор без права досрочного прекращения обуславливает именно тяжесть возмещения налагаемого арендатору убытка при прекращении (выходе из) договора.

15. **Начало аренды** – это более ранняя из следующих дат: дата заключения договора об аренде или дата принятия сторонами обязательств в отношении основных условий аренды. И в эту же дату:

(a) договор аренды классифицируется как операционная или финансовая аренда;

(b) в случае если это финансовая аренда, то определяются суммы, которые должны признаваться на начало срока аренды.

Дата заключения договора аренды обязывает стороны договора аренды классифицировать аренду как финансовую или операционную, а также произвести все необходимые расчеты в случае финансовой аренды, в частности:

(a) расчет суммы чистых инвестиций в аренду (для арендодателя);

(b) расчет дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей (для арендатора).

16. Начало срока аренды – это дата, с которой арендатор может реализовать свое право на использование арендованного актива. Это дата первоначального признания договора аренды (т.е. признания активов, обязательств, доходов или затрат, вытекающих из договора аренды соответствующим образом).

Дата начала срока аренды используется для проведения операции на счетах бухгалтерского учета, а также с этой даты начинается отсчет срока аренды. Право владения и пользования обычно переходит к арендатору от арендодателя с момента приема-передачи оборудования, соответственно этот момент является началом срока аренды.

17. Срок аренды – не подлежащий сокращению период, в течение которого арендатор, в соответствии с договором, арендует актив, а также любые иные дополнительные периоды, в течение которых у арендатора есть право продолжить аренду актива с дополнительной оплатой или без нее, если на момент начала срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор реализует это право.

Срок аренды может отличаться от срока договора аренды.

Пример 1.

Организация А заключила с организацией В договор аренды 1 января 2004 года. Срок действия договора до 1 марта 2007 года. По условиям договора организация А обязуется предоставить в аренду оборудование организации В с 1 марта 2004 года до 1 марта 2007 года. **В данном случае срок договора 3 года 2 месяца, срок аренды 3 года ровно.**

Срок аренды – это срок владения и пользования предметом аренды в соответствии с договором. В срок аренды также включаются периоды, в течение которых арендатор имеет право продолжить аренду, и намерен реализовать его.

Пример 2.

Срок аренды составляет 5 лет, кроме того, договор предусматривает продление срока аренды еще на 3 года, если арендатор внесет дополнительный аванс в размере 200 000 тенге.

Если арендодатель не внес дополнительный аванс в размере 200 000 тенге, срок аренды составляет 5 лет. В данном случае, договором предусмотрена возможность арендатора продлить срок финансовой аренды, однако, он не воспользовался этой возможностью и не внес аванс.

Если арендодатель внес дополнительный аванс в размере 200 000 тенге, срок аренды составляет 8 лет, так как арендатор произвел действия, свидетельствующие о намерении реализовать свое право на дополнительный срок аренды в течение 3-х лет.

18. Минимальные арендные платежи - это платежи на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть затребованы от арендатора, за исключением условных арендных платежей, затрат на оплату за услуги и уплату налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему, вместе со следующими суммами:

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

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

(i) арендатором;

(ii) стороной, связанной с арендатором; или

(iii) независимой третьей стороной, в финансовом отношении способной ответить по гарантии.

Однако если арендатор имеет право купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этого права то, если на начало срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, минимальные арендные платежи состоят из минимальной арендной платы на протяжении

срока аренды и платежа, необходимого для реализации права на приобретение данного актива.

Минимальные арендные платежи используются для первоначальной оценки стоимости предмета аренды и, связанных с ним обязательств у арендатора и оценки дебиторской задолженности у арендодателя. В соответствии с определением в состав минимальных арендных платежей не включаются услуги и налоги, при условии, что данные услуги и налоги возмещаются арендатором.

Так, если налог на транспортные средства уплачивает арендодатель в соответствии с налоговым законодательством, а арендатор, в соответствии с договором возмещает ему сумму налога, то данная сумма не включается в состав минимальных арендных платежей и, соответственно, не влияет на стоимость предмета аренды, отраженную на балансе арендатора.

Примерами услуг, не включаемых в состав минимальных арендных платежей, могут быть любые услуги, возмещаемые арендатором, в том числе:

- Услуги по страхованию предмета аренды;
- Услуги по обслуживанию предмета аренды (например, при полном лизинге).

Размер минимальных арендных платежей может быть различным у арендодателя и арендатора. К примеру у арендодателя в состав минимальных арендных платежей включается гарантированная третьей стороной ликвидационная стоимость. В то время, как у арендатора такая стоимость не включается в состав минимальных арендных платежей. Практической иллюстрацией такой ситуации является гарантированный выкуп оборудования поставщиком (by back) после окончания срока аренды, предусматривающего возврат оборудования от арендатора арендодателю.

Пример.

Заключен договор аренды в отношении оборудования стоимостью 600 000 тенге. Договором аренды предусмотрены арендные платежи в размере 80 000 тенге ежегодно в течение 5-ти лет. По окончании договора предмет аренды возвращается лизинговой организации. Ликвидационная стоимость установлена договором в размере 300 000 тенге. Лизинговой организацией заключен договор на продажу данного оборудования по ликвидационной стоимости после окончания срока договора аренды.

В этом случае, минимальные арендные платежи составят:

(a) для арендатора – 80 000 тенге x 5 лет = 400 000 тенге

(b) для арендодателя – 80 000 тенге x 5 лет + 300 000 тенге = 700 000 тенге

В данном примере указана ликвидационная стоимость в размере 300 000 тенге. Такая ситуация не является типичной. Как правило, ликвидационная стоимость неизвестна и стороны аренды оговаривают в договорах ликвидационную стоимость на основе рыночной информации. Например, ликвидационная стоимость устанавливается в размере 20% от отпускной цены конкретного поставщика.

19. Первоначальные прямые затраты - это понесенные расходы, которые связаны непосредственно с обсуждением условий и подготовкой договора аренды, за исключением затрат, понесенных арендодателями, являющимися производителями или дилерами.

Примерами первоначальных прямых затрат могут быть консультационные, юридические, рекламные и прочие расходы непосредственно связанные с конкретным договором аренды.

20. Срок экономический службы – это

(a) период времени, в течение которого ожидается использование актива одним или несколькими пользователями; либо

(b) количество единиц продукции или аналогичных изделий, которые предполагается получить от актива одним или несколькими пользователями.

Срок экономический службы – это срок, в течение которого оборудование должно работать без существенных инвестиций в его капитальный ремонт или восстановление.

Срок экономической службы зависит от конкретных условий эксплуатации оборудования, поэтому, как правило, срок службы не указывается в технической документации поставщика.

Расчет срока экономической службы должен определяться специалистами инженерной службы организаций и утверждаться внутренними документами организации (Учетная политика). Таким образом, в основе определения срока экономической службы лежат статистические данные и опыт технических специалистов.

Данный термин необходим для применения одного из пяти классификационных признаков финансовой аренды.

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

Срок полезной службы может отличаться от срока экономической службы в случаях, когда организация точно знает, какое время будет эксплуатировать актив, несмотря на то, что служить этот актив может гораздо дольше этого времени.

Пример.

Пивоваренному заводу необходимо срочно удовлетворить спрос на продукцию в полиэтиленовых бутылках. Организация закупает оборудование и знает, что мощности этого оборудования способны закрывать план продаж только в ближайшие два года. Соответственно срок полезной службы определяется как 2 года. На третий год придется приобретать более мощное оборудование.

Такие случаи возможны также, когда организация планирует, допустим, через два года менять дизайн этикетки. Амортизация этикировочного автомата также устанавливается с учетом вышеуказанного срока.

При классификации аренды в качестве финансовой срок аренды должен покрывать большую часть срока службы актива. В данном контексте имеется ввиду срок экономической службы. Срок полезной службы используется для расчета амортизации актива.

22. Справедливая стоимость - это сумма денежных средств, достаточная для приобретения актива или исполнения обязательства при свершении сделки между хорошо осведомленными, желающими совершить такую сделку, независимыми друг от друга сторонами.

Пример.

Стоимость оборудования у поставщика составила 1 000 000 тенге. Стоимость доставки составляет 100 000 тенге. Во время доставки арендодателем был допущен простой вагонов, что привело к штрафным санкциям в размере 200 000 тенге. Итого фактические расходы на приобретение оборудования составили 1 300 000 тенге ($1\,000\,000 + 100\,000 + 200\,000 = 1\,300\,000$ тенге). Справедливая стоимость оборудования при этом составляет 1 100 000 тенге, штрафные санкции не включаются в справедливую стоимость оборудования.

23. Гарантированная ликвидационная стоимость – это:

(а) для арендатора: та часть ликвидационной стоимости, которая гарантируется арендатором, или связанной с ним стороной (сумма гарантии при этом равняется максимальной сумме, которая могла бы в любом случае подлежать выплате); и

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

Понятие гарантированной ликвидационной стоимости применяется только в случае, если право собственности не переходит к арендатору по окончании срока договора. Гарантированной ликвидационной стоимостью является сумма, которую арендодатель получит по окончании договора в любом случае.

Пример.

Организация А передает в финансовую аренду организации Б оборудование стоимостью 100 000 тенге. По условию договора организация Б эксплуатирует предмет финансовой аренды в течение 3-х лет, а затем возвращает арендодателю. Стороны установили в качестве гарантированной ликвидационной стоимости сумму в размере 60 000 тенге. Таким образом, арендатор на протяжении срока аренды должен погасить в составе арендных платежей сумму в размере 40 000 тенге ($100\ 000 - 60\ 000 = 40\ 000$), а также выплатить проценты на сумму 100 000 тенге.

Если на момент возврата оборудования от арендатора к арендодателю его справедливая стоимость (стоимость на рынке) будет больше, установленной в договоре, то есть больше 60 000 тенге, например 70 000 тенге, то арендатор просто возвращает имущество по окончании срока аренды арендодателю. Его гарантия считается выполненной, поскольку арендодатель получил оборудование как минимум по гарантированной стоимости.

Если же на момент передачи оборудования его справедливая стоимость (стоимость на рынке) будет меньше, установленной в договоре, то есть меньше 60 000 тенге, например 50 000 тенге, то арендатор для выполнения своей гарантии, не только возвращает имущество, но и доплачивает арендодателю сумму разницы в размере 10 000 тенге.

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

В данном случае подразумевается отсутствие гарантии со стороны арендатора или любой третьей стороны в получении ликвидационной стоимости предмета финансовой аренды. Понятие негарантированной ликвидационной стоимости имеет смысл только в случае, если право собственности не переходит к арендатору по окончании срока договора. Негарантированной ликвидационной стоимостью называется стоимость предмета финансовой аренды не возмещенная арендатором арендодателю. Определение негарантированной ликвидационной стоимости базируется на основании прогнозов справедливой стоимости в конце срока аренды.

Пример.

Организация А передает в финансовую аренду организации Б оборудование стоимостью 100 000 тенге. По условию договора организация Б эксплуатирует предмет финансовой аренды в течение 3-х лет, а затем возвращает арендодателю. Стороны установили в качестве ликвидационной стоимости сумму в размере 60 000 тенге. Таким образом, арендатор на протяжении срока аренды должен погасить в составе арендных платежей сумму в размере 40 000 тенге ($100\ 000 - 60\ 000 = 40\ 000$), а также выплатить проценты на сумму 100 000 тенге. По окончании срока аренды арендатор возвращает оборудование арендодателю и при этом не производит никаких дополнительных выплат.

В определениях гарантированная и негарантированная ликвидационная стоимость понятие «связанные стороны» означает «организация-учредитель и ее дочерние организации, частная организация и ее совместные организации (акционерные или иные) и партнеры, инвестор (включая физические лица) и его вкладчики при условии, что организация-учредитель, частная организация или инвестор способны оказать значительное влияние на рабочую стратегию и финансовую политику соответствующих сторон ...». Согласно МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» стороны считаются связанными в том случае, если одна сторона может контролировать другую и оказывать значительное влияние на нее в процессе принятия финансовых и операционных решений.

25. Валовые инвестиции в аренду – это сумма минимальных арендных платежей при финансовой аренде, с точки зрения арендодателя, и причитающаяся ему негарантированная ликвидационная стоимость арендуемого актива.

Пример 1.

Договор финансовой аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, но переход права собственности к арендатору не предусмотрен. При этом арендатор гарантирует ликвидационную стоимость оборудования в сумме 100 000 тенге.

В данном случае валовые инвестиции арендодателя равны минимальным арендным платежам (поскольку негарантированная ликвидационная стоимость не предусмотрена договором). Сумма в размере 100 000 тенге является гарантированной ликвидационной стоимостью, поэтому эта сумма должна быть включена в состав минимальных арендных платежей. Таким образом, валовые инвестиции в финансовую аренду составили 420 000 тенге ($320\ 000 + 100\ 000 = 420\ 000$)

Пример 2.

Договор финансовой аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, переход права собственности арендатору договором не предусмотрен. Арендодателем не заключен договор о продаже оборудования по окончании срока аренды, то есть ликвидационная стоимость негарантирована арендодателю. По оценкам экспертов арендодателя ликвидационная стоимость оборудования по окончании срока аренды составит 100 000 тенге.

В данном случае 100 000 тенге – это негарантированная ликвидационная стоимость оборудования. Валовые инвестиции в аренду составят соответственно 420 000 тенге ($80\ 000 \times 4 + 100\ 000 = 420\ 000$), где 320 000 тенге – сумма минимальных арендных платежей; 100 000 тенге – негарантированная ликвидационная стоимость.

26. Чистые инвестиции в аренду – это валовые инвестиции в аренду, дисконтированные на основе ставки процента, подразумеваемой в договоре аренды.

Пример.

Договор аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, переход права собственности арендатору договором не предусмотрен. Ставка, предусмотренная договором равна 20%. Ликвидационная стоимость оборудования по окончании срока аренды составит 100 000 тенге. Арендодателем пока не принято решение о судьбе предмета аренды по окончании срока договора.

В данном случае 100 000 тенге – это негарантированная ликвидационная стоимость оборудования. Валовые инвестиции в аренду составят соответственно 420 000 тенге ($80\ 000 \times 4 + 100\ 000 = 420\ 000$).

Для расчета суммы чистых инвестиций в аренду необходимо рассчитать дисконтированную стоимость валовых инвестиций в аренду, то есть рассчитать текущую стоимость минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости.

Расчет:

С помощью специальной таблицы «Приведенная стоимость аннуитетов» находим фактор дисконтирования минимальных арендных платежей (на пересечении строки (4 года) и столбца (20%)). Фактор дисконтирования равен $f = 2,589$.

Умножая полученное значение фактора, определяем текущую стоимость минимальных арендных платежей:

$$2,589 \times 80\ 000 \text{ тенге} = 207\ 000 \text{ тенге}$$

Определяем текущую стоимость негарантированной ликвидационной стоимости. С помощью таблицы «Приведенная стоимость» определяем фактор дисконтирования (на пересечении строки (4 года) и столбца (20%)). $f = 0,482$. Умножая полученное значение фактора определяем текущую стоимость негарантированной ликвидационной стоимости:

$$0,482 \times 100\ 000 \text{ тенге} = 48\ 000 \text{ тенге}$$

Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна 207 000, дисконтированная ликвидационная стоимость 48 000 тенге. Таким образом, чистые инвестиции в аренду составили 255 000 тенге.

27. Незаработанный финансовый доход- это разница между:

- (а) валовыми инвестициями в аренду; и
- (б) чистыми инвестициями в аренду

Пример.

Договор аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, переход права собственности арендатору договором не предусмотрен. Ставка процента, предусмотренная договором равна 20%. Ликвидационная стоимость оборудования по окончании срока аренды составит 100 000 тенге. Арендодателем пока не принято решение о судьбе предмета аренды по окончании срока договора.

В данном случае 100 000 тенге – это негарантированная ликвидационная стоимость оборудования. Валовые инвестиции в аренду составят соответственно 420 000 тенге ($80\,000 \times 4 + 100\,000 = 420\,000$). Чистые инвестиции в аренду составили 255 000 тенге (см. предыдущий пример). Незаработанный финансовый доход равен 165 000 тенге ($420\,000 - 255\,000 = 165\,000$).

28. Ставка процента, подразумеваемая в договоре об аренде - это ставка дисконта, которая на начало срока аренды обеспечивает равенство суммы справедливой стоимости арендованного актива и первоначальных прямых затрат и дисконтированной стоимости суммы следующих величин:

- (а) минимальных арендных платежей с точки зрения арендодателя; и
- (б) негарантированной ликвидационной стоимости

Пример.

Договор аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 5 лет по 80 000 тенге ежегодно, в конце срока аренды предусмотрен переход права собственности к арендатору. Справедливая стоимость предмета аренды (цена поставщика) при этом равна 300 000 тенге. Негарантированная ликвидационная стоимость оборудования равна нулю.

В данном случае минимальные арендные платежи равны 400 000 тенге (5×80).

В договоре не указана ставка процента. Определим ставку процента, подразумеваемую в договоре. Сначала надо найти значение фактора - $f(x, 5, 80\,000)$, а затем по таблице дисконтирования найти нужное значение ставки процента. Итак, $f(x, 5, 80\,000 \text{ тенге}) \times 80\,000 \text{ тенге} = 300\,000 \text{ тенге}$, следовательно, $f(x, 5, 80\,000) = 300\,000/80\,000 \text{ тенге} = 3,75$

По таблице дисконтирования «Приведенная стоимость аннуитетов» по строке 5 лет находим наиболее близкое значение фактора. Таким значением является значение фактора 3,79, что соответствует ставке процента в размере 10%. Таким образом, ставка процента, подразумеваемая в договоре, составила 10%.

29. Расчетная процентная ставка по договору - это ставка процента, которую арендатору пришлось бы платить по аналогичной аренде, или, если таковую определить невозможно, ставка на начало срока аренды, которую арендатор должен был бы платить по займам, полученным на такой же срок и при том же обеспечении, в объеме, необходимом для покупки актива.

Расчетная ставка процента используется в тех случаях, когда условия договора не позволяют рассчитать ставку процента, подразумеваемую в договоре. При этом у арендодателя всегда есть информация, необходимая для расчета ставки процента, подразумеваемой в договоре, поэтому расчетная ставка процента применяется только арендатором.

Арендатор применяет расчетную ставку в тех случаях, когда у него нет возможности определить остаточную стоимость предмета аренды и воспользоваться ставкой, подразумеваемой в договоре.

Пример.

Условиями договора предусмотрена оплата арендатором арендных платежей в размере 1 000 000 тенге в течение 3 лет. При этом оборудование, которое является предметом аренды имеет специфический характер и отсутствует аналогичное оборудование на рынке.

Поскольку оборудование специфическое и новое, арендатор не может произвести расчет его ликвидационной стоимости, а следовательно он не может произвести и расчет ставки процента, подразумеваемой в договоре. В данной ситуации он вынужден применить расчетную ставку процента при расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

30. Условная арендная плата – это та часть арендной платы, которая не фиксирована по сумме и основывается на иных, нежели срок аренды, факторах (например, в процентах от продаж, прибыли и прочих показателей).

Пример.

Лизинговая организация заключает договор финансовой аренды в отношении оборудования стоимостью 10 000 000 тенге на 5 лет. В дополнение к арендным платежам, арендатор обязуется выплачивать лизинговой организации дополнительные платежи в определенном размере от количества выпускаемой на этом оборудовании продукции.

Классификационные признаки финансовой аренды

31. Классификация аренды осуществляется в начале аренды. Если условия договора аренды в дальнейшем существенно пересматриваются сторонами, то пересмотренные условия должны рассматриваться как договор аренды с новыми существенными условиями для цели повторной классификации аренды.

32. МСБУ 17 называет 5 ситуаций, свидетельствующих о наличии финансовой аренды:

- (a) к концу срока аренды право собственности активом переходит к арендатору;
- (b) арендатор имеет возможность купить актив по цене, которая значительно ниже справедливой стоимости на дату реализации этой возможности, а в начале срока аренды существует объективная определенность того, что эта возможность будет реализована;
- (c) срок аренды составляет большую часть срока экономической службы актива, несмотря на то, что право собственности может не передаваться;
- (d) в начале срока аренды дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей составляет, по крайней мере, практически всю справедливую стоимость арендуемого актива; и
- (e) арендованные активы носят специальный характер, так что только арендатор может пользоваться ими без существенных модификаций.

Данный перечень условий позволяет идентифицировать финансовую аренду. Для целей учета необходимо проанализировать каждый из указанных здесь пунктов. В случае если конкретный договор, предусматривает наличие хотя бы одного из условий из указанных пунктов, то данный договор является договором финансовой аренды.

Пример к пункту (a).

Организация А заключает договор с организацией Б о предоставлении в аренду оборудования. Организация Б обязуется уплачивать ежегодно организации А сумму в размере 100 000 тенге в течение 5 лет. По окончании срока договора, при условии выплаты всей суммы в размере 500 000 тенге, оборудование переходит в собственность организации Б.

Поскольку договором предусмотрен переход права собственности к организации Б, то такая аренда безусловно является финансовой.

Переход права собственности должен быть предусмотрен без дополнительных условий. Если договором будет предусмотрен переход права собственности при наличии дополнительных условий, пункт (а) считается невыполненным.

Пример к пункту (б).

Организация А заключает договор с организацией Б о предоставлении в аренду оборудование стоимостью 500 000 тенге на 2 года. При этом известны цены на такое же оборудование, бывшее в употреблении, а именно, оборудование после года эксплуатации стоит 400 000 тенге, после двух лет – 300 000 тенге, после 3-х лет – 200 000 тенге. Договором предусмотрено, что по окончании срока договора, организация Б имеет право выкупить данное оборудование за 100 000 тенге.

Справедливая стоимость оборудования после окончания срока действия договора, то есть через два года, составляет 300 000 тенге. Договором предусмотрена возможность выкупа оборудования по цене 100 000 тенге. Следовательно, данная аренда является финансовой.

Пример к пункту (с).

Организация А заключает договор с организацией Б о предоставлении в аренду оборудования сроком на 5 лет. Организация Б обязуется уплачивать ежегодно организации А сумму в размере 100 000 тенге в течение 5 лет. По окончании срока договора оборудование должно быть возвращено организации А.

В данном примере право собственности не переходит к организации Б и, следовательно, нельзя сделать однозначный вывод о том, что в данном случае это финансовая аренда, т.к. условия п. (а) не выполняются. Для такого вывода необходимо проанализировать остальные ситуации.

Условия пункта (б) также не выполняются, поскольку в договоре не определена возможность покупки оборудования организацией Б по окончании срока договора.

Для проверки выполнения условий пункта (с), необходимо определить срок экономической службы оборудования и сравнить его со сроком аренды.

Поскольку МСБУ 17 не определяет термин «большую часть срока», предусмотренный пунктом (с), необходимо принимать во внимание сроки, установленные законодательством Республики Казахстан. В Законе «О финансовом лизинге» одним из классификационных признаков финансовой аренды является срок аренды, который должен составлять более 75% срока полезной службы актива. Данный срок необходимо использовать для классификации аренды в бухгалтерских целях.

Расчет к примеру:

Если срок службы актива равен 6-ти годам, то данный договор, безусловно, можно классифицировать как договор финансовой аренды (6 лет \times 75% = 4,5 года.) Расчет показал, что минимальный срок договора должен быть 4,5 года. Следовательно, срок аренды длительностью 5 лет удовлетворяет данным условиям.

Если срок службы актива 11 лет, то, безусловно, нельзя классифицировать данный договор как договор финансовой аренды (11 лет \times 75% = 8,25 лет), т.к. срок аренды (5 лет) не составляет 75% от срока службы актива.

Примеры к пункту (д).

Пример 1.

Организация А передает организации Б в аренду оборудование. Договором переход права собственности на оборудование от арендодателя к арендатору не предусмотрен. Срок аренды 5 лет, а срок экономической службы 11 лет, ставка процента, предусмотренная договором составляет 10%, стоимость оборудования по ценам поставщика 380 000 тенге, срок договора 5 лет, арендные платежи уплачиваются ежегодно (в конце года), размер ежегодного арендного платежа составляет 100 000 тенге.

Из условий примера видно, что договор не отвечает критериям, указанным в пунктах (а), (в) и (с). Необходимо проверить выполнение условий пункта (д).

Для расчета дисконтированной стоимости применяются специальные формулы, таблицы или программы. Чтобы рассчитать дисконтированную стоимость, необходимо знать размер и периодичность арендных платежей и процентную ставку дисконтирования.

Дисконтированная стоимость арендных платежей, с учетом условий, приведенных выше, составляет 379 000 тенге. Расчет дисконтированной стоимости произведен по специальным таблицам дисконтирования.

Так как известны: процентная ставка (10%), срок договора (дисконтирования) (5 лет), а также размер арендных платежей 100 000 тенге, то, пользуясь специальными таблицами дисконтирования на пересечении столбцов (процентная ставка) и строк (количество лет), можно найти фактор дисконтирования (f). В данном случае он равен $f = 3,791$.

Умножая фактор дисконтирования на арендные платежи, определяем дисконтированную стоимость арендных платежей: $3,791 \times 100\ 000 = 379\ 000$ тенге. То есть, дисконтированная стоимость арендных платежей в данном случае составила практически всю справедливую стоимость арендуемого актива, которая по условиям примера равна 380 000 тенге. Соответственно, данная аренда является финансовой.

Пример 2.

Условия примера те же, за исключением стоимости оборудования у поставщика, которая равна 450 000 тенге (справедливая стоимость оборудования).

Законодательством Республики Казахстан о финансовом лизинге предусмотрены более четкие критерии финансового лизинга (аренды). В соответствии с этими критериями дисконтированная стоимость арендных платежей при финансовой аренде должна быть более 90% справедливой стоимости предмета аренды.

Таким образом дисконтированная стоимость арендных платежей для отнесения данной аренды к финансовой должна превышать 405 000 тенге ($450\ 000 \text{ тенге} \times 90\%$). Так как в данном примере дисконтированная стоимость арендных платежей составляет 379 000 тенге (расчет приведен в примере 1), то данная аренда не является финансовой.

Пример к пункту (е.)

Пивоваренный завод получает через лизинговую организацию оборудование для наклейки этикетки на фирменной бутылке. В данном случае возможна только финансовая аренда, т.к. оборудование изготовлено по заказу, является уникальным и им может пользоваться только данный пив. завод.

Аренда земли и зданий

33. При классификации договоров аренды земли и зданий, одно целое обычно рассматривается как два отдельных компонента – компонент земли и компонент зданий. Минимальные арендные платежи распределяются между компонентом земли и компонентом зданий пропорционально относительной справедливой стоимости арендованного имущества в компонентах земли и здания по аренде. Обычно компонент земли классифицируется как операционная аренда, за исключением случаев, когда право собственности переходит к арендатору в конце срока аренды. Компонент зданий классифицируется как операционная или финансовая аренда в соответствии с настоящими рекомендациями.

34. Аренда земли или зданий классифицируется как операционная или финансовая аренда тем же способом, что и аренда других активов. Однако особенность земельного участка такова, что срок его экономической службы обычно неопределим. И если ожидается, что право собственности не будет передано арендатору в конце срока аренды, то арендатор обычно не несет практически всех рисков и вознаграждений, связанных с

правом собственности, и в этом случае аренда земли будет рассматриваться как операционная аренда.

35. Компоненты земли и зданий договора аренды земли и зданий рассматриваются отдельно в целях классификации аренды. В случае если ожидается, что в конце срока аренды право собственности на оба компонента перейдет к арендатору, то оба компонента классифицируются как финансовая аренда, независимо от того рассматривались ли они как один или два договора аренды. Исключения составляют случаи, когда другие характеристики указывают на то, что договор аренды не передает существенной части всех рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности на один или оба компонента. Компонент зданий классифицируется как финансовая или операционная аренда в соответствии с п. 32.

36. При необходимости для целей классификации и учета аренды земли и зданий минимальные арендные платежи (включая твердые суммы аванса) распределяются между компонентом земли и компонентом зданий пропорционально относительной справедливой стоимости арендованного имущества в компонентах земли и здания на начало аренды. Если арендные платежи невозможно распределить достоверно между этими двумя компонентами, то вся аренда классифицируется как финансовая аренда, за исключением тех случаев, когда ясно, что оба компонента являются операционной арендой, и в этом случае вся аренда классифицируется как операционная аренда.

37. Аренда земли и зданий, при которой сумма первоначально признаваемая по компоненту земли, в соответствии с п. 40, является несущественной, земля и здания могут рассматриваться как единое целое для целей классификации аренды и классифицироваться как финансовая или операционная аренда в соответствии с п.31. В этом случае срок экономической службы зданий рассматривается как срок экономической службы всего арендованного актива.

38. Нет необходимости в проведении отдельной оценки элементов земли и зданий в тех случаях, когда имущественное право арендатора как на землю, так и на здания классифицируется как инвестиционная собственность в соответствии с МСБУ (IAS) 40 и принята модель справедливой стоимости. Подробные расчеты для этой оценки потребуются лишь в случае, если существует неопределенность относительно классификации одного или обоих элементов.

39. В соответствии с МСБУ (IAS) 40 арендатор может классифицировать имущественное право, удерживаемое по операционной аренде, как инвестиции в недвижимость. В этом случае имущественное право учитывается так, как если бы это была финансовая аренда, кроме того, для признаваемого актива используется модель справедливой стоимости. Арендатор должен и далее признавать аренду как финансовую аренду, даже если в результате последующего события природа имущественного права арендатора изменится так, что она больше не будет классифицироваться как инвестиции в недвижимость. Это происходит в случае, когда, например, арендатор:

а) временно использует имущество, которое впоследствии передается владельцу этого имущества по предполагаемой цене, равной ее справедливой стоимости на день изменения в использовании; или

б) предоставляет право субаренды, по которой в существенной степени все риски и вознаграждения, вытекающие из права собственности передаются независимой третьей стороне. Таковую субаренду арендатор должен учитывать как финансовую аренду третьей стороне, хотя третьей стороной она может учитываться как операционная аренда.

Аренда в финансовой отчетности арендатора

Учет финансовой аренды

Первоначальная оценка

40. Арендатор должен отражать финансовую аренду в качестве актива и обязательства в бухгалтерском балансе по суммам, равным на начало срока аренды справедливой стоимости арендуемого имущества, или по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, если она ниже. При расчете дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей коэффициентом дисконтирования является процентная ставка, заложенная в аренду, если ее возможно измерить; если нет, то должна использоваться расчетная ставка процента на заемный капитал.

Пример 1.

Договор аренды предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 5 лет по 80 000 тенге ежегодно, в конце срока аренды предусмотрен переход права собственности к арендатору. В данном случае 400 000 тенге ($5 * 80\ 000$) – это минимальные арендные платежи, а негарантированная ликвидационная стоимость оборудования равна нулю. Стоимость предмета аренды, а также ставка процента в договоре не указаны.

Для отражения актива в бухгалтерском балансе арендатора необходимо рассчитать дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей. Рыночная ставка процента на заемный капитал с аналогичными условиями составляет 10%. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна 303 262 000 тенге. Справедливая стоимость актива арендатору неизвестна. Следовательно актив отражается на балансе арендатора по стоимости 303 262 000 тенге.

Пример 2.

Условия примера аналогичные. Дополнительно арендатору известна справедливая стоимость актива и она равна 280 000 тенге. Арендатор должен отразить в балансе актив по стоимости 280 000 тенге, т.к. она ниже дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей.

Пример 3.

Условия примера аналогичные. Однако справедливая стоимость актива равна 320 000 тенге. Арендатор должен отразить в балансе актив по дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей 303 262 000 тенге, т.к. она ниже справедливой стоимости. Предмет аренды отражается на счетах основных средств с момента получения права собственности.

41. Первоначальные прямые затраты, понесенные арендатором и непосредственно, связанные с договором аренды относятся на удорожание актива, полученного по договору аренды. Кроме того арендатор может нести расходы по транспортировке, погрузке/разгрузке, монтажу предмета аренды и т.д. В этом случае стоимость предмета аренды формируется сложением всех затрат, связанных с доставкой и приведением предмета аренды в рабочее состояние и ее справедливой стоимостью или дисконтированной стоимостью минимальных арендных платежей, если она ниже справедливой.

Последующая оценка

42. Поскольку предмет аренды у арендодателя учитывается на счетах учета активов (основные средства, нематериальные активы), к нему применимы все подходы и правила МСБУ (IAS) 16 «Недвижимость, здание и оборудование», 36 «Обесценение активов», 38 «Нематериальные активы».

43. Отнесение арендных платежей на расходы периода производится путем признания финансовых расходов (вознаграждение по договору аренды) в течение срока аренды и начисления амортизации по предмету аренды согласно амортизационной

политике, принятой в организации для собственных активов и соответствующей МСБУ (IAS) 16 «Основные средства» и МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

44. Не всегда сумма амортизации за определенный период может равняться сумме арендных платежей без учета суммы вознаграждения за этот же период, т.к. срок амортизации и срок аренды могут отличаться. При наличии объективной уверенности в том, что по окончании договора аренды арендатор получит право собственности, периодом предполагаемого использования актива является срок полезной службы.

45. В случаях, когда право собственности по договорам аренды не передается к арендатору, актив должен амортизироваться в течение самого короткого из двух периодов: срока аренды или срока полезной службы.

46. Учет предмета аренды у арендатора осуществляется в соответствии с МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» и МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендатора

47. Арендаторы должны раскрывать информацию в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость», МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

48. Дополнительно к данным раскрытиям МСБУ (IAS) 17 предписывает раскрывать следующую информацию для финансовой аренды:

(а) для каждого класса актива, чистая балансовая сумма на отчетную дату.

(б) сверка между минимальными арендными платежами на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью. Кроме того, организация должна раскрывать общие минимальные арендные платежи на дату отчета, и их дисконтированную стоимость для каждого из следующих периодов:

i. Не позже одного года;

ii. После одного года, но не позже пяти лет;

iii. После пяти лет.

(с) условная арендная плата, признанная в доходе за период;

(д) сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по договорам субаренды без права досрочного прекращения;

(е) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь этим:

i. основа, на которой определяются условная арендная плата;

ii. наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах;

iii. ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения, касающиеся дивидендов, дополнительного долга, и дальнейшей аренды.

49. Требования к раскрытию информации, предусмотренные МСБУ 17 для арендаторов, в целом, имеют сходные параметры. В данном разделе представлены пояснения к специфическим раскрытиям, предусмотренным для арендаторов.

Пункт (а). *Чистая балансовая сумма для каждого класса активов на отчетную дату.* Чистая балансовая стоимость основных средств, полученных в финансовую аренду, должна раскрываться по каждому классу активов (транспорт, мебель и т.д.). Под чистой стоимостью в данном контексте понимается разность между первоначальной стоимостью, начисленной амортизацией и накопленных убытков от обесценения.

Пункт (b). *Сверка между минимальными арендными платежами на отчетную дату и их дисконтированной стоимостью.* Кроме того организация должна раскрывать общие минимальные арендные платежи на дату отчета, и их дисконтированную стоимость для каждого из следующих периодов:

- a. Не позже одного года;
- b. После одного года, но не позже пяти лет;
- c. После пяти лет.

В данном случае речь идет о сверке между минимальными арендными платежами и их дисконтированной стоимостью. То есть в составе данной сверки, в отличие от сверки арендодателей, отсутствует требование по раскрытию негарантированной ликвидационной стоимости.

Пункт (c). *Условная арендная плата, признанная как расходы отчетного периода.* В том случае, когда арендатор выплачивает условную арендную плату, данная сумма должна быть приведена в примечаниях к финансовой отчетности.

Пункт (d). *Сумма будущих минимальных платежей по субаренде, получение которых ожидается на отчетную дату по договорам субаренды без права досрочного прекращения.* Если на отчетную дату существует соглашение о субаренде, арендатор должен раскрывать сумму будущих минимальных платежей.

Пункт (e). *Общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь этим:*

- iv. основа, на которой определяются условная арендная плата;
- v. наличие и условия опционов возобновления или покупки и оговорок о скользящих ценах;
- vi. ограничения, установленные договорами аренды, такие как ограничения, касающиеся дивидендов, дополнительного долга, и дальнейшей аренды.

Пример: Существенные договоры аренды.

В текущем году организацией заключено 10 договоров аренды. Из них один договор является существенным (признаки существенности договора определяются каждой организацией самостоятельно и отражаются в Учетной Политике организации). В соответствии с Учетной политикой организации существенным является договор, сумма которого превышает 10% от суммы текущего портфеля.

На отчетную дату заключен и действует один существенный договор – договор финансовой аренды с организацией “Beta”. Договор заключен 21 февраля 2003 года. Срок договора 4-е года. Предмет договора полиграфическое оборудование стоимостью 253 600 000 тенге. Ставка процента по договору 10%. Договором предусмотрена уплата организацией “Beta” ежегодных арендных платежей в размере 80 000 тенге. Ликвидационная стоимость по окончании срока аренды равна нулю. Право собственности на оборудование не передается арендатору.

Пример к пункту (e) подпункту «iv».

Организация А предоставляет организации Б оборудование в аренду. При этом сумма арендной платы рассчитывается в процентах от выручки без НДС по ставке 20%.

В раскрытиях необходимо привести данное условие из договора, то есть: «Организацией приобретено оборудование по договору финансовой аренды. Расчет арендной платы производится от суммы выручки без НДС по ставке 20%.»

Пример к пункту (e) подпунктам «v» и «vi».

Организация А предоставляет организации Б оборудование в аренду. При этом в договоре на определенных условиях предусмотрено преимущественное право арендатора на возобновление нового договора аренды по окончании текущего договора, а также возможные ограничения.

Все условия, на основе которых предоставляется преимущественное право заключения договора должны быть отражены в примечаниях к финансовой отчетности. В

примечаниях к финансовой отчетности должны быть указаны все ограничения, приведенные в договорах.

Учет операционной аренды

50. Арендные платежи по операционной аренде должны признаваться как затраты прямолинейно в течение срока аренды, за исключением случаев, когда другая систематическая основа будет для пользователей более показательной для того промежутка времени.*

51. При операционной аренде арендные платежи (за исключением затрат на услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) признаются как расходы прямолинейно, за исключением случаев, когда другая систематическая основа является более характерной для того периода, даже если платежи не рассматриваются на этой основе.

52. Если договором предусмотрены условные арендные платежи, то признание их в качестве расхода периода производится в сумме равной условным платежам за соответствующий период.

Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендатора

53. В дополнение к требованиям, предъявляемым МСБУ (IAS) 32 арендаторы должны раскрыть следующую информацию по операционной аренде:

(а) общую сумму будущих минимальных арендных платежей по неотменяемой операционной аренде за каждый из следующих периодов:

- (i) не позже одного года;
- (ii) после одного года, но не позже пяти лет;
- (iii) после пяти лет

(б) общую сумму будущих минимальных субарендных платежей, которые ожидается получить по неотменяемому договору операционной аренды на день отчета;

(в) платежи по аренде и субаренде, признанные как расход за период, с отдельным представлением сумм для минимальных арендных платежей, условной арендной платы и платежей по субаренде.

(д) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендатором, включая следующую информацию, но не ограничиваясь ей:

- (i) основа, на которой определяются условные арендные выплаты;
- (ii) наличие и условия возможности возобновления договора аренды или покупки предмета аренды; и
- (iii) ограничения, накладываемые договором аренды, такие как в отношении дивидендов, дополнительного долга и последующей аренды.

Аренда в финансовой отчетности арендодателя

Учет финансовой аренды

54. Приобретение активов арендодателем у поставщика для дальнейшей передачи в финансовую аренду отражается на счетах запасов по фактической стоимости. При этом, учет предмета аренды до момента передачи в финансовую аренду осуществляется в соответствии с МСБУ (IAS) 2 «Запасы».

* Смотрите также SIC-15 Оперативный лизинг - стимулы

55. При передаче предмета аренды арендатору проводится бухгалтерская запись с кредита счета «Запасы» в дебет счета «Дебиторская задолженность». Передача в аренду активов, ранее использованных арендодателем в собственных целях и отраженных в балансе по счету основные средства или нематериальные активы отражается бухгалтерской записью Дебет счета «Дебиторская задолженность», Кредит счета «Основные средства» или «Нематериальные активы».

56. Учет дебиторской задолженности содержит три учетных этапа:

- Первоначальную оценку дебиторской задолженности (признание);
- Последующий учет (оценку);
- Прекращение учета.

Первоначальная оценка

57. Арендодатели должны признавать активы, находящиеся в финансовой аренде, в своих бухгалтерских балансах и представлять их, как дебиторскую задолженность, в сумме равной чистой инвестиции в аренду.

Обычно на практике чистые инвестиции в аренду равны стоимости передаваемого в аренду имущества. Вознаграждение по аренде признается как доход и дебиторская задолженность по мере наступления сроков оплаты по методу начисления.

58. Первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем (комиссионные, юридические сборы и внутренние расходы, которые связаны с обсуждением условий и подготовкой арендной сделки) за исключением случаев, когда арендодателем является производитель или дилер, запрещается относить на расходы периода сразу после того, как они были понесены. Такие затраты включаются при первоначальном расчете платежей, подлежащих получению при финансовой аренде (т.е. предполагается что возмещение этих расходов учтено при установлении ставки процента по договору аренды) и снижают размер дохода, признаваемого в течение срока аренды. Процентная ставка, подразумеваемая по договору аренды, определяется таким образом, что первоначальные прямые затраты автоматически включаются в платежи, подлежащие получению по договору финансовой аренды; и нет необходимости для их отдельного включения.

Пример.

Организации «Вета» необходимо новое производственное оборудование для расширения своей деятельности. Однако, у нее нет достаточного капитала для приобретения соответствующего оборудования в данный момент. Из-за отсутствия оборотных средств, Организация обратилась в лизинговую организацию для финансирования оборудования.

Условия приобретения оборудования в аренду:

- 1) Договор аренды заключен 01.01.03
- 2) Срок договора аренды – 3 года
- 3) Стоимость оборудования – 131 858 тенге
- 4) Срок полезной службы оборудования – 3 года
- 5) В конце срока аренды оборудование переходит в собственность арендатора
- 6) Арендные платежи вносятся арендатором 1 раз в год 31 декабря
- 7) Ставка процента – 10%
- 8) Первоначальные прямые затраты (оплата услуг юридической организации за проведение экспертизы проекта) арендодателя равны 7 500 тенге

Расчет ежегодного арендного платежа

1) Ежегодный арендный платеж = $131\,858 / 2.4869^1 = 53\,022$ тенге
 Расчет незаработанного финансового дохода и чистых инвестиций в аренду
 Валовые инвестиции в аренду = $(3 * 53\,022) = 159\,066$ тенге
 Справедливая стоимость оборудования = 131 858 тенге
 Незаработанный финансовый доход = 27 208 тенге
 Первоначальные прямые затраты должны быть включены в валовые инвестиции в аренду. А незаработанный финансовый доход нужно вычесть из валовых инвестиций, для того чтобы получить чистые инвестиции в аренду.

Валовые инвестиции в аренду – 159 066 тенге
 +
 Первоначальные прямые затраты – 7 500 тенге
 -
 Незаработанный финансовый доход – 27 208 тенге
 =
 Чистые инвестиции в аренду – 139 358 тенге

Таким образом, чистые инвестиции в аренду (валовые инвестиции в аренду – незаработанный финансовый доход) включают в себя сумму первоначальных прямых затрат. Поэтому ставка процента уже не равна 10%. В связи с этим, нам нужно рассчитать новую ставку процента, которая будет являться ставкой внутренней доходности. Ставка, подразумеваемая в договоре (новая норма доходности) составляет 6.917%. При этом сумма признаваемых доходов по периодам будет следующей:

Период	Чистые инвестиции в аренду на начало аренды						Чистые инвестиции в аренду на конец периода (f на начало периода – e)
	Арендные платежи	Уменьшение неполученного финансового дохода (вознаграждения) *	Вознаграждение f (PV приведенная стоимость) x 6.917% (новая ставка)	Уменьшение первоначальных прямых затрат (b-c)	Уменьшение чистых инвестиций в аренду (a-b+d)	Чистые инвестиции в аренду на начало периода (f на начало периода – e)	
	a	b	c	d	e	f	
2003	53022	13186	9639	3546	43383	95975	
2004	53022	9202	6639	2564	46383	49592	
2005	53022	4820	3430	1390	49592	0	
Total	159066	27208	19708	7500	139358	145567	

* Рассчитана исходя из ставки по условиям договора 10% и суммы основного долга, рассчитанной как основной долг на начало периода минус арендные платежи за период, уменьшенные на сумму вознаграждения. За 2003 год $131\,868 * 10\% = 13\,186$, за 2004 г $(131\,868 - (53\,022 - 13\,186)) * 10\% = 9\,202$ и т.д..

Нужно отметить, что к концу срока аренды чистые инвестиции должны быть равны 0.
 Бухгалтерская запись по передаче предмета аренды:

Дт Дебиторская задолженность 131 858 тенге
Кт Актив, приобретенный в аренду 131 858 тенге

¹ 2.4869 – это ставка дисконтирования будущей стоимости аннуитетных платежей (3 года, 10%)

В тот момент, когда производится оплата первоначальных прямых затрат, делается следующая бухгалтерская запись:

Дт Дебиторская задолженность	7 500 тенге	
Кт Денежные средства		7 500 тенге

Общая дебиторская задолженность по данной сделке равна сумме дебиторской задолженности по передаче актива и дебиторской задолженности по первоначальным прямым затратам и составляет 139 358 тенге, т.е. равна сумме чистых инвестиций в аренду. Это не значит, что арендатор должен погасить отдельно сумму первоначальных прямых затрат (он вообще может не знать о таких расходах арендодателя). Сумма первоначальных прямых затрат будет погашена арендатором в составе вознаграждения по аренде.

Бухгалтерские записи по отражению дохода и погашению дебиторской задолженности:

Бух записи	2003	2004	2005	Комментарии
Дт Дебиторская задолженность по процентам	9639	6639	3430	Доходы, рассчитанные по ставке, подразумеваемой в договоре, т.е. с учетом первоначальных прямых затрат
Кт Доход периода	9639	6639	3430	
Дт Касса, Расчетный счет	53022	53022	53022	Поступление сумм от арендатора
Кт Дебиторская задолженность по основному долгу	43383	46383	49592	Погашение арендатором основного долга по аренде с учетом первоначальных прямых затрат арендодателя
Кт Дебиторская задолженность по процентам	9639	6639	3430	Часть поступившей суммы от арендатора зачтена в погашение задолженности по процентам

Учет у арендодателей – производителей оборудования и дилеров

59. Арендой активов могут заниматься производители оборудования и дилеры с целью увеличения своих продаж. Такие операции с точки зрения МСБУ 17 также могут являться финансовой арендой при соблюдении соответствующих признаков. Существует специфика в отражении дохода от аренды, если арендодатель является дилером или производителем актива, передаваемого в финансовую аренду.

В этом случае:

(а) в отчетности отражается два вида доходов:

- Прибыль или убыток, эквивалентный той сумме прибыли или убытка, которая была бы получена в результате обыкновенной, прямой продажи выданного в аренду актива по нормальным продажным ценам, которые зависят от объема продажи или торговых скидок;

- финансовый доход в виде процентов по финансовой аренде;

(б) при передаче в финансовую аренду актива, произведенного арендодателем, проводятся следующие бухгалтерские записи:

- по дебету счета «Себестоимость реализации» и кредиту счета «Готовой продукции»;
- по дебету «Дебиторская задолженность» и кредиту счета «Доход от реализации»;

(с) доход от продажи актива, произведенного арендодателем отражается в размере справедливой стоимости актива, переданного в финансовую аренду или дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, в зависимости от того, какая из этих стоимостей ниже;

(d) себестоимость реализации актива отражается в размере балансовой стоимости актива за минусом дисконтированной стоимости негарантированной ликвидационной стоимости;

(е) разница между выручкой от продаж и себестоимостью реализации отражается в финансовой отчетности как прибыль или убыток отчетного периода в соответствии с той же политикой учета, которую организация применяет по отношению к операциям обычной, прямой продажи;

(f) с целью привлечения потребителей, арендодатели производители или дилеры иногда объявляют искусственно заниженные процентные ставки. Это, как правило, вызывает признание в момент продажи гораздо большей части общих доходов, связанных с арендой актива. Во избежание этого, стандартом установлено, что, если используется искусственно заниженная процентная ставка, то прибыль с продажи должна ограничиваться до размера, который был бы получен при использовании соответствующей рыночной процентной ставки;

(g) первоначальные прямые затраты арендодателя – производителя или дилера признаются в качестве расходов периода на начало срока аренды, потому что они относятся главным образом к получению прибыли с продажи производителем или дилером.

Последующий учет (оценка)

60. Договор аренды рассматривается в первую очередь как право арендодателя получить, и обязательство арендатора осуществить ряд платежей, которые очень похожи на смешанные выплаты основной суммы и процентов по договору на предоставление займа. Арендодатель учитывает владение своих средств как сумму дебиторской задолженности по договору аренды, а не как сданный в аренду актив. При операционной аренде арендодатель продолжает учитывать актив на своем балансе, а не обусловленную договором сумму поступлений в будущем. Соответственно финансовая аренда считается финансовым инструментом, а операционная таковым не считается.

61. МСБУ четко указывают на то, что в части последующего учета и прекращения признания дебиторской задолженности по аренде арендодатель должен применять правила МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты. Раскрытие и представление информации» и 39 «Финансовые инструменты : признание и оценка». Согласно МСБУ (IAS) 39 ссуды и дебиторская задолженность, предоставленные организацией и не предназначенные для торговли, подлежат последующей оценке по амортизированным затратам с использованием эффективной ставки процента. Понятие справедливой стоимости в их отношении не применяется.

62. Последующий учет дебиторской задолженности осуществляется по стоимости полученной при первоначальной оценке с условием регулярного (не менее одного раза в год) пересмотра негарантированной ликвидационной стоимости.

Пример 1. Договор аренды с гарантированной ликвидационной стоимостью

В соответствии с договором аренды арендодатель приобретает оборудование у поставщика по цене 255 000 тенге. Арендатор обязуется уплачивать арендные платежи в

течение 4-х лет по 79 875 тенге ежегодно. Договором не предусмотрен переход права собственности на оборудование к арендатору по окончании срока договора. При этом арендатор гарантирует арендодателю размер ликвидационной стоимости оборудования в размере 100 000 тенге. Ставка процента, предусмотренная договором, 20%.

В данном случае 100 000 тенге – это гарантированная ликвидационная стоимость оборудования. Поскольку чистые инвестиции в аренду равны величине дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей, которые включают в себя гарантированную стоимость, то сумма дебиторской задолженности при первоначальном признании составляет 255 000 тенге.*.

Предположим, что договор аренды был заключен и начал действовать 01.12.2000 г., тогда на эту дату бухгалтерская запись по передаче предмета аренды арендатору выглядит следующим образом:

Дт Дебиторская задолженность по арендным платежам 255 000 тенге
Кт Запасы для передачи в аренду 255 000 тенге

Проценты к получению по мере начисления отражаются обычно отдельно от основной задолженности арендатора. В финансовой отчетности сумма дебиторской задолженности (проценты и основной долг) отражается с учетом разделения на краткосрочные и долгосрочные.

Расчет арендных платежей для арендодателя

Период	Ежегодный платеж	Погашение основной суммы	Вознаграждение	Основной долг
				255000
1	79875	28875	51000	226125
2	79875	34650	45225	191475
3	79875	41580	38295	149895
4	179875*	149895	29979	0
Итого	419500	255000	164499	

* Сумма включает гарантированную стоимость оборудования, т.к. в конце срока аренды оборудование возвращается арендодателю

31.12.2000

31.12.2000 года арендодатель получает арендный платеж в соответствии с графиком арендных платежей. Сумма арендного платежа составляет 79 875 тенге.

Бухгалтерские записи на 31.12.2000 года:

Дт Задолженность по процентам 51 000 тенге
Кт Доходы 51 000 тенге

Дт Денежные средства 79 875 тенге
Кт Дебиторская задолженность по арендным платежам 28 875 тенге
Кт Задолженность по процентам 51 000 тенге

31.12.2001

31.12.2001 года арендодатель получает второй арендный платеж в размере 79 875 тенге.

Бухгалтерские записи на 31.12.2001 года:

* В состав минимальных арендных платежей включаются арендные платежи, а также гарантированная стоимость предмета аренда. Дисконтированная стоимость арендных платежей равна 207 000 тенге ($79\,875\,000 \times 2,58873 = 206\,775$), а дисконтированная гарантированная ликвидационная стоимость равна 48 225 тенге ($100\,000 \times 0,482253 = 48\,225$). Итого дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна 255 000 тенге.

<i>Дт</i> Задолженность по процентам	45 225 тенге	
<i>Кт</i> Доходы		45 225 тенге
<i>Дт</i> Денежные средства	79 875 тенге	
<i>Кт</i> Дебиторская задолженность по арендным платежам		34 650 тенге
<i>Кт</i> Задолженность по процентам		45 225 тенге

31.12.2002

31.12.2002 года арендодатель получает третий арендный платеж в размере 79 875 тенге.

Бухгалтерские записи на 31.12.2002 года:

<i>Дт</i> Задолженность по процентам	38 295 тенге	
<i>Кт</i> Доходы		38 295 тенге
<i>Дт</i> Денежные средства	79 875 тенге	
<i>Кт</i> Дебиторская задолженность по арендным платежам		41 580 тенге
<i>Кт</i> Задолженность по процентам		38 295 тенге

31.12.2003

31.12.2003 года арендодатель получает последний – четвертый арендный платеж в размере 79 875 тенге.

Бухгалтерские записи на 31.12.2003 года:

<i>Дт</i> Задолженность по процентам	29 979 тенге	
<i>Кт</i> Доходы		29 979 тенге
<i>Дт</i> Денежные средства	79 875 тенге	
<i>Кт</i> Дебиторская задолженность по арендным платежам		49 895 тенге
<i>Кт</i> Задолженность по процентам		29 979 тенге

На эту же дату арендатор производит возврат оборудования. При этом если справедливая стоимость оборудования равна гарантированной стоимости (100 000 тенге) то производится бухгалтерская запись:

<i>Дт</i> Запасы	100 000 тенге	
<i>Кт</i> Дебиторская задолженность арендатора		100 000 тенге

Таким образом, расчеты по аренде закрываются.

Справедливая стоимость оборудования в конце срока аренды может отличаться от гарантированной (см. п.23).

Пример 2. Договор аренды с негарантированной ликвидационной стоимостью

В соответствии с договором аренды арендодатель приобретает оборудование у поставщика по цене 37 841 тенге. Арендатор обязуется уплачивать арендные платежи в течение 6 лет по 10 000 тенге ежегодно. Договором не предусмотрен переход права собственности на оборудование к арендатору по окончании срока договора. Арендодатель определил, что негарантированная ликвидационная стоимость составляет 5 000 тенге. Ставка процента, предусмотренная договором - 17%.

Поскольку чистые инвестиции в аренду равны величине дисконтированной стоимости минимальных арендных платежей и негарантированной ликвидационной стоимости, стоимость дебиторской задолженности при первоначальном признании составляет 37 841 тенге (*). Предположим, что договор аренды был заключен и начал действовать 01.12.2000 года, тогда на эту дату бухгалтерская запись по передаче предмета аренды арендатору выглядит следующим образом:

Дт Дебиторская задолженность по арендным платежам
Кт Запасы для передачи в аренду

37 841 тенге
37 841тенге.

Таблица дисконтирования арендных платежей

Годы	Денежные потоки	% доход	Уменьшение основной суммы задолженности	Итого задолженность по аренде
1	2	3	4	5
		столбец 5*17%	столбец2-столбец3	столбец 5-столбец 4
	37 841			37841
1	10000	6433	3567	34274
2	10000	5827	4173	30100
3	10000	5117	4883	25217
4	10000	4287	5713	19504
5	10000	3316	6684	12821
6	15000	2179	7821+5000	
Итого	650000	27159	37841	
Годовая процентная ставка		17%		

Поскольку, ликвидационная стоимость не гарантирована арендодателю, она подлежит регулярной переоценке.

В конце третьего года арендатор сделал в очередной раз оценку ликвидационной стоимости и определил, что она снизилась до 3 000 тенге. Арендодатель делает новый расчет текущей стоимости дебиторской задолженности с учетом новой ликвидационной стоимости:

1	10000
2	10000
3(*)	13000
	23969

Сумма в размере 13 000 тенге получена сложением суммы 10 000 тенге – последний арендный платеж и нового значения ликвидационной стоимости в размере 3 000 тенге. Исходя из этого расчета на конец третьего года текущая стоимость арендных платежей (дебиторская задолженность) должна быть 23 969 тенге., а не 25 217 тенге. как было рассчитано первоначально. Данную разницу (1 248 долл.) нужно показать как уменьшение начисленного дохода:

Дт Процентный доход по аренде 1 248 тенге
Кт Дебиторская задолженность по аренде 1 248 тенге

Далее учет ведется в соответствии с новыми расчетами, сделанными с учетом новой ликвидационной стоимости.

Таблица дисконтирования арендных платежей

Годы	Денежные потоки	% доход	Уменьшение основной суммы задолженности	Итого задолженность по аренде
1	2	3	4	5
		столбец 5*17%	столбец2-столбец3	столбец 5-столбец 4
3	-23969			23969

4	10000	4075	5925	18044
5	10000	3067	6933	11111
6	13000	1889	8111+3000	0
Итого	33000	9031	23969	
Годовая процентная ставка		17%		

Раскрытие информации по финансовой аренде в финансовой отчетности арендодателя

63. В финансовой отчетности арендодателя должна быть раскрыта следующая информация:

(а) Сверка между суммой валовой инвестиции в аренду на отчетную дату и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на дату отчета, а также по 3-м периодам:

- не позже одного года;
- после одного года, но не позже пяти лет;
- после пяти лет.

(b) Незаработанный финансовый доход;

(c) Негарантированная ликвидационная стоимость, накапливаемая в пользу арендодателя;

(d) Резерв на покрытие непогашаемой дебиторской задолженности;

(i) Условные арендные платежи, признанные в доходе;

(f) Общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

Пример. Аренда без ликвидационной стоимости.

Для иллюстрации техники раскрытия информации в примечаниях к финансовой отчетности рассмотрим пример, а затем на его основе представим всю необходимую информацию.

Договор аренды заключен 1 января 2003 года. Данный договор предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, при этом переход права собственности арендатору договором не предусмотрен. Ликвидационная стоимость по окончании срока аренда равна нулю. Ставка процента, согласованная между сторонами аренды составляет 10%.

Расчеты:

Валовые инвестиции в аренду составят 320 000 тенге ($80\ 000 \times 4 = 320\ 000$). Для того, чтобы раскрыть информацию в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии со стандартами следует произвести специальные расчеты.

В качестве первого шага следует рассчитать дисконтированную стоимость арендных платежей и составить таблицу дисконтирования. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей рассчитывается следующим образом:

Фактор дисконтирования по аннуитету при ставке 10% и сроке 4 года равен 3,169866. Произведение фактора дисконтирования и арендного платежа дает дисконтированную стоимость предмета аренды: $f(4, 10\%) \times 80\ 000 = 3,169866 \times 80\ 000 = 253\ 589$ тенге. Текущая стоимость равна 253 589 тенге.

Для того, чтобы составить сверку между валовыми инвестициями в аренду и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам на срок после одного года, как этого требует стандарт, необходима таблица дисконтирования:

Период	Арендные платежи	Проценты	Погашение основной суммы	Остаток задолженности
--------	------------------	----------	--------------------------	-----------------------

1	80 000	25 359	54 641	253 589
2	80 000	19 895	60 105	198 948
3	80 000	13 884	66 116	138 843
4	80 000	7 273	72 727	72 727
	320 000	66 411	253 589	0

Фрагмент примечаний к финансовой отчетности арендодателя за 2003 год:

I. Общее описание существенных договоров аренды

В текущем году организацией заключено 10 договоров аренды. Из них один договор является существенным (признаки существенности договора определяются каждой организацией самостоятельно и отражаются в Учетной Политике организации). В соответствии с Учетной политикой организации существенным является договор, сумма которого превышает 10% от суммы текущего портфеля.

Существенный договор аренды заключен с организацией “Beta”. Договор заключен 21 февраля 2003 года. Срок договора 4-е года. Предмет договора полиграфическое оборудование стоимостью 253 600 000 тенге. Ставка процента по договору 10%. Договором предусмотрена уплата организацией “Beta” ежегодных арендных платежей в размере 80 000 тенге. Ликвидационная стоимость по окончании срока аренды равна нулю. Право собственности на оборудование не передается арендатору.

II. Сверка между суммой валовой инвестиции в аренду и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам.

Период	Валовые инвестиции в аренда	Дисконтированная стоимость арендных платежей	Разница
2003	320 000	253 589	66 411
2004	240 000	198 948	41 052
2005	160 000	138 843	21 157
2006	80 000	72 727	7 273

III. Незаработанный финансовый доход.

Период	Сумма незаработанного финансового дохода на каждый год
2003	66 411
2004	41 052
2005	21 157
2006	7 273

Пример. Аренда с ликвидационной стоимостью.

Договор аренда заключен 1 января 2003 года. Данный договор предусматривает уплату арендатором арендных платежей в течение 4-х лет по 80 000 тенге ежегодно, при этом переход права собственности арендатору договором не предусмотрен. По оценкам специалистов арендодателя стоимость оборудования по окончании срока аренды составит 100 000 тенге. Ставка процента, согласованная между сторонами аренда составляет 10%.

В данном случае 100 000 тенге – это негарантированная ликвидационная стоимость оборудования. Следовательно, валовые инвестиции в аренду составят 420 000 тенге (80 000 x 4 + 100 000 = 420 000).

Для того, чтобы раскрыть информацию в примечаниях к финансовой отчетности в соответствии со стандартами следует произвести расчеты. В качестве первого шага следует рассчитать дисконтированную стоимость арендных платежей и составить

таблицу дисконтирования. Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей рассчитывается следующим образом:

Фактор дисконтирования по аннуитету при ставке 10% и сроке 4 года равен 3,169866. Произведение фактора дисконтирования и арендного платежа дает дисконтированную стоимость минимальных арендных платежей: $f(4, 10\%) \times 80\,000 = 3,169866 \times 80\,000 = 253\,589$ тенге Текущая стоимость равна 253 589 тенге

Для того, чтобы составить сверку на срок после одного года, как этого требует стандарт, необходима таблица дисконтирования:

Период	Арендные платежи	Проценты	Погашение основной суммы	Остаток задолженности
1	80 000	25 359	54 641	253 589
2	80 000	19 895	60 105	198 948
3	80 000	13 884	66 116	138 843
4	80 000	7 273	72 727	72 727
	320 000	66 411	253 589	0

Расчет дисконтированной ликвидационной стоимости:

1-й год - 0,751315 (ставка дисконтирования)

2-й год - 0,826446

3-й год - 0,909091

4-й год - 1,00000

Период	Арендные платежи	Проценты	Погашение основной суммы	Остаток задолженности	Дисконтированная ликвидационная стоимость
1	80 000	25 359	54 641	253 589	75131,5
2	80 000	19 895	60 105	198 948	82644,6
3	80 000	13 884	66 116	138 843	90909,1
4	80 000	7 273	72 727	72 727	100000
	320 000	66 411	253 589	0	

Фрагмент примечаний к финансовой отчетности арендодателя за 2003 год:

I. Общее описание существенных договоров аренды

В текущем году организацией заключено 10 договоров аренды. Из них один договор является существенным. В соответствии с Учетной политикой организации существенным является договор, сумма которого превышает 10% от суммы текущего портфеля.

Существенный договор аренды заключен с организацией "Вета". Договор заключен 21 февраля 2003 года. Срок договора 4-е года. Предмет договора полиграфическое оборудование стоимостью 253 600 000 тенге Ставка процента по договору 10%. Договором предусмотрена уплата организацией "Вета" ежегодных арендных платежей в размере 80 000 тенге Негарантированная ликвидационная стоимость по окончании срока аренды равна 100 000 тенге. Право собственности на оборудование не передается арендатору.

II. Сверка между суммой валовой инвестиции в аренду и дисконтированной стоимостью дебиторской задолженности по минимальным арендным платежам.

Период	Валовые инвестиции в аренду	Дисконтированная стоимость арендных платежей
2003	420 000	253 589
2004	340 000	198 948

2005	260 000	138 843
2006	180 000	72 727

III. Незаработанный финансовый доход

Дисконтированная стоимость минимальных арендных платежей равна 253 589 тенге, а дисконтированная ликвидационная стоимость 75 131 тенге. Таким образом, незаработанный финансовый доход равен 91 279 тенге (420 000 – 253 589 – 75 131).

IV. Негарантированная ликвидационная стоимость, накапливаемая в пользу арендодателя

Период	Дисконтированная ликвидационная стоимость
1	75131,5
2	82644,6
3	90909,1
4	100000,0

Учет операционная аренды

64. Учет активов, переданных в операционную аренду, осуществляется на балансе арендодателя в соответствии с природой актива, как правило, на счете основных средств или нематериальных активов.

65. Учет операционной аренды имеет следующие особенности:

(а) затраты, связанные с обслуживанием и эксплуатацией основных средств, а также амортизацию арендодатель отражает на счетах расходов.

(б) доходы арендодателя от аренды актива (за исключением счетов за оказанные услуги, такие как страхование и техническое обслуживание) должны быть распределены на равномерной основе, не зависимо от схемы платежей, за исключением случаев, когда другая систематическая основа является более представительной для такого промежутка времени, в котором выгода, полученная от использования актива, уменьшается. Если договором предусмотрены условные арендные платежи, то признание их в качестве дохода периода производится в сумме равной условным платежам за соответствующий период.

(с) амортизационная политика по амортизируемым арендованным активам должна быть последовательной и совместимой с обычной амортизационной политикой, используемой арендодателем при амортизации аналогичных активов, а размер амортизации рассчитывается в соответствии с МСБУ (IAS) 16 и МСБУ (IAS) 38

(d) для определения того обесценился ли арендованный актив или нет, организации должны использовать МСБУ (IAS) 36

(е) первоначальные прямые затраты, понесенные арендодателем в процессе обсуждения условий и подготовке договора операционной аренды должны быть добавлены к балансовой стоимости арендованного актива и признаваться как расходы на протяжении всего срока аренды тем же методом, что и доход от аренды.

(f) отражение стимулов, которые арендодатель предоставляет арендатору для заключения договора следует осуществлять в уменьшение доходов от аренды на протяжении срока действия договора (в соответствии с ПКИ – 15 «Операционная аренда – стимулы»).

Пример к пункту (b).

Договором аренды заключен 1.01.2002 сроком на два года. При этом договором предусмотрена оплата за аренду актива в конце срока договора за месяц до его окончания в размере 240 000 тенге.

В соответствии с Учетной Политикой организации, а также на основании принципа начисления, организация признает доход от аренды ежемесячно в размере 10 000 тенге (240 000 тенге / 24 мес.).

66. Арендаторы-производители или дилеры не признают прибыль с продажи при вступлении в договор операционной аренды, потому что он не является эквивалентом продажи.

Раскрытие информации по операционной аренде в финансовой отчетности арендодателя

67. Арендодатели должны отражать информацию в финансовых отчетах организации с учетом требований по раскрытию, сформулированных в МСБУ (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации», МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», МСБУ (IAS) 40 «Инвестиции в недвижимость», МСБУ (IAS) 41 «Сельское хозяйство».

68. Кроме этого раскрытию подлежит информация в соответствии с требованиями МСБУ 17, а именно:

(а) будущие минимальные арендные платежи по договорам операционной аренды без права досрочного прекращения по совокупности и в отдельности для каждого из следующих периодов:

- (i). не позже одного года;
- (ii). после одного года, но не позже пяти лет;
- (iii). после пяти лет.

(b) общая условная арендная плата, указанная в составе дохода; и

(c) общее описание существенных договоров аренды, заключенных арендодателем.

Продажа с обратной арендой

Продажа с обратной финансовой арендой

69. Обратная (возвратная) аренда – это аренда при которой организация (арендатор) продает свое оборудование арендодателю, а затем заключает договор аренды на это же оборудование и получает его обратно в аренду. Данная операция может являться финансовой арендой при соблюдении соответствующих признаков. При этом отражение такой операции в финансовой отчетности арендатора имеет особенность, а именно:

- Сумма разницы между выручкой от реализации актива и его себестоимостью не подлежит отражению в качестве дохода периода. Данная сумма отражается на счетах доходов в течение всего срока аренды.

Продажа с обратной операционной арендой

70. Если операция по продаже и обратной аренде классифицируется как операционная аренда, и ясно, что операция проводится на основе справедливой стоимости, любая прибыль или убыток должны признаваться немедленно.

71. Если продажная цена ниже справедливой стоимости, то любая прибыль или убыток должна признаваться немедленно, за исключением случаев, когда убытки компенсируются за счет будущих арендных платежей по цене, которая ниже рыночной. В этом случае этот излишек должен быть отсрочен и амортизирован пропорционально арендным платежам в течение периода, в котором ожидается использование актива.

Пример.

Организация А решила продать свое оборудование организации Б за 100 000 тенге. Справедливая стоимость оборудования на момент продажи равна балансовой и

составляет 110 000 тенге. Одновременно организация А заключила договор аренды с организацией Б и получило это же оборудование в аренду сроком на 3 месяца с ежемесячной арендной платой 5 000 тенге. При этом организация Б сдает в аренду другим организациям такое же оборудование по цене 10 000 тенге в месяц.

Бухгалтерские записи у организации А:

<i>Дт</i> Дебиторская задолженность покупателя	100 000 тенге
<i>Кт</i> Доход от реализации	100 000 тенге
<i>Дт</i> Себестоимость реализации	100 000 тенге
<i>Дт</i> Убытки будущих периодов	10 000 тенге
<i>Кт</i> Основные средства	110 000 тенге
<i>Дт</i> Расходы периода	3 333 тенге
<i>Кт</i> Убытки будущих периодов	3 333 тенге (10 000 тенге/15 000 тенге (арендная плата за 3 месяца) x 5 000 тенге) – признание части убытков от продаж в первый месяц аренды в качестве дополнительных расходов по аренде.
<i>Дт</i> Расходы по аренде	5 000 тенге
<i>Кт</i> Обязательства по аренде	5 000 тенге – признание расходов по аренде в первый месяц.

72. Если продажная цена превышает справедливую стоимость, то излишек над справедливой стоимостью должен быть отсрочен и амортизирован на протяжении периода, в течение которого ожидается использование актива.

Пример.

Организация А решила продать свое оборудование организации Б за 100 000 тенге. Справедливая стоимость оборудования на момент продажи равна балансовой и составляет 90 000 тенге. Одновременно организация А заключила договор аренды с организацией Б и получило это же оборудование в аренду сроком на 3 месяца с ежемесячной арендной платой 5 000 тенге.

Бухгалтерские записи у организации А

<i>Дт</i> Дебиторская задолженность покупателя	100 000 тенге
<i>Кт</i> Доход от реализации	90 000 тенге
<i>Кт</i> Доходы будущих периодов	10 000 тенге
<i>Дт</i> Себестоимость реализации	90 000 тенге
<i>Кт</i> Основные средства	90 000 тенге
<i>Дт</i> Доходы будущих периодов	3 333 тенге
<i>Кт</i> Доходы периода	3 333 тенге (10 000 тенге/15 000 тенге (арендная плата за 3 месяца) x 5 000 тенге) – признание части дохода от продаж в первый месяц аренды
<i>Дт</i> Расходы по аренде	5 000 тенге
<i>Кт</i> Обязательства по аренде	5 000 тенге – признание расходов по аренде в первый месяц.

73. Если обратная аренда является операционной арендой, а арендные платежи и продажная цена равны справедливой стоимости, то здесь происходит обычная операция по продаже, и любая прибыль или убытки должны признаваться немедленно.

74. При операционной аренде, если на момент проведения операции по продаже и обратной аренде справедливая стоимость ниже, чем балансовая стоимость актива, то убыток равный размеру разницы между балансовой стоимостью и справедливой стоимостью должен признаваться немедленно.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 18 «Доход»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения	1-3
Определения	4-6
Измерение дохода	7-9
Признание дохода	10-11
Продажа товаров	12-15
Предоставление услуг	16-22
Проценты, роялти и дивиденды	23-25
Раскрытие информации	26

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «Эрнст энд Янг Казахстан», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения

1. Настоящие методические рекомендаций разъясняют порядок учета дохода, возникающего от определенных видов операций и событий в соответствии с МСБУ (IAS) 18 «Доход», и предназначены для оказания практической помощи при учете дохода, возникшего от следующих операций:

- 1) продажа товаров;
 - 2) предоставление услуг;
- использование другими сторонами активов организации, приносящих проценты, лицензионные платежи и дивиденды.

2. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 18 «Доход» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 18 «Доход».

3. Данные методические рекомендации не применяются при учете дохода от:

- 1) договоров аренды;
- 2) договоров страхования страховых организаций;

- 3) дивидендов от инвестиций, которые учитываются согласно методу учета по долевному участию;
- 4) изменений в справедливой стоимости финансовых активов и финансовых обязательств или их выбытия;
- 5) изменений в стоимости других оборотных активов;
- 6) первоначального признания и изменений справедливой стоимости биологических активов сельскохозяйственного назначения;
- 7) первоначального признания сельскохозяйственной продукции;
- 8) добычи полезных ископаемых.

Определения

4. **Доход** – это валовые поступления экономических выгод за период, возникающие в ходе обычной деятельности организации, когда их результатом является прирост собственного капитала, отличный от прироста собственного капитала за счет взносов собственников.

5. Доход включает только валовые поступления экономических выгод, полученных организацией и подлежащих получению им на свой собственный счет. При этом, суммы, полученные в пользу третьей стороны, такие как налоги на товары и услуги и налог на добавленную стоимость, не являются экономическими выгодами, поступающими в организацию, и не ведут к увеличению собственного капитала. Поэтому они исключаются из дохода. Точно также при агентских отношениях, валовый приток экономических выгод включает суммы, собираемые в пользу принципала (лица, поручающего агенту совершить сделку от его имени и за его счет без права подписи документов по сделке), которые не ведут к увеличению собственного капитала организации. Суммы, полученные в пользу принципала, не являются доходом. Доходом является сумма комиссионного вознаграждения.

6. **Справедливая стоимость** – это сумма, на которую актив может быть обменян или исполнено обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию независимыми сторонами.

Измерение дохода

7. Доход измеряется по справедливой стоимости полученного или подлежащего получению вознаграждения.

8. При обмене товаров и услуг на аналогичные по характеру и величине товары и услуги, обмен не рассматривается как операция, создающая доход. При обмене товаров и услуг на отличные товары или услуги, обмен рассматривается как операция, создающая доход, измеряемый по справедливой стоимости полученных товаров или услуг, скорректированных на сумму денежных средств или их эквивалентов

Пример.

20 октября 2005 года организация «А» обменяла натуральные консервированные соки розничной стоимостью 450 000 тенге, в том числе НДС 15%, и доплату в сумме 20 000 тенге на две единицы оборудования с организацией «Б», занимающейся реализацией оборудования. Несмотря на то, что розничная стоимость сока 450 000 тенге, в данной сделке соки были отпущены по договорной цене за 440 000 тенге. Справедливая стоимость получаемого оборудования 460 000 тенге, в том числе НДС 15%. Себестоимость соков – 300 000 тенге. Себестоимость оборудования для организации «Б» - 380 000 тенге.

20 октября 2005 года будут отражены следующие бухгалтерские записи:

Организация «А»

Дт Счета к получению

440 000

<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	382 609
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	57 391
<i>Дт</i> Счета к оплате	460 000
<i>Кт</i> Наличность в кассе	20 000
<i>Кт</i> Счета к получению	440 000
<i>Дт</i> Машины и оборудование, передаточные устройства	400 000
<i>Дт</i> Налог на добавленную стоимость к возмещению	60 000
<i>Кт</i> Счета к оплате	460 000
<i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	300 000
<i>Кт</i> Товары приобретенные	300 000
Организация «Б»	
<i>Дт</i> Счета к получению	460 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	400 000
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	60 000
<i>Дт</i> Товары приобретенные	382 609
<i>Дт</i> Налог на добавленную стоимость	57 391
<i>Кт</i> Счета к оплате	440 000
<i>Дт</i> Счета к оплате	440 000
<i>Дт</i> Наличность в кассе	20 000
<i>Кт</i> Счета к получению	460 000
<i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	380 000
<i>Кт</i> Товары приобретенные, оборудование	380 000
<p>9. В случае, если справедливая стоимость полученных товаров или услуг не может быть надежно измерена, т.е. не известно, что справедливая стоимость оборудования – 460 000 тенге, в том числе НДС 15 %, то доход измеряется по справедливой стоимости переданных товаров или услуг, которые составляют для данного условия 450 000 тенге, в том числе НДС 15%, скорректированной на сумму переведенных денежных средств или их эквивалентов.</p> <p>При этом в бухгалтерском учете организации «А» будут произведены следующие записи:</p>	
<i>Дт</i> Счета к получению	450 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	391 304
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	58 696
<i>Дт</i> Счета к оплате	470 000
<i>Кт</i> Наличность в кассе	20 000
<i>Кт</i> Счета к получению	450 000
<i>Дт</i> Машины и оборудование, передаточные устройства	408 696
<i>Дт</i> Налог на добавленную стоимость к возмещению	61 304
<i>Кт</i> Счета к оплате	470 000
<i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	300 000

Признание дохода

10. При осуществлении измерения и признания дохода каждая операция рассматривается отдельно. Но необходимо выделить два случая, при которых данное суждение не применимо:

1) если операция связана с другими операциями таким образом, что их коммерческий эффект не может быть определен без ссылки на серию операций в целом, критерии признания могут применяться одновременно к двум или более операциям;

Пример.

В связи с необходимостью денежных средств на покрытие задолженности поставщикам деталей, 12 июня 2004 года организация «А» продала телевизоры организации «В» и одновременно заключила отдельный договор с этой организацией на покупку проданных телевизоров 10 августа 2004 года по более высокой цене.

В этом случае две операции, продажа телевизоров и дальнейшее их приобретение, рассматриваются вместе в целях не искажения действительных результатов операции.

Качественные характеристики финансовой отчетности, а именно приоритет содержания над формой, требуют признания данной сделки, как сделки по финансированию. Исходя из этого, доход не признается. При этом телевизоры остаются на балансе организации «А». Также организация «А» признает поступление денежных средств и соответствующие обязательства.

2) если необходимо показать содержание операции, критерии признания необходимо применять к отдельно выделяемым элементам операции.

11. Применение критериев признания зависит от предмета сделки и от её характера. Необходимо различать и раскрывать отдельно доход, полученный в результате:

- 1) продажи товаров;
- 2) предоставлении услуг;
- 3) использования другими организациями активов компании, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

Продажа товаров

12. Доход от продажи товаров должен признаваться тогда, когда удовлетворяются все перечисленные условия:

1) организация передала покупателю значительные риски и вознаграждения, связанные с правом собственности на товары. В большинстве случаев передача рисков и вознаграждений, связанных с правом собственности, совпадает с передачей юридических прав собственности или передачей прав владения покупателю. Это характерно для большинства розничных продаж. В других случаях передача рисков и вознаграждений, связанных с владением происходит не одновременно с передачей юридических прав собственности или передачей прав владения.

2) организация больше не участвует в управлении в той степени, которая обычно ассоциируется с правом собственности, и не контролирует проданные товары;

3) сумма дохода может быть надёжно измерена;

4) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные с операцией поступят в организацию;

5) понесенные или ожидаемые затраты, связанные с операцией, могут быть надёжно измерены.

Пример.

31 декабря 2004 года организация «А» продала оборудование за 1000000 тенге, в том числе НДС 15%, и получила 400 000 тенге наличными. Также был выписан вексель

номинальной стоимостью 600 000 тенге, со ставкой вознаграждения 10% годовых и сроком погашения 31 декабря 2005 года. Покупатель полностью кредитоспособен, поэтому получение оплаты представляется гарантированным.

На 31 декабря 2004 года будет отражена следующая проводка:

<i>Дт</i> Счета к получению	1 000 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	869 565
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	130 435
<i>Дт</i> Наличность в кассе	400 000
<i>Дт</i> Векселя полученные	600 000
<i>Кт</i> Счета к получению	1 000 000

Доходы оцениваются по справедливой стоимости независимо от рыночной ставки по векселю. В случае, если рыночная ставка вознаграждения отличается от 10%, то согласно МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка», необходимо признавать *Векселя полученные* по справедливой стоимости, соответственно корректируя доход.

Пример.

Организация «А» продала своему постоянному клиенту напитки на сумму 160 000 тенге, в том числе НДС 15%, в кредит. Себестоимость напитков – 100 000 тенге. Доход 160 000 тенге признается немедленно, а также отражается дебиторская задолженность в сумме 160 000 тенге.

<i>Дт</i> Счета к получению	160 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	139 130
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	20 870
<i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	100 000
<i>Кт</i> Товары приобретенные	100 000

13. Если организация сохраняет значительные риски владения, операция не является продажей и доход по ней не признаётся. Например:

1) если условиями контракта предусмотрен возврат товаров, и невозможно оценить вероятность возврата, то процесс признания выручки не считается законченным;

2) если работы по установке (монтажу) товаров у покупателя еще не закончены, а они составляют значительную часть стоимости контракта, доход по этой сделке не признается до завершения установки;

3) признание дохода откладывается, если получение дохода продавцом зависит от получения дохода покупателем в результате продажи его товаров.

Пример.

В феврале организация «А» поставила агенту 40 телевизоров по консигнационному договору. В ноябре агент продает телевизоры, но организация получает денежные средства только в декабре.

Доход признается в ноябре, когда агент осуществляет продажу телевизоров.

14. Когда сумма уже признана в качестве дохода, недополученная сумма, или сумма, вероятность погашения которой перестала существовать, рассматривается как расходы, связанные с сомнительными долгами, а не как корректировка первоначально признанной суммы.

Пример.

18 марта 2002 года организация «А» реализовала товары организациям «К» и «Т» и признала доход на сумму 45 000 тенге, в том числе НДС 15%. Себестоимость проданных товаров составляет 22 000 тенге.

По состоянию на 31 декабря 2002 года только организация «К» погасила свою задолженность в сумме 38 000 тенге, при этом организация «Т» проинформировала организацию «К» о том, что в связи с тяжелым финансовым положением, не может гарантировать погашение задолженности в обозримом будущем.

18 марта 2002 года отражена следующая проводка:

<i>Дт</i> Счета к получению	45 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	39 131
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	5 869
 <i>Дт</i> Себестоимость реализованной готовой продукции	22 000
<i>Кт</i> Товары приобретенные	22 000

31 декабря 2002 года будет отражена следующая проводка:

<i>Дт</i> Наличность в кассе	38 000
<i>Кт</i> Счета к получению	38 000

<i>Дт</i> Расходы периода	7 000
<i>Кт</i> Резервы по сомнительным требованиям	7 000

15. Если покупателю предоставляются гарантийные обязательства, затраты на гарантийное обслуживание признаются в качестве расходов. Если расходы не могут быть надежно измерены, полученное возмещение признается в качестве обязательства.

Пример.

Организация «А» продает компьютеры на сумму 100 000 тенге, в том числе НДС 15%. По предыдущему опыту менеджер организации может предположить, что затраты на гарантийное обслуживание составят 8% от дохода.

Доход 100 000 тенге признается немедленно и создается дополнительный резерв в сумме 8 000 тенге (100 000 тенге x 8%), который одновременно признается в качестве затрат на гарантийное обслуживание в отчете о прибылях и убытках.

<i>Дт</i> Счета к получению	100 000
<i>Кт</i> Доход от реализации готовой продукции	86 957
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	13 043

<i>Дт</i> Наличность в кассе	100 000
<i>Кт</i> Счета к получению	100 000

<i>Дт</i> Расходы периода	8 000
<i>Кт</i> Резерв по гарантийному обслуживанию	8 000

Предоставление услуг

16. Когда результат сделки может быть надёжно оценен, доход должен признаваться со ссылкой на стадию завершения на дату баланса. Стадия завершенности сделки, затраты, понесенные при реализации сделки, и затраты, необходимые для ее завершения, должны быть надежно измерены.

17. Доход по договору признается только в той степени, в какой ожидается компенсация понесенных затрат.

18. Результат сделки может быть надёжно оценён при выполнении следующих условий:

- 1) сумма дохода может быть надёжно измерена;

- 2) существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделками, поступят в организацию;
- 3) стадия завершенности сделки к дате отчетности может быть надёжно определена;
- 4) затраты, понесённые при реализации сделки и затраты, необходимые для завершения сделки, могут быть достаточно точно определены.

19. Если результат сделки не может быть оценён надёжно, доход признаётся в размере признанных возмещаемых расходов.

20. Проверка и пересмотр оценки не означает, что результат договора не может быть надёжно оценен.

21. Промежуточные платежи и авансы, полученные от заказчиков, часто не отражают стадию завершенности сделки.

Пример.

Организация «А» заключила договор на сумму 2 000 000 тенге, в том числе НДС 15 %. В первый день на счет получено 400 000 тенге. Себестоимость услуг 1 500 000 тенге. Сумма 400 000 тенге не должна признаваться как доход до тех пор, пока 20 % работы не будет успешно выполнено.

<i>Дт</i> Наличность в кассе	400 000
<i>Кт</i> Авансы, полученные под выполнение работ и оказание услуг	400 000
<i>Дт</i> Счета к получению	400 000
<i>Кт</i> Доход от оказания услуг	347 826
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	52 174
<i>Дт</i> Авансы, полученные под выполнение работ и оказание услуг	400 000
<i>Кт</i> Счета к получению	400 000

22. В случае, когда нет вероятности возмещения расходов, доход не признается и все затраты признаются в качестве расходов.

Пример.

Предполагается, что общий доход по проекту составляет 50 000 тенге, в том числе НДС 15 %. 4 000 тенге потрачено на конец отчетного периода, и клиент испытывает серьезные финансовые проблемы.

В данном случае, не производится начисление дохода, а 4 000 тенге признается в качестве фактического расхода.

Проценты, роялти и дивиденды

23. Доход, возникающий от использования другими сторонами активов организации, приносящих проценты, роялти и дивиденды, должен признаваться, когда существует вероятность того, что экономические выгоды, связанные со сделкой, поступят в организацию и сумма дохода может быть надёжно измерена.

24. Доход должен признаваться на следующих основаниях:

А) Проценты должны признаваться на пропорционально временной основе, учитывающей эффективную доходность актива.

Пример.

Организация «А» предоставляет займ в размере 5 000 тенге под 12 % годовых сроком на 1 год. Проценты по займу выплачиваются в конце года.

Начисленный процент к получению составляет 5 000 тенге в месяц.

<i>Дт</i> Начисленные вознаграждения	5 000
<i>Кт</i> Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждения	5 000

Б) Роялти должны признаваться по методу начисления в соответствии с содержанием соответствующего договора.

Пример.

Фармацевтическая организация «А» приобрела право на использование новой технологии по производству медикаментов у организации «В» по стоимости 200 000 тенге. Согласно договору организация «А» обязуется в течение полугодия выплачивать 3 % от дохода, полученного в результате реализации медикаментов. В течение шести месяцев компанией «А» реализовано:

в первый месяц – на 35 000 тенге
во второй месяц – на 60 000 тенге
в третий месяц – на 90 000 тенге
в четвертый месяц – на 90 000 тенге
в пятый месяц – на 75 000 тенге
в шестой месяц – на 120 000 тенге

Организация «В» в момент реализации признает доход в сумме 200 000 тенге, в том числе НДС 15 %, и доход в виде роялти:

в первый месяц – 1050 тенге
во второй месяц – 1 800 тенге
в третий месяц – 2 700 тенге
в четвертый месяц – 2 700 тенге
в пятый месяц – 2 250 тенге
в шестой месяц – 3 600 тенге.

<i>Дт</i> Счета к получению	200 000
<i>Кт</i> Доходы от неосновной деятельности	173 914
<i>Кт</i> Налог на добавленную стоимость	26 086
В первый месяц после реализации будет отражена следующая бухгалтерская проводка:	
<i>Дт</i> Начисленные вознаграждения	1 050
<i>Кт</i> Доход в виде роялти	1050

В) Дивиденды должны признаваться тогда, когда установлено право акционеров на получение выплаты.

Пример.

Организация «А» приобрела 1 000 некумулятивных привилегированных акций организации «В». Номинальная стоимость одной акции 5 000 тенге и ежеквартальная ставка дивидендов 5 % от номинальной стоимости акции. Бухгалтер организации «А» начисляет дивиденды к получению по факту утверждения дивидендов ежеквартальным собранием акционеров.

<i>Дт</i> Начисленные вознаграждения	250 000
<i>Кт</i> Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждения	250 000

В случае, если собрание акционеров не утверждает предлагаемые управляющим директором дивиденды, начисления по данным акциям не происходит.

25. В случае, когда невыплаченные проценты или дивиденды начисляются перед приобретением финансовых инструментов, последующее получение процентов и дивидендов распределяется на два периода:

- 1) проценты и дивиденды, начисление (наращение) которых относится к периоду до приобретения финансовых инструментов;
- 2) проценты и дивиденды, начисление (наращение) которых относится к периоду после приобретения.

Часть, относящаяся к периоду до приобретения, вычитается из стоимости финансовых инструментов. Только часть после приобретения признается в качестве дохода.

Пример.

Организация «А» купила 1 февраля 2004 года облигацию за 85 000 тенге. Ее номинальная стоимость составляет 80 000 тенге. По ней выплачивается 18% каждый год 31-го декабря.

Несмотря на то, что организация «А» является владельцем облигации только на протяжении 11 месяцев, 31-го декабря организация получает полностью 18% (85 000 тенге включают 1 200 тенге начисленных).

При начислении процентов за отчетный период они будут разделены на периоды до приобретения и после приобретения. Часть до приобретения (1 200 тенге) вычитается из стоимости финансовых инструментов.

1 февраля 2004 года	
<i>Дт</i> Облигации	83 800
<i>Дт</i> Счета к получению	1200
<i>Кт</i> Деньги на текущих, корреспондентских счетах в национальной валюте	85 000
31 декабря 2004 года	
<i>Дт</i> Начисленные вознаграждения	13200
<i>Кт</i> Дивиденды по акциям и доходы в виде вознаграждения	13 200
<i>Дт</i> Деньги на текущих, корреспондентских счетах в национальной валюте	14 400
<i>Кт</i> Начисленные вознаграждения	13200
<i>Кт</i> Счета к получению	1200

Только часть после приобретения признается в качестве дохода (13 200 тенге). В следующем году 14 400 тенге полностью будут признаваться как процент к получению.

Признание дохода должно производиться периодически в соответствии с учетной политикой организации «А».

Учет и представление финансовых инструментов, в том числе облигаций, ведется в соответствии с МСФО (IAS) 32 «Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации» и МСФО (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

Раскрытие информации

26. Организация должна раскрыть:

1) учетную политику в области признания дохода, включая методы для определения стадии завершенности сделок, связанных с оказанием услуг.

2) сумму каждой значимой категории дохода, признанной в течение периода, в том числе дохода, возникающего от:

- А) продажи товаров;
- Б) предоставления услуг;
- В) процентов;
- Г) роялти;
- Д) дивидендов;

3) сумму дохода от обмена товаров или услуг, включенную в каждую значимую категорию дохода;

4) любые условные обязательства или активы (в соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»), например, гарантийные обязательства, претензии или вероятные потери.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 23 «Затраты по займам»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Общие положения	
Цель, статус и сфера применения	1-3
Определения, используемые в данных методических рекомендациях	4-6
Правила учета затрат по займам	7
Основной порядок учета затрат по займам	8
Допустимый альтернативный порядок учета затрат по займам	9-11
Затраты по займам, разрешенные для капитализации	12-18
Превышение балансовой стоимости актива над возмещаемой стоимостью	19
Начало капитализации затрат по займам	20-22
Приостановление капитализации затрат по займам	23-24
Прекращение капитализации затрат по займам	25-27
Раскрытие информации в финансовой отчетности	28-29
Условия переходного периода	30-31

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «BDO Казахстанаудит», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного распоряжением Премьер-министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Общие положения

Цель, статус и сфера применения

1. Данные методические рекомендации разъясняют порядок учета затрат по займам в соответствии с МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».
2. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам» в Республике Казахстан. Ни одно положение в

данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

3. Данные методические рекомендации не касаются фактических или подразумеваемых затрат в отношении акционерного капитала (включая привилегированные акции), не рассматриваемого как обязательства.

Определения, используемые в данных методических рекомендациях:

В рамках настоящих методических рекомендаций определения, указанные в пунктах 4 - 6 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

4. Затраты по займам – процентные и другие затраты организации в связи с заимствованием средств.

Затраты по займам могут включать:

а) проценты по банковским овердрафтам, краткосрочным и долгосрочным займам;

Пример:

Если 18 октября 2004 года организация «А» получила заем в банке сроком на один год в размере 500 000 тенге под 24% годовых. Проценты уплачиваются в конце срока, вместе с возвратом основной суммы долга. Год принимается в расчете продолжительностью 360 дней, месяц – 30 дней.

В финансовой отчетности за период, заканчивающийся 31 декабря 2004 года, следует начислить и признать в качестве расходов в виде процентов сумму 24 000 тенге согласно расчету:

$$500\,000 \text{ тенге} * 24\% * 72 / 360 \text{ дней} = 24\,000 \text{ тенге.}$$

В учете данное начисление расходов в виде процентов будет отражено как:

<i>Дт</i> Затраты по займам	XXX	
<i>Кт</i> Задолженность по процентам		XXX

б) амортизацию скидок или премий, связанных с заемными средствами;

Пример:

Для финансирования строительства жилого дома, строительная организация выпустила облигации. Облигации были размещены на фондовом рынке по 95% от номинальной стоимости. Амортизация дисконта по облигациям в размере 5% будет постепенно списываться на расходы периода в течение срока обращения облигаций, увеличивая затраты по займу.

В учете данная амортизация скидки будет отражаться как:

<i>Дт</i> Затраты по займам	XXX	
<i>Кт</i> Дисконт по облигациям		XXX

в) амортизацию дополнительных затрат, понесенных в связи с организацией получения ссуды;

Пример:

Строительная организация заключила договор с брокерской организацией на оказание услуг по размещению облигаций. Вознаграждение выплаченное брокерской организации составило 2% от номинальной стоимости размещенных облигаций. Данные затраты по размещению долговых ценных бумаг, амортизируются в ходе

всего срока действия облигации путем включения в затраты по займам в каждом периоде:

<i>Дт</i> Затраты по займам	XXX	
<i>Кт</i> Затраты по размещению облигаций		XXX

г) финансовые платежи в отношении финансовой аренды, признанные в соответствии с МСБУ (IAS) 17 «Аренда»;

Пример:

Для строительства жилого дома организация взяла в финансовую аренду строительную технику. В течение срока финансовой аренды организация будет амортизировать арендованные основные средства и погашать обязательства по финансовой аренде. Платежи по финансовой аренде состоят из двух компонентов: погашение основной суммы обязательства по аренде и расходов в виде процентов. Расходы в виде процентов являются затратами по займу.

<i>Дт</i> Обязательство по финансовой аренде		XXX
<i>Дт</i> Затраты по займам	XXX	
<i>Кт</i> Денежные средства/Расчетный счет		XXX

д) курсовые разницы, возникающие в результате получения займов в иностранной валюте, в той мере, в какой они относятся к корректировке затрат на выплату процентов.

5. Квалифицированный актив (актив, отвечающий определенным требованиям) – актив, подготовка которого к использованию по назначению или продаже обязательно занимает значительное количество времени.

6. Примерами таких активов являются запасы, которые требуют значительного времени на доведение их до товарного состояния, производственные мощности, электростанции и инвестиционная недвижимость.

Не относятся к квалифицированным активам:

а) активы, готовые к использованию по назначению или продаже на момент их приобретения;

Пример:

Оптово – розничная организация, приобретает товары для последующей продажи, товары не проходят никакую дополнительную обработку. Данные товары не могут рассматриваться как квалифицированный актив.

б) прочие инвестиции и те запасы, которые производятся повседневно или же в больших количествах, на повторяющейся основе и на протяжении короткого периода времени.

Пример:

Организация производит молочную продукцию, для последующей реализации через магазины розничной торговли. Данная продукция не может рассматриваться как квалифицированный актив.

Правила учета затрат по займам

7. Существует два возможных порядка учета: основной: затраты по займам признаются в качестве расхода текущего периода и альтернативный: затраты по займам капитализируются и увеличивают стоимость квалифицированного актива.

Основной порядок учета затрат по займам

8. Затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они произведены, независимо от условий получения и предназначения заема (кредита).

Пример:

Организация получила целевой кредит на строительство здания в сумме 1 000 000 тенге под 12% годовых сроком на пять лет с выплатой процентов 2 раза в год 30 июня и 31 декабря. В соответствии с учетной политикой организации все затраты по займам признаются расходами отчетного периода в котором они произведены.

30 июня и 31 декабря в бухгалтерских регистрах делается запись по признанию затрат по займу:

<i>Дт</i> Затраты по займам	60 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет/Задолженность по процентам (1 000 000 * 12% * 1/2)		60 000

Допустимый альтернативный порядок учета затрат по займам

9. Затраты по займам признаются расходами того периода, в котором они произведены за исключением случаев, когда они могут быть капитализированы согласно параграфу 9.

10. Затраты по займам напрямую связанные с приобретением, строительством или производством квалифицированного актива капитализируются как часть стоимости таких активов. Сумма разрешенная к капитализации определяется условиями данного стандарта.

11. Капитализация возможна только при условии возможного получения организацией в будущем экономических выгод от использования квалифицированного актива, и при условии, что данные экономические выгоды могут быть надежно измерены. Прочие затраты по займам признаются расходами в период их возникновения.

Пример:

Руководство риэлтерской организации, специализирующейся на строительстве и последующей сдаче в аренду кинотеатров, определило, что строительство нового кинотеатра, попадает под классификацию квалифицированного актива и при учете этого актива последовательно применена учетная политика в отношении затрат по займам. Часть заемных средств организации используется при строительстве нового объекта. Остальные заемные средства не связаны с квалифицированным активом и направлены на поддержание текущей операционной деятельности по объектам, сданным в аренду. Все заемные средства предоставлены по одинаковой процентной ставке. Сумма ежемесячных расходов в виде процентов составляет 500 000 тенге. Сумма затрат по займам, разрешенным для капитализации составляет 400 000 тенге и включается в стоимость квалифицированного актива, а остальная часть в сумме 100 000 тенге признается текущими расходами периода.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство (капитализированные расходы в виде процентов)	400 000	
<i>Дт</i> Затраты по займам	100 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет/Задолженность по процентам		500 000

Затраты по займам, разрешенные для капитализации

12. Затраты по займам, напрямую связанные с приобретением, строительством, или производством квалифицированного актива – это те затраты, которые можно было

бы избежать, если бы не были произведены затраты на квалифицированный актив. В случаях целевого займа, затраты по займу, непосредственно связанные с этим активом, могут быть без труда идентифицированы.

13. В отдельных случаях возникают сложности выявления прямой связи между конкретным активом и квалифицированным активом, и определением займов, которых в противном случае можно было избежать. Такие трудности возникают, когда деятельность по финансированию организации координируется централизованно. Трудности возникают и тогда, когда группа использует ряд долговых инструментов для заимствования средств с различными процентными ставками и ссужает эти средства на различной основе другим организациям, входящим в группу. В связи с этим, определение суммы затрат по займам, непосредственно относимых на приобретение квалифицированного актива затруднено и требует применения суждения. Курсовая разница, возникающая при учете займов, деноминированных в иностранной валюте учитывается в соответствии с МСБУ (IAS) 21 «Влияние изменений обменных курсов валют».

Пример:

Материнская организация «А» предоставляет дочерней организации «Б» заем под 17 % годовых на строительство квалифицированного актива, но, до выдачи займа, организация «А» берет кредит в одном из банков второго уровня под 12 % годовых. Следовательно, затраты по займам у организации «Б» будут рассчитаны исходя из ставки 12 %, что позволяет исключить искусственное увеличение стоимости квалифицированного актива.

14. Договоренности по финансированию квалифицированного актива могут приводить к получению организацией заемных средств и к возникновению связанных с ними затрат по займам до того, как часть этих средств или все они будут использованы на затраты на этот актив. В таких условиях такие средства зачастую временно инвестируются (например, на депозитные счета в банке) в ожидании соответствующих затрат на квалифицированный актив. При определении суммы затрат по займам, разрешенной для капитализации в течение периода, весь полученный по таким средствам инвестиционный доход вычитается из понесенных затрат по займам.

15. В степени того, что средства заимствованы для общих целей и используются в целях получения квалифицированного актива, сумма затрат по займам, разрешенных к капитализации, определяется путем использования ставки капитализации к затратам по этому активу. Средневзвешенная ставка вознаграждения по средствам, заимствованным в общих целях часто называется ставкой капитализации. Она рассчитывается как отношение средневзвешенного значения всех затрат по займам, к общей сумме задолженности по займам за период, за исключением займов, полученных специально для приобретения квалифицированного актива.

16. Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, является наименьшим значением из суммы затрат, которых можно было бы избежать, и суммы затрат, которых можно было бы избежать, и суммы затрат понесенных в течение этого периода.

17. Сумма затрат по займам, капитализированных в течение периода, не должна превышать сумму затрат по займам, понесенных в течение этого периода.

18. В некоторых случаях при вычислении средневзвешенного значения затрат по займам целесообразно включать все займы материнской и дочерних организаций; в других условиях правильно будет использовать для каждой дочерней организации средневзвешенное значение затрат по займам, применительно к ее собственным заемным средствам.

Превышение балансовой стоимости актива над возмещаемой стоимостью

19. Когда балансовая стоимость или предполагаемая окончательная стоимость квалифицированного актива превышает возмещаемую сумму или чистую цену возможной реализации, балансовая стоимость частично или полностью списывается в соответствии с требованиями, установленными другими МСФО. При определенных обстоятельствах величина частичного или полного списания восстанавливается в соответствии с теми же МСФО.

Пример:

На балансе завода имеется специализированное оборудование. Его можно продать за 450 000 тенге. Согласно расчетам работников завода экономическая выгода от продолжения использования специализированного оборудования на заводе составит 650 000 тенге. Это стоимость, которую специализированное оборудование создаст за оставшийся срок эксплуатации. Таким образом, возмещаемая сумма специализированного оборудования составляет 650 000 тенге. Станок является квалифицированным активом. Его балансовая стоимость на конец периода составила 590 000 тенге. 120 000 тенге затрат по займам за период относятся к данному оборудованию. Капитализации подлежат все 120 000 тенге затрат по займам по квалифицированному активу. В тоже время в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» необходимо признать убыток от обесценения оборудования в сумме 60 000 тенге (590 000 тенге + 120 000 тенге – 650 000 тенге).

Начало капитализации затрат по займам

20. Капитализация затрат по займам как части стоимости квалифицированного актива должна начинаться, когда:

а) были понесены затраты по данному активу;

Пример:

В связи с расширением деятельности организация собирается построить дополнительные складские помещения. Организация приобрела участок земли под строительство и подала документы на разрешение уполномоченных органов на проектирование и проведение строительных работ. Таким образом у организации возникают затраты по данному квалифицированному активу.

б) были понесены затраты по займам;

Пример:

В связи с повышенным спросом на специализированное оборудование для нефтедобывающей отрасли и свободными производственными мощностями, руководство станкостроительной организации принимает решение производить оборудование под заказ для последующей продажи. Данный тип оборудования в основном поставляется из-за рубежа, так как местные организации не заинтересованы в его производстве в связи с долгосрочным, около 2 лет в зависимости от спецификации, и капиталоемким технологическим процессом. В связи с получением первого заказа организация начала сборку в своих производственных цехах. Руководство организации приняло решение финансировать производство за счет дополнительной эмиссии привилегированных акций и собственных резервов на расширение. Несмотря на то, что данное оборудование является квалифицированным активом, затрат по займам не возникает, следовательно, нет возможности

капитализации затрат. МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам» не касается фактических или подразумеваемых затрат в отношении акционерного капитала (включая привилегированные акции), не рассматриваемого как обязательства.

в) в процессе выполнения находятся работы, необходимые для подготовки актива к использованию по назначению или продаже.

Пример:

В связи с ростом цен на земельные участки и поступившим выгодным предложением, руководство организации, привлекает заемные средства для покупки нескольких гектаров земли. Через год после покупки руководство организации планирует либо продать участок, либо начать его застройку для последующей сдачи в аренду. До этого времени, не будет предприниматься никаких действий по подготовке участка для использования или продажи. Несмотря на то, что в данном случае были произведены капиталовложения и возникли затраты по займу, капитализация затрат по займу по данному активу невозможна, в связи с тем, что не проводятся работы по подготовке актива для целевого использования или продажи.

21. Затраты на квалифицированный актив включает только те затраты, которые произошли в результате денежных платежей, передачи других активов или принятия процентных обязательств. Затраты на квалифицированный актив уменьшаются на величину любых полученных в связи с данным активом поступлений, таких как промежуточные выплаты и государственные субсидии, которые не являются заемными средствами. Средняя балансовая стоимость актива в течение периода, включая ранее капитализированные затраты по займам, обычно является обоснованным приблизительным значением затрат, к которым применяется ставка капитализации в этом периоде.

Пример:

Строительная организация строит новое здание государственному учреждению. Организация привлекла заем для финансирования строительства в размере 25 000 000 тенге предоставлена государственная субсидия на 5 000 000 тенге. Также в течение периода было получено 12 000 000 тенге в виде промежуточных платежей. Величина, представляющая базу для средней балансовой стоимости квалифицированного актива составляет 18 000 000 тенге (35 000 000 – 5 000 000 – 12 000 000). Процентная ставка по займу составляет 10 % годовых, проценты по займу были выплачены в конце первого года. В течение первого года никакого погашения займа не производилось, средняя балансовая стоимость квалифицированного актива составит 1 800 000 тенге (18 000 000 тенге * 10%). Затраты по займам составят 700 000 тенге (25 000 000 тенге * 10% - 1 800 000 тенге).

Во втором году, средняя балансовая стоимость квалифицированного актива изменится в результате начала частичной эксплуатации здания, дополнительных затрат по строительству и поступивших промежуточных платежей. При этом предполагается, что возврата средств по займу не происходило.

Расчет средней балансовой стоимости квалифицированного актива для второго года (тенге):

На конец первого года	18 000 000
Плюс: капитализированные затраты по займам в первом году	1 800 000
Плюс: дополнительные затраты по строительству	9 000 000
Минус: поступившие промежуточные платежи	(11 000 000)
Минус: частичная сдача в эксплуатацию	(2 000 000)
Средняя балансовая стоимость актива, отвечающего определенным требованиям во втором году	15 800 000

Таким образом, проценты по займу за второй год будут капитализированы в размере 1 580 000 тенге (15 800 000 тенге * 10%). Для второго года сумма процентов по займу составит: 2 500 000 тенге (25 000 000 тенге * 10%), из которых 1 580 000 тенге будут капитализированы, а 920 000 тенге – отнесены на затраты по займам.

22. Мероприятия, необходимые для подготовки актива к его использованию по назначению или к продаже, включают не только физическое создание самого актива, а также технические и административные работы, предшествующие началу физического создания актива, например, деятельность, связанная с получением разрешений, необходимых для начала строительства. В тоже время к таким работам не относится удерживание актива, если при этом отсутствуют производство или модификация, изменяющие его состояние. Например, затраты по займам, понесенные в то время, когда земля приобретенная для целей строительства, удерживается без каких-либо связанных с этим работ по ее обустройству, не подлежат капитализации.

Приостановление капитализации затрат по займам

23. Капитализация затрат по займам должна приостанавливаться в течение длительных периодов, когда прерываются активные работы по разработке объекта.

24. 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. Такие затраты не подлежат капитализации и являются затратами по удерживанию частично завершенных активов. В тоже время капитализация затрат по займам обычно не приостанавливается в течение периода, когда осуществляются существенные технические и административные работы. Также не приостанавливается капитализация затрат по займам, в случае, когда временная задержка представляет собой необходимую часть процесса подготовки актива к использованию по назначению или продаже.

Прекращение капитализации затрат по займам

25. Капитализацию затрат по займам следует прекратить, когда:

а) завершены практически все работы, необходимые для подготовки квалифицированного актива к использованию по назначению или продаже.

«Завершены практически все работы» означает, что возможно еще продолжается повседневная административная работа и проводятся или требуются незначительные доработки для использования квалифицированного актива по целевому назначению или продаже, но, с точки зрения капитализации затрат по займам, это не помешает окончанию работ над активом в срок.

Пример:

Завод по производству эксклюзивных крепких спиртных напитков, произвел по заказу коньяк 7-летней выдержки. Коньяк готов к продаже, однако заказчик настаивает на незначительном изменении дизайна упаковки. Данное изменение может быть сделано только в следующем месяце. До внесения изменений в упаковку считается что «завершены практически все работы» над продуктом капитализация затрат по займам прекращается.

б) строительство квалифицированного актива завершается по частям, и каждую часть можно использовать пока продолжается строительство других частей;

Пример:

В процессе строительства спортивного комплекса состоящего из стадиона, тренажерного зала и плавательного бассейна, организация завершила работы по

тренажерному залу и готовится в ближайшее время принять первых клиентов зала. Таким образом, в связи с завершением, в основном, всей работы, по данной части квалифицированного актива, капитализация затрат по займам в отношении части расходов относящихся к тренажерному залу, должна быть прекращена.

26. Капитализация затрат по займам не должна приостанавливаться или прекращаться если:

а) деятельность приостановлена на короткое время;

Пример:

В связи с изменением законодательства и введением дополнительных требований по охране труда, строительная компания была вынуждена на две недели приостановить работы на одной из строительных площадок для выполнения новых нормативов по специальной одежде строителей.

б) в течение отчетного периода выполняется значительная часть технической или административной работы;

в) временное приостановление деятельности является необходимой частью технологического процесса подготовки актива к предполагаемому использованию или продаже;

г) когда необходимо полностью завершить комплектацию актива для его реализации или эксплуатации;

Пример.

Сталелитейный завод включает несколько производственных цехов, но его эксплуатация не может быть начата без завершения строительства всех цехов, так как производственный процесс осуществляется последовательно в разных цехах завода.

27. Организация должна последовательно применять подход в отношении учета затрат по займам, то есть организация не должна применять допустимый альтернативный порядок учета к одним активам, удовлетворяющим определенным требованиям, но не применять его к другим. Также сводная финансовая отчетность для аналогичных операций и других событий в аналогичных условиях должна составляться на основе единой учетной политики.

Пример:

30 ноября 2003 года организация «А» заключила договор со строительной организацией на 200 000 000 тенге на строительство нового офисного здания на участке земли, приобретенного несколько лет назад. Организация «А» оплатит строительство офиса пятью платежами. Строительство было завершено 31 декабря 2004 года.

В течение 2004 года организация «А» произвела следующие платежи (тенге):

1 января 2004	20 000 000
31 марта 2004	30 000 000
30 июня 2004	50 500 000

30 сентября 2004	60 600 000
31 декабря 2004	<u>38 900 000</u>
	200 000 000

Обязательства организации «А» на 31 декабря 2004 года:

1. Для финансирования строительства 1 января 2004 года был выпущен вексель со сроком погашения 4 года, со сложной номинальной ставкой вознаграждения 12% годовых, вознаграждение начисляется ежеквартально, погашение основной суммы векселя и вознаграждения 31 декабря 2007 года. Номинальная стоимость векселя 80 000 000 тенге.

2. Долгосрочный 10 % вексель со сроком обращения 10 лет, был выпущен 1 января 2000 года, выплата вознаграждения производится ежегодно 31 декабря. Номинальная стоимость векселя 60 000 000 тенге.

3. Долгосрочный банковский заем, 100 000 000 тенге, со ставкой вознаграждения 11% годовых. Заем был взят 1 января 2003 года на 5 лет, выплата вознаграждения производится ежегодно 31 декабря.

В соответствии с учетной политикой организация капитализирует затраты по займам по квалифицированным активам:

Средневзвешенные накопленные затраты:

(тенге)

Дата	Затраты	Период капитализации*	Средневзвешенные накопленные затраты
1 января 2004 г.	20 000 000	12/12	20 000 000
31 марта 2004 г.	30 000 000	9/12	22 500 000
30 июня 2004 г.	50 500 000	6/12	25 250 000
30 сентября 2004 г.	60 600 000	3/12	15 150 000
31 декабря 2004 г.	<u>38 900 000</u>	0/12	<u>0</u>
	200 000 000		82 900 000

*Количество месяцев между датой понесения затрат и датой прекращения капитализации затрат по займам (31 декабря 2004 года).

Затраты по займам, которые можно было бы избежать за год:

$$\begin{aligned}
 & 10\,040\,705 \text{ тенге} * (\text{затраты по целевому займу}) \\
 \underline{2\,900\,000 \text{ тенге}} \times 0.10625^{**} &= \underline{308\,125 \text{ тенге}} (\text{затраты по общему займу}) \\
 & 10\,348\,830 \text{ тенге}
 \end{aligned}$$

Всего затраты – целевые затраты = затраты из объема займов для общих целей

$$82\,900\,000 - 80\,000\,000 = 2\,900\,000$$

* Для определения вознаграждения по целевому векселю на конец каждого квартала 2004 года необходимо определить стоимость векселя с начисленным вознаграждением на начало данного квартала и умножить на ставку вознаграждения за квартал.

Расходы в виде процентов по целевому векселю за 1-ый квартал:

$$80\,000\,000 \text{ тенге} \times 3\% = 2\,400\,000 \text{ тенге}$$

Расходы в виде процентов по целевому векселю за 2-ой квартал:

$$82\,400\,000 \text{ тенге} \times 3\% = 2\,472\,000 \text{ тенге}$$

Расходы в виде процентов по целевому векселю за 3-ий квартал:

$$84\,872\,000 \text{ тенге} \times 3\% = 2\,546\,160 \text{ тенге}$$

Расходы в виде процентов по целевому векселю за 4-ый квартал:

$$87\,418\,000 \text{ тенге} \times 3\% = 2\,622\,545 \text{ тенге}$$

Итого расходы в виде процентов по целевому займу за год: 10 040 705 тенге

Использование таблицы или компьютера для расчета временной стоимости денежных средств дает более точный результат 10 040 800 тенге.

**Средневзвешенная ставка вознаграждения по средствам заимствованным в общих целях:

	Основная сумма	Вознаграждение
10%, долгосрочный вексель	60 000 000 тенге	6 000 000 тенге
11%, долгосрочный банковский заем	<u>100 000 000 тенге</u>	<u>11 000 000 тенге</u>
	160 000 000 тенге	17 000 000 тенге

$$\text{Итого вознаграждение} = \frac{17\,000\,000 \text{ тенге}}{160\,000\,000 \text{ тенге}} = 10,625\%$$

Итого основная сумма 160 000 000 тенге

Фактические затраты по займам за год:

12%, целевой вексель (расчеты приведены выше)	= 10 040 705 тенге
10%, долгосрочный вексель (60 000 000 x 10%)	= 6 000 000 тенге
11%, долгосрочный банковский заем (100 000 000 x 11%)	= <u>11 000 000 тенге</u>
Итого	27 040 705 тенге

Сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода, является наименьшим значением из суммы затрат, которые можно было бы избежать (10 348 830 тенге), и суммы затрат понесенных в течение этого периода (27 040 705 тенге). Соответственно сумма затрат по займам, капитализированная в течение периода составляет 10 348 830 тенге. Также расходы в виде процентов составят 16 691 875 тенге (27 040 705 тенге - 10 348 830 тенге).

Обратите внимание, что в нижеследующих проводках, в соответствии с условиями примера, производится ежеквартальное начисление расходов в виде процентов только по целевому займу.

1 января 2004 г.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство	20 000 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет		20 000 000

31 марта 2004 г.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство	30 000 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет		30 000 000

<i>Дт</i> Незавершенное строительство (Капитализированные расходы в виде процентов)	2 400 000	
<i>Кт</i> Долгосрочная задолженность по процентам (целевой вексель)*		2 400 000

30 июня 2004 г.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство	50 500 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет		50 500 000

<i>Дт</i> Незавершенное строительство (Капитализированные расходы в виде процентов)	2 472 000	
<i>Кт</i> Долгосрочная задолженность по процентам (целевой вексель)*		2 472 000

30 сентября 2004 г.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство	60 600 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет		60 600 000
<i>Дт</i> Незавершенное строительство	2 546 160	
(Капитализированные расходы в виде процентов)		
<i>Кт</i> Долгосрочная задолженность по процентам (целевой вексель)*		2 546 160

* При данном условии примера фактические затраты по займам за 1, 2 и 3 кварталы равны затратам по займам, которые можно было бы избежать. В связи с чем капитализируется сумма затрат по займам за 1,2 и 3 кварталы.

31 декабря 2004 г.

<i>Дт</i> Незавершенное строительство	38 900 000	
<i>Кт</i> Расчетный счет		38 900 000
<i>Дт</i> Незавершенное строительство		
(Капитализированные расходы в виде процентов)**	2 930 670	
<i>Дт</i> Расходы в виде процентов	16 691 875	
<i>Кт</i> Расчетный счет		17 000 000
<i>Кт</i> Долгосрочная задолженность по процентам (целевой вексель)		2 622 545

**Сумма капитализируемых затрат по займам за год (10 348 830 тенге) минус сумма капитализированных затрат по займам за 1, 2 и 3 кварталы (2 400 000 тенге + 2 472 000 тенге + 2 546 160 тенге) равна 2 930 670 тенге.

Обратите внимание, что в данном примере в целях наглядного рассмотрения капитализации затрат по займам, по средствам, заимствованным в общих целях начисление расходов в виде процентов производится на годовой основе. В случае обязательного ежемесячного или ежеквартального начисления процентов по займам, вычисления прямолинейны в соответствии с вышеупомянутым подходом с учетом всех расходов в виде процентов.

Раскрытие информации в финансовой отчетности

28. В финансовой отчетности раскрывается следующая информация: при использовании основного подхода:

а) учетная политика в отношении затрат по займам;

при использовании альтернативного подхода:

а) учетная политика в отношении затрат по займам;

б) ставка капитализации, использованная для расчета капитализированных затрат по займам;

в) сумма затрат по займам, капитализируемая за период.

29. Семь шагов, которые можно использовать при капитализации затрат по займам:

а. Определить какие активы подходят для капитализации затрат по займам;

б. Определить период капитализации;

в. Рассчитать затраты, понесенные в течение периода капитализации;

г. Вычислить средневзвешенные накопленные затраты;

д. Вычислить затраты по займу, которые можно было бы избежать;

- е. Вычислить понесенные фактические затраты по займам;
- ж. Определить величину затрат по займам, которая будет капитализирована.

Условия переходного периода

30. В случае применения организациями МСФО впервые как основы учета и представления финансовой отчетности, то данный переход на МСФО, в том числе и на МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам», должен осуществляться в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 1 «Первое применение МСФО».

31. В случае внесения изменений в учетную политику организациями, которые уже применяют МСФО, любое изменение в учетной политике, и соответствующие корректировки финансовой отчетности должны осуществляться в соответствии с МСБУ (IAS) 8 «Чистая прибыль или убытки за период, ошибки и изменения в учетной политике».

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах»**

Содержание	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения	2 – 6
Определения	7 – 14
Вопросы, касающиеся связанных сторон	15 – 20
Раскрытие информации	21 – 27

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товарищества с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСБУ, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения

1. Данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах» в Республики Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах».

2. Данные методические рекомендаций применяются в отношении связанных сторон и операций, осуществляемых между организацией и связанными с ней сторонами в соответствии с МСБУ (IAS) 24 «Раскрытие информации о связанных сторонах». Требования предъявляются к финансовой отчетности по каждой связанной стороне, указанной в отчетности.

Настоящие методические рекомендаций применяются при:

- определении отношений и операций между связанными сторонами;
- определении незавершенных расчетов между отчитывающейся организацией и ее связанными сторонами;
- выявлении определенных обстоятельств, при которых требуется соответствующее раскрытие статей в финансовой отчетности;
- определении раскрытий, которые должны быть сделаны в отношении указанных статей.

3. В соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 24 в финансовой отчетности государственных предприятий и организаций с государственным участием следует также раскрывать информацию относительно операций с другими государственными предприятиями и организациями.

4. На прибыль и финансовое положение организации могут влиять взаимоотношения со связанными сторонами, даже если операции со связанными сторонами не производятся.
5. В целях не допущения ситуаций, в которых связанные стороны скрывают информацию о своей деятельности, используя членов семьи, требования распространяются на ближайших родственников.

Определения

6. *Сторона считается связанной стороной организации если она является:*

- 1) стороной осуществляющей экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю в соответствии МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»;
 - 2) стороной, которая напрямую или косвенно через одного или нескольких посредников:
 - (а) контролирует отчитывающуюся организацию, или
 - (б) находится под контролем со стороны отчитывающихся организаций (*например*, группа организаций), или
 - (в) является инвестором, для которой отчитывающаяся организация является ассоциированной организацией, или
 - (г) осуществляет совместный контроль над отчитывающейся организацией.
 - 3) ассоциированной организацией отчитывающейся организации в соответствии с МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации»;
 - 4) ключевым руководящим персоналом, ответственным за планирование, направление и контроль за деятельностью;
 - 5) стороной, которая прямо или косвенно контролируется, совместно контролируется или находится под значительным влиянием, или в которой значительная доля права голоса прямо или косвенно удерживается физическими лицами упомянутых в подпунктах 4) и б);
 - 6) близким членом семьи любого физического лица, попадающего под определение подпунктов 2) и 4);
 - 7) участником плана по выплате вознаграждений после завершения трудовой деятельности для сотрудников организации, или любой связанной стороны.
7. **Контроль** – возможность управлять финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.
8. **Совместный контроль** – это определенное договором распределение контроля над экономической деятельностью.
9. **Операция между связанными сторонами** – это передача ресурсов, услуг или обязательств между связанными сторонами, независимо от того взимается платы или нет.

Пример.

Материнская организация может бесплатно предоставить часть своего ключевого персонала дочерней организации. Дочерняя организация субсидируется за счет материнской организации.

10. **Значительное влияние** – это право участвовать в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики организации, но без права контроля над этой политикой. Значительное влияние может достигаться посредством долевого владения, по уставу или по соглашению.

Пример.

Представительство в совете директоров и/или владения существенной частью акций организации, от 20% до 50% будет оказывать значительное влияние. Владение контрольным пакетом акций более важно, чем значительное влияние, поскольку в большинстве случаев оно обеспечивает контроль деятельности организации.

11. **Ключевой руководящий персонал** – лица, которые имеют полномочия и несут ответственность за планирование, управление и контролирование деятельности

организации, прямо или косвенно, включая директора (исполнительного или иного) и лиц, занимающих аналогичную по статусу должность в данной организации.

12. **Близкие члены семьи физического лица** – те члены семьи, которые, как ожидается, могут повлиять, или оказаться зависимыми от указанного физического лица, в их отношениях с указанной организацией.

Пример.

Приемные дети включаются в список ближайших родственников физического лица, если они находятся в полной финансовой зависимости этого физического лица.

13. Следующие стороны необязательно подпадают под определение «связанных сторон»:

1) две организации, просто потому что у них один и тот же директор (необходимо учитывать вероятность и оценивать возможность того, что директор сможет влиять на политику обеих организаций в их взаимных операциях);

2) организация и:

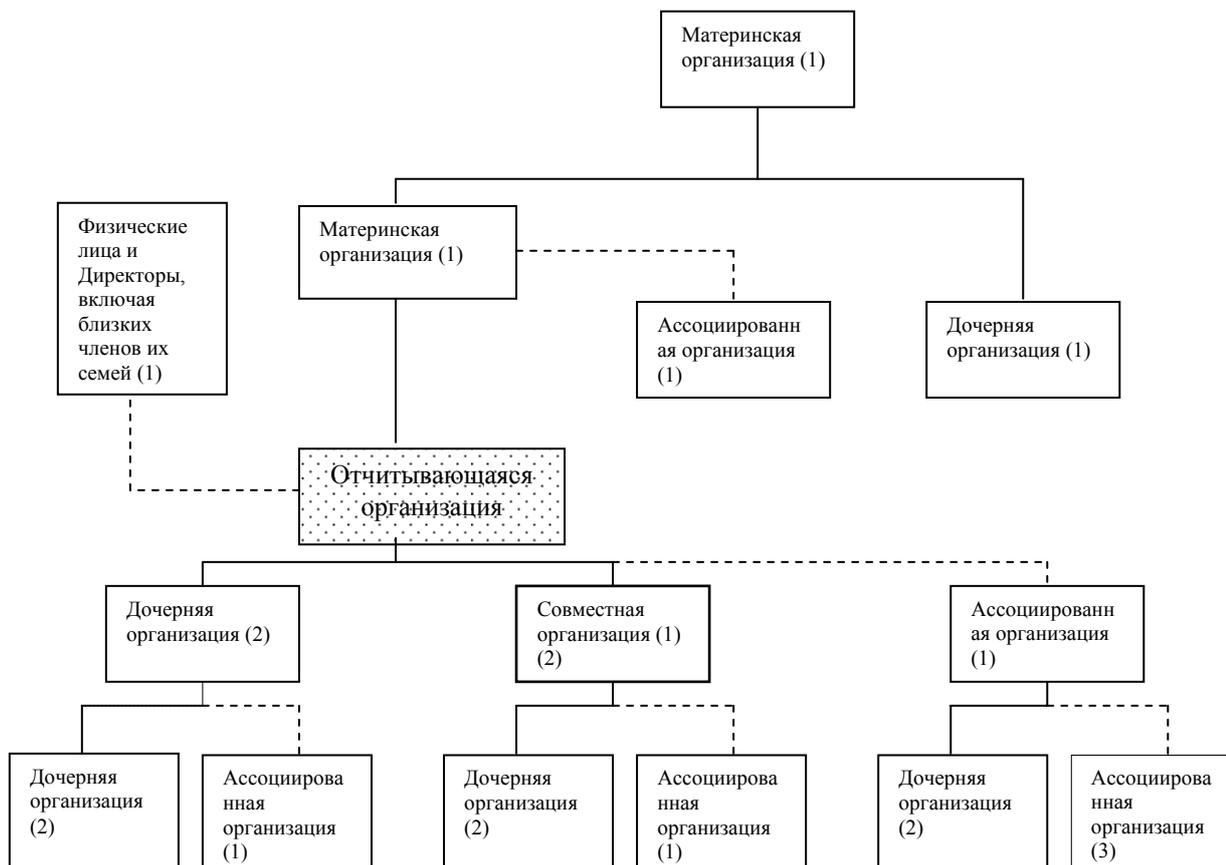
- организации, предоставляющие финансовые ресурсы;
- профсоюзы, с которыми она имеет дело;
- коммунальные службы;
- государственные учреждения и агентства,
- ее основные покупатели, поставщики и другие стороны, которыми организация имеет большой объем операций, создающий экономическую зависимость;

3) два предпринимателя, которые делят общий контроль над совместной организацией.

Вопросы, касающиеся связанных сторон

14. Схемы определения связанных сторон:

Схема 1.



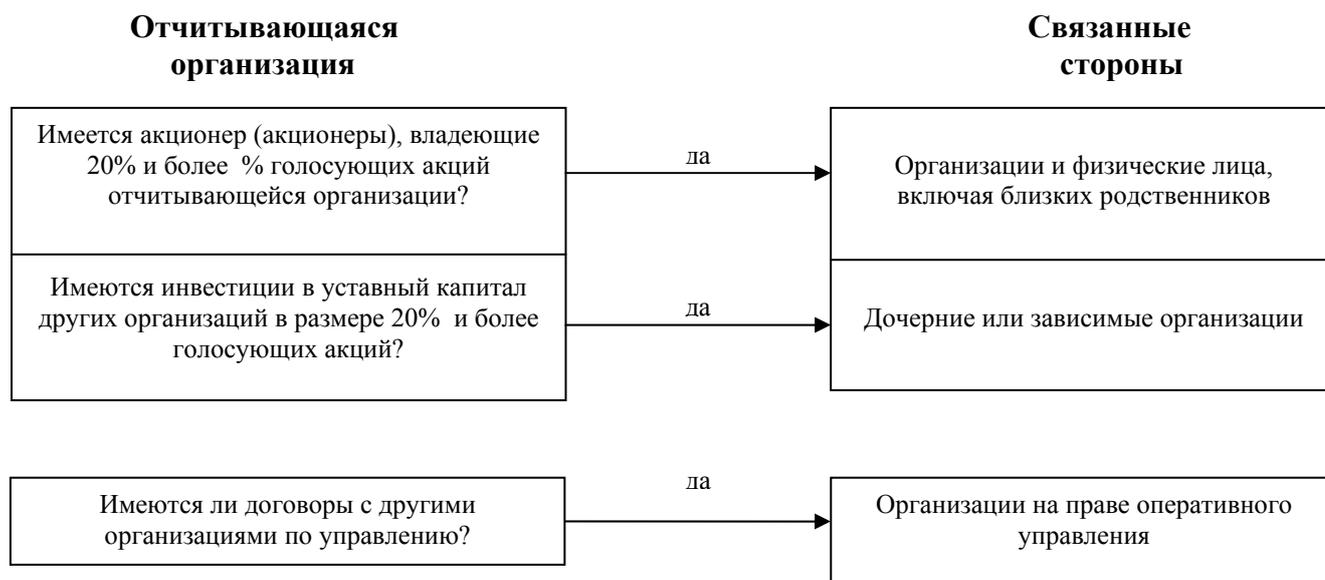
Организации, указанные в прямоугольниках, обозначенных (1) и (2), являются связанными сторонами отчитывающейся организации (заштрихованный прямоугольник). Однако операции между организациями, указанными в прямоугольниках под номером (2), элиминируются из консолидированной финансовой отчетности отчитывающейся организации, и, таким образом, информация по ним не представляется в рамках раскрытий информации о связанных сторонах. Тем не менее, требуется раскрыть информацию об отношениях со связанными сторонами.

Ассоциированная организация в прямоугольниках, отмеченных (3), не является связанными сторонами отчитывающейся организации (см. пп.3), п.7).

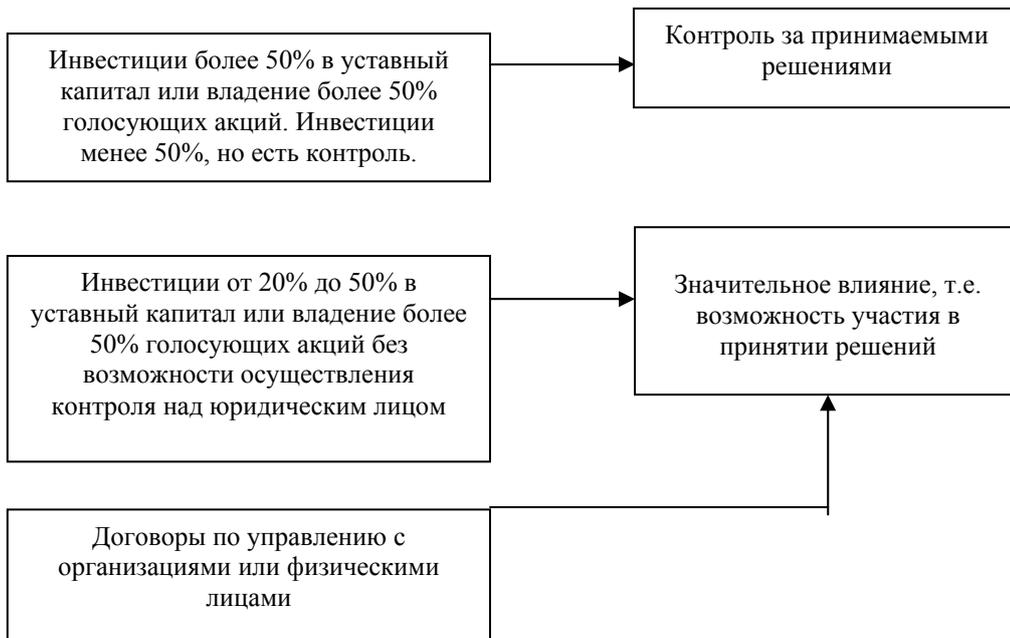
Таким образом, сторона связана с организацией, если (прямо или косвенно через одного или более посредников), она либо:

- контролирует или контролируется другими организациями, или вместе с другой организацией находится под общим контролем. Примером может послужить как материнская организация, так и дочерние организации;
- обладает такой долей в отчитывающейся организации, посредством которой имеет на нее значительное влияние в процессе принятия финансовых и оперативных решений (*например*: если организация является ассоциированной организацией другой стороны);
- осуществляет совместный контроль над отчитывающейся организацией (*например*, если организация является совместной организацией, в котором вторая сторона является одним из участников совместной деятельности).

Схема 2.



При наличии определения связанных сторон в обязательном порядке выясняется характер отношений и для инвестиционных определяется масштаб – величина инвестиций в процентном выражении.



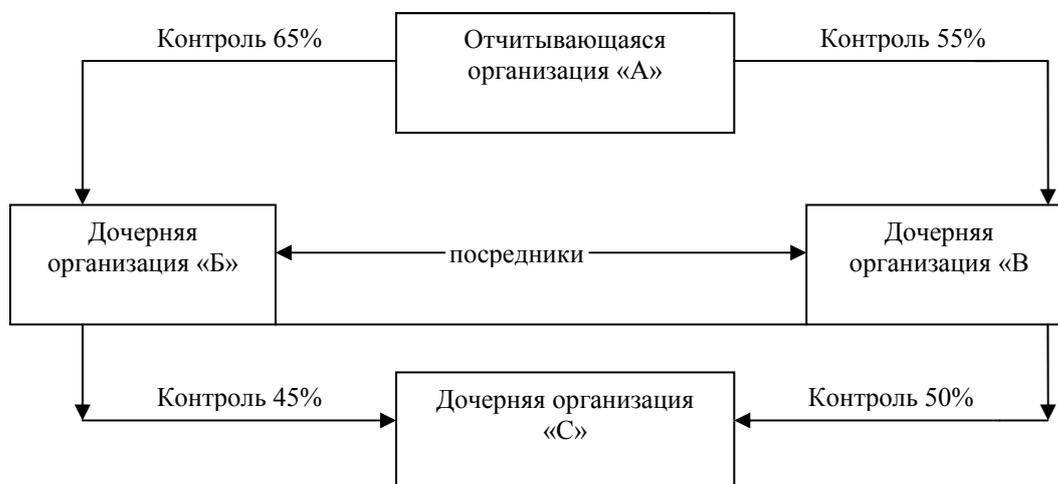
15. Связанная сторона может быть представлена основной организацией, группой организаций, ключевым руководящим персоналом, а также его близкими родственниками.

Пример.

Основной акционер настаивает на том, чтобы монополия на продажу продукции на экспорт принадлежала бы организации его жены. Его жена является связанной стороной в силу того, что она близкий родственник основного акционера, продемонстрировавшего свои способности оказывать значительное влияние на финансовую и оперативную политику организации.

Пример для пп.2)6) п.7:

Крупная торговая организация «А» входит в число крупных производителей бытовой техники на мировом рынке. Для того чтобы расширить границы влияния, учредители создали две дочерние организации «Б» и «В», через которые приобрели акции сырьевой организации «С».



Организации «Б» и «В» приобрели значительную часть акций, после чего организация «С» стала их дочерней организацией.

На первый взгляд, отчитывающаяся организация не имеет прямого отношения к организации «С». Однако расчет доли, принадлежащий отчитывающейся организации, в уставном капитале, говорит об обратном:

$$65\% \times 45\% + 55\% \times 50\% = 29,3\% + 27,5\% = 56,8\%.$$

Посредством своих дочерних организаций «Б» и «В» отчитывающаяся организация владеет организацией «С». Поэтому, дочерние организации и отчитывающаяся организация являются связанными сторонами. Хозяйственные операции, совершаемые между ними, рассматриваются как операции между связанными сторонами и подлежат раскрытию в финансовой отчетности.

Пример для пп.2)в) п.7:

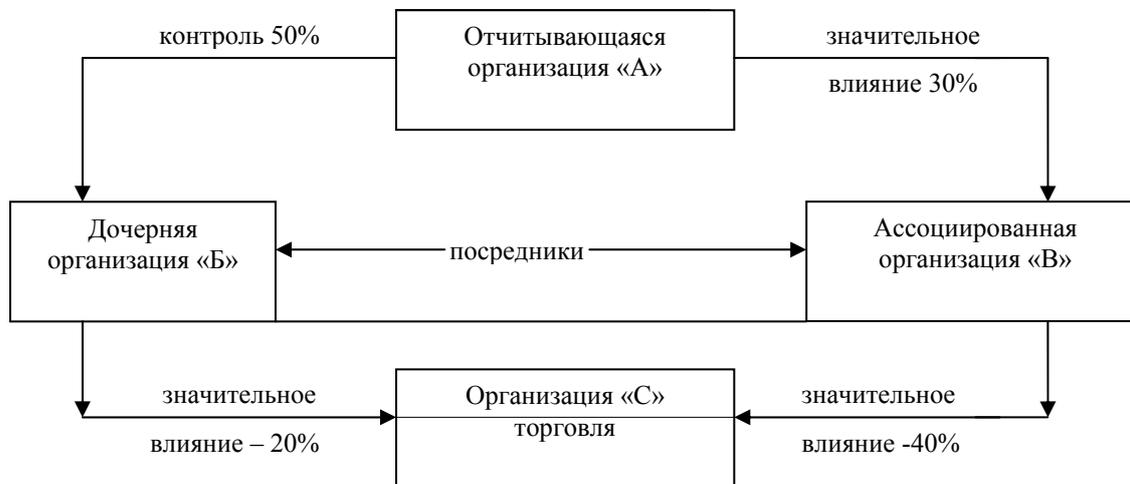
Отчитывающаяся организация «А» имеет дочернюю организацию «Б», в которой ей принадлежит 50% уставного капитала. Также ему принадлежит 30% уставного капитала организации «В», которая владеет 40% акций торговой организации «С».

Дочерняя организация «Б» перекупила акции торговой организации «С» и стала владеть 20% уставного капитала.

Отчитывающаяся организация «А»:

- осуществляет контроль в управлении дочерней организации «Б», которое оказывает значительное влияние на торговую организацию «С»;
- напрямую оказывает значительное влияние на ассоциированную организацию «В», которая в свою очередь тоже влияет на торговую организацию «С».

Отчитывающаяся организация «А» заняла преобладающую позицию, а организация «В» и торговая организация «С» стали ей зависимыми сторонами. На схеме выглядит следующим образом:



Напрямую отчитывающаяся организация «А» не контролирует торговую организацию «С», но через дочернюю организацию «Б» и ассоциированную организацию «В» имеет возможность оказывать значительное влияние на последнюю. Через своих посредников оно владеет 22% уставного капитала торговой организации «С»: $50\% \times 20\% + 30\% \times 40\% = 10\% + 12\% = 22\%$

Таким образом, все участники признаются связанными сторонами, а операции между ними подлежат раскрытию в финансовой отчетности отчитывающегося лица, как операции между связанными сторонами.

Пример для пп.2)в) п.7:

Схема отношений.



В этом случае связанными сторонами признаются семья «А» и юридическое лицо «А».

Примеры.

- 1) взрослый сын семьи, владеющей 30% акций организации «А» продал ей 10% сырьевых запасов в течение всего хозяйственного года. Можно ли эту сделку отнести к операциям связанных сторон? Ответ: Организация «А» приобрела сырье у члена семьи владеющей 30% акций, которое дает семье оказывать значительное влияние на организацию «А», поэтому ответ будет положительный.
- 2) родной брат господина А, семье которого принадлежит 30% акций организации «А», в течение года купил у организации «А» ½ часть продукции. Можно ли эту сделку признать сделкой связанных сторон? Ответ: да, поскольку семья господина А имеет право контролировать бизнес организации «А», а его родной брат является близким родственником и связан с ними семейными узами.
- 3) взрослый сын одного из акционеров, с 25% долей участия в уставном капитале организации «А», работающий в этой организации, получил от нее долгосрочную ссуду. Подлежит ли раскрытию эта операция и признается ли она как операция со связанными сторонами? Ответ: да. Эта операция между связанными сторонами и в отчете подлежит раскрытию, потому что в отношениях сына и отца, владеющего 25% акций, присутствует семейный интерес.

Пример для пп.4 п.7:

Схема отношений.



Данная схема показывает отношения организации и людей, имеющих права и наделенных ответственностью за планирование, управление и контроль отчитывающейся организации, и их близких родственников.

Примеры.

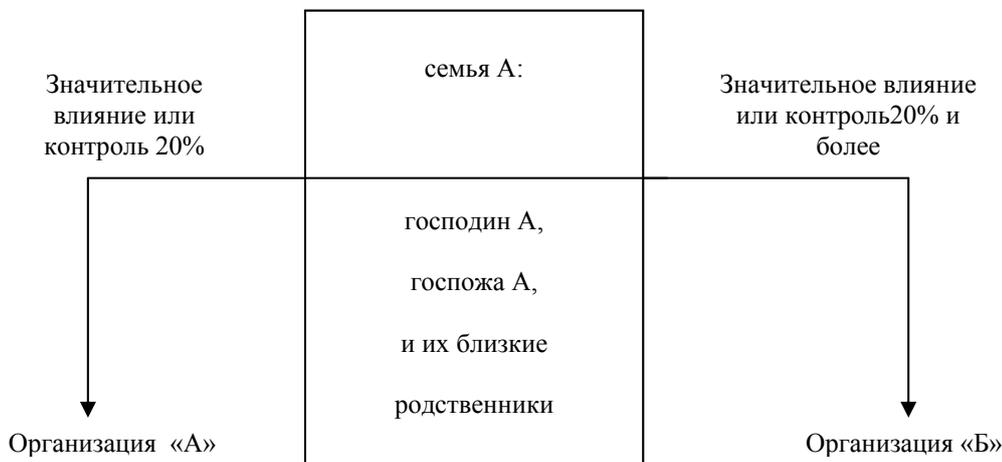
- 1) можно ли отнести к связанным сторонам долевые отношения между генеральным директором организации «А», владеющим 5% простых акций «А», и самой организацией? Ответ: да, поскольку он оказывает значительное влияние на внутреннюю и внешнюю политику организации «А».
- 2) имеет ли связь с организацией «А» жена управляющего организацией? Можно ли в этом усмотреть связи сторон? Ответ: да, поскольку жена может оказывать прямое влияние на мужа, занимающего должность управляющего в организации «А». По должности управляющий наделен функциями управления и имеет возможность

прямого участия в формировании внутренней политики организации «А». Следовательно, зависимость сторон существует.

Пример для пп.2)(б, в) п.7:

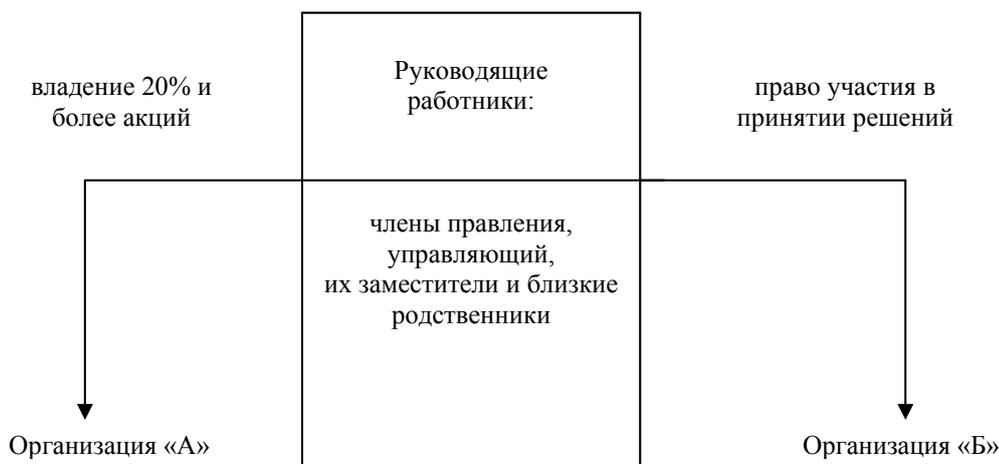
Схема отношений.

1.



Пример для пп.4) п.7:

2.



В этих случаях юридические лица «А» и «Б» считаются связанными сторонами, поскольку у физических лиц и руководящих работников существует заинтересованность в результатах работы одного из юридических лиц, в то время как на другое они могут оказывать значительное влияние через участие в принятии управленческих решений.

Для определения связанных сторон необходимо четко определить сущность отношений.

16. Взаимоотношения со связанными сторонами могут влиять на финансовое положение и результаты деятельности отчитывающейся организации. Даже при отсутствии операций между связанными сторонами такое влияние может оказаться существенным. Поэтому требуется отражать существенную информацию о связанных сторонах, влияние их наличия на результаты деятельности отчитывающейся организации, раскрывать в примечаниях к финансовой отчетности. *Например*, дочерняя организация может прервать отношения с торговым партнером после приобретения материнской организацией другой дочерней организации, работающей в той же отрасли, что и бывший партнер. И наоборот, одна сторона может воздержаться от действий из-за значительного влияния другой

стороны – *например*, дочерняя организация может получить инструкции от своей материнской организации не проводить исследования и разработки.

17. Имеются случаи, когда операции были бы невозможны, если бы взаимоотношения не существовали. *Например*, организация, которая продала часть своей продукции своей материнской организации по себестоимости, возможно просто не смогла бы найти альтернативного покупателя, не купи товар материнская организация.

18. При подготовке финансовой отчетности отчитывающаяся организация должна отражать информацию, исходя от объективного экономического содержания и финансового смысла, а не из юридической формы.

19. Взаимоотношения материнских организаций и дочерних организаций подлежат раскрытию в финансовой отчетности, независимо от того проводились ли операции между связанными сторонами в отчетном периоде или нет. Отчитывающаяся организация должна раскрыть информацию о названии своей материнской организации и, если материнских организаций в группе несколько, основной (последней) материнской организации.

Пример.

Если материнская организация отчитывающейся организации в свою очередь является дочерней организацией другой организации, то она не является контролирующей организацией. Необходимо установить, какая организация находится во главе этой группы организаций, чтобы определить последнюю материнскую организацию.

Раскрытие информации.

20. Для операций со связанными сторонами необходимо раскрыть:

- 1) характер взаимоотношений;
- 2) информацию об операциях и непогашенных остатках, которая необходима для понимания их влияния на отчетность, включая:

- сумму операции,
- сумму (и другие детали) непогашенных остатков,
- резервы по сомнительным долгам для непогашенных остатков,
- расходы на безнадежные долги за период, распределяемые связанным сторонам.

Такая информация должна быть представлена для каждой категории связанных сторон.

21. Раскрытия, требуемые МСБУ (IAS) 24, могут быть представлены по следующим категориям:

- материнские организации;
 - организации, которые осуществляют совместный контроль или оказывают существенное влияние;
 - дочерние организации;
 - ассоциированные организации;
 - организации, осуществляющие совместную деятельность;
 - руководящий персонал организации или материнской организации;
 - прочие связанные стороны.
22. Примеры операций со связанными сторонами, подлежащие раскрытию следующие:
- закупки и продажи товаров (готовых или незавершенных), имущества и других активов;
 - оказание или получение услуг;
 - лизинговые соглашения;
 - передача исследований и разработок;
 - передача по лицензионным соглашениям;
 - передача по финансовым соглашениям;
 - предоставление гарантий или залога (в том числе кредиты и взносы в уставный капитал);

- расчеты по обязательствам от имени другой стороны (или наоборот).
23. При наличии контроля, информация об отношениях контроля между связанными сторонами раскрывается независимо от того, проводились ли между ними какие либо операции, или не проводились. По операциям, проведенным между связанными сторонами, должна быть раскрыта информация о характере операций и их составляющих элементах.
24. Все категории вознаграждения, предоставляемые организацией ключевому руководящему персоналу, в том числе в неденежной форме (*например*, обеспечение автотранспортом) требуют соответствующего раскрытия информации в финансовой отчетности:
- 1) краткосрочные вознаграждения, такие как заработная плата рабочим и служащим и взносы на социальное обеспечение, ежегодный оплачиваемый отпуск и пособие по болезни, участие в прибыли и премии (если они выплачиваются в течение 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;
 - 2) вознаграждения по окончании трудовой деятельности, такие как пенсии, иные вознаграждения после выхода на пенсию, страхование жизни и медицинское обслуживание по окончании трудовой деятельности;
 - 3) другие долгосрочные вознаграждения работникам, включая оплачиваемый отпуск для работников, имеющих длительный стаж работы, или оплачиваемый творческий отпуск, 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 отчетного периода;
 - 4) выходные пособия; и
 - 5) компенсационные выплаты долевыми инструментами.

Пример.

Организация увольняет одного из исполнительных директоров. Для урегулирования претензий работника по соблюдению условий трудового договора организация выплачивает ему 1 500 тыс.тг. и предоставляет в его распоряжение служебную машину сроком на три года, стоимость обслуживания которой составляет 500 тыс. тг в год. Эта информация будет предоставлена в финансовой отчетности как выходное пособие.

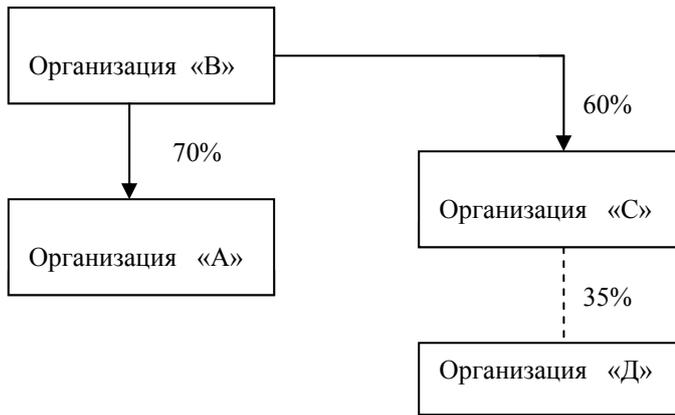
Вознаграждения директорам включает как право покупки определенного количества акций по сниженной относительно рыночной цене, так и право на опцион, позволяющий участникам зафиксировать цену на будущие покупки акций по цене, существующей на данный момент. Оба варианта вознаграждения будут раскрываться в финансовой отчетности как компенсационные выплаты долевыми инструментами.

25. Вознаграждения работникам могут осуществляться путем выплат в пользу третьих лиц. *Например*, вознаграждения работникам могут выплачиваться в пользу других организаций. Однако эти вознаграждения тоже должны быть отражены в финансовой отчетности, с пояснениями, кому выплачивается вознаграждение.

26. Близкие по экономическому содержанию статьи могут раскрываться по совокупности, кроме случаев, когда отдельное раскрытие информации необходимо для понимания влияния операций между связанными сторонами на финансовую отчетность отчитывающейся организации.

Пример.

Организация «А» является дочерней организацией в групповой структуре:



Сплошные линии означают контроль, пунктирные линии - оказываемое существенное влияние.

В течение года организация «А» приобрела завод и оборудование у организации «Д» на сумму 23 млн. тенге, из которых прибыль организации «Д» составила 4 млн. тенге.

Организации «А» и «Д» на основании МСФО 24 считаются связанными сторонами и, поэтому требуется раскрытие всех элементов данной операции в финансовой отчетности обеих организаций:

- характер взаимоотношений связанных сторон,
- характер операций,
- сумма операций,
- любую сумму, которую организация «А» все еще должна организации «Д»,
- политика ценообразования для определения суммы операции.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения	1-2
Определения	3-9
Представление консолидированной финансовой отчетности	10-12
Сфера применения консолидированной финансовой отчетности	13-17
Процедуры консолидации	18-27
Учет инвестиций в дочерние, зависимые (ассоциированные) организации в отдельной финансовой отчетности материнской организации	28-31
Раскрытие информации	32-35

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения

1. Данные методические рекомендации разъясняют порядок составления консолидированной финансовой отчетности и учета инвестиций в дочерние организации в соответствии с МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» и применяются при составлении и представлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций, находящихся под контролем материнской организации, а также при учете инвестиций в дочерние организации в отдельной финансовой отчетности материнской организации.

2. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Определения

3. **Консолидированная финансовая отчетность** – это финансовая отчетность группы, представленная как финансовая отчетность единой организации.

4. **Контроль** (в целях настоящих методических рекомендаций) - возможность управлять финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от её деятельности.

5. **Группа** – это организация - учредитель со всеми ее дочерними организациями.

6. **Материнская организация (организация - учредитель)** – организация, которая имеет одну или более дочерних организаций.

7. **Дочерняя организация** – организация, которая контролируется другой организацией (известной как материнская организация).

8. **Доля меньшинства** – это часть чистых результатов деятельности и чистых активов дочерней организации, приходящаяся на долю в её капитале, которой материнская организация не владеет прямо или косвенно через дочерние организации.

9. **Организация специального назначения** – это организация, специально созданная для выполнения узкого и четко очерченного предназначения, имеющая форму корпорации, товарищества, траста и т.д. Такая организация создается на юридических условиях, устанавливающих строгие и иногда неизменные ограничения на полномочия ее управляющих органов, попечителей или руководства.

Представление консолидированной финансовой отчетности

10. Материнская организация должна представлять консолидированную финансовую отчетность. Материнская организация не представляет консолидированную финансовую отчетность, если и только если:

1) она находится в полной или в частичной собственности другой организации, и ее владельцы, включая тех, кто не имеет голосующих акций (доля меньшинства), были проинформированы и не имеют возражений против того, что консолидированная финансовая отчетность такой материнской организации не будет представлена.;

Пример.

Материнская организация «А» имеет дочернюю организацию «В», владея 67 % её акций. В свою очередь, организация «А» является дочерней организацией компании «С», владеющей 85% ее голосующих акций. Руководство организации «С» дало согласие на то, чтобы организация «А» не представляла консолидированную финансовую отчетность. При этом, владельцы оставшихся 15% неголосующих акций организации «А» также проинформированы об этом и не имеют возражений.

2) долговые и долевыми инструментами материнской организации не обращаются на рынке ценных бумаг (национальные и иностранные фондовые биржи или внебиржевые рынки ценных бумаг, включая местные и региональные рынки);

3) материнская организация не регистрирует и не находится в процессе регистрации финансовой отчетности в комиссии по ценным бумагам или прочих регулирующих органах с целью выпуска любого класса финансовых инструментов на рынок ценных бумаг;

4) материнская организация или ее конечная материнская организация составляют консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО, доступную для публичного пользования.

11. В случае, если материнская организация не представляет консолидированную финансовую отчетность, то в финансовой отчетности раскрываются:

1) факт того, что консолидированная финансовая отчетность не была составлена;

- 2) факт того, что положения по несоставлению консолидированной финансовой отчетности были применены;
- 3) название и юридический адрес материнской организации, которая публикует консолидированную финансовую отчетность для публичного пользования;
- 4) адрес, где эта финансовая отчетность может быть получена.

12. Организация специального назначения консолидируется, когда сущность отношения между организацией специального назначения и материнской организацией указывает на то, что организация специального назначения контролируется этой организацией.

Сфера применения консолидированной финансовой отчетности

13. Материнская организация в консолидированной финансовой отчетности должна консолидировать все дочерние организации.

14. Консолидированная финансовая отчетность включает все организации, кроме дочерних организаций, которые приобретаются и удерживаются исключительно с целью их последующей продажи в течение двенадцати месяцев. Если дочерняя организация, ранее исключенная из консолидации, не реализуется в течение двенадцати месяцев, то она должна быть консолидирована со дня приобретения, если не применяются подробно указанные обязательства.

15. Предполагается, что контроль может осуществляться, когда материнская организация обладает половиной голосующих акций организации, если только точно не доказывается, что такое обладание не может составлять контроль.

16. Материнская организация также может осуществлять контроль, обладая менее чем половиной голосующих акций, если она:

- 1) имеет более половины голосующих акций благодаря соглашению с другими инвесторами;
- 2) может регулировать финансовую и операционную политику дочерней организации по уставу или соглашению;
- 3) имеет полномочия назначать или смещать большую часть членов Совета Директоров или эквивалентного руководства;
- 4) в праве представлять большинство голосов на собраниях Совета Директоров или эквивалентного руководства.

Пример.

Организация «А» приобрела 43 % обыкновенных акций организации «В». Другими держателями акций являются организации «С» и «Е», которым принадлежат 27 % и 30 % акций соответственно. Организация «Е» передала организации «А» право управлять своими акциями.

Организация «В» является дочерней по отношению к организации «А», поскольку организация «А» управляет 73 % ее акций.

17. Материнская организация может осуществлять контроль над организацией специального назначения путем предопределения деятельности организации специального назначения или другим способом под влиянием следующих факторов:

- 1) деятельность организации специального назначения ведется от имени материнской организации согласно особым потребностям, вследствие чего материнская организация извлекает выгоду от деятельности организации специального назначения;
- 2) материнская организация имеет полномочия по принятию решений или передает эти полномочия через механизм автопилота, то есть так, что никакая другая организация не имеет явно выраженной власти над принятием решений в отношении текущей деятельности организации специального назначения после ее создания;
- 3) материнская организация извлекает большую часть выгоды организации специального назначения;

4) материнская организация удерживает большую часть ликвидных рисков и риски права собственности, связанные с организацией специального назначения для извлечения выгоды.

Процедуры консолидации

18. Организация может иметь в своей собственности акции на предъявителя, акции, купленные в рамках опционов «колл», долговые или долевые инструменты, конвертируемые в обыкновенные акции или иные аналогичные инструменты, которые в случае их применения, реализации или конвертации способны предоставить организации право голоса или же уменьшить право другого юридического лица влиять на финансовые и операционные политики другого юридического лица (потенциальные права голоса). При составлении консолидированной финансовой отчетности необходимо, чтобы организация рассмотрела существование и влияние потенциальных прав голоса, которые в настоящее время могут осуществиться и конвертироваться при оценке того, могут ли они руководить финансовой политикой и принципами деятельности другой организации. Потенциальные права голоса не рассматриваются в качестве применяемых, реализуемых или конвертируемых, если, например, они не могут быть применены, реализованы или конвертированы до наступления определенной даты или определенного события.

19. При составлении консолидированной финансовой отчетности финансовая отчетность материнской организации и дочерних организаций объединяются построчно путем сложения аналогичных статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

20. При этом из консолидированной финансовой отчетности исключаются:

1) текущая стоимость инвестиций материнской организации в дочерние организации и части капитала дочерних организаций, принадлежащих материнской организации;

Пример.

100 % акций организации «К» принадлежат организации «А», которая владела организацией «К» с начала деятельности. Стоимость чистых активов организации «К» составляет 270 000 тенге.

Материнская организация «А» приобрела у дочерней организации «К» ценные бумаги за 100 000 тенге. Дочерняя организация приобрела данные ценные бумаги за 90 000 тенге. На дату подготовки бухгалтерского баланса между организациями не производились расчеты в денежной форме по этой операции.

Бухгалтерский баланс материнской организации (до операции)

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	30 000	Кредиторская задолженность	800 000
Дебиторская задолженность	1000 000		
Инвестиции	200 000	Начисления	300 000
Инвестиции в дочернюю организацию	270 000		
Основные средства	100 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	1 600 000	Итого	1 600 000

Бухгалтерский баланс дочерней организации (до операции)

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	20 000	Кредиторская задолженность	290 000
Дебиторская задолженность	400 000		
Инвестиции	90 000		
Основные средства	50 000	Акционерный капитал	270 000
Итого	560 000	Итого	560 000

Бухгалтерский баланс дочерней организации

(после операции приобретения ценных бумаг)

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	20 000	Кредиторская задолженность	290 000
Дебиторская задолженность	400 000		
Инвестиции	0		
Счета к получению (от материнской организации)	100 000		
Основные средства	50 000	Акционерный капитал	270 000
		Прибыль	10 000
Итого	570 000	Итого	570 000

<i>Дт</i> Счета к получению (от материнской организации)	100 000
<i>Кт</i> Прочий доход от неосновной деятельности	10 000
<i>Кт</i> Инвестиции	90 000

Бухгалтерский баланс материнской организации
(после операции приобретения ценных бумаг)

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	30 000	Кредиторская задолженность	800 000
Дебиторская задолженность	1000 000		
Инвестиции	300 000	Начисления	300 000
Инвестиции в дочернюю организацию	270 000	Счета к оплате (дочерней организации)	100 000
Основные средства	100 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	1 700 000	Итого	1 700 000

Инвестиции = 200 000 + 100 000 = 300 000

<i>Дт</i> Инвестиции	100 000
<i>Кт</i> Счета к оплате (дочерняя организация)	100 000

Консолидированный бухгалтерский баланс

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	50 000	Кредиторская задолженность	1090 000
Дебиторская задолженность	1400 000		
Инвестиции	290 000	Начисления	300 000
Основные средства	150 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	1890 000	Итого	1890 000

Акционерный капитал = 270 000 + 500 000 - 270 000 = 500 000

Инвестиции = 300 000 - 10 000 = 290 000

В контексте группы организаций данная прибыль является нерезализованной.

Счета к получению (материнская организация) = 100 000 - 100 000 = 0

Счета к оплате (дочерняя организация) = 100 000 - 100 000 = 0

2) остатки по расчетам внутри группы, операции внутри группы, доходы и расходы, дивиденды;

Пример.

Материнская организация «А» предоставила кредит дочерней организации «В» на сумму 550 000 тенге. В бухгалтерских балансах организаций «А» и «В» отражаются дебиторская и кредиторская задолженности.

При подготовке консолидированного бухгалтерского баланса данная операция подлежит исключению, так как произведена внутри группы и с точки зрения группы ни полученного кредита, ни обязательств по его погашению не существует.

3) нерезализованные доходы и убытки.

Пример.

Организация «А» приобретает 100 % акций организации «В» за 270 000 тенге (оплата денежными средствами). Затем организация «А» дает организации «В» займ на сумму 100 000 тенге.

Бухгалтерский баланс организации «А»

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	400 000	Кредиторская задолженность	800 000
Дебиторская задолженность	1000 000		
Инвестиции	200 000	Начисления	400 000
Основные средства	100 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	1 700 000	Итого	1 700 000

Бухгалтерский баланс организации «В»

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	20 000	Кредиторская задолженность	300 000
Дебиторская задолженность	400 000		
Инвестиции	100 000		
Основные средства	50 000	Акционерный капитал	270 000
Итого	570 000	Итого	570 000

**Бухгалтерский баланс материнской организации «А»
(после приобретения и предоставления займа)**

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	30 000	Кредиторская задолженность	800 000
Дебиторская задолженность	1000 000		
Инвестиции	200 000	Начисления	400 000
Инвестиции в дочернюю организацию	270 000		
Дебиторская задолженность дочерней организации	100 000		
Основные средства	100 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	1 700 000	Итого	1 700 000

Денежные средства = 400 000 – 270 000 – 100 000 = 30 000

Бухгалтерский баланс дочерней организации «В»

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	120 000	Кредиторская задолженность	300 000
Дебиторская задолженность	400 000	Займ, предоставленный организацией «А»	100 000
Инвестиции	100 000		
Основные средства	50 000	Акционерный капитал	270 000
Итого	670 000	Итого	670 000

Денежные средства = 20 000 + 100 000 = 120 000

Консолидированный бухгалтерский баланс

Активы		Обязательства и собственный капитал	
Денежные средства	150 000	Кредиторская задолженность	1100 000
Дебиторская задолженность	1400 000		
Инвестиции	300 000	Начисления	400 000
Основные средства	150 000	Акционерный капитал	500 000
Итого	2 000 000	Итого	2 000 000

Денежные средства = 30 000 + 120 000 = 150 000

Инвестиции = (200 000 + 270 000 – 270 000) + 100 000 = 300 000

Все операции между материнской организации «А» и дочерней организацией «В» отражаются на счете дочерней организации в бухгалтерском балансе материнской организации, и на счете материнской организации в бухгалтерском балансе дочерней. Эти счета всегда равны по величине и взаимно исключаются при консолидации.

20. Отдельно необходимо представлять доли меньшинства в прибылях и убытках и чистых активах. При этом доля меньшинства в чистых активах состоит из суммы, рассчитанной:

1) на дату первоначального объединения, рассчитанной в соответствии с МСБУ (IFRS) 3 «Объединение бизнеса»;

2) и доли меньшинства в изменениях капитала организации, происшедших с даты объединения.

21. Доля меньшинства должна быть отражена в консолидированном балансе внутри капитала отдельно от капитала материнской организации. Доля меньшинства в убытках и доходах также должна быть раскрыта отдельно.

Пример.

Организация «А» приобрела 60% акций организации «В» за 450 000 тенге. Для упрощения примера будем считать, что балансовая стоимость активов и обязательств организации «В» соответствует их справедливой стоимости. Статьи отдельных (неконсолидированных) балансов организаций «А» и «В» на дату приобретения представлены в таблице 1. Справедливая стоимость чистых активов (то есть активов за вычетом обязательств) организации «В» на дату ее приобретения организацией «А» составляет 500 000 тенге (850 000 - 350 000). Поэтому приобретенная доля равна 300 000 тенге (500 000 тенге x 60 %). Доля меньшинства на дату приобретения равна разнице между общей суммой чистых активов организации «В» (500 000 тенге) и долей в них, которая принадлежит организации «А» (300 000 тенге), и составляет 200 000 тенге. Поскольку справедливая стоимость приобретенной доли (300 000 тенге) меньше суммы денежных средств, уплаченной за акции организации «В» (450 000 тенге), возникает положительная деловая репутация (гудвилл) в размере 150 000 тенге (450 000 - 300 000).

Таблица 1. Балансы организаций «А» и «В» на дату приобретения (тенге).

Статьи баланса	Материнская организация «А»	Дочерняя организация «В»
Денежные средства	1 050 000	250 000
Долгосрочные инвестиции в организацию «В»	450 000	
Дебиторская задолженность организации «В»	100 000	
Прочие активы	1 400 000	600 000
Итого активы	3 000 000	850 000
Счета к оплате организации «В» перед организацией «А»		100 000
Счета к оплате	700 000	250 000
Итого обязательств	700 000	350 000
Простые акции, номинал 100 тенге	1 100 000	300 000
Нераспределенная прибыль	1 200 000	200 000
Итого собственный капитал	2 300 000	500 000
Итого обязательств	3 000 000	850 000

Из балансов обеих организаций видно, что в активах организации «А» содержится дебиторская задолженность организации «В» в сумме 100 000 тенге (соответственно в балансе организации «В» эта задолженность является кредиторской и отражается в обязательствах).

Составим консолидированный бухгалтерский баланс группы «А» на дату приобретения. Для этого необходимо подготовить рабочую таблицу, в которую вносятся корректировки (таблица 2).

Таблица 2. Рабочая таблица для составления консолидированного баланса (тенге).

Статьи баланса	Баланс материнской	Баланс дочерней	Корректирующие записи	Консолидированный баланс
----------------	--------------------	-----------------	-----------------------	--------------------------

	организации «А»	организации «В»	дебет	кредит	группы «А»
Денежные средства	1 050 000	250 000			1 300 000
Долгосрочные инвестиции в организацию «В»	450 000			300 000 (1) 150 000 (2)	
Гудвилл			150 000 (2)		150 000
Дебиторская задолженность организации «В»	100 000			100 000 (4)	
Прочие активы	1 400 000	600 000			2 000 000
Итого активы	3 000 000	850 000	150 000	550 000	3 450 000
Счета к оплате организации «В» перед организацией «А»		100 000	100 000 (4)		
Счета к оплате	700 000	250 000			950 000
Итого обязательств	700 000	350 000	100 000	-	950 000
Акционерный капитал	1 100 000	300 000	180 000 (1) 120 000 (3)		1 100 000
Нераспределенная прибыль	1 200 000	200 000	120 000 (1) 80 000 (3)		1 200 000
Итого капитал группы «А»					2 300 000
Доля меньшинства				200 000 (3)	200 000
Итого собственный капитал	2 300 000	500 000	500 000	200 000	2 500 000
Итого собственный капитал и обязательства	3 000 000	850 000	600 000	200 000	3 450 000

Рассмотрим корректировки в таблице 2 более подробно. Первая корректирующая запись (1) исключает долю материнской организации в капитале организации «В»: в акционерном капитале в сумме 180 000 тенге (300 000 тенге x 60 %) и в нераспределенной прибыли в сумме 120 000 тенге (200 000 тенге x 60 %). Одновременно на сумму 300 000 тенге исключаются инвестиции организации «А» в дочернюю организацию «В». Разница между суммой инвестиций материнской организации и ее долей в капитале дочерней организации образует гудвилл (2) в размере 150 000 тенге. Эта сумма также исключается из инвестиций материнской организации в дочернюю организацию, после чего эти инвестиции обнуляются. Третья корректировка отражает не принадлежащую организации

«А» часть капитала организации «В» в размере 200 000 тенге. (300 000 тенге x 40 % + 200 000 тенге x 40 %) как долю меньшинства (3).

Необходимо отметить, что впоследствии доля меньшинства будет изменяться на соответствующую долю в чистой прибыли дочерней организации, заработанной после ее приобретения. Наконец, четвертая корректирующая запись исключает задолженности между организациями группы (4).

Сводный бухгалтерский баланс группы «А» представлен в таблице 3.

Таблица 3. Консолидированный бухгалтерский баланс группы «А» на дату приобретения (тенге).

Статьи	Сумма	Статьи	Сумма
Денежные средства	1 300 000	Счета к оплате	950 000
Гудвилл	150 000	Итого обязательств	950 000
Прочие активы	2 000 000	Простые акции	1 100 000
		Нераспределенная прибыль	1 200 000
		Итого капитал группы «А»	2 300 000
		Доля меньшинства	200 000
		Итого собственный капитал	2 500 000
Итого активы	3 450 000	Итого обязательств и собственного капитала	3 450 000

22. Убытки, относящиеся к доле меньшинства в консолидируемой отчетности дочерней организации, могут превышать долю меньшинства в ее капитале. Превышение и любые последующие убытки, относящиеся к доле меньшинства, списываются против доли большинства, за исключением суммы убытков, по которой меньшинство несет обязательства и имеет возможности по погашению. Если в последствии дочерняя организация показывает прибыль, доля большинства распределяет ее до тех пор, пока все ранее поглощенные убытки, относящиеся к доле меньшинства, не будут компенсированы.

23. Если дочерняя организация имеет в обращении кумулятивные привилегированные акции, размещенные за пределами группы, материнская организация рассчитывает свою долю прибыли или убытков после корректировки на сумму дивидендов по привилегированным акциям, независимо от того были ли дивиденды объявлены.

24. Отчетность дочерней организации должна составляться на ту же дату, что и отчетность материнской организации. Если даты отчетов разные, то дочерняя организация должна подготовить дополнительный финансовый отчет на ту же дату для целей консолидации, если только это возможно.

25. Если даты отчетов разные, то необходимо скорректировать финансовую отчетность дочерних организаций на существенные операции или события, имевшие место между двумя датами. В этом случае, разрыв между датами не должен превышать трех месяцев и должен оставаться одним и тем же от периода к периоду.

26. Консолидированная финансовая отчетность должна составляться на основе единой учетной политики. Если дочерняя организация применяет учетную политику, отличную от учетной политики материнской организации, необходимо скорректировать финансовую отчетность дочерней организации в целях ее приведения к учетной политике, применяемой материнской организацией.

Учет инвестиций в дочерние, зависимые (ассоциированные) организации в финансовой отчетности материнской организации

27. В отдельной финансовой отчетности материнской организации инвестиции в дочерние организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные

организации, не классифицированные как предназначенные для торговли в соответствии с МСБУ (IFRS) 5 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи и прекращенная деятельность», должны учитываться:

- 1) по себестоимости; или
- 2) в соответствии с МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

28. Соответствующий подход должен применяться к каждой категории инвестиций. Инвестиции в дочерние организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, классифицированные как предназначенные для торговли, должны учитываться в соответствии с МСБУ (IFRS) 5 «Необоротные активы, удерживаемые для продажи и прекращенная деятельность».

29. Инвестиции в дочерние организации, совместно контролируемые организации и ассоциированные организации, учитываемые в соответствии с МСБУ (IAS) 39 в консолидированной финансовой отчетности, должны аналогично учитываться в отдельной финансовой отчетности.

30. Инвестиции в дочерние организации, которые исключаются из консолидированной финансовой отчетности согласно п.10, должны учитываться либо:

- 1) по себестоимости;
- 2) в соответствии с МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

Раскрытие информации

31. Материнская организация в своей консолидированной финансовой отчетности должна раскрыть:

1) характер отношений между материнской организацией и ее дочерней организацией, когда материнская не владеет прямо или косвенно через другие дочерние организации более 50% голосующих акций;

2) причины, почему владение, прямо или косвенно через другие дочерние организации, более чем 50 % голосующих акций или потенциально голосующих акций (конвертируемые долговые инструменты) дочерней организации, не представляют собой права на контроль;

3) если дата составления отчета дочерней организации отлична от ее даты отчетности, причины выбора другой даты отчета;

4) характер и размер любых значительных ограничений (в результате долговых обязательств или законодательных требований) способности дочерней организации передавать ей свои средства в форме дивидендов, выплаченных в денежной форме, или выплаты займов и авансов.

32. Когда отдельная финансовая отчетность материнской организации подготовлена таким образом, что в соответствии с п.10 она выбирает не представлять консолидированную финансовую отчетность, то такая отдельная финансовая отчетность должна раскрывать:

1) факт, что финансовая отчетность является отдельной финансовой отчетностью;

2) факт того, что право не представлять консолидированную финансовую отчетность было применено;

3) наименование и страна юридической регистрации или резидентства организации, чья консолидированная финансовая отчетность была подготовлена для публичного пользования;

4) адрес, где такая консолидированная финансовая отчетность может быть получена.

5) список значительных инвестиций в дочерние, совместно-контролируемые ассоциированные организации, включая их наименование, страну юридической регистрации или резидентства, долю участия и, если отличается, долю в голосующих акциях;

б) описание метода, использованного для учета этих инвестиций.

33. Когда материнская организация, (кроме описанной в предыдущем параграфе), или участник совместной деятельности с долей в совместной организации, или инвестор в ассоциированной организации подготавливает отдельную финансовую отчетность, то такая отчетность должна раскрывать:

а) факт того, что отчетность является отдельной финансовой отчетностью и причины почему эта отчетность подготовлена, кроме случаев, когда это требуется законодательством;

б) перечень существенных инвестиций в дочерние, совместно-контролируемые и ассоциированные организации, включая наименование, страну юридической регистрации или резидентства, долю владения и, если отличается, долю в голосующих акциях; и

с) описание метода, использованного для учета инвестиций, описанного в предыдущем параграфе.

34. А также должна идентифицировать консолидированную финансовую отчетность, подготовленную в соответствии с МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» и МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «23» марта 2005 года № 2*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 28
«Учет инвестиций в ассоциированные организации»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций	1-2
Определения	3-9
Значительное влияние	10-14
Метод долевого участия	15
Применение метода долевого участия	16-31
Убытки от обесценения	32
Отдельная финансовая отчетность инвестора	33
Раскрытие информации	34

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и в тесном сотрудничестве консультантов Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Постановлением Правительства Республики Казахстан от 15 мая 2003 г. № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (далее – МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют порядок учета инвестиций в ассоциированные организации в соответствии с МСБУ (IAS) 28.

2. Данные рекомендации применяются всеми организациями Республики Казахстан при учете инвестиций в ассоциированные организации, кроме ассоциированных организаций, которые находятся под контролем организаций с венчурным капиталом, взаимными и паевыми фондами и подобными организациями, инвестиции в которые отражаются по справедливой стоимости в соответствии с МСБУ (IAS) 39.

Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении международного стандарта бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные организации» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 28.

Определения

В рамках настоящих методических рекомендаций термины, указанные в пунктах 3-9 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

3. **Ассоциированная организация** - это организация, в которой инвестор обладает значительным влиянием, но которая не является ни дочерней, ни совместной организацией.

4. **Значительное влияние** - это право участвовать в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики организации, но без права контроля над этой политикой. Значительное влияние может достигаться посредством долевого владения, по уставу или по соглашению.

5. **Дочерняя организация** - это организация, которая контролируется другой организацией (известной как материнская организация).

6. **Контроль** - это возможность управлять финансовой и операционной политикой организации таким образом, чтобы получать выгоды от ее деятельности.

7. **Метод долевого участия** – это метод учета, в соответствии с которым инвестиции первоначально учитываются по фактическим затратам, а затем корректируются на произошедшее после приобретения изменение доли инвестора в чистых активах объекта инвестиций. Прибыли или убытки инвестора включают долю инвестора в прибыли или убытках объекта инвестиций.

8. **Совместный контроль** – это разделение контроля над экономической деятельностью, по договору. Оно существует только в том случае, когда принятие стратегических финансовых и операционных решений требует всеобщего согласия сторон разделяющих контроль.

9. **Отдельная финансовая отчетность** – это отчетность, предоставляемая материнской организацией, инвестором в ассоциированную организацию или совместной организацией в которой инвестиции учитываются на основе прямого долевого интереса, а не на основе отчетных результатов и чистых активов инвестируемых организаций.

Значительное влияние

10. При определении организации, как «ассоциированной организации» принципиальное значение имеет определение «значительного влияния», которое необходимо отличать от контроля. При значительном влиянии инвестор не имеет полномочий по руководству финансовой и операционной деятельностью другой организации, но имеет право участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики организации. В случае контроля, когда инвестор фактически приобретает полномочия по руководству деятельностью другой организации, которая становится его дочерней организацией, применяется МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние организации». Таким образом, необходимо четко разграничить контроль за деятельностью и значительное влияние.

Значительное влияние на деятельность другой организации достигается правом участия в капитале и, связанного с ним, объемом прав на участие в управлении. Участие может быть прямым и косвенным - через свои дочерние организации.

Значительное влияние предполагает обладание прямо или косвенно через дочерние организации 20 % или более процентами голосующего права инвестируемой организации, включая потенциальные права, что предполагает способность инвестора осуществлять значительное влияние, если только точно не доказывается обратное. И наоборот, если инвестор обладает прямо или косвенно менее 20 % голосующего права инвестируемой организации, включая потенциальные права, что не предполагает способность инвестора осуществлять значительное влияние, за исключением случаев, когда наличие такого влияния можно четко продемонстрировать

Значительное влияние одного инвестора не препятствует другому инвестору иметь значительное влияние в данной организации.

11. В соответствии с МСБУ (IAS) 28 значительное влияние обычно демонстрируется одним или несколькими из следующих способов:

- представительство в совете директоров или аналогичном органе управления объекта инвестиций;
- участие в процессе выработки политики;
- существенные операции между инвестором и объектом инвестиций;
- обмен управленческим персоналом;
- предоставление важной технической информации.

Примеры случаев, в которых обладание прямо или косвенно 20 % или более процентами голосующего права инвестируемой организации не обеспечивает инвестору возможности оказывать значительное влияние:

- 1) Инвестируемая организация противится приобретению инвестором ее простых акций. Например, инвестируемая организация подает в суд на инвестора или подает жалобу в государственный орган по регулированию;
- 2) Инвестор и инвестируемая организация заключают соглашение, по которому инвестор отказывается от значительных прав акционеров. Обычно это происходит, когда инвестируемая организация сопротивляется попытке поглощения инвестором, и инвестор соглашается ограничить свое долевое участие в инвестируемой организации;
- 3) Долевое участие инвестора не приводит к значительному влиянию, потому что контрольный пакет инвестируемой организации находится в руках небольшой

группы акционеров, которые управляют инвестируемой организацией, не обращая внимание на мнение инвестора;

- 4) Инвестор пытается и терпит неудачу в получении представительства в совете директоров инвестируемой организации.

12. В случаях значительного влияния инвестор должен учитывать инвестиции в ассоциированную организацию, используя метод долевого участия.

13. Для того чтобы определить является ли потенциальное право голоса поводом для значительного влияния, организация изучает все факты и условия, которые влияют на потенциальное право голоса, за исключением намерения руководства и финансовой возможности использовать или конвертировать потенциальное право голоса.

14. Организация теряет значительное влияние над инвестируемой организацией тогда, когда она теряет право в определении политик инвестируемой организации. Потеря значительного влияния может произойти при или без изменений в абсолютных или относительных уровнях владения. Это может произойти, например, когда владение ассоциируемой организацией переходит в руки правительства, суда и т.д. Это также может произойти в результате соответствующего соглашения.

Метод долевого участия

15. При методе долевого участия инвестиции первоначально признаются по себестоимости в сумме произведенных инвестором фактических затрат, затем балансовая стоимость инвестиций корректируется на изменения доли инвестора в прибылях и убытках объекта инвестиций после даты приобретения. Таким образом, прибыль и убытки инвестора содержат долю прибыли или убытка инвестируемой организации. Причитающиеся суммы дивидендов от инвестиций в ассоциированную организацию, относятся на уменьшение балансовой стоимости инвестиций.

Пример.

1 января 2004 года акционерное общество «Арай» приобрело 25% обыкновенных акций, находящихся в обращении (450 из 1800), акционерного общества «Мади» на сумму 675 000 тенге. Акционерное общество «Арай» осуществляет значительное влияние на принятие решений по вопросам финансовой и операционной политики этой организации. К концу года АО «Мади» получило 400 000 тенге чистой прибыли и объявило дивиденды в сумме 150 000 тенге после удержания налога у источника выплаты.

Акционерное общество «Арай» в момент приобретения инвестиций отражает их в бухгалтерском учете по фактическим затратам в сумме 675 000 тенге. Доля участия инвестора в чистой прибыли акционерного общества «Мади» составит 100 000 тенге (400 000 тенге x 25%). На эту сумму увеличивается балансовая стоимость инвестиций и признается как доход от долевого участия. Объявленная сумма дивидендов 37 500 тенге (150 000 тенге x 25%) отражается как уменьшение балансовой стоимости инвестиций.

Доля инвестора в изменении капитала инвестируемой организации, которая не была признана в прибылях и убытках инвестируемой организации, например, переоценка недвижимости, зданий и оборудования, отражение курсовой разницы при пересчете финансовой отчетности в иностранной валюте, признается в капитале инвестора.

Применение метода долевого участия

16. Инвестиции в ассоциированную организацию отражаются на основе метода долевого участия за исключением случаев, когда:

- 1) инвестиции классифицируются как удерживаемые для продажи и учитываются согласно МСФО 5 (IFRS) «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность».

2) материнская организация не составляет консолидированную финансовую отчетность, применяя исключения МСБУ (IAS) 27; или

3) в случаях, если применимы все нижеследующие условия:

- инвестор является полностью или частично контролируемой дочерней организацией другой организации, при этом материнская организация и все другие собственники проинформированы и не возражают против решения инвестора не применять метод долевого участия;

- долговые или долевыми инструментами инвестора не обращаются на рынке ценных бумаг;

- инвестор не регистрировал или не находится в процессе регистрации своей финансовой отчетности в целях выпуска финансовых инструментов на рынок; и

- материнская организация подготавливает и публикует свою консолидированную финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

17. Инвестиции в ассоциированные организации учитываются методом долевого участия, начиная с момента, когда данная организация признается ассоциированной.

18. Применение метода долевого участия прекращается с даты, когда инвестор перестает обладать значительным влиянием на ассоциированную организацию. В этом случае, если ассоциированная организация не стала дочерней организацией или участником в совместной деятельности в соответствии с МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», инвестор должен учитывать инвестиции в соответствии с МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: Признание и измерение». Балансовая стоимость инвестиций на эту дату становится первоначальной стоимостью при первоначальном признании финансового актива в соответствии с МСБУ (IAS) 39.

19. Признание дохода на основе полученных дивидендов не всегда является соответствующей мерой дохода полученного инвестором от инвестиции в ассоциированную организацию потому, что полученные дивиденды не всегда является показателем ассоциированной организации. Из-за того, что инвестор имеет значительное влияние на ассоциированную организацию, он заинтересован в показателях ассоциированной организации и оборачиваемости своих инвестиций. Инвестор учитывает этот интерес путем расширения финансовой отчетности таким образом, чтобы она включала долю инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации. В результате, применение метода долевого участия дает более емкую информацию о чистых активах и прибылях и убытках инвестора.

20. В случае, когда инвестиция в инвестируемую организацию классифицировалась в соответствии с МСБУ (IAS) 39 как «имеющиеся в наличии для продажи», и данная организация в связи с изменившимися обстоятельствами стала отвечать определению ассоциированной организации, метод долевого участия должен применяться ретроспективно с момента классификации данной инвестиции как «имеющиеся в наличии для продажи» с внесением изменений в соответствующие предшествующие периоды.

21. Для применения метода долевого участия необходимо соблюдение следующих условий:

1) Соответствие отчетной даты финансовой отчетности инвестора и ассоциированной организации. В случае, если даты отчетности инвестора и ассоциированной организации различны, ассоциированная организация должна подготовить финансовую отчетность на ту же самую дату, что и дата отчета инвестора. Если подготовить отчетность на ту же дату невозможно, то необходимо произвести корректировки на существенные сделки или события, произошедшие между ними. При этом разница между отчетными датами не должна превышать трех месяцев и должна оставаться неизменной в каждом периоде.

2) Использование инвестором и ассоциированной организацией единой учетной политики для одинаковых операций в аналогичных условиях. В случае, если

ассоциированная организация применяет учетную политику отличную от учетной политики инвестора, а инвестор применяет метод долевого участия, необходимо произвести соответствующие корректировки.

22. Прибыль и убытки, возникающие от операций между инвестором, а также его дочерними организациями, и его ассоциированной организацией (сделки «снизу вверх» или «сверху вниз») инвестор признает в финансовой отчетности за вычетом собственной доли участия в ассоциированной организации. В результате в данных операциях доля инвестора в прибылях и убытках ассоциированной организации не признается.

23. Если при приобретении инвестиций возникают разницы между стоимостью приобретения и долей инвестора в справедливой стоимости чистых идентифицируемых активов, обязательств и потенциальных обязательств, то они учитываются в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса». Вследствие этого:

1. гудвилл, связанный с приобретением инвестиции в ассоциированные организации, включается в балансовую стоимость инвестиций. Амортизация такого гудвилла не производится.
2. любое превышение доли инвестора в справедливой стоимости чистых активов, обязательств и потенциальных обязательств над стоимостью приобретения, относится на доход и признается в том периоде, в котором эти инвестиции были приобретены.

Доля инвестора в прибылях или убытках ассоциированной организации после приобретения также корректируется на сумму амортизации активов с учетом их справедливой стоимости на дату приобретения, а также убытки от обесценения гудвилл, недвижимости, зданий или оборудования, признанные ассоциированной организацией.

Пример

1 января 2004 года организация «Патрон» приобрела за 8 500 000 тенге 250 000 акций организации «Гранит» из общего количества 1 000 000 выпущенных простых акций.

На 1 января 2004 года балансовая стоимость идентифицируемых чистых активов «Гранит» составила 30 000 000 тенге. Таким образом, «Патрон» заплатила 1 000 000 тенге (8 500 000 тенге – 25% x 30 000 000 тенге) свыше балансовой стоимости чистых активов. Было определено, что данная сумма относится к недооцененным амортизируемым активам «Гранит», так как «Гранит» использует в своей учетной политике основной порядок учета недвижимости и зданий в соответствии с МСБУ 16 «Недвижимость, здания и оборудование», то есть по себестоимости за вычетом всей накопленной амортизации и всех накопленных убытков от обесценения.

«Патрон» оценила средний оставшийся срок полезного использования недооцененных активов в 10 лет.

За 2004 год «Гранит» отразила чистую прибыль в размере 3 200 000 тенге и выплатила дивиденды 31 декабря 2004 в размере 1 400 000 тенге.

В связи с тем, что данная инвестиция предоставила организации «Патрон» возможность оказывать значительное влияние на деятельность «Гранит», ассоциированную организацию, учет ведется по методу долевого участия.

1 января 2004 года

Дт Инвестиция в акции «Гранит»	8 500 000
Кт Текущий счет	8 500 000

(Для отражения приобретения 250 000 обыкновенных акций «Гранит»)

31 декабря 2004 года

Дт Инвестиция в акции «Гранит»	800 000
Кт Доход от долевого участия	800 000

(Для отражения участия в доле чистой прибыли «Гранит» (3 200 000 тенге x 25%))

Дт Текущий счет	350 000
Кт Инвестиция в акции «Гранит»	350 000

(Для отражения полученных дивидендов (1 400 000 тенге x 25%))

Дт Доход от долевого участия	100 000
Кт Инвестиция в акции «Гранит»	100 000

(Для отражения корректировки стоимости инвестиции на дату приобретения, превышающей чистую стоимость активов, представленной недооцененными амортизируемыми активами (амортизация гудвилла, включенного в балансовую стоимость инвестиций)– 1 000 000 тенге/ 10 лет = 100 000 тенге)

На 31 декабря 2004 года балансовая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию:

Первоначальная стоимость, 1 января 2004 года	8 500 000 тенге	
Плюс:		
доля в прибыли за 2004 год	<u>800 000</u>	9 300 000
Минус:		
Дивиденды, полученные 31 Декабря 2004 года	350 000	
Амортизация недооцененных амортизируемых активов	100 000	<u>450 000</u>
Балансовая стоимость, 31 декабря 2004 года		8 850 000 тенге

24. При применении метода долевого участия, в случае если инвестиции в ассоциированную организацию имеет и материнская, и дочерняя организация, то доля материнской и дочерней организации признается в совокупности. В случае, если у ассоциированной организации имеются собственные дочерние или ассоциированные организации, или она участвует в совместной деятельности, то прибыли и убытки, а также чистые активы, принимаемые во внимание при применении метода долевого участия, должны быть теми же, что и признанные в финансовой отчетности ассоциированной организации (с учетом доли в прибылях и убытках, и чистых активах ассоциированных организаций или совместной деятельности), с корректировкой в случае необходимости на единую учетную политику.

25. В случае, если у инвестора также имеется потенциальное право голоса, то доля инвестора в капитале инвестируемой организации измеряется на основе текущей доли владения, при этом возможность использования или конвертации всех потенциальных простых акций в обыкновенные акции не учитывается.

26. Если, при использовании метода учета по долевному участию доля инвестора в убытках ассоциированной организации равна или превышает балансовую стоимость инвестиций, то инвестор обычно прекращает включать в отчетность свою долю будущих убытков. Интерес инвестора в ассоциированной организации это балансовая стоимость инвестиции в ассоциированную организацию по методу долевого участия, а также любые долгосрочные интересы, которые по своей сути составляют часть чистых инвестиций инвестора в ассоциированную организацию. Например, предмет, по которому исполнение обязательств не запланировано и не предвидится в ближайшем будущем, является увеличением инвестиций в ассоциированную организацию. Такие предметы могут включать в себя привилегированные акции, долгосрочную дебиторскую задолженность или кредиты, но не включают в себя дебиторскую, кредиторскую или долгосрочную дебиторскую задолженность, для которых существуют достаточные залого. Убытки, признанные по методу долевого участия превышающие инвестиции инвестора в простые акции, применяются к другим компонентам интереса инвестора в ассоциированной организации в обратном порядке, по важности (по приоритету к ликвидации).

27. После того, как интерес инвестора сводится к нулю, дополнительные убытки покрываются в той степени, в какой инвестор принял на себя обязательства или произвел выплаты от имени ассоциированной организации. Если впоследствии ассоциированная организация показывает в своих отчетах прибыль, инвестор возобновляет отражение своей доли прибылей только после того, как она будет равна доле непризнанного убытка.

28. Если ассоциированная организация, имеет кумулятивные привилегированные акции, которые принадлежат третьим лицам, то инвестор определяет свою долю прибылей и убытков после проведения корректировок, независимо от того, были ли дивиденды фактически объявлены или нет.

Пример

Чистая прибыль ассоциированной организации составила 3 000 000 тенге. По кумулятивным привилегированным акциям, принадлежащим третьим лицам, начислены дивиденды в размере 100 000 тенге. В случае, если доля инвестора составляет 25 %, то доход от долевого участия будет признан в размере 725 000 тенге ((3 000 000 тенге – 100 000 тенге)*25%).

29. Если доля инвестора в убытках ассоциированной организации превышает долю инвестора в ассоциированные организации, то признание дальнейших убытков прекращается. Инвестиции в финансовой отчетности показываются равными нулю. Доля инвестора в ассоциированной организации включает балансовую стоимость инвестиций, а также любые долгосрочные вложения, которые фактически можно рассматривать как часть чистой инвестиции в ассоциированную организацию. Например, долгосрочная дебиторская задолженность, займы без залога.

30. После списания инвестиций до нуля (см. выше) дополнительные убытки и обязательства признаются инвестором только в той степени, в которой он принял на себя юридические или контрактные обязательства или произвел оплату от имени ассоциированной организации. Если ассоциированная организация начинает получать прибыль, то инвестор возобновляет отражение своей доли прибыли после того, как доля его дохода станет равной доле непризнанного чистого убытка.

Пример

Инвестор владеет 22% обыкновенных акций ассоциированной организации в сумме 700 000 тенге. В первый год ассоциированная организация получила убытки в сумме 1500 000 тенге. По итогам второго года убыток составил 3000 000 тенге. По итогам третьего года чистая прибыль - 2000 000 тенге.

Инвестор в первый год отражает долю в убытках ассоциированной организации в сумме 330 000 тенге (1 500 000. тенге x 22%: 100%), уменьшив стоимость инвестиций на эту сумму. Балансовая стоимость инвестиций составит 370 000 тенге (700 000 тенге - 330 000 тенге).

Доля убытков по итогам второго года составила 660 000 тенге (3000 000 тенге x 22%: 100%). Инвестор доводит стоимость инвестиций до нулевой стоимости, уменьшив их на сумму 370 000 тенге. Доля убытков в размере 290 000 тенге учитывается за балансом.

По результатам третьего года доля инвестора в чистой прибыли ассоциированной организации составила 440 000 тенге (2 000 000 тенге x 22% : 100%). В этом случае инвестор отражает в бухгалтерском учете не 440 000 тенге, а только 150 000 тенге (440 000 тенге - 290 000 тенге). Таким образом, балансовая стоимость инвестиций на начало следующего года составит 150 000 тенге.

31. Рассмотрим на примере отражение в учете инвестиций по справедливой стоимости и методом долевого участия, если организация «Инвестор» обладает 20% обыкновенных акций организации «Пик».

В случае, если «Инвестор» не может оказывать значительное влияние на организацию «Патрон», данная организация не попадает под определение

ассоциированной организации, в связи с чем «Инвестор» измеряет и ведет учет своих инвестиций по справедливой стоимости в соответствии с МСБУ (IAS) 39. Предположим, что «Инвестор» не планирует в ближайшее время продавать свои инвестиции, в связи с чем классифицирует данные инвестиции как «имеющиеся в наличии для продажи». Также в соответствии с учетной политикой «Инвестора» изменение справедливой стоимости инвестиций отражается на счетах собственного капитала.

В случае если «Инвестор» может оказывать значительное влияние на «Пик», то «Инвестор» применяет метод долевого участия для учета инвестиций в ассоциированную организацию.

Проводки организации «Инвестор»:

Учет по справедливой стоимости

Метод долевого участия

2 января 2003 года организация «Инвестор» приобрела 48 000 акций (20% обыкновенных акций организации «Пик») по стоимости 10 тенге за акцию.

Дт Акции, имеющиеся в наличии для продажи	480 000	Дт Инвестиция в акции «Пик»	480 000
Кт Текущий счет	480 000	Кт Текущий счет	480 000

За 2003 год «Пик» отразила в финансовой отчетности чистую прибыль в размере 200 000 тенге; доля «Инвестора» составляет 20% или 40 000 тенге.

Нет проводки	Дт Инвестиция в акции «Пик»	40 000
	Кт Доход от долевого участия	40 000

На 31 декабря 2003 года 48 000 обыкновенных акций организации «Пик» имеют справедливую стоимость 12 тенге за акцию или 576 000 тенге.

Дт Акции, имеющиеся в наличии для продажи	96 000	Нет проводки
Кт Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки финансовых инвестиций	96 000	

28 января 2004 года «Пик» объявила о выплате дивидендов и выплатила дивиденды в размере 100 000 тенге; «Инвестор» получил 20% или 20 000 тенге.

Дт Денежные средства	20 000	Дт Текущий счет	20 000
Кт Доход по дивидендам	20 000	Кт Инвестиция в акции «Пик»	20 000

За 2004 год «Пик» отразила в финансовой отчетности чистый убыток в размере 50 000 тенге; доля «Инвестора» составила 20% или 10 000 тенге.

Нет проводки	Дт Убыток от инвестиции	10 000
	Кт Инвестиция в акции «Пик»	10 000

На 31 декабря 2004 г. 48,000 акций организации «Пик» имеют справедливую стоимость 11 тенге за акцию, или 528 000 тенге.

Дт Дополнительный неоплаченный капитал от переоценки финансовых инвестиций	48 000	Нет проводки
Кт Акции, имеющиеся в наличии для продажи	48 000	

Убытки от обесценения

32. После признания инвестиций в ассоциированные организации по методу долевого участия, включая признание доли инвестора в прибыли или убытках ассоциированной организации в соответствии с пунктом 22, инвестор должен применить требования МСБУ (IAS) 39 для определения необходимости признания дополнительных убытков от обесценения в отношении чистых инвестиций в ассоциированные организации. Инвестор также применяет требования МСБУ (IAS) 39, чтобы определить необходимость признания дополнительного убытка от обесценения в отношении доли

инвестора в ассоциированную организацию, которая не составляет часть чистых инвестиций организации.

В случае если существуют предпосылки для возможного обесценения инвестиций для измерения и распределения убытков от обесценения применяется МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов». Так как гудвилл включен в балансовую стоимость инвестиций в ассоциированную организацию, он отдельно не проверяется на обесценение, тест на обесценение проводится в отношении всей балансовой стоимости инвестиций

Для определения обесценения оценивается доля инвестора:

- в текущей стоимости ожидаемых будущих потоков денежных средств, которые будут генерироваться ассоциированной организацией, включая денежные потоки от операционной деятельности ассоциированной организации и поступлений от полного выбытия инвестиций; или
- в текущей стоимости ожидаемых будущих потоков денежных средств, которые будут генерироваться за счет получения ожидаемых дивидендов и полного выбытия инвестиций.

Отдельная финансовая отчетность инвестора

33. Отдельная финансовая отчетность инвестора подготавливается в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Раскрытие информации

34. В финансовой отчетности инвестора раскрывается следующая информация:

- справедливая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию, по которым опубликованы котировки;
 - суммарная финансовая информация об ассоциированной организации (итого активов и обязательств, выручка, прибыль или убыток);
 - объяснение причин, почему владение 20% или более голосующих и потенциальных прав не позволяет оказывать значительное влияние;
 - объяснение причин, почему владение менее 20 % голосующих и потенциальных прав позволяют оказывать значительное влияние;
 - в случае, если инвестор учитывает инвестиции не по методу долевого участия, указать причины.;
 - дату финансовой отчетности ассоциированной организации, инвестиции в которую учитываются по методу долевого участия, если дата финансовой отчетности инвестора отличается от даты финансовой отчетности инвестируемой организации;
 - непризнанная доля в убытках ассоциированной организации за текущий период и за все периоды, если инвестор прекратил отражение доли в убытках ассоциированной организации.
- доля инвестора
- а) в прибылях и убытках ассоциированной организации;
 - б) в результатах всех прекращенных операций ассоциированной организации;
 - в) в изменениях, признанных в капитале ассоциированной организации (данная информация подлежит раскрытию в отчете об изменениях в капитале);
- балансовая стоимость инвестиций в ассоциированную организацию (раскрывается в балансе отдельной статьей и классифицируется как долгосрочные активы)
 - существенные ограничения ассоциированной организации выплачивать дивиденды или погашать обязательства инвестору;

- обобщенная финансовая информация ассоциированных организаций (отдельно или по группам), при учете которых не применялся метод долевого участия, включая сумму активов, сумму обязательств, доходы, прибыли и убытки.

В соответствии с МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» инвестор раскрывает информацию о:

- своей доле условных обязательств ассоциированной организации и обязательств по капиталу, по которым он также несет условную ответственность;

- тех условных обязательствах, которые возникают в результате того, что инвестор несет отдельную ответственность по всем или некоторым обязательствам ассоциированной организации.

В соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» свою долю изменений, признанных напрямую в капитале ассоциированной организации, инвестор признает напрямую в капитале и раскрывает ее в отчете о движении капитала.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «23» марта 2005 года № 2*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 31
«Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций	1-5
Определения	6-13
Формы совместной деятельности	14
Договорное соглашение	15-18
Совместно контролируемые операции	19-22
Совместно контролируемые активы	23-28
Совместно контролируемые организации	29-31
Консолидированная финансовая отчетность участника совместной деятельности	32-40
Метод пропорциональной консолидации	
Метод долевого участия	
Исключения из основного и допустимого альтернативного порядка учета	
Отдельная финансовая отчетность участника совместной деятельности	
Операции между участником совместной деятельности и совместной деятельностью	41
Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора	42
Операторы совместной деятельности	43
Раскрытие информации	44-46

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития, в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 г. № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации разъясняют применение МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

2. Данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

3. Настоящие методические рекомендации применяются для учета долей участия в совместной деятельности, для отчетности по активам, обязательствам, доходам и расходам совместной деятельности в финансовой отчетности участников совместной деятельности (сторон), независимо от структур или форм, в которых осуществляется совместная деятельность.

4. Данные методические рекомендации не применяются к долям в совместно контролируемой организации, вносимыми организациями с венчурным капиталом, или взаимными фондами, доверительными паевыми фондами и т.д., включая страховые организации, связанные с инвестициями, которые при первоначальном признании как инвестиции, по которым изменение стоимости относятся на счета прибылей и убытков, или классифицируются как удерживаемые для продажи и учитываются согласно МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение».

5. Инвестиции в совместно контролируемую организацию учитываются по методу пропорциональной консолидации или по методу долевого участия, кроме случаев:

1) удерживаются для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Выбытие внеоборотных активов, удерживаемых для продажи, и прекращенная деятельность»;

2) когда материнская организация, имеющая инвестиции в совместно контролируемую организацию, решает не представлять консолидированную финансовую отчетность; или

Все следующее применяется:

1) другие участники совместно контролируемой организации (находящегося в полной или частичной собственности) не возражают против неприменения пропорциональной консолидации или метода долевого участия;

2) долговые или долевыми инструментами участника совместной деятельности не обращаются на рынке;

3) финансовые инструменты участника совместной деятельности не планируются к выходу на рынок;

4) материнская организация участника совместной деятельности составляет консолидированную финансовую отчетность по МСФО.

Определения

6. **Совместная деятельность** – договорное соглашение, которое позволяет двум или более сторонам осуществлять экономическую деятельность, подлежащую совместному контролю.

7. **Контроль** – возможность управлять финансовой и операционной политикой экономической деятельности таким образом, чтобы получать выгоды от нее.

8. **Совместный контроль** – оговоренное договором разделение контроля за экономической деятельностью, и осуществляющееся только при принятии стратегических финансовых и хозяйственных решений, касающихся деятельности, которая требует единодушного согласия сторон, делящих контроль (стороны СП).

1. 9. **Значительное влияние** – это право участвовать в принятии решений в сфере финансовой и оперативной политики организации, но без права контроля над этой политикой. Значительное влияние может достигаться посредством долевого владения, по уставу или по соглашению.

10. **Участник совместной деятельности** – сторона совместной деятельности, осуществляющая совместный контроль над этой совместной деятельностью.

11. **Инвестор** – это участник совместной деятельности, не имеющий контроль над этой совместной деятельностью.

12. **Пропорциональная консолидация** – метод бухгалтерского учета и отчетности, согласно которому доля участника совместной деятельности в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации объединяется построчно с аналогичными статьями финансовой отчетности участника совместной деятельности или показывается отдельными строками по статьям в финансовой отчетности участника совместной деятельности.

13. **Метод долевого участия** – метод бухгалтерского учета и отчетности, в соответствии с которым доля участия в совместно контролируемой организации первоначально учитывается по фактическим затратам, а затем корректируется на произошедшее после приобретения изменение доли участника совместной деятельности в чистых активах совместно контролируемой организации. Отчет о прибылях и убытках отражает долю участника совместной деятельности в результатах деятельности совместно контролируемой организации.

Формы совместной деятельности

14. Порядок отражения совместной деятельности в финансовой отчетности зависит от типа ведения этой деятельности. МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» различает три основные формы: совместно контролируемые операции, совместно контролируемые активы и совместно контролируемые организации, которые обычно называются и отвечают определению совместной деятельности. Общими характеристики для всех форм совместной деятельности являются:

1) два или более участника совместной деятельности связаны договорными соглашениями; и

2) договорные соглашения устанавливают совместный контроль.

Договорное соглашение

Наличие договорного соглашения отличает МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» от МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия», где инвестор имеет значительное влияние.

15. Деятельность, по которой отсутствует договорное соглашение совместного контроля, не считается совместной и не рассматривается МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности».

16. Договорное соглашение обычно заключается в письменной форме и регламентирует такие вопросы, как характер деятельности, ее продолжительность, обязательства по отчетности совместной деятельности, назначение членов совета директоров или другого органа управления и право голоса каждого участника совместной деятельности, взносы участников совместной деятельности в капитал, а также порядок распределения между участниками совместной деятельности объема производства, доходов, расходов или результатов совместной деятельности.

17. Свидетельством договорного соглашения могут быть, например:

- 1) договор между участниками совместной деятельности;
- 2) протоколы обсуждений между участниками совместной деятельности;
- 3) в некоторых случаях соглашение включается в устав или другие учредительные документы совместной деятельности.

18. Договорное соглашение может предусматривать назначение одного из участников оператором (или управляющим) совместной деятельности. При этом, финансовая и операционная политика совместной деятельности не может определяться оператором единолично. Когда оператор может сам определять политику экономической деятельности, то он контролирует совместную деятельность и организация рассматривается для целей финансовой отчетности как вложения в дочернюю организацию, а не как совместная деятельность. Если участник совместной деятельности не осуществляет контроль (единолично или совместно) над организацией, но имеет существенное влияние (т.е. может участвовать в принятии решений по вопросам финансовой и операционной политики), то оно представляется в финансовой отчетности как вложения в ассоциированную организацию.

Совместно контролируемые операции

19. При совместно контролируемых операциях участники совместной деятельности используют свои собственные здания, недвижимость, оборудования и создают свои материально – технические запасы без образования юридического лица или финансовой структуры, обособленной от участников.

20. Каждый участник совместной деятельности несет свои издержки / расходы, и обязательства, получает фонды / финансирование. Соглашение о совместной деятельности оговаривает разделение дохода от продажи совместной продукции и совместно понесенных расходов.

Примером совместно контролируемых операций могут быть совместное производство продукции, поиск рынка сбыта и непосредственно сбыт. В этих случаях каждый участник совместной деятельности отвечает за определенный этап совместно контролируемого процесса, несет расходы и имеет право на получение части прибыли от продажи продукции.

21. Участник совместной деятельности в своей отдельной финансовой отчетности и впоследствии в консолидированной финансовой отчетности должен признавать в отношении доли своего участия в совместно контролируемых операциях:

- 1) контролируемые им активы и имеющиеся обязательства и понесенные расходы;
- 2) свою долю в доходах, которую он получает в результате продаж товаров или услуг совместной деятельности.

22. При подготовке консолидированной финансовой отчетности какие – либо специальные корректировки в части информации об участии в совместной деятельности не производятся, так как соответствующие активы, обязательства, доходы и расходы уже отражены участником совместной деятельности в собственной финансовой отчетности.

Совместно контролируемые активы

23. Совместно контролируемые активы предполагают наличие совместного контроля и совместную собственность участников совместной деятельности одним или несколькими активами, внесенными или приобретенными для достижения определенных целей и получения экономических выгод.

24. Каждый участник совместной деятельности получает свою долю от совместно произведенного продукта и несет соответствующую часть расходов. Примерами совместно контролируемых активов могут быть заводы, товары (работы, услуги), которые распределяются между участниками совместной деятельности, также как и расходы, связанные с производством товаров (работ, услуг). Другим примером совместно контролируемых активов может быть совместно контролируемое имущество, например, газопровод, совместно контролируемый несколькими газодобывающими организациями. Каждая организация оплачивает часть расходов по эксплуатации и имеет право использовать газопровод для транспортировки добытого ею газа.

25. Деятельность организаций по совместному контролю над общими активами не требует образования юридического лица или финансовой структуры.

26. Каждый участник совместной деятельности отражает в своей финансовой отчетности свою долю совместно контролируемых активов, совместно принятых обязательств, и свою долю принятых обязательств, долю дохода от продажи или использования своей доли продукции, а также долю понесенных расходов. Поскольку активы, обязательства, доходы, расходы, относящиеся к совместно контролируемым активам, уже признаются в финансовой отчетности участника совместной деятельности, то специальные корректировки для составления консолидированной финансовой отчетности не требуются. При этом в управленческих счетах участники могут отражать совместно контролируемые операции для выявления их результатов и необходимых взаимных расчетов.

27. В бухгалтерском учете участника совместной деятельности его доля в совместно контролируемом активе отражается как самостоятельный актив (недвижимость, здания, оборудования, запасы и др.), а не как инвестиции в совместную деятельность.

28. Подход к отчетности о совместно контролируемых активах аналогичен подходу в отношении совместно контролируемых операций.

Пример.

Несколько организаций совместно построили офисное здание, совместно содержат его и используют в собственных целях. При этом часть свободных площадей сдается организациями в аренду.

Каждый из участников отражает в бухгалтерском учете и раскрывает в своей финансовой отчетности доходы от аренды своей части имущества, сданного в аренду, и расходы на эксплуатацию своей части здания.

Вместе с тем, в целях оценки эффективности использования участниками здания по договоренности между ними может составляться отчетность о доходах полученных от аренды и понесенных расходах в целом по зданию.

Совместно контролируемые организации

29. Совместно контролируемые организации имеют основные характеристики: это совместная деятельность, которая предполагает учреждение акционерного общества,

товарищества или другой организационно – правовой формы, в которой участник совместной деятельности имеет свою долю участия и которая:

- 1) контролирует активы совместной деятельности и несет расходы и ответственность по обязательствам;
- 2) может заключать договоры от своего имени и получать финансирование для целей совместной деятельности;
- 3) ведет свои собственные учетные записи, составляет и представляет финансовые отчеты, как и другие организации.

30. Каждый участник совместной деятельности имеет право на свою долю дохода и результатов деятельности совместно контролируемой организации.

31. Совместно контролируемая организация ведет самостоятельный бухгалтерский учет и составляет финансовую отчетность как и любые другие организации. Имущество, внесенное каждым из участников, отражается в финансовой отчетности участника как инвестиции в совместно-контролируемую организацию.

Пример.

Руководство организации А – производителем ликеро – водочных изделий, являющейся резидентом Республики Казахстан приняло решение о географическом расширении своей деятельности и выходе на рынок торговли ликеро – водочных изделий в сопредельном государстве. Предположим, что согласно законодательству сопредельного государства иностранные организации могут быть допущены на местный рынок путем открытия совместно – контролируемой организации Б, в состав акционеров которого будет входить коммерческая организация сопредельного государства В и Правительство данного государства, а пакет акций каждого из участников не будет превышать 40%.

В связи с этим, была создана организация Б с уставным капиталом 10 000 000 тенге, акции которого распределились следующим образом: организация А владеет 40%, организация В и Правительство сопредельного государства – 30%.

Организация Б будет рассматриваться совместно контролируемой организацией, участники которой будут отражать свою долю участия в ней как долгосрочные инвестиции (организация А 4 000 000 тенге, организация В – 3 000 000 тенге и Правительство сопредельного государства – 3 000 000 тенге)

Консолидированная финансовая отчетность участника совместной деятельности

Метод пропорциональной консолидации

32. В консолидированной финансовой отчетности участника участие в совместно контролируемой организации может отражаться методом пропорциональной консолидации, или методом долевого участия, как допустимым альтернативным методом.

33. МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности» определяет два подхода к составлению финансовой отчетности методом пропорциональной консолидации. Первый вариант его предусматривает постатейное сложение показателей участия в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации с соответствующими статьями финансовой отчетности участника организации. Другой вариант этого метода заключается в представлении показателей участия в активах, обязательствах, доходах и расходах совместно контролируемой организации обособленно, в качестве отдельных статей в консолидированной финансовой отчетности участника. Оба варианта дают совершенно одинаковое представление о доле участника в совместной организации.

34. Метод пропорциональной консолидации во многом схож на метод отражения вложений в дочерние организации, установленный МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

35. Использование этого метода должно быть прекращено с момента утраты участником возможности совместного контроля над контролируемой организацией. Если контроль одного из участников совместной деятельности становится подавляющим, совместно контролируемая организация превращается в его дочернюю организацию.

Пример составления отчетности методом пропорциональной консолидации:

Организация «А» подписала договор с организацией «В» о создании совместной организации «С» для совместной продажи товаров в отдаленном районе Казахстана. Доли участия организаций составили для «А» - 40%, для «В» - 60%.

	Организация «А»	Совместная организация «С»	Консолидированный отчет организации «А»
Отчет о прибылях и убытках			
Доход	4000	2380	4692 (1)
Себестоимость реализации	2800	1600	3220 (2)
Валовый доход	1200	780	1472
Прочие доходы от операционной деятельности	300	100	320 (3)
Расходы от операционной деятельности	200	180	252 (4)
Прибыль до налогообложения	1300	700	1540
Расходы по налогу на прибыль 30%	390	210	462 (5)
Чистая прибыль	910	490	1078
Баланс			
Активы			
Денежные средства	5000	2000	5800 (6)
Дебиторская задолженность: Прочая дебиторская задолженность	1500		1500 (13)
Дебиторская задолженность от совместной организации «С»	500		
Запасы	2000	3000	3160 (7)
Инвестиции	3500		3500
Инвестиции в совместную организацию «С»	1000		
Отсроченный налог			12 (8)
Недвижимость	2500	4000	4100 (9)
Итого Активы	16000	9000	18072
Обязательства			
Кредиторская задолженность: Кредиторская задолженность перед организацией «А»	6000	3500 500	7100 (10)
Займы	5000		5000

Итого Обязательства	11000	4000	12100
Собственный капитал			
Уставный капитал	2000	2500	2000
Нераспределенная прибыль прошлых периодов;	2090	2010	2894 (11)
текущего периода	910	490	1078 (12)
Итого Собственный капитал	5000	5000	5972
Итого Обязательства и Собственный капитал	16000	9000	18072
Итого			

Дополнительная информация:

Организация «А» продала совместной организации «С» в течение периода товаров на сумму 650 000 тенге по выставленным счетам. На конец периода себестоимость запасов совместной организации «С» составила 3 000 000 тенге, из них 600 000 тенге - товары приобретенные у «А». Товары на общую стоимость 50 00 тенге (650 000 тенге – 600 000 тенге), приобретенные у организации «А» были реализованы. Наценка организации «А» при продаже товаров совместной организации «С» составила 20%. Ставка корпоративного подоходного налога 30%.

Совместная организация «С» выплатила 50 000 тенге организации «А» за административное управление деятельностью совместной организации «С» в течение года, данная сумма отражена в доходах и расходах от операционной деятельности соответственно. При этом, доля организации «А» в расходах по административному управлению (20 000 тенге = 50 000 тенге * 40%) удалена соответственно из доходов и расходов организаций «А» и «С» при проведении расчетов для подготовки консолидированных отчетов.

Для целей данного примера организации не производят выплату дивидендов.

Расчеты (в тыс. тенге):

(1) Доход	$4000 - 40\% * 650$ (устранение дохода от продаж внутри группы) + $40\% * 2380$	4692
(2) Себестоимость реализации	$2800 - 40\% * 650$ (устранение дохода от продаж внутри группы) + $40\% * 0,2/1,2 * 600$ (устранение нереализованного дохода от продаж внутри группы в запасах организации «С», так как организация «С» не перепродала товары) + $40\% * 1600$	3220
(3) Прочий операционный доход	$300 - 20$ (удаление дохода по административному управлению у организации «А») – $40\% * 100$	320
(4) Операционные расходы	$200 + 40\% * 180 - 20$ (удаление расхода по административному управлению у организации «С»)	252
(5) Расходы по налогу на прибыль 30%	$390 - 30\% * 40$ (налоговый эффект по нереализованному доходу от продаж внутри группы в связи с увеличением себестоимости реализации ($40 = 40\% * 0,2/1,2 * 600$)) + $40\% * 210$	462

(6) Денежные средства	$5000 + 40\% * 2000$	5800
(7) Запасы	$2000 - 40\% * 0,2/1,2 * 600$ (устранение нереализованного дохода от продаж внутри группы в запасах организации «С», так как организация «С» не перепродала товары) + $40\% * 3000$	3160
(8) Отсроченный налог	$30\% * 40$ (налоговый эффект по нереализованному доходу от продаж внутри группы в связи с увеличением себестоимости реализации ($40 = 40\% * 0,2/1,2 * 600$))	12
(9) Недвижимость	$2500 + 40\% * 4000$	4100
(10) Кредиторская задолженность	$6000 - 500$ (примечание (13)) + $40\% * 4000$	7100
Нераспределенная прибыль:		
(11) прошлых периодов	$2090 + 40\% * 2010$	2894
(12) текущего периода	Отчет о прибылях и убытках	1078

(13) При составлении консолидированной финансовой отчетности у организации «А» есть право на взаимозачет дебиторской задолженности и кредиторской задолженности на сумму задолженности совместной организации «С».

Метод долевого участия

36. Метод долевого участия не является рекомендованным методом учета в совместно-контролируемой организации в соответствии с МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», в то же время он разрешен как допустимый альтернативный метод учета.

37. Метод долевого участия подробно описан в МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия». Данный метод заключается в том, что инвестиции, принятые к учету по фактическим затратам инвестора, по окончании каждого отчетного периода корректируются на изменение доли инвестора в чистых активах организации, являющейся объектом инвестиций. На свою долю чистых активов объекта инвестиций инвестор переоценивает балансовую стоимость инвестиций и соответственно изменяет финансовый результат отчетного года. На сумму дохода, полученного от объекта инвестиций, инвестор уменьшает переоцененную балансовую стоимость инвестиций.

38. Использование метода долевого участия должно быть прекращено с момента утраты участником возможности совместного контроля в совместно контролируемой деятельности или существенного влияния.

39. В тоже время метод пропорциональной консолидации позволяет более точно отражать тот факт, что участник контролирует долю будущих экономических выгод от совместной деятельности.

40. Существуют случаи, когда ни метод пропорциональной консолидации, ни метод долевого участия не применяются. Например, когда доля в совместно контролируемой организации приобретена исключительно с целью перепродажи в ближайшем будущем. Другой случай – когда в отношении участия в совместно контролируемой организации существуют долгосрочные ограничения, существенно ухудшающие возможность передачи средств участнику организации. В первом и во втором случаях участник должен отражать свою долю как вложения в соответствии с МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение». Если совместно контролируемая организация становится дочерним по отношению к участнику, то с этого

момента участник отражает свое участие согласно МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность».

Операции между участником совместной деятельности и совместной деятельностью

41. Операции между участником совместной деятельности и совместной деятельностью учитываются следующим образом:

- 1) Доля участника совместно контролируемой организации в нереализованных доходах при продаже или взносе активов в совместно контролируемую организацию исключается;
- 2) Вся сумма нереализованных убытков при продаже или взносе активов в совместно контролируемую организацию исключается;
- 3) Доля участника совместно контролируемой организации в доходах или убытках при продаже активов совместно контролируемой организацией исключается.

Отражение доли участия в совместной деятельности в финансовой отчетности инвестора.

42. Инвестор в совместную деятельность, долю участия в совместной деятельности в своей консолидированной финансовой отчетности отражает согласно МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», либо в соответствии с МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия».

Операторы совместной деятельности

43. Участник(и) совместной деятельности, выступающие в качестве оператора или управляющего совместной деятельностью, обычно получают вознаграждение за управление, которое учитывается совместной деятельностью как расход. В свою очередь, операторы или управляющие совместной деятельностью должны учитывать вознаграждения согласно МСБУ (IAS) 18 «Доход».

Раскрытие информации

44. Раскрытию подлежит следующая информация:

Участник совместной деятельности отдельно указывает:

- Условные обязательства (МСБУ 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»), которые могут возникнуть в связи с его участием в совместно контролируемой организации;
- Долю участника в условных обязательствах совместной деятельности;
- Условные обязательства в связи с обязательствами других участников совместной деятельности.

Общую сумму обязательств:

- Принятых совместно с другими участниками совместной деятельности;
- Долю в обязательствах по капиталу самой совместной деятельности;
- Перечень и описание долей участия в значительной совместной деятельности и соотношение долей владения в совместно контролируемых организациях.

45. Участник совместно контролируемой организации, использующий постатейный подход при пропорциональной консолидации или метод долевого участия, должен раскрывать совокупные размеры каждого из краткосрочных, долгосрочных активов, краткосрочных и долгосрочных обязательств, доходов и расходов, связанных с совместно контролируемой организацией.

46. Участник совместно контролируемой организации, который не составляет консолидированную финансовую отчетность, поскольку не имеет дочерних организаций, все равно обязан раскрывать вышеперечисленные данные.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «24» января 2005 года №1*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета
(IAS) 33 «Прибыль на акцию»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения	1-6
Основные термины	7-15
Базовая прибыль на акцию	16
Показатель «прибыль или убыток» в расчетах базовой прибыли на акцию	17-18
Показатель «количество акций» в расчетах базовой прибыли на акцию	19-29
Разводненная прибыль на акцию	30-34
Показатель «прибыль или убыток» в расчетах разводненной прибыли на акцию	35-38
Показатель «количество акций» в расчетах разводненной прибыли на акцию	39-46
Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом	47-51
Ретроспективные последующие корректировки	52-55
Представление информации	56-59
Раскрытие информации	60-62

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «КПИМГ Жанат», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного постановлением Правительства Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р.

Цель, статус и сфера применения

1. Данные методические рекомендации разъясняют принципы расчета и представления в финансовой отчетности прибыли на акцию, в частности, рассмотрение знаменателя в формуле расчета прибыли на акцию в соответствии с

Международным стандартом бухгалтерского учета (далее – МСБУ) 33 «Прибыль на акцию».

2. Данные методические рекомендации по применению МСФО не являются МСФО и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 33 «Прибыль на акцию»

3. Настоящие рекомендации применяются для формирования информации об установленных принципах расчета прибыли на акцию и представления о ней соответствующей информации, которые улучшат методы сопоставления результатов деятельности разных организаций в одном и том же периоде, а также результатов деятельности одной и той же организации в различных учетных периодах. Основным предметом рассмотрения рекомендаций является знаменатель в формуле расчета прибыли на акцию.

4. Данные рекомендации применяются организациями, обыкновенные акции или потенциальные обыкновенные акции которых свободно обращаются на рынке, и организациями, которые находятся в процессе выпуска таких инструментов на открытых рынках ценных бумаг.

5. В случае, одновременного представления отдельной отчетности материнской организации и консолидированной отчетности информация о прибыли на акцию раскрывается исключительно в консолидированной финансовой отчетности. Это вызвано тем, что пользователи финансовой отчетности заинтересованы в информации о финансовом положении всей группы в целом. Организация может раскрыть информацию о прибыли на акцию в отдельной отчетности, но при этом раскрытие ограничивается раскрытием в отчете о прибылях и убытках. Организация не раскрывает в консолидированной отчетности информацию о прибыли на акцию по отдельной отчетности.

6. В случае, если организация не имеет обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, обращающихся на рынке, то не требуется раскрытие информации о прибыли на акцию. Тем не менее, если организация раскрывает информацию о прибыли на акцию, то необходимо также представлять информацию о ней в соответствии с требованиями МСБУ (IAS) 33.

Определения

В рамках настоящих методических рекомендаций определения, указанные в пунктах 7-15 используются в значениях, описание которых приведено в этих же пунктах.

7. **Варранты или опционы** – это финансовые инструменты, которые дают владельцу право на покупку обыкновенных акций.

8. **Долевой инструмент** – это договор, подтверждающий право на остаточную долю в активах организации, оставшихся после вычета всех ее обязательств.

9. **Обыкновенная акция** (в соответствии с законодательством Республики Казахстан **простая акция**) – это долевой инструмент, имеющий более низкий статус по отношению ко всем другим классам долевых инструментов.

10. **Опционы пут на обыкновенные акции** – контракты, которые дают владельцу право покупать обыкновенные акции по определенной цене в течение определенного периода времени.

11. **Потенциальная обыкновенная акция** – это финансовый инструмент, или иной договор, который может дать его владельцу право собственности на обыкновенные акции, такие как:

- а) долговые или долевые инструменты, включая привилегированные акции, конвертируемые в обыкновенные акции;
- б) warrants и опционы;
- в) права работников на участие в прибыли;
- г) права в соответствии с другими договорами, например, договора на покупку организации или других активов.

12. **Справедливая стоимость** – это сумма, на которую актив может быть обменян или исполнено обязательство при совершении операции между хорошо осведомленными, желающими совершить такую операцию, независимыми сторонами.

13. **Условное соглашение о выпуске акций** – соглашение о выпуске акций, которое зависит от выполнения определенных условий.

14. **Условно выпускаемые обыкновенные акции** – обыкновенные акции, выпускаемые за небольшую сумму денежных средств, или бесплатно, или за иное вознаграждение после выполнения определенных условий в условном соглашении о выпуске акций.

15. **Финансовый инструмент** – это договор, в результате которого одновременно возникает финансовый актив у одной организации и финансовое обязательство или долевой инструмент - у другой.

Базовая прибыль на акцию

16. Базовая прибыль на акцию рассчитывается по формуле:

<div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="text-align: left;"> <p>Базовая прибыль на акцию =</p> </div> <div style="text-align: center;"> <p>Чистая прибыль или убыток за период, причитающиеся владельцам обыкновенных акций материнской организации</p> <p>-----</p> <p>Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении за период</p> </div> </div>
--

Показатель «прибыль или убыток» в расчетах базовой прибыли на акцию

17. В определение чистой прибыли или убытка за период включаются все статьи доходов и расходов, которые признаются в периоде, в том числе расходы по уплате налога, в соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности». Для того чтобы рассчитать чистую прибыль или убыток за период, приходящиеся на владельцев обыкновенных акций сумма чистой прибыли, причитающаяся владельцам привилегированных акций, в том числе дивиденды по этим акциям за период, вычитается из чистой прибыли за период (или прибавляется к чистому убытку за период).

18. Сумма дивидендов по привилегированным акциям, которая вычитается из чистой прибыли за период, равняется:

а) сумме любых дивидендов по некумулятивным привилегированным акциям, объявленным за отчетный период;

б) полной сумме дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за период в установленном размере, независимо от того, были ли дивиденды объявлены.

Сумма дивидендов за период не включает сумму любых дивидендов по кумулятивным привилегированным акциям за предыдущие периоды, выплаченных или объявленных в течение текущего периода.

Пример № 1

Чистая прибыль АО «Даурен» в 2004 году составила 100 000 000 тенге, дивиденды по привилегированным акциям были начислены в размере 40 000 000 тенге, тогда чистая прибыль для распределения по обыкновенным акциям отчетного года составит 100 000 000 тенге – 40 000 000 тенге = 60 000 000 тенге.

Показатель «количество акций» в расчетах базовой прибыли на акцию

19. Для расчета базовой прибыли на акцию необходимо рассчитать средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода.

20. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, отражает факт того, что величина акционерного капитала может изменяться в течение периода в связи с тем, что большее или меньшее количество акций находится в обращении в разные моменты времени. Этот показатель равняется количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении на начало периода, скорректированному на количество обыкновенных акций, выкупленных или выпущенных в течение периода, умноженному на взвешенный временной коэффициент. Взвешенный временной коэффициент определяется как частное от деления количества дней, в течение которых акции находятся в обращении, на общее количество дней в отчетном периоде; во многих случаях, при наличии достаточных оснований, допускается приблизительный расчет средневзвешенного показателя.

Пример № 2

АО «Даурен» имело по состоянию на 1 января 2004 года 500 выпущенных обыкновенных акций и 200 привилегированных акций. 15 марта 2004 года организация выпустила дополнительно 200 обыкновенных акций, 180 из которых были приобретены акционерами в тот же день. 20 июня 2004 года организация выкупила 25 обыкновенных акций у акционеров. 10 декабря 2004 года организация продала 35 акций акционерам.

Дата	Количество акций в обращении	Выпущено (выкуплено) в обращение обыкновенных акций	Количество дней в обращении до следующего выпуска или выкупа	Количество дней в обращении до следующего выпуска или выкупа * Количество акций в обращении
1 января 2004 года	500		74	37 000
15 марта 2004 года	680	180	97	65 960
20 июня 2004 года	655	(25)	173	113 315
10 декабря 2004 года	690	35	21	14 490
31 декабря 2004 года	690	-		
Итого			365	230 765

Таким образом, средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении в течение 2004 года составит: $230\,765 / 365 = 632$ акции;
с учетом информации из *Примера № 1* базовая прибыль на акцию составит:
 $60\,000\,000$ тенге / 632 акции = $94\,936$ тенге на акцию.

21. Во всех вычислениях прибыли на акцию основанием является средневзвешенное количество обыкновенных акций в обращении за период. Акции, выпущенные или приобретенные в течение периода, влияют на количество акций в обращении и должны быть усреднены долей периода их обращения.

При расчете средневзвешенного количества обыкновенных акций в обращении существуют два основных правила (это относится к расчету как базовой, так и разводненной прибыли на акцию).

Правило 1. Для расчета прибыли на акцию используется показатель средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода (далее СКА) в соответствии с данными реестра акционеров на первое число каждого календарного месяца отчетного периода. Данное правило основано на том, что необходимо учесть какое количество акционеров имело юридическое право на получение дивидендов в отчетном периоде.

СКА равняется среднему количеству акций на начало периода взвешенному по количеству дней, в течение которого организация имела то или иное количество выпущенных обыкновенных акций в обращении. Данное средневзвешенное значение рассчитывается за период с начала по конец отчетного периода. На количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода влияет дополнительно выпуск, выкуп или реструктурирование акции (дробление или консолидация).

Правило 2. Все акции, включаемые в расчет СКА, предполагаются обращающимися на одинаковых ценовых условиях.

Данные о СКА, находящихся в обращении в течение периода, корректируются в случаях:

А) размещения организацией обыкновенных акций без их оплаты, не влияющей на распределение прибыли между акционерами, т.е. владельцу обыкновенных акций распределяется целое число обыкновенных акций, пропорциональное числу принадлежавших ему обыкновенных акций. К указанному виду размещения относятся дробление и консолидация обыкновенных акций;

Б) размещения дополнительных акций по цене ниже рыночной стоимости.

22. Акции обычно включаются в расчет средневзвешенного количества акций в обращении с момента возникновения дебиторской задолженности по их возмещению (обычно с даты их выпуска). В то же время должным образом необходимо учитывать содержание любого договора, относящегося к выпуску акций:

Ситуация	Включение в расчет
Обыкновенные акции, оплачиваемые денежными средствами	С момента возникновения дебиторской задолженности по их оплате
Дивиденды, выплачиваемые акциями	Со дня ре-инвестирования дивидендов
Конвертация долгового инструмента в обыкновенные акции	Со дня прекращения начисления процентов
Обыкновенные акции, выпущенные в счет уплаты процентов или погашения основной суммы других финансовых инструментов	Со дня прекращения начисления процентов

Обыкновенные акции, размещенные в счет исполнения обязательств	Со дня исполнения обязательств
Обыкновенные акции, выпущенные в счет уплаты при приобретении неденежных активов	Со дня признания приобретенного актива
Обыкновенные акции, выпущенные в счет оплаты услуг	По факту признания оказания услуг

В этих и других случаях момент включения обыкновенных акций в расчет средневзвешенного количества акций в обращении в течение периода определяется конкретными условиями, связанными с их выпуском. Должным образом необходимо учитывать содержание любого договора, относящегося к выпуску акций.

23. С момента приобретения обыкновенные акции, выпущенные в счет возмещения за покупку при объединении бизнеса, являющемся приобретением, включаются в расчет средневзвешенного количества акций. Это связано с тем, что именно с этого момента покупатель включает результаты деятельности приобретенной организации в свой отчет о прибылях и убытках.

24. Когда производится неполная оплата обыкновенных акций, то в процессе их выпуска частично оплаченные акции включаются в расчет как доля обыкновенных акций, в той части, в какой они имели право на участие в дивидендах, приходящихся на полностью оплаченные обыкновенные акции в течение финансового периода.

25. Обыкновенные акции, которые выпускаются после выполнения определенных условий (условно выпускаемые акции), считаются находящимися в обращении в течение периода и включаются в расчет базовой прибыли на акцию с момента выполнения всех необходимых для их выпуска условий. Обыкновенные акции в обращении, являющиеся условно возвратными (т.е. которые могут быть изъяты из обращения), принимаются в расчет как условно выпускаемые акции.

26. Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода и для всех представленных периодов должно корректироваться с учетом происходящих корпоративных событий, кроме конвертации потенциальных обыкновенных акций, в результате которых изменение количества обыкновенных акций в обращении происходит без соответствующего изменения в активах.

27. Обыкновенные акции могут выпускаться, или количество акций, находящихся в обращении, может сокращаться, без соответствующего изменения в активах, например:

а) капитализация или размещение акций на льготных условиях (дивиденды в виде акций);

б) льготный элемент в любом другом выпуске, например, льготный элемент в выпуске прав для существующих акционеров;

в) дробление акций;

г) обратное дробление акций (консолидация акций).

Дробление акций – акционерные общества прибегают для того, чтобы снизить номинал и, соответственно, цену акции на рынке и добиться, таким образом, их большей ликвидности.

Консолидация акций – это операция менее распространенная, чем дробление, и представляет собой увеличение номинальной стоимости акций при одновременном уменьшении их количества.

28. Обыкновенные акции размещаются среди существующих акционеров без дополнительного возмещения (оплаты) в следующих случаях: при капитализации,

выпуске акций на льготных условиях или при дроблении акций. Следовательно, количество обыкновенных акций в обращении увеличивается без увеличения активов организации. Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода до данного события, корректируется с учетом пропорционального изменения в количестве обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода, таким образом, как если бы это событие произошло в начале самого раннего из представленных периодов. Например, при выпуске акций на льготных условиях «две-за-одну» количество акций, находящихся в обращении до указанного размещения, умножается на коэффициент, равный трем, для получения нового общего количества акций, или на коэффициент, равный двум, для получения количества дополнительных акций.

Пример № 3

1 янв. Начальное сальдо	100 000 обыкновенных акций
1 апр. Выпуск 20 000 акций	<u>20 000</u>
	120 000
1 июня Выкупили 12 000 собственных акций	<u>12 000</u>
	108 000
1 окт. Объявили 20% выпуск акций в виде дивидендов	<u>21 600</u>
	129 600
1 ноября Повторно разместили 9 000 ранее выкупленных акций	<u>9 000</u>
	138 600
1 дек. Дробление акций, соотношение 2:1	<u>138 600</u>
31 дек. Сальдо на конец года	277 200 обыкновенных акций

Даты 2004 год	Часть года	Акции в обращении	Дивиденды, выплаченные акциями	Дробление акций	Средневзвешенное количество акций в обращении в течение периода
1 января-1 апреля	3/12	100 000	1.20	2	60 000
1 апреля-1 июня	2/12	120 000	1.20	2	48 000
1 июня-1 октября	4/12	108 000	1.20	2	86 400
1 октября-1 ноября	1/12	129 600		2	21 600
1 ноября-1 декабря	1/12	138 600		2	23 100
1 декабря-31 декабря	1/12	277 200			<u>23 100</u>
					262 200 акций

29. Обыкновенные акции выпускаются при осуществлении прав или конвертации потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции и это не приводит к возникновению бонусного (премиального) элемента. Это объясняется тем, что потенциальные обыкновенные акции выпускаются с оплатой их полной стоимости и в результате приводит к пропорциональным изменениям в ресурсах организации. Зачастую цена исполнения опциона при выпуске прав оказывается ниже справедливой стоимости акций. Таким образом, такой выпуск прав включает премиальный элемент.

Количество обыкновенных акций, которые должны использоваться в расчетах базовой прибыли на акцию для всех периодов до выпуска прав, должно равняться количеству обыкновенных акций в обращении до выпуска прав, умноженному на

коэффициент:

Справедливая стоимость акции непосредственно перед
осуществлением прав

Расчетная справедливая стоимость акции без выпущенных прав

Где -

расчетная справедливая стоимость акции без выпущенных прав	=	поступления, полученные +	совокупная справедливая
		при осуществлении прав	стоимость акций непосредственно перед осуществлением прав
		количество акций, находящихся в обращении после осуществления прав	

Когда сами права свободно обращаются отдельно от акций перед моментом их осуществления, справедливая стоимость в целях настоящего расчета устанавливается по курсу закрытия последнего дня, когда акции продавались вместе с правами.

Разводненная прибыль на акцию

30. Сумма чистой прибыли, которая причитается владельцам обыкновенных акций, и средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода корректируются с учетом воздействия всех разводняющих потенциальных обыкновенных акций для вычисления разводненной прибыли на акцию.

31. Разводненная прибыль на акцию требует, чтобы основная прибыль на акцию была скорректирована с учетом воздействия на прибыль или убыток, которое возникает в результате конвертации контрактов с разводняющим эффектом в обыкновенные акции. Примером будет являться прибавление стоимости процентов по конвертируемому долгу после уплаты налогов, так и увеличения средневзвешенного количества акций, которое также является результатом конвертации.

32. Величина разводненной прибыли (убытка) на акцию показывает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на обыкновенную акцию акционерного общества в случаях:

а) конвертации конвертируемых ценных бумаг акционерного общества в обыкновенные акции;

б) при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитента по цене ниже их справедливой стоимости (например, наличие у акционерного общества облигаций, конвертируемых по желанию владельца акций, для существующих акционеров означает, прежде всего, потенциальное уменьшение причитающейся им прибыли, поскольку ею придется делиться с новыми акционерами).

Существующим и потенциальным акционерам необходимо знать, насколько их доля в капитале и, следовательно, в прибыли организации может «разводнена», т.е. уменьшена в результате исполнения организацией своих обязательств по выпуску обыкновенных акций. Такие обязательства называются «контрактами, конвертируемыми в обыкновенные акции», т.е. это инструменты, которые

потенциально могут быть обращены в обыкновенные акции.

33. Под разводнением прибыли понимается ее уменьшение (увеличение убытка) в расчете на обыкновенную акцию в результате возможного в будущем выпуска обыкновенных акций без соответствующего увеличения активов общества, кроме дробления (консолидации) акций, а также выпуска по цене ниже справедливой стоимости акций.

34. После конвертации в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом дивиденды, проценты и другие доходы или расходы, относящиеся к этим конвертируемым контрактам, не учитываются при расчете чистой прибыли, т.е. чистая прибыль на сумму признанных расходов по данным конвертируемым контрактам. Вместо этого владельцы новых обыкновенных акций будут иметь право участвовать в чистой прибыли, приходящейся на владельцев обыкновенных акций.

Разводненная прибыль «на акцию» рассчитывается по формуле:

$$\begin{aligned} & \text{Разводненная прибыль на акцию} = \frac{\text{Чистая прибыль (разводненная)}}{\text{СКА (разводненная)}} \\ & = \frac{\text{Скорректированная базовая прибыль}}{\text{Скорректированная СКА}} \end{aligned}$$

Показатель «прибыль или убыток» в расчетах разводненной прибыли на акцию

35. Для расчета разводненной прибыли на акцию необходимо скорректировать прибыль или убыток, приходящиеся на владельцев обыкновенных акций, с учетом влияния после налогообложения:

- а) любых дивидендов или иных статей, относящихся к конвертируемым в обыкновенные акции контрактам с разводняющим эффектом;
- б) любых процентов, признанных в период, относящихся к конвертируемым в обыкновенные акции контрактам с разводняющим эффектом;
- в) любых других изменений в доходах или расходах, которые произошли бы в результате конвертации в обыкновенные акции контрактов с разводняющим эффектом.

Пример № 4

Облигации могут быть конвертированы в обыкновенные акции из расчета 3 облигации в одну акцию. В результате конвертации будет получено 250 обыкновенных акций.

	Базовая прибыль на акцию	Разводненная прибыль на акцию
Чистая прибыль за период	2 600	
Обыкновенные акции в обращении	1 000	
Базовая прибыль на акцию	2.6	
Расходы на выплату вознаграждения по облигациям		40

Текущие и отложенные налоги по выплатам вознаграждения		14
Скорректированная чистая прибыль за период: 2 600+40-14		2 626
Количество акций после конвертации: 1 000+250		1 250
Разводненная прибыль на акцию 2 626/1 250		2.1

36. При расчетах показателя «прибыль на акцию» чистая прибыль за отчетный период, как показано в примере, используют для определения эффекта от выполнения конвертируемых в акции контрактов: вызывают они разводняющий или антиразводняющий эффект.

37. Дивиденды, проценты и другие доходы или расходы, относящиеся к потенциальным обыкновенным акциям, конвертированным в обыкновенные акции в дальнейшем не начисляются. Вместо этого, владельцы новых обыкновенных акций будут иметь право участвовать в чистой прибыли, приходящейся на владельцев обыкновенных акций. Таким образом, чистая прибыль за период, причитающаяся владельцам обыкновенных акций, увеличивается на сумму дивидендов, процентов и других доходов и расходов, которые будут сэкономлены на конвертации в обыкновенные акции разводняющих потенциальных обыкновенных акций. Сборы, дисконт или премия, которые учитываются путем соответствующей корректировки доходности (см. МСФО (IAS) 32) – это расходы, относящиеся к потенциальным обыкновенным акциям. Суммы дивидендов, процентов и других доходов или расходов корректируются с учетом любых налогов, относящихся к ним и выплачиваемых организацией.

38. В случае, если облигации конвертируются в обыкновенные акции, сокращаются затраты на выплату вознаграждения по этим облигациям, т.е. чистая прибыль организации возрастает на эту величину. С другой стороны, затраты на выплату вознаграждения по облигациям уменьшают налоговую базу по налогу на прибыль, уменьшая, таким образом и суммы уплачиваемого организацией налога на прибыль. В данном случае для расчета разводненной прибыли на акцию величина чистой прибыли увеличивается на сумму вознаграждения по облигациям и уменьшается на сумму налоговой экономии.

Показатель «количество акций» в расчетах разводненной прибыли на акцию

39. Для целей расчета разводненной прибыли на акцию, количество обыкновенных акций должно быть средневзвешенным числом обыкновенных акций, рассчитанным для целей нахождения базовой прибыли на акцию, плюс средневзвешенное число обыкновенных акций, которые были бы выпущены при конвертации всех потенциальных обыкновенных акций с разводняющим эффектом в обыкновенные акции. Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом должны считаться конвертированными в обыкновенные акции на начало периода или, если позже, на дату выпуска потенциальных обыкновенных акций. Потенциальные обыкновенные акции, конвертируемые в обыкновенные акции должны учитываться как имеющие разводняющий эффект тогда и только тогда, когда их конвертация привела к снижению прибыли на акцию.

40. Коэффициент конвертации или цена исполнения опциона, определенная условиями выпуска или договора может меняться в течение времени. В этой ситуации

при вычислении разводненной прибыли на акцию используется наиболее выгодный с точки зрения владельца потенциальных обыкновенных акций коэффициент или цена исполнения.

Пример № 5

1 января 2004 года акционерное общество выпустило конвертируемые облигации с коэффициентом конвертации 10 обыкновенных акций за каждую облигацию, начиная с 1 января 2005 года, 12 обыкновенных акций за каждую облигацию, начиная с 1 января 2006 года, и 15 обыкновенных акций за каждую облигацию, начиная с 1 января 2007 года. При вычислении разводненной прибыли на акцию применяется коэффициент конвертации 15 акций за облигацию.

41. Количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода увеличивается на число обыкновенных акций, которое будет выпущено в обращение в результате конвертации всех потенциальных обыкновенных акций.

42. При определении количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода для целей расчета разводненной прибыли на акцию следует принять во внимание количество акций в обращении:

1) Период, в течение которого потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет средневзвешенного количества акций, находящихся в обращении в течение периода:

а) дата начала включения в расчет – либо с начала отчетного периода, либо с даты выпуска потенциальных обыкновенных акций - конвертируемых в акции ценных бумаг, опционов, варрантов и т.д., если эта дата была позже начала отчетного периода. (Например, если облигации были выпущены в сентябре 2001 года, а отчетность представляется за 2002 год, то акции, в которые могут быть конвертированы данные облигации, включаются в расчет с января 2002 года. Если же отчетность представляется за 2001 год, то потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет с сентября 2001 года).

б) дата исключения из расчета – если в течение отчетного периода потенциальные обыкновенные акции перестали предоставлять владельцу право приобретения обыкновенных акций (например, ценные бумаги были конвертированы в обыкновенные акции, окончился период конвертации ценных бумаг в акции, прекратил действие договор, истек срок действия опциона, и т.п.), потенциальные обыкновенные акции включаются в расчет в течение того периода, когда они предоставляли такое право. (Например, если последняя дата конвертации облигаций в обыкновенные акции – 1 октября отчетного года, они включаются в расчет в течение 9 месяцев отчетного года).

2) Цена, по которой в результате конвертации будут размещены обыкновенные акции. В случае, когда в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций акционерное общество выпускает акции по цене, равной их справедливой стоимости, разводнения (уменьшения) прибыли (увеличения убытка) не происходит. Разводнение прибыли происходит в случае, когда в результате конвертации потенциальные обыкновенные акции организация выпускает акции по цене (получает за них возмещение) ниже справедливой стоимости этих акций.

43. Когда акции выпускаются по цене ниже справедливой стоимости, для расчета средневзвешенного количества акций, находящихся в обращении в течение периода необходимо сделать корректировку их количества. Для этого размещаемые акции оплачиваются по справедливой стоимости, однако их число соответственно уменьшается. При этом для целей расчета разводненной прибыли на акцию предполагается, что при выпуске акций путем конвертации часть акций была

размещена по справедливой стоимости, а оставшаяся часть выпуска – бесплатно. В расчет разводненной прибыли на акцию принимаются только те акции, которые считаются размещенными бесплатно.

44. Организация должна сделать допущение об исполнении опционов с разводняющим эффектом и прочих потенциальных обыкновенных акций организации с разводняющим эффектом для целей расчета разводненной прибыли на акцию. Ожидаемые поступления денежных средств от таких выпусков акций должны рассматриваться как полученные от выпуска акций по справедливой стоимости. Разница между количеством выпущенных акций и количеством, которое было бы выпущено по справедливой стоимости, должна рассматриваться как выпуск обыкновенных акций без какого-либо материального возмещения. Справедливая стоимость для этих целей рассчитывается на основе средней цены обыкновенных акций за период.

45. Договор опциона или другой договор рассматривается как двойной, если их результатом является выпуск обыкновенных акций по цене ниже справедливой стоимости. В нем выделяется отдельно та часть, которая оформляет выпуск обыкновенных акций по справедливой цене, а другая – выпуск оставшихся обыкновенных акций без цены.

Пример № 6

Опцион предполагает, что будет выпущено 12 000 обыкновенных акций, исходя из средневзвешенного количества в расчете на год по 250 тенге за одну акцию. Справедливая стоимость акций при погашении опциона составляла 300 тенге за одну акцию. Расходы на обслуживание опциона за вычетом расходов по налогам равнялись 320 000 тенге (т.е. расходы связанные с конвертацией опциона на обыкновенные акции).

	Базовая прибыль на акцию	Разводненная прибыль на акцию
Чистая прибыль за период	4 520 000	4 200 000
Средневзвешенное количество акций, находящихся в обращении в течение периода	480 000	492 000
Базовая прибыль на акцию	9.42 тенге	
Количество акций, выпущенных по справедливой стоимости		(10 000)
Разводненная прибыль на акцию		8.71 тенге

- чистая прибыль для расчета разводненной прибыли на акцию:

$$4\,520\,000 - 320\,000 = 4\,200\,000 \text{ тенге};$$

- средневзвешенное количество акций, выпущенных по справедливой стоимости: $12\,000 \times 250$

$$\text{-----} = 10\,000;$$

$$300$$

- разводненная прибыль на акцию: $4\,200\,000$

$$\text{-----} = 8.71.$$

$$(492\,000 - 10\,000)$$

46. Если количество обыкновенных акций в обращении или контрактов, конвертируемых в обыкновенные акции, увеличивается, то расчеты базовой и

разводненной прибыли для всех предшествующих периодов, представленных в сравнительной информации, должны ретроспективно корректироваться, даже когда такие изменения происходят после отчетной даты, но до представления и публикации финансовой отчетности. Если произошли изменения в использованных допущениях или в конвертации контрактов в обыкновенные акции, то пересчет разводненной прибыли на акцию не производится ни за один из предшествующих периодов, представленных в отчетности.

Потенциальные обыкновенные акции с разводняющим эффектом

47. Потенциальные обыкновенные акции учитываются как разводняющие в том случае, когда их конвертация в обыкновенные акции привела бы к сокращению чистой прибыли на акцию от продолжающейся обычной деятельности.

48. В целях установления того, что являются ли контракты, конвертируемые в обыкновенные акции, разводняющими или антиразводняющими, организация использует чистую прибыль от непрекращаемой обычной деятельности в качестве "контрольной цифры". Чистая прибыль от непрекращаемой обычной деятельности есть чистая прибыль от обычной деятельности после вычета дивидендов по привилегированным акциям и после исключения статей, относящихся к прекращенной деятельности. Таким образом, исключаются результаты чрезвычайных обстоятельств, воздействие изменений в учетной политике и исправлений существенных ошибок.

49. Разводняющий эффект возникает, когда обыкновенные акции выпускаются и размещаются по цене ниже справедливой стоимости этих акций.

Пример № 7

АО «Тулпар» размещает 300 обыкновенных акций по цене 150 тенге за акцию. Акции котируются на рынке по цене 250 тенге за акцию. При этом потери капитала при размещении акций составят: $300 \text{ акций} \times (250 \text{ тенге} - 150 \text{ тенге}) = 30\,000 \text{ тенге}$. В то же время разница между количеством размещенных акций и количеством акций, которые должны были быть размещены по справедливой стоимости, учитывается как размещение обыкновенных акций без возмещения их стоимости. Таким образом, для целей расчета разводненной прибыли на акцию предполагается, что 120 акций ($30\,000 \text{ тенге} / 250 \text{ тенге за акцию}$) были размещены без возмещения их стоимости, в связи с чем показатель «на акцию» в расчетах разводненной прибыли на акцию в результате данного размещения будет увеличен на 420 акций ($300 \text{ акций} + 120 \text{ акций}$).

50. В случае, когда конвертация потенциальных обыкновенных акций в обыкновенные акции увеличит прибыль на акцию от непрекращаемой обычной деятельности или уменьшит убыток на акцию потенциальные обыкновенные акции имеют антиразводняющий эффект. Антиразводняющий эффект, производимый потенциальными обыкновенными акциями, игнорируется при расчете разводненной прибыли на акцию.

51. Для определения какой эффект (разводняющий или антиразводняющий) имеют выпущенные организацией потенциальные обыкновенные акции, необходимо:

1) потенциальные обыкновенные акции рассматриваются отдельно по каждому виду и выпуску. При этом определяются следующие величины:

а) потенциальный прирост чистой прибыли в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций (ППП);

б) потенциальный прирост количества обыкновенных акций в обращении в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций (ППА);

в) отношение потенциального прироста чистой прибыли к потенциальному приросту акций в обращении (ППП/ППА). Полученные значения ППП/ППА располагаем в порядке возрастания: от наименьшей величины до наибольшей и таким образом получаем последовательность для определения разводняющего и антиразводняющего эффекта ПОА.

2) в формуле расчета базовой прибыли на акцию значения числителя (чистой прибыли) и знаменателя (средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода) корректируется для каждого вида и выпуска потенциальных обыкновенных акций отдельно, в последовательности возрастания ППП/ППА. Числитель увеличивается на величину потенциального прироста прибыли, а знаменатель – на величину потенциального прироста обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода в результате конвертации потенциальных обыкновенных акций определенного вида и выпуска. Таким образом, для каждого вида и выпуска потенциальных обыкновенных акций рассчитывается скорректированная величина прибыли на акцию.

Ретроспективные последующие корректировки

52. Расчет базовой и разводненной прибыли на акцию для всех представленных ранее периодов ретроспективно корректируется когда количество обращающихся обыкновенных акций или потенциальных обыкновенных акций, увеличивается в результате капитализации или выпуска акций на льготных условиях или дробления акций, или уменьшается в результате консолидации акций. Если эти изменения происходят после отчетной даты, но до публикации финансовой отчетности, расчет на акцию для них и любых форм финансовой отчетности за предшествующие периоды должен основываться на новом количестве акций. Факт того, что расчет прибыли на акцию включает такие изменения в количестве акций, должен быть раскрыт в финансовой отчетности. Также базовая и разводненная прибыль на акцию всех представленных предыдущих периодов должна быть откорректирована на влияние ошибок и корректировок вследствие изменений в учетной политике.

53. Организация не производит последующую корректировку разводненной прибыли на акцию представленных прошлых периодов на влияние использованных предположений при расчете прибыли на акцию или на конвертацию потенциальных обыкновенных акций на обыкновенные акции.

54. Приветствуется, когда организация раскрывает информацию об операциях с обыкновенными акциями или потенциальными обыкновенными акциями, за исключением выпусков при капитализации и дробления акций, если они имеют место после даты баланса и их значение существенно. Такими операциями являются:

- а) выпуск акций с оплатой денежными средствами;
- б) выпуск акций в случае, когда поступления от их размещения используется для выплаты долга или выкупа находящихся в обращении на дату баланса привилегированных акций;
- в) выкуп обыкновенных акций, находящихся в обращении;
- г) конвертация или реализация потенциальных обыкновенных акций, находящихся в обращении на дату баланса, в обыкновенные акции;
- д) выпуск warrants, опционов и конвертируемых ценных бумаг;
- е) выполнение условий, необходимых для выпуска условно выпускаемых акций.

55. Величина прибыли на акцию с учетом этих операций, происходящих после даты баланса, не корректируется, так как они не влияют на величину капитала,

использованного для получения чистой прибыли или убытка за период.

Пример № 8

По состоянию на 1 января у АО «Заря» в обращении находилось 100 000 акций, и 30 июня выпустила 25% дивиденды акциями. Для вычисления средневзвешенного количества акций за текущий год, дополнительные 25 000 акций, выпущенные в результате выплаты дивидендов акциями, должны считаться находящимися в обращении с начала года. Следовательно, средневзвешенное среднее количество акций за год составит 125 000 акций.

Представление информации

56. Организация должна представлять на лицевой части отчета о прибылях и убытках информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию для каждого класса обыкновенных акций, если они имеют различные права на участие в чистой прибыли за период. Организации следует раскрывать информации о базовой и разводненной прибыли с одинаковой степенью точности за все представленные отчетные периоды.

57. Прибыль на акцию предоставляется за все периоды, по которым представлен отчет о прибылях и убытках. Если разводненная прибыль на акцию представляется как минимум в одном периоде, то она должна раскрываться и в остальных представленных отчетных периодах, даже если она равна базовой прибыли на акцию. В случае если базовая и разводненная прибыль на акцию равны, то, возможно, их представление по одной строке с соответствующим пояснением.

58. Организация, которая раскрывает информацию о прекращенных операциях, должна раскрывать информацию о базовой и разводненной прибыли на акцию, относящейся к прекращенным операциям либо на лицевой части отчета о прибылях и убытках или в примечаниях к финансовой отчетности.

59. Базовая прибыль и разводненная прибыль на акцию должны быть раскрыты даже в том случае, если раскрываемые в отчетности суммы имеют отрицательные значения (убыток за период).

Раскрытие информации

60. В финансовой отчетности должна раскрываться информация о:

а) величинах, использованных в качестве числителей в формуле расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, и представлять сверку этих величин с чистой прибылью или убытком за период;

б) средневзвешенных количествах обыкновенных акций, использованных в качестве знаменателей в формулах расчета базовой и разводненной прибыли на акцию, и представлять взаимную сверку этих знаменателей;

в) информацию об инструментах (включая условно выпускаемые акции), которые потенциально могут разводнить прибыль в будущем, но которые не были учтены при расчете разводненной прибыли на акцию, поскольку они являются антиразводняющими;

61. В случае представления организацией дополнительного раскрытия данных о прибыли на акцию с использованием величины отчетной чистой прибыли, отличной от чистой прибыли или убытка за период, приходящихся на обыкновенные акции, данные должны быть рассчитаны с помощью средневзвешенного количества обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение периода. Если при расчете используется величина чистой прибыли, не представленная отдельной строкой в

отчете о прибылях и убытках, необходимо представить выверку между использованной величиной и соответствующей статьей отчета о прибылях и убытках. Суммы базовой и разводненной прибыли на акцию должны раскрываться с одинаковой точностью.

62. Информация, представленная дополнительно может оказаться необходимой пользователям финансовой отчетности при оценке результатов деятельности организации, и может включать оценку стоимости различных элементов чистой прибыли в расчете на одну акцию.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «23» марта 2005 года № 2*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 37
«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»**

Содержание

	Параграф
Введение	
Цель, статус рекомендаций и сфера применения методических рекомендаций	1-3
Определения	4-11
Оценочные и прочие обязательства	12-13
Связь между оценочными и условными обязательствами	14
Признание	15-21
Условные обязательства	22-24
Условные активы	25-27
Оценка	28-34
Применение правил признания и измерения	35-38
Реструктуризация	39
Раскрытие информации	40-41

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и в тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «Делойт и Туш», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСБУ, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года № 88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» в Республике Казахстан. Ни одно положение данных методических рекомендаций не опровергает МСБУ (IAS) 37 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы».
2. Целью данных рекомендаций является разъяснение соответствующих критериев признания и основы оценки, применяемые к оценочным обязательствам, условным обязательствам и условным активам, а также раскрытия достаточной информации в примечаниях к финансовой отчетности с тем, чтобы позволить пользователям финансовой отчетности понять их характер, временные параметры и сумму.
3. Данные рекомендации применяются всеми организациями Республики Казахстан, которые имеют любые оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы, вытекающие из событий.

Сфера настоящих рекомендаций не распространяется к оценочным обязательствам и непредвиденным расходам, вытекающим из:

- финансовых инструментов, включая гарантии, учитываемых в соответствии МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты. Признание и оценка» по справедливой стоимости;
- договоров, по которым либо ни одна из сторон не выполнила обязательства, либо обе стороны выполнили свои обязательства частично, в равной степени (за исключением обремененных договоров). Такие договора классифицируются как договора, не исполненные сторонами в одинаковой степени;
- регулируемые другими МСБУ.

Настоящие методические рекомендации определяют оценочные обязательства как обязательства с неопределенным временем погашения и суммой. В настоящих методических рекомендациях не рассматриваются резервы в контексте таких статей, как: обесценение активов; сомнительные долги, амортизация, поскольку они представляют собой корректировки к балансовой стоимости активов.

Определения

4. **Оценочное обязательство** – обязательство с неопределенным сроком исполнения или суммой;
5. **Обязательство** – это:
 - существующие обязательства (это может быть либо правовое обязательство, либо обязательство, вытекающее из практики) организации,
 - обязательство возникшее из прошлых событий,

- урегулирование, которого приведет к оттоку ресурсов, заключающих экономические выгоды, из организации.

Для отражения в учете обязательства в соответствии с критериями признания требуется следующее:

- вероятность погашения данного обязательства в будущем, для чего организация должна использовать ресурсы, заключающие экономические выгоды (денежные средства или другие активы);

- необходимо иметь возможность определения того, сколько потребуется ресурсов для погашения возникшего обязательства, т.е. оценить его.

Обязательство может быть отражено в учете только в результате свершившегося события, когда имеется противоположная сторона (кредитор), в адрес которой должно быть направлено погашение по обязательству.

6. **Обязывающее событие** – это событие, которое создает юридическое или вытекающее из практики обязательство, в результате чего у организации отсутствует реальная альтернатива погашения этого обязательства.

Например: допустим действующее законодательство и нормативные правовые акты в области охраны окружающей среды требуют от организации, которая производит сброс промышленных отходов, в течение полугодия установить фильтры. При не соблюдении данного обязательного условия организация облагается соответствующим штрафом вплоть до закрытия производства, что приведет к выплате штрафов по условиям договора за срыв графика поставки товаров, работы или услуг.

Таким образом, при нарушении требований действующего законодательства и, как следствие, договора, организация будет нести определенные убытки в будущем.

Вышеприведенный пример является иллюстрацией обязывающих событий, вытекающих из *юридического обязательства*, возникающего в результате договора на основании его явных или подразумеваемых условий, закона или иного действия законодательства.

Подразумеваемое обязательство, вытекающее из практики, складывается из действий организации, когда:

- по установившемуся принципу прошлой практики, существующей политики или достаточно специфических действующих утверждений организация показала другим сторонам, что она примет на себя определенные обязательства, и
- в результате организация создала обоснованные ожидания других сторон, что она выполнит эти обязательства.

7. **Условные события** - это условие или обстоятельство, конечный результат которого (прибыль или убыток) будет подтвержден только при наступлении или не наступлении одного или нескольких неопределенных событий в будущем.

8. **Условное обязательство** это:

- 1) возможное обязательство, возникающее из прошлых событий, существование которого будет подтверждено только тем, произойдет или не произойдет одно или более из будущих событий, не полностью находящихся в пределах контроля организации; или
- 2) текущее обязательство, возникшее из прошлых событий, но не признанное по причине того, что:
 - маловероятно, что для его выполнения потребуется отток ресурсов; или
 - сумма не может быть измерена достаточно надежно.

9. **Условный актив** – это возможный актив, возникающий из прошлых событий, чье существование будет подтверждено только тем, что произойдет или не произойдет одно или более из будущих событий, не полностью находящихся в пределах контроля организации. Там где приток ресурсов, заключающих экономические выгоды, вероятен, организацией раскрываются:

- краткое описание природы условных активов;

- оценка их финансового эффекта (если возможно).
10. **Обремененный договор** – это договор, по которому неизбежные затраты при выполнении обязательств превышают ожидаемые по нему экономические выгоды.
11. **Реструктуризация** – это программа, которая спланирована и контролируется руководством организации и существенно изменяет либо:
- масштаб деятельности организации; либо
 - способа ведения этой деятельности.

Оценочные и прочие обязательства

12. МСБУ 37 разделяет понятия оценочные обязательства, условные обязательства и другие обязательства следующим образом:

- **оценочное обязательство** представляет собой обязательство с неопределенным **сроком исполнения и суммой**, которое в момент признания в качестве обязательства, (с учетом допущения того, что может быть сделана надежная оценка), как правило, является текущим обязательством организации, возникающим из прошлых событий, погашение которого ожидается в результате выбытия из организации ресурсов, заключающих экономические выгоды;

- **условное обязательство** представляет собой либо:

возможное обязательство, еще не подтвержденное текущим обязательством, которое может привести к выбытию ресурсов организации, заключающих экономические выгоды; или

текущее обязательство, которое не признается потому, что нет вероятности того, что выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, потребуется для погашения обязательства; или сумма обязательства не может быть оценена с достаточной надежностью.

13. **Оценочные обязательства** можно отличить от других обязательств, таких как кредиторская задолженность по торговым операциям, вследствие существования неопределенности в отношении **времени** или **суммы** будущих затрат, необходимых для погашения обязательства.

Связь между оценочными и условными обязательствами

14. По существу, все оценочные обязательства являются условными, поскольку в их сроке погашения или сумме нет определенности. Однако в рамках данных методических рекомендаций термин "*условный*" применяется к обязательствам и активам, которые не признано в финансовой отчетности в связи с тем, что:

- их существование будет подтверждено в результате будущих неопределенных событий, неконтролируемых организацией; или
- они не отвечают критерию признания.

Признание

15. Оценочное обязательство должно признаваться только в том случае, если выполняются все из ниже перечисленных условий:

- организация имеет текущее обязательство (юридическое или вытекающее из практики подразумеваемое) в результате прошлого события (события, приведшие к возникновению обязательства);
- есть вероятность, что для погашения обязательства потребуется выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды и
- может быть сделана надежная оценка суммы обязательства.

16. В редких случаях (например, при судебном иске) бывает неясно, имеется ли у организации текущее обязательство. В таких случаях прошлое событие должно считаться создающим текущее обязательство, если вероятность существования текущего обязательства на отчетную дату больше вероятности его отсутствия.

17. Прошлое событие, ведущее к возникновению текущего обязательства, называется обязывающим событием, которое не предусматривает реалистичной альтернативы погашения обязательства, возникшего в результате этого события.

18. Юридическое обязательство обычно возникает в результате договора или действия законодательства. Традиционное обязательство возникает только при наличии одновременно двух условий:

- организация показала другим сторонам своей практикой, заслуживающей доверия в прошлом, открытой политикой или достаточно конкретными текущими заявлениями, что она примет на себя определенные обязательства,
- в результате, организация создала обоснованные ожидания других сторон, что она выполнит эти обязательства.

19. Оценочные обязательства не признаются по затратам, которые когда-то будут понесены, поскольку финансовая отчетность отражает положение на конец отчетного периода, а не возможное положение в будущем.

20. Для соответствия обязательства установленным критериям признания необходимо, помимо текущего обязательства, оценить вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, в целях погашения этого обязательства.

21. Оценка вероятности оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, в критерии признания оценочного обязательства (высокая степень вероятности того, что для погашения этого обязательства потребуется отток ресурсов, заключающих экономические выгоды) предполагает не столько точный математический расчет, сколько профессиональное суждение.

Данное суждение проводится по поводу неопределенности по отношению существующих будущих экономических выгод, теряемых организацией при погашении обязательств. В основе профессионального суждения – доказательства, которые имеются на момент отражения обязательства в бухгалтерском балансе. Считается, что выбытие ресурсов имеет высокую степень вероятности, когда определенное событие скорее произойдет, чем не произойдет. Иначе, вероятность того, что событие случится, больше вероятности, что событие не произойдет. *Например*, если очевидно, что организация приняла на себя какие-то неопределенные по времени или по величине обязательства, то она должна признать и соответствующее оценочное обязательство. В данном случае очевидность надлежит понимать, как отсутствие каких-либо доказательств противоположного.

Ниже приведен один из возможных подходов к оценке вероятности выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Использование его на практике полагает учет характера конкретного факта хозяйственной деятельности на базе всей доступной информации. При этом включенная в таблицу количественная оценка дает лишь общее суждение о разных уровнях вероятности, используемых в бухгалтерском учете и отчетности.

Возможный подход к оценке вероятности оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды

Степень вероятности	Характеристика вероятности оттока ресурсов	Количественная оценка
Очень высокая	Об оттоке ресурсов можно утверждать с достаточной определенностью	100% - 95%

Высокая	Отток ресурсов скорее произойдет, чем не произойдет	94% - 50%
Средняя	Вероятность оттока ресурсов выше малой, но ниже средней	49% - 5%
Низкая	Вероятность оттока ресурсов достаточна низка	4% - 0%

Пример.

Организация продает товары с гарантией, по которой покупателям покрываются фактические затраты на ремонт любого производственного брака, который выявляется в течение шести месяцев после покупки. Если бы в каждом проданном изделии были обнаружены небольшие дефекты, то затраты на ремонт составили бы 1 000 000тг. При обнаружении крупных дефектов в каждом проданном изделии затраты на ремонт составили бы 4 000 000тг. Прошлый опыт организации и будущие ожидания указывают на то, что в наступающем году 75 % проданных изделий не будут иметь дефектов, 20% будут иметь незначительные дефекты, а 5% - крупные дефекты. Организация оценивает вероятность выбытия ресурсов по гарантийным обязательствам в целом.

Ожидаемая стоимость затрат на ремонт составит:

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

Организация признает в финансовой отчетности гарантийное обязательство на ожидаемый ремонт в сумме 400 000 тг.

Пример.

Организация оспаривает требование истца по возмещению материального ущерба на сумму 5 000 000тг в суде. До даты утверждения финансовой отчетности за 2003 год юристы организации заявили, что нет вероятности того, что организация будет признана ответственной за причиненный ущерб. В финансовой отчетности за 2003 год оценочное обязательство не признается. В этом случае организация раскрывает в финансовой отчетности это событие как условное обязательство.

Однако когда организация готовит свою финансовую отчетность за 2004 год юристы организации, привлеченные к продолжающемуся вышеупомянутому иску, считают, что вероятно организация будет признана ответственной и должна будет выплатить компенсацию в сумме 4 900 000тг. Выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, при окончании судебного разбирательства вероятно. В финансовой отчетности за 2004 г. признается оценочное обязательство на сумму 4 900 000тг.

Сумма, признанная в качестве оценочного обязательства, должна представлять собой наилучшую оценку затрат, необходимых для погашения текущего обязательства на отчетную дату. Применение руководством организации профессионального суждения при определении расчетной оценки обязательства, при необходимости с изучением мнения независимых экспертов, не подрывает надежности предоставленной финансовой отчетности.

Условные обязательства

22. Организация не должна признавать условное обязательство. Организация должна раскрывать условное обязательство, кроме случаев, когда возможность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, является отдаленной.

23. Там, где организация имеет солидарную ответственность по обязательству, часть обязательства, которую, как ожидается, погасят другие стороны, считается условным обязательством. Организация признает резерв по той части обязательства, по которой вероятно выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, кроме исключительно редких случаев, когда не может быть сделана надежная оценка.

24. Условные обязательства оцениваются на непрерывной основе для установления того, появляется ли вероятность выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды. Оценочное обязательство признается после того, как подобная вероятность возникает в отношении статьи, ранее рассматривавшейся в качестве условного обязательства.

Условные активы

25. Условный актив представляет собой возможный актив, возникающий в результате прошлых событий, существование которого будет подтверждено только в случае появления или не появления одного или более неопределенных событий, не контролируемых организацией (например, страховой иск, предъявленный организацией в судебном порядке, когда результат является неопределенным).

26. Организация не должна признавать условный актив. Условный актив следует раскрывать, если существует вероятность поступления в организацию экономических выгод. Если реализация дохода действительно определена, то соответствующий актив не является условным активом и его признание должно происходить в соответствии с принципами подготовки и представления финансовой отчетности.

27. Условные активы оцениваются непрерывно для того, чтобы обеспечить соответствующее изменение событий в финансовой отчетности. Если становится действительно определенным, что возникнет поступление экономических выгод, то актив и соответствующий доход признаются в финансовой отчетности за тот период, в котором произошло изменение.

Примеры различных ситуаций

Отражение в учете типовых событий и операций:

№ п/п	Хозяйственная ситуация	Наличие текущего обязательства, вытекающего из прошлых событий	Наличие вероятной передачи ресурсов, заключающих экономические выгоды	Необходимые Действия
1.	Гарантийные обязательства. Гарантия выдается производителем при продаже товара. Имеющийся опыт показывает, что будут иметь место претензии покупателей.	Да	Да	Создать оценочное обязательство по правовому обязательству на момент продажи. (Гарантийные обязательства являются одним из условий договора).
2.	Загрязнение земли (1). Организация проводит работы по очистке загрязненной земли в соответствии с новым законом, который принят сразу после отчетной даты. При этом проект закона уже обсуждался в течение отчетного периода.	Да	Да	Создать оценочное обязательство по возможному юридическому обязательству.
3.	Загрязнение земли (2). Организация не имеет юридического обязательства по очистке загрязненной территории, но ее политика охраны окружающей среды является предметом гласности.	Да	Да	Создать оценочное обязательство по предполагаемому обязательству. Организация обязала себя к выполнению этого действия своей политикой.
4.	Вывод из эксплуатации. Согласно действующему договору, необходимо			Создать оценочное обязательство на расходы по

	вывести скважину из эксплуатации в конце срока ее использования.	Да	Да	выводу скважины из эксплуатации..
5.	Реструктуризация (1). Руководство организации принимает решение о прекращении деятельности подразделения, но об этом еще не проинформированы работники подразделения, не предпринято никаких других действий.	Нет		До наступления отчетной даты не возникло обязывающего события. Оценочное обязательство не создается.
6.	Реструктуризация (2). Руководство организации принимает решение о прекращении деятельности подразделения, разработан подробный план действий, оповещены работники и покупатели о закрытии подразделения.	Да	Да	Создать оценочное обязательство на планируемые расходы в связи с закрытием подразделения.
7.	Установка нового оборудования. Новое законодательство требует, чтобы в течение шести месяцев после отчетной даты были установлены дымовые фильтры.	Нет		До момента установки дымовых фильтров обязательства не возникает. Затраты будут капитализированы по мере их возникновения в будущем периоде.
8.	Переподготовка кадров. В связи с изменением в законодательстве необходимо провести переподготовку кадров.	Нет		До момента начала переподготовки не возникает обязывающего события. Расходы будут начислены в период переподготовки.
9.	Обременительные договоры. У организации существует правовое обязательство продолжать арендные платежи по неиспользуемому оборудованию.	Да	Да	Создать оценочное обязательство на неизбежные будущие арендные платежи.
10.	Гарантийные обязательства (1). Организация предоставляет гарантию по кредиту, привлекаемому другой стороной, которая является финансово устойчивой и, скорее всего, выполнит свои обязательства по погашению кредита.	Да	Нет	Создание оценочного обязательства не требуется, так как представляется маловероятным, что организации придется выполнить обязательства по гарантии и соответственно не требуется передачи ресурсов, заключающих экономические выгоды.
11.	Гарантийные обязательства (2). Организация предоставляет гарантию по кредиту, привлекаемому другой стороной, которая является финансово неустойчивой и, скорее всего, не выполнит свои обязательства по погашению кредита.	Да	Да	Создать оценочное обязательство на расходы на выполнение гарантийных обязательств.
12.	Судебное разбирательство (1). Организация участвует в судебном разбирательстве. Эксперты считают, что существует высокая степень вероятности того, что в результате разбирательства никакого обязательства у организации не возникнет.			Оценочное обязательство не создается. Исходя из мнения экспертов, организация не признает обязательства.
13.	Судебное разбирательство (2). Организация участвует в судебном разбирательстве. Эксперты считают, что в результате разбирательства у организации возникнет обязательство.	Да	Да	Создать оценочное обязательство для погашения обязательства.
14.	Ремонт и техническое обслуживание (1). В соответствии с техническими требованиями замена футеровки печи должна производиться каждые пять лет. На отчетную дату футеровка печи находилась в эксплуатации уже три	Нет		Оценочное обязательство не создается. Текущего обязательства нет. Затраты на замену футеровки будут капитализированы в момент, когда они будут понесены, и будут списаны в течение пяти

	года.			последующих лет.
15.	Ремонт и техническое обслуживание (2). Авиакомпания обязана каждые три года производить ремонт авиатехники.	Нет		Оценочное обязательство не создается. Текущего обязательства нет. Затраты на ремонт будут капитализированы в момент, когда они будут понесены, и будут списаны в течение трех последующих лет.

Оценка

28. При оценке оценочных обязательств руководство организации:

- принимает в расчет все риски и неопределенности;
- в случаях, когда влияние временной стоимости денег существенно, проводит расчеты приведенной стоимости оценочного обязательства с применением ставки (ставок) дисконтирования до налога, которая отражает текущие рыночные оценки временной стоимости денег и тех рисков, специфичных для обязательства, которые не были отражены в наилучшей расчетной оценке затрат;
- принимает в расчет будущие события, такие, как изменения в законах и технологические изменения там, где имеется достаточно объективное основание того, что они произойдут;
- не принимает в расчет прибыль от ожидаемого выбытия активов, даже если ожидаемое выбытие тесно связано с событием, приводящим к возникновению оценочных обязательств.

Пример.

Организация является ответчиком в судебном иске. Максимальная сумма иска может составить 6 000 000тг., а минимальная сумма – 4 000 000тг. По оценке независимых экспертов существует 10% вероятности, что иск не придется удовлетворять (организация выиграет дело), 70% вероятности того, что иск придется удовлетворять в половинном размере, и 20% вероятности того, что иск придется удовлетворить полностью. Также эксперты считают, что существует 75% вероятности того, что величина иска составит максимальную сумму, и 25% вероятности того, что величина иска составит минимальную сумму.

Для определения суммы оценочного обязательства организации необходимо рассчитать сумму, которую организации придется выплатить, исходя из различной вероятности степени удовлетворения иска.

Вероятность удовлетворения иска	Процент погашения суммы иска	Наименьшая величина иска	Расчет	Наибольшая величина иска	Расчет
10%	0	0 тг.	4 000 000 x 10% x 0%	0 тг.	6 000 000 x 10% x 0%
70%	50%	1 400 000тг.	4 000 000 x 70% x 50%	2 100 000тг.	6 000 000 x 70% x 50%
20%	100%	800 000тг.	4 000 000 x 20% x 100%	1 200 000тг.	6 000 000 x 20% x 100%
Итого		2 200 000тг.		3 300 000тг.	

Далее организации необходимо рассчитать средневзвешенную величину иска, исходя из вероятности, что величина иска составит максимальную и минимальную суммы:

$$2\,200\,000 \times 25\% = 550\,000$$

$$3\,300\,000 \times 75\% = 2\,475\,000$$

Итого оценочное обязательство 3 025 000тг.

29. Признанная сумма в балансе и отчете о прибылях и убытках в качестве оценочных обязательств должна представлять собой наилучшую расчетную оценку расходов, требуемых для урегулирования текущих обязательств. Имеется в виду сумма, которую организация уплатила бы для погашения обязательства на дату баланса или перевела бы третьей стороне на эту дату, даже в случаях невозможности или когда экономически невыгодно погашать или переводить обязательство на дату баланса.

30. Некоторые оценочные обязательства создаются по обязательствам, которые будут погашаться в отдаленном будущем, возможно по прошествии нескольких лет. В этом случае при оценке величины резерва, который создается в соответствии с такими обязательствами, необходимо учитывать изменение стоимости денег с течением времени.

Очевидно, что для погашения обязательства сразу на дату баланса потребуется меньшая сумма денег в номинальном выражении, чем в случае погашения обязательства через несколько лет.

Пример.

У организации имеется обязательство, которое подлежит погашению через четыре года. Сумма погашения обязательства твердо определена и составляет 1 000 000тг. Поскольку сумма погашения твердо определена, то в ней учтены все риски, связанные с данным обязательством. Для дисконтирования должна использоваться номинальная (т.е. учитывающая инфляцию) ставка до налогообложения. Обычно номинальная ставка, не учитывающая риски по конкретному обязательству, соответствует процентной ставке по высоконадежным государственным облигациям. Данная организация определила, что ставка составляет 4% годовых.

С использованием таблиц временной стоимости денежных средств организация определила следующую балансовую стоимость оценочного обязательства на конец каждого из периодов (в тг.):

Номинальная ставка дисконтирования	Приведенная стоимость оценочного обязательства на конец отчетного года	На конец 1-го года	На конец 2-го года	На конец 3-го года	На конец 4-го года
4%	854 800	889 000	924 560	961 540	1 000 000

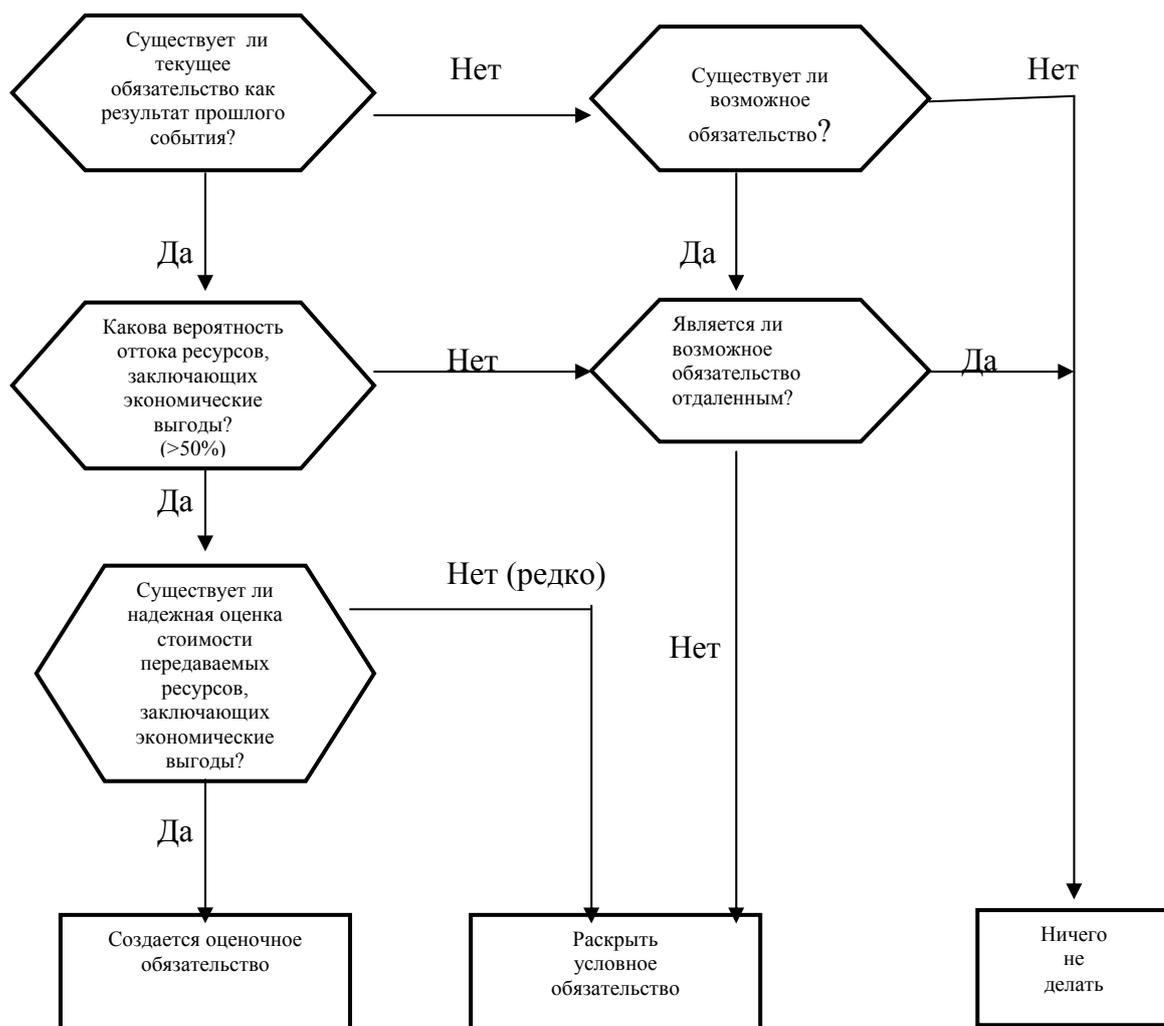
Изменения в сумме оценочного обязательства связаны с временным фактором и будут показываться в финансовой отчетности.

Соответственно, расходы составят (в тг.):

За отчетный год	за 1-ый год	за 2-ой год	за 3-ий год	за 4-ый год	Итого за четыре года
0	34 200	35 560	36 980	38 460	145 200

31. Оценочные обязательства измеряются до налога, т.к. МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль» рассматривают налоговые последствия оценочных обязательств и изменения в них.

При определении необходимости признания оценочного обязательства или раскрытия информации об условном обязательстве можно воспользоваться следующим алгоритмом:



32. 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 только тогда, когда действительно определено, что возмещение будет получено организацией, погашающей обязательство. Сумма, признанная в отношении возмещения, не должна превышать сумму оценочного обязательства;
- возмещение должно учитываться в качестве отдельного актива;
- в отчете о прибылях и убытках расход, относящийся к оценочному обязательству, можно представить за вычетом суммы, признанной в отношении возмещения.

Пример.

Организация выпускает спортивные автомобили. В течение следующего финансового года было произведено и продано 80 спортивных автомобилей. В ходе испытания автомобилей был выявлен серьезный дефект в рулевом управлении.

Все 80 покупателей получили от организации письменное уведомление о выявленном дефекте, где их просили привести машины для бесплатного устранения дефекта. В ответ покупатели согласились предоставить машины для устранения дефекта, оценочная стоимость работ 4 000 000тг.

Ответственность за обнаруженный дефект принял на себя производитель рулевого механизма, а также обязательство возместить организации – производителю машин все расходы по устранению дефекта.

В данном случае соблюдены все условия признания оценочного обязательства. Текущее обязательство возникает в результате отправленных организацией писем, а также обоснованных ожиданий со стороны покупателей, что обнаруженный дефект будет исправлен. Также ожидается выбытие ресурсов, заключающих экономические выгоды, из организации в связи обязательством по устранению дефекта.

Таким образом, организация должна признать оценочное обязательство. Однако, поскольку поставщик рулевого механизма возмещает все затраты по устранению дефекта, в бухгалтерском балансе также должен быть отражен соответствующий актив. В отчете о прибылях и убытках расходы по созданию оценочного обязательства могут быть показаны за вычетом суммы возмещения.

Пример.

Организации был предъявлен иск на сумму 1 000 000тг. По оценкам независимых экспертов организация должна будет выплатить по иску 750 000тг. Поставщик рулевого механизма возмещает затраты на сумму 500 000тг. В этом случае организация должна создать оценочное обязательство в размере 750 000тг., но на расходы будет отнесено только 250 000тг. за вычетом действительно определенного возмещения (750 000– 500 000= 250 000). Бухгалтерские проводки будут следующие:

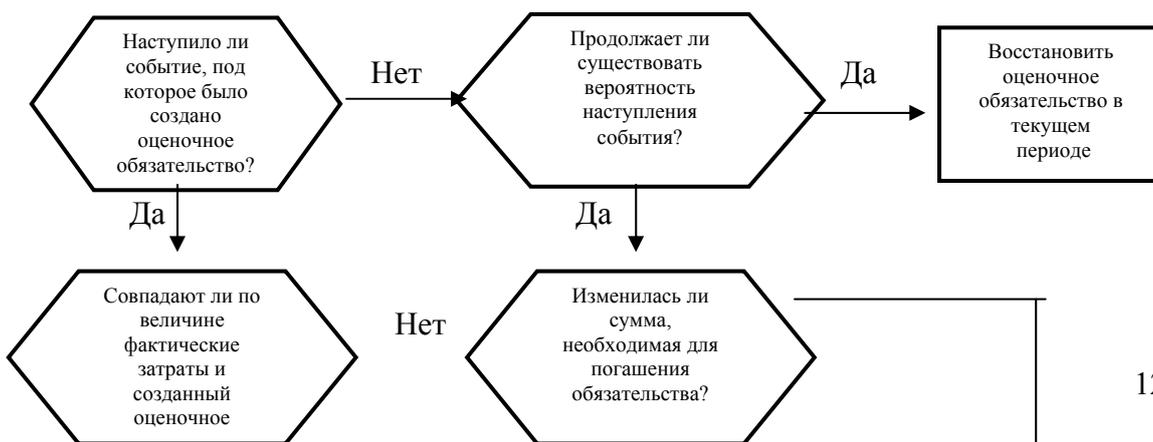
Счета к получению	500 000
Прочие расходы	250 000
Оценочное обязательство	750 000

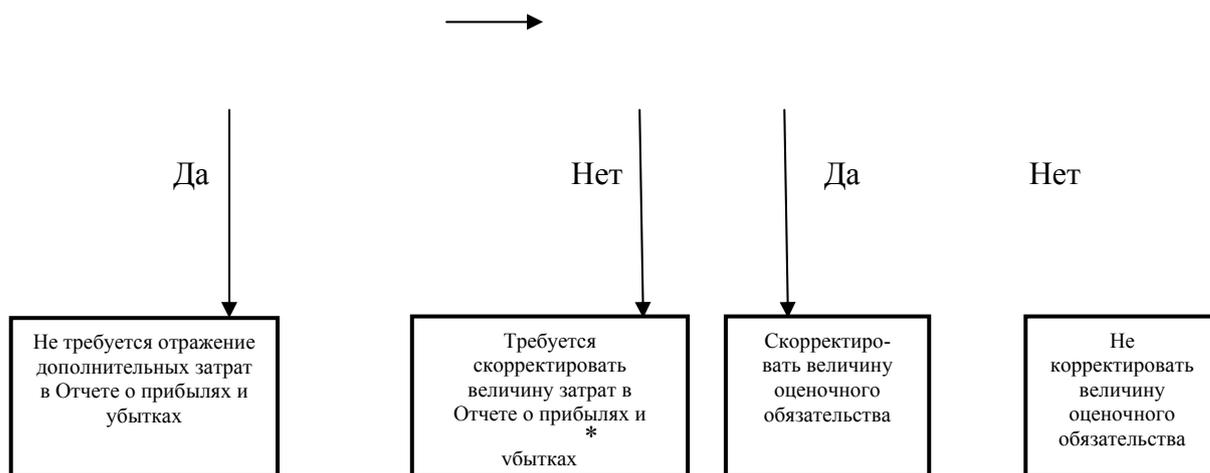
33. Оценочное обязательство необходимо пересматривать на каждую отчетную дату и корректировать для отражения текущей наилучшей оценки. Если более нет вероятности того, что для погашения обязательства потребуется отток экономических выгод, тогда резерв должен аннулировать.

34. Оценочное обязательство следует использовать только для тех затрат, в отношении которых он первоначально признавался. Если более нет вероятности того, что погашение обязательства потребуется отток экономических выгод, тогда резерв следует аннулировать.

Последовательность процесса определения необходимости корректировки величины оценочных обязательств или прекращения его признания, можно представить следующим образом:

Использование оценочного обязательства и прекращение признания





* - при превышении фактических затрат над величиной созданного оценочного обязательства, то это разница должна отразиться в отчете о прибылях и убытках как дополнительные расходы отчетного периода.

Применение правил признания и измерения

35. Данный МСБУ предоставляет руководство по применению принципов признания и оценки в трех конкретных случаях, а именно, будущих операционных убытков, обременительных договоров и реструктуризации:

Данный стандарт категорически запрещает создавать оценочные обязательства под **будущие операционные убытки**. Это связано с тем, что в этом случае не удовлетворяются критерии признания оценочного обязательства. Будущие операционные убытки возникают не в результате прошлого события, а в результате будущего события. Признание таких убытков нарушает принцип соответствия. Кроме того, даже если их величина точно известна, это, что вполне возможно, позволяет организациям манипулировать финансовыми показателями, что в свою очередь приведет необъективности финансовой отчетности.

36. Если событие произошло, то оно должно быть отражено как событие, произошедшее после отчетной даты в примечаниях к бухгалтерской отчетности.

37. Предположение о будущих операционных убытках указывает на возможное обесценение определенных активов. В этом случае организации необходимо пересмотреть оценку активов в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

38. Текущее обязательство по **обременительному договору** должно признаваться и оцениваться в качестве оценочного обязательства. Обременительный договор представляет собой договор, в котором неизбежные затраты на выполнение обязательств по договору превышают экономические выгоды, которые ожидается по нему получить.

Пример.

Обременительные договоры. Нерасторгаемые договоры.

Организация арендует на условиях долгосрочной аренды большие площади складских помещений. Срок аренды составляет пять лет, ежегодные арендные платежи составляют 400 000тг., организация не имеет право досрочного расторжения арендного договора. Хотя в текущем году у организации отпала необходимость в таких площадях, она не может расторгнуть договор, и обязана выплатить арендодателю 2 000 000 тг.. (400 000тг. x 5 лет) в течение оставшихся пяти лет аренды. Для минимизации своих расходов по аренде организация сдала эти площади в субаренду сторонней организации. Величина субарендных платежей составляет 365 000тг. в год и, следовательно, организация несет

ежегодные убытки в размере 35 000 тг. (400 000– 365 000), за пять лет убытки составят 175 000тг.

Договор на аренду помещений является обременительным договором, поскольку неизбежные затраты на выполнение обязательства (арендные платежи) превышают экономические выгоды (доход от субаренды).

Организация обязана создать резерв на неизбежные затраты по выполнению этого договора. В данном случае соблюдаются все условия признания резервов.

Обязательство по первоначальной аренде помещений у организации возникло в предыдущем периоде, и это обязательство является обязательным.

Существует ежегодный отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, поскольку организация обязана платить ежегодно за первоначальную аренду.

Величина оттока ресурсов может быть рассчитана с высокой степенью точности. Ежегодный отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, составляет 35 000тг. (400 000тг. – арендный платеж минус 365 000 тг. – доход по субаренде).

Пример.

Обременительные договоры. Долгосрочные договоры на поставку.

Организация имеет долгосрочный договор на поставку продукции. Она обязана ежегодно в течение двух лет поставлять 10 000 единиц продукции по фиксированной цене 100 тг. за единицу. В результате повышения цен на сырье и материалы себестоимость продукции повысилась до 110 тг. на единицу продукции, следовательно, каждая единица продукции стала приносить организации 10 тг. убытка (100 тг. – цена минус 110 тг. - себестоимость). Таким образом, за два года организация понесет убытки в размере 200 000тг.. (10 тг. - убыток на единицу продукции x 10 000 единиц x 2 года). Если организация расторгнет договор, она должна будет выплатить штраф в размере 2 500 000тг.

Долгосрочный договор на поставку продукции по фиксированной цене является для организации обременительным договором, поскольку неизбежные затраты на выполнение договора (110 тг. - себестоимость x 10 000 единиц x 2 года = 2 200 000тг.) превышают экономические выгоды от выполнения договора (100 тг. – цена x 10 000 единиц x 2 года = 2 000 000тг.) на 200 000тг.. Неизбежные затраты представляют собой затраты по производству продукции, которые оказываются меньше величины штрафа, выплачиваемого в случае невыполнения договора на 400 000тг. (2 500 000 тг. – штраф минус 2 100 000тг. – себестоимость производства).

Организация обязана создать резерв на неизбежные затраты по выполнению этого договора. В данном случае соблюдаются все условия признания резервов.

Обязательство на поставку продукции у организации возникло в предшествующий период, повышение цен на сырье и материалы также имело место до отчетной даты.

Существует ежегодный отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, поскольку организация продолжает производить продукцию, несмотря на то, что цена единицы продукции оказывается ниже себестоимости производства единицы продукции.

Величина оттока ресурсов, может быть рассчитана с высокой степенью точности.

Ежегодный отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, составляет 100 000тг. (1 000 000тг. – ежегодная выручка от продажи продукции минус 1 100 000тг. – ежегодные расходы по производству продукции).

39. **Реструктуризация** представляет собой программу, разработанную и контролируемую руководством, которая существенно изменяет либо масштаб деятельности, либо способ осуществления такой деятельности. Ниже приводятся некоторые примеры событий, которые могут подпадать под определение реструктуризации:

- a) продажа или прекращение направления деятельности;
- b) закрытие хозяйственных подразделений в стране или регионе или перемещение хозяйственной деятельности из одной страны или региона в другие;

- с) изменения в структуре управления, например, ликвидация уровня управления;
и
- д) фундаментальная реорганизация, которая оказывает существенное воздействие на характер и направленность деятельности организации.

Оценочное обязательство на затраты при реструктуризации признается только при соблюдении общих критериев признания для оценочного обязательства. Традиционное обязательство по реструктуризации возникает только тогда, когда организация:

- располагает подробным формальным планом по реструктуризации; и
- создала обоснованные ожидания среди тех, кого охватывает план по реструктуризации, в том, что она будет проводить реструктуризацию, путем осуществления этого плана или путем объявления его основных характеристик.

Если же реструктуризация влечет за собой продажу деятельности, никаких обязательств по продаже не возникает до появления соглашения о продаже, имеющего обязательную силу.

Пример.

Незадолго до окончания отчетного года совет директоров организации принял решение о закрытии подразделения, которое занималось производством определенной продукции. Это решение было утверждено на собрании акционеров. Поставщикам и покупателям были направлены письма, извещающие о закрытии подразделения и прекращении выпуска данной продукции. Также каждого сотрудника подразделения в письменном виде оповестили о факте закрытия подразделения и о предполагаемой дате закрытия. Руководство организации вступило в переговоры с профсоюзом, представляющим интересы работников данного подразделения.

Организация обязана создать оценочное обязательство на реструктуризацию. В данном случае соблюдаются все условия признания оценочного обязательства.

У организации возникло обязательство сразу после оповещения поставщиков, покупателей и рабочих о планируемом закрытии подразделения.

Для выполнения этого обязательства потребуется передача ресурсов, заключающих экономические выгоды. Организация будет обязана произвести выплаты выходного пособия уволенным рабочим, также возможно, что организация будет обязана выплатить штрафы в связи с прекращением действующих контрактов на закупку и поставку продукции.

Величина обязательства может быть определена с достаточно высокой степенью точности. Известен размер выходного пособия, выплачиваемого работникам организации при их увольнении, известна величина штрафов, выплачиваемого поставщикам и покупателям при расторжении договоров.

Необходимо обратить внимание на то, что если решение о закрытии подразделения не было бы доведено до сведения поставщиков, покупателей и работников подразделения в письменном виде, то не возникло бы никакого обязательства.

Часто во время реструктуризации возникают различные операционные убытки. На момент принятия решения о реструктуризации у организации не было никаких обязательств, связанных с этими операционными расходами. Данные расходы являются расходами будущих периодов, и под них нельзя создавать оценочное обязательство (условия признания не выполнены).

Раскрытие информации

40. Обобщенную информацию о созданных оценочных обязательствах, условных обязательствах и условных активах и возмещении, получаемых организацией, об условиях

их признания и правилах раскрытия информации в бухгалтерской отчетности можно представить следующем образом:

Оценочные и условные обязательства

Если в результате прошлых событий может произойти отток ресурсов, заключающих экономические выгоды, для погашения или существующего обязательства, или возможного обязательства, существование которого будет подтверждено наступлением одного или нескольких неопределенных будущих событий, которые не находятся под полным контролем организации, и		
существует обязательство, которое, вероятно, потребует для его погашения передачи ресурсов, заключающих экономические выгоды,	существует возможное обязательство или фактическое обязательство, которое может потребовать, но, вероятно, не потребует передачи ресурсов, заключающих экономические выгоды для его погашения,	существует возможное обязательство или фактическое обязательство, но вероятность передачи ресурсов, заключающих экономические выгоды, является очень низкой, или срок оттока ресурсов является весьма отдаленным,
то требуется признание оценочного обязательства в бухгалтерской отчетности, и	то оценочное обязательство не признается,	то оценочное обязательство не признается и
требуется раскрытие информации относительно этого оценочного обязательства	но требуется раскрытие информации о характере этого условного обязательства в примечаниях к бухгалтерской отчетности	раскрытие информации не требуется

Условные активы

Если в результате прошлых событий существует возможность поступления актива, существование которого будет подтверждено наступлением одного или более неопределенных будущих событий, которые не под полным контролем организации, и		
поступление экономических выгод является практически определенным,	поступление экономических выгод является вероятным, но фактически неопределенным,	поступление экономических выгод не является вероятным,
то такой актив не является условным, т.е. считается, что он существует, поэтому он признается в бухгалтерской отчетности, и	то такой актив не признается,	то такой актив не признается и
требуется раскрытие информации относительно этого актива	но требуется раскрытие информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности	не требуется раскрытие информации в примечаниях к бухгалтерской отчетности

Возмещения

Если ожидается, что некоторые или все затраты, необходимые для погашения обязательства, в соответствии с которым создано оценочное обязательство, будут возмещены третьей стороной, и		
организация не имеет обязательства по той части затрат, которая подлежит возмещению другой стороной,	организация имеет обязательство в той части затрат, которая, как ожидается, будет возмещена, несмотря на то, что существует фактическая определенность в получении возмещения при условии, что организация урегулирует обязательство, в соответствии с которым было создано оценочное обязательство,	организация имеет обязательство в той части затрат, которая, как ожидается, будет возмещена и не существует фактической определенности в получении возмещения при условии, что организация урегулирует обязательство, в соответствии с которым было создано

		оценочное обязательство,
то у организации нет обязательств в отношении суммы, которая должна быть возмещена, и	то возмещение признается, как отдельный актив в бухгалтерском балансе, и уменьшает соответствующую статью расходов в отчете о прибылях и убытках (величина признанного возмещения не может превышать величину обязательств) и	то ожидаемое возмещение не признается, как актив, но
раскрытия информации не требуется	информация о возмещении раскрывается в примечаниях к бухгалтерской отчетности (показывается сумма признанного возмещения)	информация об ожидаемом возмещении раскрывается в примечаниях к бухгалтерской отчетности

41. Для каждого класса группы оценочных обязательств, признаваемых организацией, должны раскрывать следующее:

для оценочных обязательств:

- 1) балансовую стоимость на начало и конец периода;
- 2) дополнительные оценочные обязательства, созданные за период, включая увеличение существующих оценочных обязательств;
- 3) величину оценочных обязательств, использованных за отчетный период;
- 4) величину оценочных обязательств на начало периода, которые были аннулированы, так как исчезла необходимость их существования;
- 5) изменение дисконтированной величины, возникшей с течением времени, а также какого-либо изменения в ставках дисконтирования.

Сравнительная информация не требуется.

а также:

- 6) краткое описание характера обязательства и ожидаемое время выбытия ресурсов, заключающих экономические выгоды, возникающих в результате этого обязательства;
- 7) факты проявления неопределенностей, относящихся к сумме или времени такого выбытия;
- 8) сумму любых ожидаемых возмещений с указанием суммы любого актива, который был признан для этого ожидаемого возмещения.

Для условных обязательств на дату баланса организация раскрывает следующее:

- 1) краткое описание условного обязательства;

и если это целесообразно:

- 2) расчет его финансового воздействия;
- 3) факты проявления неопределенностей, относящихся к сумме или времени выбытия; и
- 4) возможность любого возмещения.

Пример.

Раскрытие информации об оценочных обязательствах.

В бухгалтерском балансе организации на конец года указаны долгосрочные оценочные обязательства на сумму 246 000тг. и краткосрочные оценочные обязательства на 974 000тг.

В примечании к бухгалтерской отчетности информация об оценочных обязательствах может быть раскрыта следующим образом:

(тг.)

	Гарантии	Реструктуризация	Обременительные договоры	Итого
Остаток на начало отчетного периода	370 000	400 000	-	770 000
Сумма оценочных обязательств, созданных в отчетном году	300 000	650 000	170 000	1 120 000
Сумма оценочных обязательств, использованных в отчетном году	(120 000)	(400 000)	-	(520 000)
Сумма оценочных обязательств, аннулированных в отчетном году	(150 000)	-	-	(150 000)
Остаток на конец отчетного периода, в том числе:	400 000	650 000	170 000	1 220 000
Долгосрочные оценочные обязательства	110 000	-	136 000	246 000
Краткосрочные оценочные обязательства	290 000	650 000	34 000	974 000

Гарантийные обязательства.

Оценочные обязательства по гарантиям на бытовую технику и электронику, проданную в течение отчетного года. Величина оценочного обязательства рассчитана на основе данных об объемах продаж в текущем году и статистических данных об удельном весе продукции, которая была предъявлена покупателями к замене за предыдущие периоды. Поскольку гарантийный срок на продукцию составляет два года, то долгосрочные оценочные обязательства относятся к продукции, проданной в предшествующем году. Аннулирование в отчетном году оценочного обязательства на 120 000тг. вызвано тем, что организация перестала продавать электрические плиты.

Реструктуризация.

Оценочное обязательство по реструктуризации в размере 400 000тг., которое имелось на начало года, было полностью использовано в течение года на реорганизацию управления отдела реализации и маркетинговых исследований организации. Была разработана и реализована на компьютерах система бюджетирования закупок и реализации товарных запасов по основным группам товаров. В течение года было создано дополнительное оценочное обязательство (650 000тг.) в связи с уходом с рынка в северо-западном районе и открытии дополнительных торговых точек в области. Решение о реструктуризации было объявлено 16 мая 2000 г. Составлен детальный план реструктуризации, плановый объем затрат определен, согласован с представителями профсоюза. Плановый срок окончания работ по реорганизации торговли март 2001 г.

Обременительные договоры.

Организация имеет договор сроком на пять лет на аренду складских помещений без права расторжения. В связи с изменениями в размещении торговых точек данные складские помещения не могут использоваться по своему назначению, и они сданы в субаренду. Расходы по аренде превышают доходы, получаемые от субаренды, поэтому было создано оценочное обязательство на сумму чистого обязательства по аренде.

Пример.

Условное обязательство, раскрытие информации.

Против организации возбужден иск за нарушение авторских прав. Величина иска составляет 100 000тг. На отчетную дату судебное разбирательство не проводилось. По мнению экспертов очень вероятно, что суд вынесет решение в пользу организации и ей не придется удовлетворять иск.

Данная ситуация должна рассматриваться как условное обязательство. Величина возможного оттока ресурсов, заключающих экономические выгоды, может быть определена с высокой степенью надежности, но наступление события, от которого зависит выполнения обязательства (оплата иска), маловероятно.

Информация об условном обязательстве может быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности следующим образом.

Организация выступает ответчиком по иску о нарушении авторских прав. Она не признает себя виновной. Если организации не удастся выиграть дело в суде, то ей придется выплатить возмещение убытков и судебных издержек в объеме 110 000тг. Основываясь на мнении экспертов о низкой вероятности проигрыша в суде, руководство организации считает, что наличие предъявленного иска не скажется на финансовых результатах фирмы.

Пример.

Условный актив, раскрытие информации.

Организация возбудила иск против поставщика за возмещение ущерба, причиненного ей поставкой некачественной продукции. На отчетную дату судебное разбирательство не проводилось. Величина иска составляет 2 000 000тг. По мнению экспертов, вероятность того, что организация выиграет дело, весьма высока (суд примет решение в пользу организации).

Данная ситуация должна рассматриваться как условный актив. Величина возможного поступления ресурсов, заключающих экономические выгоды, может быть определена с высокой степенью надежности, и вероятность наступления события, от которого зависит поступление ресурсов (получение денежных средств по иску), весьма высока.

Информация о данном условном активе может быть раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности следующим образом.

Организация возбудила в текущем году судебный иск против поставщика за поставку некачественной продукции. По мнению экспертов, весьма высока вероятность того, что суд вынесет решение в пользу организации, и она получит компенсацию за понесенные убытки в размере 2 000 000тг. и возмещение судебных издержек.

В случаях, когда раскрытие информации (всей и его части) может нанести серьезный ущерб организации в споре с другими сторонами в отношении оценочного обязательства, условного обязательства или условного актива, организация может не раскрывать такую информацию. Однако необходимо раскрывать информацию относительно общего характера спора, также указывать причину неполного раскрытия информации.

*Рекомендовано к применению Экспертным Советом
Министерства финансов Республики Казахстан
по вопросам бухгалтерского учета и аудита
согласно Протоколу от «23» марта 2005 года № 2*

**Методические рекомендации по применению
международного стандарта бухгалтерского учета (IAS) 38
«Нематериальные активы»**

Содержание

	Параграфы
Введение	
Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций	1-5
Определения	6-21
Нематериальные активы	22-30
Идентифицируемость	
Контроль	
Будущие экономические выгоды	
Признание и первоначальное измерение нематериального актива	31-66
Отдельное приобретение	
Приобретение как часть объединения бизнеса	
Приобретение за счет государственной субсидии	
Обмены активами	
Внутренне созданный гудвилл	
Внутренне созданные нематериальные	
Стадия исследований	
Стадия разработки	
Себестоимость внутренне созданного нематериального актива	
Признание расхода	
Прошлые расходы, не подлежащие признанию в качестве актива	67-70
Измерение после первоначального признания	71-84
Метод первоначальной стоимости	
Метод переоцененной стоимости	
Амортизация	85-99
Срок амортизации	
Метод начисления амортизации	
Ликвидационная стоимость	
Пересмотр срока и метода начисления амортизации	
Возместимость балансовой стоимости – убытки от обесценения	100-101
Списания и выбытия актива	102-105
Раскрытие информации	106-114
Общие положения	
Нематериальные активы, учитываемые по переоцененной стоимости	
Затраты на исследования и разработки	
Другая информация	115

Введение

Настоящие методические рекомендации разработаны Департаментом методологии бухгалтерского учета и аудита Министерства финансов Республики Казахстан при поддержке и тесном сотрудничестве с консультантами Азиатского Банка Развития и товариществом с ограниченной ответственностью «KPMG Janat», в целях реализации Закона Республики Казахстан «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности» и во исполнение Плана мероприятий по переходу на МСФО, утвержденного Распоряжением Премьер – Министра Республики Казахстан от 15 мая 2003 года №88-р, а также для оказания практической помощи организациям при применении Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО).

Цель, статус и сфера применения методических рекомендаций

1. Настоящие методические рекомендации устанавливают порядок учета нематериальных активов, которые детально не рассматриваются в других методических рекомендациях по применению МСБУ и применяются в отношении всех нематериальных активов, кроме:

- Нематериальных активов, описанных в других международных стандартах бухгалтерского учета (МСБУ (IAS) 2 «Запасы», МСБУ (IAS) 11 «Договоры на строительство», МСБУ (IAS) 12 «Налоги на прибыль», МСБУ (IAS) 17 «Аренда», МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса», МСБУ (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность», МСБУ (IAS) 28 «Учет инвестиций в ассоциированные предприятия», МСБУ (IAS) 31 «Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности», МСБУ (IAS) 39 «Финансовые инструменты: признание и измерение», МСФО (IFRS) 4 «Договора страхования», МСФО (IFRS) 5 «Долгосрочные активы, предназначенные для продажи и прекращенная деятельность» и МСФО 6 (IFRS) «Разведка и оценка минеральных ресурсов».

2. Данные методические рекомендации по применению МСБУ не являются МСБУ и предназначены только для оказания практической помощи в применении МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» в Республике Казахстан. Ни одно положение в данных методических рекомендациях не опровергает МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

3. Нематериальные активы не имеют физической сущности и могут одновременно включать материальные и нематериальные активы, например, компьютерное программное обеспечение для управления технологическим оборудованием, без которого оно не может работать и является составной частью этого оборудования, и компьютерное программное обеспечение, не являющееся составной частью технологического оборудования. При определении того, должен ли актив, сочетающий нематериальные или материальные элементы учитываться согласно МСБУ (IAS) 16 «Основные средства», или как нематериальный актив, согласно МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы», необходимо вынести суждение о том, какой элемент более важен.

Пример.

Организация в целях уменьшения расходов на обеспечение услуг переводчиков приобрела для организации лицензионное программное обеспечение автоматического перевода «TRADOS». В комплект программ обеспечения входит также расширенный электронный словарь терминов. В процессе работы данный словарь терминов может пополняться организацией. Кроме того, на данное программное обеспечение существует активный рынок, и при желании организация может продать комплект программ

обеспечения. Менеджер организации купил эту программу за 75000 тенге наличным, с учетом НДС 15 %.

Будет отражена следующая бухгалтерская проводка:

<i>Дт</i>	НДС в зачет	9 783	
<i>Дт</i>	программное обеспечение «TRADOS»	65 217	
	<i>Кт</i>	наличность в кассе	75 000

4. Отдельные нематериальные активы содержатся на физических носителях, например, фотографии – на пленке, фильм – на ленте, компьютерное программное обеспечение – на компакт-диске. В таких случаях на соответствие определению и критериям признания нематериальных активов проверяются непосредственно фотографии, фильм, компьютерное программное обеспечение, а не пленка, лента, компакт-диск, которые вторичны по отношению к нематериальному активу.

5. В случае финансовой аренды, лежащий в основе актив может быть как материальным, так и нематериальным. После первоначального признания арендатор учитывает нематериальный актив на условиях финансовой аренды согласно МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы». Права по лицензионному соглашению по таким статьям, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права исключаются из сферы действия МСБУ (IAS) 17 «Аренда» и попадают в сферу действия согласно МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

Определения

6. **Актив** – это ресурс:

- контролируемый организацией в результате прошлых событий и
- от которого организация ожидает получение будущих экономических выгод.

7. **Активный рынок** – это рынок, на котором действуют все из перечисленных ниже условий:

- обращающиеся на рынке товары являются однородными;
- желающие совершить сделку покупатели и продавцы обычно могут быть найдены в любое время; и
- информация о ценах является публичной (общедоступной).

8. **Амортизация** – это систематическое распределение амортизируемой стоимости нематериального актива на протяжении срока его полезного использования.

9. **Амортизируемая стоимость** – это себестоимость актива или другая величина, отраженная в финансовой отчетности вместо себестоимости, за вычетом ликвидационной стоимости.

10. **Балансовая стоимость** – это величина, по которой актив отражается в бухгалтерском балансе, за вычетом суммы накопленной амортизации (амортизационных отчислений) и накопленного убытка от обесценения.

11. **Исследование** – это оригинальное и плановое изыскание, предпринятое с целью получения новых научных или технических знаний и идей.

12. **Ликвидационная стоимость** – это чистая сумма, которую организация ожидает получить за актив в конце срока его полезного использования за вычетом ожидаемых затрат по его выбытию.

13. **Монетарные активы** – это имеющиеся денежные средства и активы, подлежащие получению в фиксированных или определяемых суммах.

14. **Нематериальный актив** представляет собой обособленный (идентифицируемый) немонетарный актив, не имеющий физической формы и содержания.

15. **Разработка** – это применение результатов исследований или других знаний при планировании или конструировании производства новых или существенно улучшенных

материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или применения.

16. **Себестоимость** – 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 МСФО.

17. **Справедливая стоимость актива** – это сумма, на которую актив может быть обменен между хорошо осведомленными, независимыми сторонами, желающими совершить такую операцию.

18. **Срок полезного использования** – это:

- период, в течение которого ожидается использование организацией амортизируемого актива; либо
- количество продукции или подобных изделий, которое организация предполагает получить с помощью актива.

19. **Убыток от обесценения** - это сумма превышения балансовой стоимости актива над его возмещаемой суммой.

20. **Согласованная дата объединения бизнеса** - дата, когда между объединяющимися сторонами достигнуто самостоятельное соглашение и, в случае организаций, зарегистрированных на фондовой бирже, доведено до сведения общественности. В случае враждебного поглощения более ранней датой, когда между объединяющимися сторонами достигнуто самостоятельное соглашение, является дата, когда достаточное количество владельцев приобретаемой организации приняли предложение приобретающей организации о получении приобретающей организацией контроля за приобретаемой организацией.

21. **Стоимость, специфичная для предприятия** - дисконтированная стоимость денежных потоков, которые организация ожидает получить от постоянного использования актива и от его выбытия в конце срока полезной службы или отток которых ожидается при погашении обязательства.

Нематериальные активы

22. Для того чтобы объект отвечал определению нематериального актива, он должен отвечать критериям признания нематериального актива, то есть идентифицируемости, контролю над ресурсами и наличию будущих экономических выгод. Если объект не отвечает определению нематериального актива, затраты на его покупку или внутреннее производство признаются как расход тогда, когда они были понесены. Однако, если объект приобретен в результате объединения бизнеса, он составляет часть гудвила, признанного на дату приобретения.

Идентифицируемость

23. Нематериальный актив *идентифицируем*, если:

- его можно отделить от организации, то есть если организация может его продать, сдать в аренду или обменять, либо отдельно, либо вместе со связанным с ним договором, активом или обязательством; или
- он возникает из юридических прав, независимо от того, являются ли они передаваемыми или отделяемыми от организации или от других прав и обязательств.

24. Данные критерии определения разделяют нематериальный актив и деловую репутацию (гудвилл). Деловая репутация (гудвилл) признается неотделимым активом, если она появляется в результате приобретения организации.

Контроль

25. *Контроль* означает:

- право на получение будущих экономических выгод от использования нематериального актива. Например, право, оформленное юридическими документами – патент, лицензия;

- возможность запретить доступ других к выгодам от использования нематериального актива. Например, посредством юридической ответственности за разглашение коммерческой тайны.

26. Обычно право контроля вытекает из юридических прав, которые могут быть принудительно осуществлены в судебном порядке. Однако возможность осуществления прав в судебном порядке не является необходимым условием контроля.

27. Рыночные и технические знания могут способствовать появлению будущих экономических выгод. Организация контролирует эти выгоды, если, например, эти знания защищены авторскими правами, ограничениями в договоре, дающем право торговли, или юридической обязанностью работников соблюдать конфиденциальность.

28. Работники организации обычно не соответствуют определению нематериального актива, поскольку их знания неотделимы от их носителей и не могут быть использованы без них, если только их использование не защищено соответствующими юридическими правами организации.

29. Организация может ожидать, что имеющиеся у нее клиенты будут и дальше продолжать торговлю с ней. Однако, если портфель клиентов не защищен юридическими правами, и у организации нет других способов контроля над ним, то в таком случае портфель клиентов не соответствует определению нематериального актива.

Будущие экономические выгоды

30. Будущие экономические выгоды, поступающие от нематериального актива, могут включать доход от реализации продукции или услуг, экономию затрат или другие выгоды, являющиеся результатом использования актива организацией.

Признание и первоначальное измерение нематериального актива

31. Нематериальный актив должен быть признан, когда:

- Есть вероятность, что будущие экономические выгоды, относящиеся к использованию этого актива, будут поступать в организацию, и
- Стоимость актива может быть надежно оценена.

32. Вероятность поступления ожидаемой экономической выгоды должна оцениваться руководством организации на основании разумных и обоснованных предположений, которые отражают оптимальную наилучшую расчетную оценку совокупности экономических условий, существующих на протяжении срока полезного использования актива.

33. Нематериальный актив первоначально должен оцениваться по себестоимости.

34. Нематериальный актив может быть приобретен:

- 1) отдельно;
- 2) при объединении бизнеса;
- 3) через государственную субсидию;
- 4) путем обмена активами.

35. Большинство последующих затрат направлено на поддержание будущих экономических выгод, заключенных в нематериальных активах и не отвечают критериям признания нематериальных активов, установленных в МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы». Кроме того, часто трудно отнести такие затраты непосредственно на отдельный нематериальный актив, а не на бизнес в целом. Поэтому затраты, понесенные после первоначального признания купленного нематериального актива или после завершения внутренне созданного нематериального актива, очень редко будут вести к увеличению себестоимости нематериального актива. Таким образом, данные затраты в большинстве случаев признаются расходами периода.

Отдельное приобретение

36. Если нематериальный актив (например, компьютерное программное обеспечение) приобретается отдельно, себестоимость нематериального актива обычно может быть надежно оценена.

37. «Себестоимость» 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.
- При отсрочке платежа сверх обычных сроков оплаты при покупке в кредит себестоимость представляет собой эквивалент денежной цены; а разница между этой суммой и суммарными платежами признается как процентный расход. То есть себестоимость нематериального актива не включает проценты по кредиту, если они не капитализируются в соответствии с МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам».

Пример.

31 декабря организация «Феликс» стала победителем тендера на приобретение эксклюзивных прав на патент, разработанный организацией «Даймон». Сумма платежа без учета НДС за эксклюзивные права составила 700 000 тенге, подлежащие уплате немедленно, и 300 000 к уплате через год. В связи с тендером организация «Феликс» понесла расходы на юридическое обслуживание в сумме 77 000 тенге без учета НДС. Организация также заплатила за регистрацию патентных прав государственный сбор в сумме 1 000 тенге.

Стоимость капитала организации «Феликс» составляет 10%.

Нужно рассчитать стоимость патентных прав при первоначальном признании.

Стоимость при первоначальном признании = 1 050 727 тенге, то есть

Денежные средства уплаченные	700 000
	+
Отсроченная сумма оплаты (300,000 /1.1)	272 727 (приведенная стоимость 300 000 долларов через 1 год при ставке дисконтирования 10 %)
	+
Расходы на юридическое обслуживание	77 000
	+
Сбор за регистрацию	1 000

Пример.

Организация решила заняться реализацией булочек под маркой организации «Новый Круасан». Стоимость оборудования составила 200 000 тенге (с учетом НДС) стоимость полуфабрикатов для круасанов и упаковки для них – 50 000 тенге (с учетом НДС), стоимость права использования торговой марки «Круасан» - 100 000 тенге (с учетом НДС).

Проводки будут следующими:

Дт «НДС в зачет»	13 043
Дт «Нематериальные активы»	86 957
Кт «Расчеты с поставщиками»	100 000
Дт «НДС в зачет»	26 087

<i>Дт</i> «Оборудование»	173 913
<i>Кт</i> «Расчеты с поставщиками»	200 000
<i>Дт</i> «НДС в зачет»	6 522
<i>Дт</i> «Сырье и материалы»	43 478
<i>Кт</i> «Расчеты с поставщиками»	50 000

Приобретение как часть объединения бизнеса

38. Первоначальная стоимость нематериального актива, приобретенного при объединении бизнеса основывается на его «справедливой стоимости на дату покупки».

39. Справедливая стоимость на дату покупки может быть оценена с помощью:

- Текущей цены покупателя на активном рынке (если такой рынок существует);
- Цен последних подобных операций;
- 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.

Пример.

31 декабря организация «Мех» заплатила 2 000 000 тенге за 100% долю в капитале организации «Соболь».

На дату приобретения справедливая стоимость чистых активов организации «Соболь», показанных в ее балансе, составляла 1 200 000 тенге. Кроме того, организация имела также следующие права:

1) На торговую марку «Полина», продукт среднего ценового диапазона. Перед самой покупкой организацией «Мех» организация «Соболь» рассматривала возможность продать эту торговую марку. Организация «Траст», известная фирма независимых оценщиков, с помощью метода дисконтированных денежных потоков оценила эту марку в 300 000 тенге.

2) Эксклюзивные права распространения продукта «Lavendel». Ожидается, что это право в течение 6 лет обеспечит денежные поступления в размере 100 500 тенге в год. Организация «Мех» определила, что ставка дисконтирования на это право составляет 10%. Для срока 6 лет и ставки 10%, коэффициент приведенной стоимости аннуитета на конец периода 4,35526.

Налогообложение не учитывается.

Деловая репутация (гудвилл), возникшая при приобретении:

При консолидации организация «Мех» признает два нематериальных актива. Они принимаются во внимание при распределении стоимости приобретения в соответствии с МСФО (IFRS) 3 «Объединение бизнеса».

Деловая репутация (гудвилл) при покупке = 61 820 тенге, то есть

Себестоимость 2 000 000 тенге минус чистые активы, признанные в балансе организации «Соболь» (1 200 000 тенге) минус приобретенная торговая марка (300 000 тенге) минус права распространения (100 500 тенге* 4.35526).

40. Если нет возможности надежно оценить справедливую стоимость, актив не будет признан отдельным нематериальным активом, а его сумма будет включена в состав деловой репутации (гудвилла).

Пример.

Допустим, что в предыдущем примере надежно оценить стоимость торговой марки «Полина» невозможно.

Стоимость торговой марки отдельно не указывается. Она включается в состав деловой репутации (гудвилла).

Оценочная стоимость деловой репутации (гудвилл) при покупке = 361 820 тенге (себестоимость 2 000 000 тенге минус чистые активы, признанные в балансе организации «Соболь» 1 200 000 тенге, минус права распространения (100 500 тенге * 4. 35526)).

41. Организация-покупатель может признать нематериальный актив соответствующим критериям признания, даже если он не был признан в финансовой отчетности приобретенной организации.

Приобретение за счет государственной субсидии

42. Если нематериальный актив получен бесплатно или за номинальное возмещение в форме субсидии, то он первоначально признается либо по номинальной стоимости, либо 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 назначению.

Пример.

Лицензионное соглашение на производство лекарственных препаратов «Здоровье» предоставлено Республике Казахстан зарубежной организацией в рамках проекта двухстороннего сотрудничества. Распоряжением Правительства лицензионное соглашение бесплатно предоставлено фармацевтической организации «Фармацевт» с условием удовлетворения потребностей населения в этих препаратах. В данном случае для этого вида лицензионного соглашения активный рынок не существует. Фармацевтическая организация «Фармацевт» оценивает лицензионное соглашение по стоимости 1 тенге, которая является номинальной для постановки на учет, так как невозможно достоверно определить его стоимость со ссылкой на активный рынок.

Обмены активами

43. Нематериальные активы могут быть приобретены в обмен или частично в обмен на неаналогичные нематериальные активы или другие активы.

44. Когда нематериальные активы приобретают в обмен на другой актив, фактическая стоимость полученного объекта принимается равной его справедливой стоимости, которая равняется справедливой стоимости переданного актива, скорректированной на сумму уплаченных денежных средств или их эквивалентов. Разница между определенной фактической стоимостью нового нематериального актива и балансовой стоимостью переданного в обмен на него актива образует прибыль или убыток от операции обмена. В случае, если операция по обмену основана не на коммерческой основе, или справедливая стоимость ни полученного актива, ни переданного актива не может быть надежно оценена, то стоимость приобретенного актива оценивается по балансовой стоимости вышедшего актива.

45. Организация определяет наличие коммерческой основы операции по обмену с точки зрения влияния на будущие потоки денежных средств.

В операции по обмену присутствует коммерческая основа если:

- 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) приведенная стоимость потоков денежных средств после вычета налогов от части деятельности организации, связанной с активами участвующими в обмене, изменяется в результате обмена; и
- 3) возникающая разница по пункту 1) или 2) является значительной по сравнению со справедливой стоимостью обмениваемых активов.

Результаты проводимого анализа могут быть очевидными даже без проведения детальных расчетов.

Пример.

Организация «Фарма плюс» заключила договор обмена с организацией «Фармацевт» патента на производство медикаментов балансовой стоимостью 2 000 тенге на лицензию по их реализации справедливой стоимостью 2 500 тенге (без учета НДС).

В бухгалтерском учете организации «Фарма плюс» будут отражены следующие проводки:

<i>Дт</i> «Расходы по реализации нематериального актива»	2 000	
<i>Кт</i> «Патент»		2 000
<i>Дт</i> «Счета к получению»	2 875	
<i>Кт</i> «Доход»		2 500
<i>Кт</i> «НДС к оплате»		375
<i>Дт</i> «Лицензия»	2 500	
<i>Дт</i> «НДС в зачет»	375	
<i>Кт</i> «Счета к оплате»		2 875
<i>Дт</i> «Счета к оплате»	2 875	
<i>Кт</i> «Счета к получению»		2 875

46. Если нематериальный актив приобретается в обмен на долевые финансовые инструменты отчитывающейся организации, то себестоимость этого актива будет соответствовать справедливой стоимости выпущенного долевого финансового инструмента, которая равна справедливой стоимости актива.

Внутренне созданный гудвил

47. В некоторых случаях затраты производятся в целях получения будущих экономических выгод, но это не ведет к созданию нематериального актива, отвечающего критериям признания, изложенным в МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».

48. Гудвил, созданный внутри организации, не признается в качестве актива.

49. Разница между рыночной стоимостью организации и стоимостью идентифицируемых чистых активов в любой момент времени не может рассматриваться как фактическая стоимость нематериальных активов.

Внутренне созданный нематериальный актив

50. Иногда бывает трудно определить, отвечает ли внутренне созданный нематериальный актив критериям признания, а именно определить, имеется ли идентифицируемый актив, который принесет вероятные будущие экономические выгоды и возможно ли надежное определение себестоимости такого актива.

В некоторых случаях себестоимость внутренне создаваемого нематериального актива нельзя отличить от себестоимости поддержания или увеличения внутренне создаваемого гудвилла или ведения повседневных операций.

51. В дополнение к соблюдению общих требований к признанию и первоначальному измерению нематериального актива организация должна также применять дополнительные критерии ко всем внутренне созданным нематериальным активам.

52. Процесс создания нематериального актива необходимо рассматривать с учетом двух стадий: стадии исследований и стадии разработки.

53. Если невозможно сделать различие между стадией исследований и стадией разработки в рамках одного проекта, то проект должен рассматриваться как полностью исследовательский.

Стадия исследований

54. На стадии исследований организация не может продемонстрировать, что существует нематериальный актив, который будет создавать вероятные будущие экономические выгоды.

55. Затраты на исследования всегда признаются как расходы на момент их понесения.

56. Затраты на нематериальные активы, признанные первоначально в качестве расхода, не должны впоследствии признаваться как часть себестоимости нематериальных активов.

Примеры затрат на исследования:

- 1) Деятельность, направленная на получение новых знаний;
- 2) поиск направлений, измерение, анализ и окончательное утверждение вариантов применения научных открытий и других знаний;
- 3) поиск альтернативных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг;
- 4) формулирование, проектирование, измерение, анализ и окончательное утверждение возможных альтернатив для новых или усовершенствованных материалов, устройств, продукции, процессов, систем или услуг.

Стадия разработки

57. Возникающий в процессе разработки или на стадии разработки внутреннего проекта, нематериальный актив признается только в том случае, если организация в полной мере может продемонстрировать следующее:

- 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;
- Способ получения вероятных будущих экономических выгод от нематериального актива;
- Наличие достаточных технических, финансовых и других ресурсов для завершения разработки, а также для использования либо продажи нематериального актива;
- Способность надежно оценить затраты, относящиеся к нематериальному активу в ходе его разработки.

58. Организация также должна продемонстрировать целесообразность использования актива для собственных нужд или существование рынка продукта, получаемого в результате использования актива, или рынка в отношении самого актива.

59. Для демонстрации того, как актив будет создавать будущие экономические выгоды, организация должна использовать принципы, изложенные в МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», и, если актив будет создавать экономические выгоды во взаимодействии с другими активами, организация должна применять концепцию единицы, генерирующей денежные средства, установленную в МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов».

60. Наличие ресурсов для завершения создания, использования нематериального актива и получения выгод от его использования может быть продемонстрировано бизнес-

планом, показывающим необходимые ресурсы и способность организации обеспечить эти ресурсы.

61. Первоначальную стоимость создания нематериального актива внутри организации часто можно оценить при помощи используемой в организации системы определения себестоимости.

62. Созданные внутри организации торговые марки, фирменные девизы, списки клиентов и аналогичные статьи не должны признаваться в качестве нематериальных активов, поскольку по сути они не отличаются от затрат, связанных с общим развитием организации.

Примеры затрат на разработки:

1) измерение альтернативных продуктов или процессов;
2) проектирование, конструирование и испытание опытных образцов и моделей;

3) разработка инструментов, технологической оснастки, матриц и штампов с использованием новых технологий;

4) проектирование, конструирование и эксплуатация экспериментальных установок, по своим чертежам не для коммерческого производства.

63. Примеры видов деятельности, не относящиеся к исследованиям и к разработкам:

1) инженерная поддержка на начальном этапе коммерческого производства (например, помощь специалистов организации «Ваз» на начальном этапе производства автомашин на одном из заводов республики);

2) контроль качества в процессе коммерческого производства, включая повседневное тестирование продукции;

3) устранение неисправностей, возникающих в процессе производства (например, исправление ошибок в программном обеспечении бухгалтерской программы «Файл бухгалтера»);

4) повседневные усилия, направленные на обновление, расширение или другое улучшение качества существующего продукта (например, новые возможности программного обеспечения «TRADOS»);

5) приведение имеющихся характеристик продукта в соответствие с конкретными требованиями или нуждами покупателя, как часть постоянной коммерческой деятельности (постоянные доработки и настройки разработчиками модулей программного обеспечения);

6) сезонные или другие периодические изменения дизайна существующих продуктов (например, изменения в окраске панели микроволновых печей);

7) повседневное конструирование инструментов, технологической оснастки, продуктов и штампов;

8) конструирование и строительство, связанное с сооружением, перемещением, перестановкой или пуском производственных мощностей (например, расширение производства новых холодильников).

Себестоимость внутренне созданного нематериального актива

64. Себестоимость нематериального актива, созданного внутри организации, представляет собой общую сумму расходов, понесенных с даты, когда нематериальный актив начинает отвечать критериям признания, и которые могут быть непосредственно отнесены или распределены на актив на обоснованной и последовательной основе.

Восстановление затрат в целях их последующего включения в балансовую стоимость нематериального актива, которые были признаны в качестве расходов в предыдущей промежуточной или годовой финансовой отчетности, запрещается.

Пример.

Организация «Политех» разрабатывает новый производственный процесс. Затраты, без учета НДС, в течение финансового года до 31 декабря 2004 года составили:

С 1 января до 30 ноября	300 880 тенге
С 1 декабря до 31 декабря	67 120 тенге
Всего	368 000 тенге

1 декабря организация могла продемонстрировать, что производственный процесс отвечает критериям признания нематериального актива. Расчетная сумма денежных средств, которую должен принести этот процесс (с учетом денежных выплат в связи с доработкой процесса и подготовкой его к использованию) составляет 200 150 тенге.

На 31 декабря 2004 года производственный процесс признается нематериальным активом по себестоимости 67 120 тенге (по сумме затрат, понесенных после 1 декабря, когда было достигнуто соответствие критериям признания). Этот нематериальный актив показан по себестоимости, которая меньше, чем ожидаемая возмещаемая сумма.

Затраты в сумме 300 880 тенге, понесенные до 1 декабря, относятся на расходы, поскольку до указанной даты критерии признания не соблюдались. Эта сумма никогда не будет включена в состав себестоимости производственного процесса, признаваемой в балансе.

65. Затраты, подлежащие капитализации, включают:

- 1) затраты на использованные материалы и услуги;
- 2) затраты на оплату сотрудникам за создание нематериальных активов, в том числе с учетом МСБУ (IAS) 19 «Вознаграждения работникам», возникшие в результате создания данного нематериального актива;
- 3) другие прямые затраты, непосредственно относимые на создаваемый актив (например, оплата за регистрацию юридических прав);
- 4) амортизация лицензий и патентов, использованных для создания актива;
- 5) накладные расходы, которые могут быть отнесены на актив на обоснованной и последовательной основе;
- 6) затраты по займам, в случае соответствия требованиям МСБУ (IAS) 23 «Затраты по займам» и учетной политике.

66. Следующие расходы не являются компонентами себестоимости внутренне созданного нематериального актива;

- 1) торговые и административные накладные расходы, если только эти расходы не имеют непосредственного отношения к подготовке актива к использованию;
- 2) первоначальные операционные убытки;
- 3) затраты, ранее отнесенные на расходы (например, на этапе исследований);
- 4) затраты на обучение персонала.

Признание расхода

67. Затраты, которые не удовлетворяют критериям признания нематериального актива, должны признаваться в качестве расхода.

68. Примеры затрат, которые признаются как расходы при их понесении:

- 1) затраты на исследования;
- 2) затраты на открытие новых операций или ввод новых продуктов или процессов (предоперационные затраты);
- 3) затраты на пусковые работы, понесенные в период до начала полномасштабного производства (кроме тех, которые включаются в себестоимость основных средств согласно МСБУ (IAS) 16);
- 4) учредительские расходы, такие как затраты на юристов и секретариат, понесенные при учреждении юридического лица;
- 5) затраты на подготовку персонала, связанные с управлением организацией или направлением деятельности;
- 6) затраты на рекламу и продвижение продукции;

- 7) затраты на передислокацию или реорганизацию части или всей организации;
- 8) затраты на внутренне созданные товарные знаки, титульные листы, издательские права, списки клиентов и аналогичные по сути статьи.

69. Затраты на нематериальный актив должны признаваться в качестве расходов по мере их возникновения, за исключением случаев, когда:

- 1) они составляют часть стоимости нематериального актива, отвечающего критериям признания; или
- 2) объект приобретен при объединении организаций и не может быть признан в качестве отдельного актива. Затраты на этот объект войдут в величину гудвилла.

Прошлые расходы, не подлежащие признанию в качестве актива

70. Затраты, списанные в более ранние периоды, не могут впоследствии признаваться как часть себестоимости нематериального актива.

Измерение после первоначального признания

71. После первоначального признания, МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы» требует учитывать нематериальный актив с применением одного из следующих двух методов.

Метод первоначальной стоимости

72. После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по себестоимости за вычетом накопленной амортизации и накопленных убытков от обесценения.

Метод по переоцененной стоимости

73. После первоначального признания нематериальный актив должен учитываться по переоцененной стоимости, которая представляет собой справедливую стоимость на дату переоценки минус любая последующая накопленная амортизация и любые последующие накопленные убытки от обесценения.

74. Справедливая стоимость нематериального актива может быть оценена надежно только в том случае, если она определяется со ссылкой на активный рынок для этого вида нематериальных активов. На каждую дату баланса балансовая стоимость нематериального актива не должна существенно отличаться от справедливой стоимости на отчетную дату.

75. Частота переоценок зависит от изменчивости справедливой стоимости переоцениваемых нематериальных активов. Если справедливая стоимость переоцененного актива существенно отличается от его балансовой величины, необходима дополнительная переоценка.

76. Некоторые нематериальные активы могут претерпевать значительные и непостоянные изменения в справедливой стоимости, что вызывает необходимость ежегодной переоценки.

77. Если нематериальный актив переоценивается, то любая накопленная амортизация на дату переоценки либо:

- 1) переоценивается пропорционально, с изменением валовой балансовой стоимости актива так, чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости;

- 2) списывается путем уменьшения валовой балансовой стоимости актива, а чистая величина пересчитывается до переоцененной стоимости актива.

78. При учете по переоцененной стоимости не разрешается:

1) переоценка нематериальных активов, которые не были прежде признаны как активы; или

2) первоначальное признание нематериальных активов по суммам, отличающимся от их себестоимости.

79. Переоценка проводится по тем же принципам, что и при учете недвижимости, зданий и оборудования. Например:

- Увеличение стоимости должно быть кредитовано непосредственно на счет отдельного компонента собственного капитала;
- Снижение стоимости относится на расходы периода, кроме случаев, когда оно покрывается ранее признанным увеличением стоимости;
- Все нематериальные активы данного класса должны переоцениваться и др.

80. *Бухгалтерские проводки.*

При переоценке:

- Увеличение должно быть кредитовано непосредственно на собственный капитал как прирост от переоценки (если речь не идет о восстановлении уменьшения переоценки того же актива, которое было признано ранее в качестве расхода);
- Уменьшение балансовой стоимости нематериального актива признается в качестве расхода периода (кроме случаев, когда оно покрыто суммой дооценки того же актива).

81. Сумма дооценки, включенная в собственный капитал, может переводиться непосредственно в нераспределенную прибыль, когда увеличение реализовано (например, при выбытии нематериального актива или прекращении его использования).

82. Если часть суммы дооценки реализована в процессе использования нематериального актива организацией; разница между амортизацией, основанной на переоцененной сумме нематериального актива и амортизацией, которая была бы признана на основе первоначальной стоимости актива, переводится в нераспределенную прибыль, через отчет об изменениях в собственном капитале, а не через отчет о прибылях и убытках.

Пример.

На приобретение квоты на добычу нефти необходимо подавать заявки. В случае удовлетворения заявки, квота предоставляется на срок 5 лет. Существует активный рынок квот на добычу известных объемов нефти. Цены квот на добычу барреля нефти регулярно публикуются в финансовых изданиях.

При подаче заявки на квоту уплачивается сбор в сумме 2 000 тенге, а за саму квоту, в случае ее предоставления, нужно уплатить еще 200 000 тенге.

Организация «Нефть и газ» подала заявку на квоту в сентябре 2004 года. Квота была ей предоставлена в декабре 2004 года. Все сборы были уплачены.

Сбор при подаче заявки 2 000 тенге относится на расходы периода, так как является прошлым расходом, не подлежащему признанию в качестве нематериального актива.

Сбор за получение квоты 200 000 тенге включается в стоимость нематериального актива.

При этом организация «Нефть и газ» желает проводить последующие измерения нематериального актива по переоцененной стоимости и ежегодно переоценивать этот актив. Справедливая стоимость квоты на конец двух последующих финансовых лет следующая:

Декабрь 2005	196 000 тенге
Декабрь 2006	158 000 тенге

Выверка балансовой стоимости на начало и на конец каждого из следующих двух лет, с учетом:

- 1) амортизации, признанной в течение периода;
- 2) увеличения или уменьшения стоимости в результате переоценки.

	Балансовая стоимость (тенге)	Отчет о прибылях и убытках (тенге)	Собственный капитал: Сумма дооценки (тенге)	Собственный капитал: Нераспределенная прибыль (тенге)
Балансовая стоимость 1 января 2005 г.	200 000			
Амортизация за год, окончившийся 31 декабря 2005	(40 000)	40 000		
Балансовая стоимость исходя из первоначальной стоимости 31 декабря 2005 г.	160 000			
Переоценка	36 000		36 000	
31 декабря 2005 г.	196 000	40 000	36 000	
Балансовая стоимость 1 января 2006 г.	196 000		36 000	
Амортизация за год, окончившийся 31 декабря 2006 г.	(49 000)	49 000		
Балансовая стоимость до переоценки	147 000			
Переоценка	11 000		11 000	
Списание реализованной в процессе использования части переоценки (49,000-40,000)			(9 000)	9 000
31 декабря 2006 г.	158 000	49 000	38 000	9 000

Амортизация начисляется за период до даты переоценки. Она основана на балансовой стоимости в течение периода.

Увеличение балансовой стоимости относится непосредственно к сумме дооценки в собственном капитале. Этот факт будет отражен в отчете об изменениях в собственном капитале в соответствии с МСБУ (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности».

В 2006 году амортизация основана на балансовой стоимости 196 000 тенге, которая должна быть списана в течение оставшегося срока использования актива (4 года).

По мере амортизации актива реализуется сумма его дооценки. Эта реализация отображается как перенос из суммы дооценки в нераспределенную прибыль. Она определяется как разница между амортизацией на основе первоначальной стоимости (40 000 тенге) и амортизацией переоцененного актива (49 000 тенге).

83. Если нематериальный актив, включенный в класс переоцениваемых нематериальных активов, не может быть переоценен в связи с отсутствием активного рынка таких активов, он должен учитываться по себестоимости, за вычетом накопленной амортизации и убытков от обесценения.

84. Если справедливая стоимость переоцениваемого нематериального актива более не может быть определена на основе данных активного рынка, балансовой стоимостью актива должна быть его переоцененная стоимость на дату последней переоценки на основе данных активного рынка, за вычетом последующей накопленной амортизации и последующих накопленных убытков от обесценения.

Амортизация

Срок амортизации

85. Необходимо определить, обладает ли данный нематериальный актив определенным или неопределенным сроком полезного использования. Если срок полезного использования определенный, то амортизируемая стоимость распределяется систематически на протяжении срока полезного использования актива.

86. Амортизация на нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования не начисляется. В соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» данные активы должны ежегодно проверяться на обесценение.

87. Факторы, влияющие на срок полезного использования:

- цель использования актива
- типичные жизненные циклы продукта актива
- техническое, технологическое, коммерческое или другое устаревание
- стабильность промышленности и рыночные колебания
- ожидаемые действия конкурентов
- уровень затрат на обслуживание для поддержания актива
- период контроля над активом и юридические или аналогичные ограничения на использование актива, например, даты окончания срока действия соответствующей аренды
- зависимость срока полезного использования от других активов

88. Если контроль над будущими экономическими выгодами от нематериального актива достигается через юридические права, которые были предоставлены на ограниченный период, срок полезного использования нематериального актива не должен превышать периода действия юридического права, кроме случаев, когда:

- 1) юридические права являются возобновляемыми;
- 2) возобновление является действительно определенным и не требует значительных затрат.

Метод начисления амортизации

89. Применяемый метод начисления амортизации должен отражать схему потребления организацией экономических выгод от актива.

90. Для распределения амортизируемой стоимости актива на систематической основе на протяжении срока его полезного использования могут применяться разнообразные методы начисления амортизации. Эти методы включают прямолинейный метод, метод уменьшающегося остатка и метод единиц продукции (производственный).

Применяемый метод выбирается на основе ожидаемой схемы потребления экономических выгод и последовательно применяется из периода в период, кроме случаев, когда имеется изменение в ожидаемой схеме потребления экономических выгод, которые должны быть получены от актива. При этом редко, если когда-либо вообще, может быть получено убедительное свидетельство в поддержку метода начисления амортизации нематериальных активов, который привел бы к меньшей величине накопленного износа по сравнению с прямолинейным методом.

91. Амортизация начисляется с момента, когда нематериальный актив пригоден для использования, и прекращается на раннюю из дат: реклассификации в соответствии с требованиями МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность»..

92. Если нематериальный актив с ограниченным сроком полезного использования больше не используется, однако на актив полностью не начислен износ и он не классифицирован как удерживаемый для продажи (или включен в группу выбытия, классифицируемую как удерживаемый для продажи) в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность», то начисление амортизации на него не прекращается.

93. Амортизационное отчисление должно признаваться как расход, кроме случаев, когда оно может или должно быть включено в балансовую стоимость другого актива.

Ликвидационная стоимость

94. Ликвидационная стоимость нематериального актива должна приниматься равной нулю, кроме следующих случаев, когда:

1) имеется обязательство третьей стороны приобрести актив в конце срока его полезного использования;

2) существует активный рынок для актива, и при этом ликвидационная стоимость может быть определена на основании данных рынка и вероятно, что такой рынок будет существовать в конце срока полезного использования актива.

95. Ликвидационная стоимость, отличающаяся от нулевой, подразумевает, что организация ожидает продать нематериальный актив до конца срока его полезного использования. Поэтому, например, затраты на разработку вряд ли могут иметь ликвидационную стоимость отличную от нуля.

Пересмотр срока и метода начисления амортизации

96. Период и метод начисления амортизации, должны пересматриваться по крайней мере, на конец каждого финансового года. Период амортизации должен быть изменен, если расчетный срок полезного использования актива значительно отличается от прежних оценок срока.

97. Если произошло значительное изменение в расчетной схеме поступления экономических выгод от актива, метод амортизации должен быть изменен для отражения изменений этой схемы. Изменения методов начисления амортизации и периода амортизации должны учитываться как изменения в учетных оценках в соответствии с МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки».

98. В течение срока использования нематериального актива может стать очевидным, что изменение срока его полезного использования не соответствует экономическим условиям. Например, срок полезного использования актива может быть увеличен на величину последующих затрат, которые улучшают его эксплуатационные характеристики. Факт признания убытка от обесценения может свидетельствовать о том, что следует изменить срок полезного использования актива.

99. С течением времени схема будущих экономических выгод, ожидаемых к получению от использования актива, может измениться. Например, амортизация по

методу уменьшающегося остатка может стать более приемлемой, чем прямолинейный метод. Использование прав, предоставляемых лицензией, может быть отложено до начала лицензируемой деятельности. В таком случае экономические выгоды от актива не могут быть получены до начала деятельности.

Возместимость балансовой стоимости – убытки от обесценения

100. МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» содержит положения, определяющие, когда организация должна проводить проверки на обесценение.

101. В соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» переоценка срока полезного использования нематериального актива скорее как ограниченного, чем неограниченного, является признаком того, что актив может быть обесценен. В результате, предприятие проводит проверку актива на предмет обесценения путем сравнения возмещаемой суммы, определенной в соответствии с МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов», с балансовой стоимостью с признанием любого превышения балансовой стоимости над возмещаемой суммой в качестве убытка от обесценения.

Списания и выбытия актива

102. Нематериальный актив списывается с бухгалтерского баланса при его выбытии либо в случае, когда в будущем не ожидается поступление экономических выгод от его использования и выбытия.

103. Прибыль или убытки, возникающие при выбытии нематериального актива, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от выбытия и балансовой стоимостью актива. Они должны признаваться как доход или расходы в отчете о прибылях и убытках.

104. Если нематериальный актив обменивается на аналогичный актив и если операция не имеет коммерческого содержания или невозможно определить справедливую стоимость, то стоимость приобретенного актива равняется стоимости выбывшего актива, и в результате не признается никакой прибыли или убытка.

105. Актив, эксплуатация которого прекращена и который предназначен для выбытия, учитывается по балансовой стоимости на дату прекращения эксплуатации. В соответствии с МСБУ 36 (IAS) «Обесценение активов», организация должна оценивать актив на предмет возможных убытков от обесценения не реже одного раза в год в конце отчетного периода.

Раскрытие информации

Общие положения

106. Организация должна раскрывать следующую информацию для каждого класса нематериальных активов с проведением разграничения между нематериальными активами, созданными внутри организации, и другими нематериальными активами:

- 1) сроки полезного использования или применяемые нормы амортизации;
- 2) используемые методы амортизации;
- 3) валовую балансовую стоимость и накопленную амортизацию, а также накопленные убытки от обесценения на начало и конец периода;
- 4) статьи отчета о прибылях и убытках, в которые включена амортизация нематериальных активов;
- 5) выверку балансовой стоимости на начало и конец периода, показывающую:
 1. поступления, с отдельным указанием тех нематериальных активов, которые были созданы в результате проведения разработок внутри

- организации и которые были приобретены через объединение организаций;
2. активы, классифицированные как удерживаемые для продажи или включены в группу выбытия, классифицируемую как удерживаемую для продажи в соответствии с МСФО (IFRS) 5 «Внеоборотные активы, удерживаемые для продажи, и прекращенная деятельность» и прочие выбытия.
 3. увеличение или уменьшение балансовой стоимости нематериальных активов за период, возникающие в результате переоценок или убытков от обесценения, отраженных на счете собственного капитала согласно МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов»;
 4. убытки от обесценения, признанные в отчете о прибылях и убытках в течение периода согласно МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (если таковые имеются);
 5. убытки от обесценения, восстановленные в течение периода в отчете о прибылях и убытках согласно МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» (если таковые имеются);
 6. амортизацию, начисленную в течение периода;
 7. чистые курсовые разницы, возникающие при пересчете показателей финансовой отчетности иностранной организации;
 8. другие изменения в балансовой стоимости нематериальных активов в течение периода.

107. Класс нематериальных активов – это группа активов, похожих по характеру и назначению. Примерами отдельных классов нематериальных активов могут быть:

- 1) торговые знаки;
- 2) компьютерное программное обеспечение;
- 3) лицензии и франшизы;
- 4) авторские права, патенты и другие права на промышленную собственность, права на услуги и эксплуатацию;
- 5) титульные и издательские права;
- 6) рецепты, формулы, модели, чертежи и опытные образцы;
- 7) нематериальные активы в процессе разработки.

108. Указанные выше классы могут разбиваться на более мелкие или объединяться в более крупные классы нематериальных активов, если такое представление информации делает ее более понятной для пользователей финансовой отчетности.

109. Раскрытие информации об обесцененных нематериальных активах согласно требованиям МСБУ (IAS) 36 «Обесценение активов» является дополнительным к раскрытиям, перечисленным выше.

110. Согласно МСБУ (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в расчетных оценках и ошибки», организация также должна раскрывать информацию о характере и влиянии существенных изменений в расчетных оценках.

Такое раскрытие может быть определено изменениями:

- 1) срока амортизации;
- 2) метода начисления амортизации; или
- 3) ликвидационной стоимости нематериального актива.

111. Финансовая отчетность также должна раскрывать:

- 1) причины, по которым срок полезного использования актива не будет превышать определенный срок амортизации, а также описать факторы, которые повлияли на определение срока полезного использования актива;
- 2) описание, балансовую стоимость и оставшийся период амортизации любого нематериального актива, являющегося существенным по отношению к финансовой отчетности организации в целом;

- 3) в части нематериальных активов, приобретенных за счет правительственных субсидий и первоначально признанных по справедливой стоимости, в отчетности следует раскрывать:
1. справедливую стоимость, по которой эти активы были первоначально признаны;
 2. их балансовую стоимость;
 3. порядок последующего измерения активов: основной или альтернативный метод;
 4. наличие и балансовую стоимость нематериальных активов с ограниченным правовым титулом собственности и балансовую стоимость нематериальных активов, находящихся в залоге;
 5. сумму контрактных обязательств по приобретению нематериальных активов.

Нематериальные активы, учитываемые по переоцененной стоимости.

112. Если нематериальные активы учитываются по переоцененной стоимости, организация должна раскрывать следующую информацию:

- 1) по классам нематериальных активов:
 1. фактическую дату проведения переоценки;
 2. балансовую стоимость переоцененных нематериальных активов;
 3. балансовую стоимость, которая была бы включена в финансовую отчетность, если бы переоцененные нематериальные активы учитывались по основному методу;
- 2) сумму прироста балансовой стоимости нематериальных активов в результате переоценки на начало и конец периода, с указанием изменений в течение периода и любых ограничений на распределение остатка средств собственникам.
- 3) методы и значительные предположения, применяемые в определении справедливой стоимости актива.

Затраты на исследования и разработки

113. Финансовая отчетность должна раскрывать совокупную сумму затрат на исследования и разработки, признанную в качестве расхода в течение отчетного периода.

114. Затраты на исследования и разработки включают все затраты, которые имеют непосредственное отношение к исследованиям и разработкам или могут быть отнесены на такую деятельность на разумной и последовательной основе.

Другая информация

115. От компании не требуется, однако приветствуется предоставление следующей информации:

1. Описание, полностью амортизированных активов, все еще находящихся в эксплуатации, при наличии таковых; и
2. Краткое описание значительных нематериальных активов, контролируемых компанией, но не признанных как активы из-за того, что они не отвечают критериям признания в МСБУ (IAS) 38 «Нематериальные активы».