



**КОНФЕРЕНЦИЯ ОРГАНИЗАЦИИ  
ОБЪЕДИНЕННЫХ НАЦИЙ  
ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ**

Distr.  
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1  
9 August 2002

RUSSIAN  
Original: ENGLISH

**СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ**

Комиссия по инвестициям, технологии и смежным  
финансовым вопросам

Межправительственная рабочая группа экспертов  
по международным стандартам учета и отчетности

Женева, 25-27 сентября 2002 года

Пункт 4 предварительной повестки дня

**УЧЕТ НА МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ\***

Доклад специальной консультативной группы экспертов по вопросам  
бухгалтерского учета на малых и средних предприятиях

---

\* Настоящий документ был представлен с запозданием ввиду необходимости проведения дополнительных консультаций с членами специальных консультативных групп.

СОДЕРЖАНИЕ

Стр.

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности  
для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16**

Введение .....

*Руководящий принцип*

1. Оформление финансовых отчетов .....

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности  
для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.1**

*Руководящий принцип*

2. Балансы оборотных средств .....

3. Основные средства .....

4. Аренда .....

5. Нематериальные активы .....

6. Запасы .....

7. Государственные субсидии .....

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности  
для МСП уровня 2 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.2**

*Руководящий принцип*

8. Резервы .....

9. Доходы .....

10. Расходы по кредитам и займам .....

11. Налоги на прибыль .....

12. Политика бухгалтерского учета .....

13. Валютные курсы .....

14. События, происшедшие с момента составления балансового отчета ....

15. Раскрытие информации об ассоциированных сторонах .....

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

Стр.

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности  
для МСП уровня 3 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3**

*Дополнение*

1. Определения .....
2. Примеры .....
3. Источники .....
4. Члены специальной консультативной группы .....

**Руководящие принципы бухгалтерского учета и финансовой отчетности  
для МСП уровня 3 (РПУМСП): TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.4**

- I. Методология учета и отчетности .....
- II. Основные руководящие правила .....
- III. Образцы финансовых отчетов .....

*Приложение*

1. Типовой отчет о прибылях и убытках .....
2. Типовой отчет о прибылях и убытках (образец) .....
3. Типовой балансовый отчет (образец) .....

## **Руководящий принцип 2. Балансы оборотных средств**

### **Содержание баланса оборотных средств**

2.1 В балансе оборотных средств должна содержаться информация о движении денежных средств за соответствующий период с разбивкой по основной, инвестиционной и финансовой деятельности.

2.2 Денежные потоки, связанные с основной деятельностью, генерируются главным образом профильной доходной деятельностью предприятия. Поэтому они обычно образуются в результате операций и других событий, учитываемых при определении чистой прибыли или чистого убытка. Движение денежных средств, связанное с налогами на прибыль, следует отражать отдельно в разделе, посвященном основной деятельности. В результате некоторых операций, например продажи единицы основных средств, может образоваться прибыль или убыток, учитываемый при определении чистой прибыли или чистого убытка. Однако потоки денежных средств, связанные с такими операциями, являются потоками от инвестиционной деятельности.

### **Инвестиционная деятельность**

2.3 Движение денежных средств в результате инвестиционной деятельности следует указывать отдельно, поскольку такое движение свидетельствует об уровне расходов на ресурсы, приобретаемые с целью генерирования доходов и потоков денежных средств в будущем.

### **Финансовая деятельность**

2.4 Движение финансовых средств в результате финансовой деятельности следует указывать отдельно, поскольку это помогает прогнозировать требования в связи с будущим движениям денежных средств со стороны владельцев капитала, предоставленного предприятию.

2.5 Предприятие должно сообщать о движении денежных средств в связи с основной деятельностью с использованием:

а) либо прямого метода, когда указываются основные категории валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат; либо

b) косвенного метода, когда чистая прибыль или чистый убыток корректируются с учетом результатов операций неденежного характера, любых отсрочек или начисления прошлых или будущих денежных поступлений или выплат в связи с основной деятельностью и доходных или расходных статей, связанных с движением денежных средств по разделу инвестиционной деятельности или финансовой деятельности.

2.6 Предприятие должно отдельно сообщать об основных категориях валовых денежных поступлений и валовых денежных выплат, являющихся результатом финансовой или инвестиционной деятельности, за исключением тех случаев, когда данные о движении денежных средств, указанные в пункте 2.7, приводятся на чистой основе.

2.7 О движении денежных средств, возникающем в результате следующих видов основной инвестиционной или финансовой деятельности, можно сообщать на чистой основе:

a) о денежных поступлениях и выплатах от имени клиентов, когда движение денежных средств отражает деятельность скорее клиента, чем предприятия;

b) о денежных поступлениях и выплатах по тем статьям, где речь идет о высокой оборачиваемости, крупных суммах и коротких сроках оплаты.

2.8 Инвестиционные и финансовые сделки, не связанные с необходимостью использования денежных средств или их эквивалентов, не должны включаться в отчет о движении финансовых средств. Такие операции должны отражаться в других разделах финансовых отчетов с представлением всей относящейся к делу информации об этой инвестиционной и финансовой деятельности.

2.9 Предприятию следует указывать в отчетности элементы денежных средств и их эквивалентов и приводить сопоставление сумм, фигурирующих в его балансе оборотных средств, с эквивалентными статьями, включенными в балансовый отчет.

### **Денежные средства и их эквиваленты**

2.10 Эквиваленты денежных средств необходимы для выполнения краткосрочных обязательств по наличности, а не для инвестиционных или иных целей. Чтобы подпадать под определение эквивалента денежных средств, инвестиционное вложение должно быть свободно обратимым в требуемую сумму денежных средств и быть сопряженным с низким риском изменения стоимости. Соответственно инвестиционное вложение обычно удовлетворяет критериям эквивалента денежных средств, только если оно рассчитано на

короткий срок, например три месяца или менее с даты приобретения. Инвестиции в акции включаются в понятие эквивалента денежных средств, только если они по существу представляют собой эквивалент денежных средств - например, когда речь идет о привилегированных акциях, приобретаемых незадолго до срока их выкупа, причем дата выкупа указана.

2.11 Банковские ссуды в принципе относятся к *финансовой деятельности*. Однако в некоторых странах банковские овердрафты, подлежащие оплате по требованию, являются неотъемлемой составляющей управления денежными средствами предприятия. В этом случае банковские овердрафты включаются в качестве одного из компонентов денежных средств и их эквивалентов. Одна из особенностей таких банковских договоренностей состоит в том, что сальдо банковского счета в этом случае часто меняется от положительного к отрицательному и наоборот.

### **Представление прочей информации**

2.12 Предприятие должно представлять сопровождаемую комментариями руководства информацию о сумме имеющихся у предприятия значительных остатков денежных средств и их эквивалентов, которые предприятие не имеет возможности использовать.

### **Руководящий принцип 3. Основные средства**

3.1 Та или иная единица основных средств должна быть показана в отчетности в качестве актива, когда:

- a) существует вероятность получения экономической отдачи в связи с этим активом с будущим предприятием; и
- b) стоимость актива для предприятия поддается надежной оценке.

3.2 Первоначальная оценка той или иной единицы основных средств, удовлетворяющей требованиям регистрации в качестве актива, должна производиться по ее стоимости.

3.3 Стоимость единицы основных средств включает ее покупную цену, включая импортную пошлину и невозмещаемые налоги на покупку, и любые напрямую относимые на нее расходы на доведение актива до рабочего состояния в целях его использования по назначению; при определении покупной цены любые торговые скидки и уступки вычитаются. В качестве примеров прямо относимых расходов служат следующие:

- a) стоимость подготовки площадки;
- b) первоначальные расходы на доставку, погрузку и разгрузку;
- c) расходы по монтажу;
- d) гонорары специалистам, например архитекторам и инженерам; а также
- e) сметная стоимость демонтажа и удаления актива и восстановления площадки - в той мере, в какой эта сумма признается в качестве резерва согласно Руководящему принципу 8.

3.4 Административные и прочие общие накладные расходы не засчитываются в основные средства, если только они не могут быть напрямую отнесены на приобретение актива или доведение его до рабочего состояния. Равным образом издержки подготовки производства и аналогичные издержки на предпроизводственном этапе не засчитываются в стоимость актива, за исключением случаев, когда они необходимы для доведения актива до рабочего состояния. Первоначальные убытки от основной деятельности, понесенные до выхода актива на запланированный эксплуатационный уровень, засчитываются в качестве затрат.

3.5 Стоимость актива, сооруженного самостоятельно, определяется с применением тех же принципов, что и в отношении приобретенного актива.

3.6 Единица основных средств может быть приобретена частично или полностью в обмен на отличную по характеру единицу основных средств или на другой актив. Стоимость такой единицы определяется по *реальной стоимости* приобретенного актива, которая эквивалентна реальной стоимости уступаемого актива с поправкой на сумму любых переведенных денежных средств или их эквивалентов.

3.7 Последующие расходы, связанные с единицей основных средств, которая уже была учтена в отчетности, добавляются к балансовой стоимости актива, когда существует вероятность получения предприятием в будущем экономической отдачи сверх той, которая первоначально была принята в качестве нормативной для существующего актива. Все другие последующие расходы должны проводиться в качестве затрат в тот период, в который они были произведены.

3.8 Расходы на ремонт или техническое обслуживание основных средств производятся с целью восстановления или сохранения в будущем экономической отдачи, которую предприятие может ожидать от первоначально принятой в качестве нормативной для данного актива. В этом качестве эти расходы отражаются в отчетности в качестве затрат по их производству. Так, стоимость обслуживания или капитального ремонта основных средств обычно рассматривается в качестве затрат, поскольку его цель - восстановление, а не повышение первоначально принятых в качестве нормативных эксплуатационных характеристик.

3.9 Крупные компоненты некоторых единиц основных средств могут периодически требовать замены. Например, внутренняя облицовка печи может нуждаться в замене через определенное количество часов; или, допустим, некоторые встраиваемые элементы оборудования самолетов, например сиденья и кухонный блок, могут нуждаться в неоднократной замене в течение срока эксплуатации фюзеляжа. Эти компоненты учитываются как отдельные активы, поскольку сроки их полезной службы отличаются от соответствующих сроков тех единиц основных средств, к которым они относятся. Поэтому при условии выполнения критериев регистрации, указанных в пункте 3.1, расходы, произведенные в связи с заменой или обновлением компонента, учитываются как приобретение отдельного актива, а замененный актив списывается.

## **Оценка после первоначального учета в отчетности**

### ***Базовый подход***

3.10 После первоначального учета в качестве актива единица основных средств должна учитываться по ее стоимости за вычетом любого накопленного износа (3.19) и любого накопленного *убытка от обесценения* (3.25).

### ***Допустимый альтернативный подход***

3.11 После первоначального признания в качестве актива единица основных средств должна учитываться по переоцененной стоимости (ее реальной стоимости на дату переоценки за вычетом любого последующего накопленного износа и последующего накопленного *убытка от обесценения*). Переоценки производятся достаточно регулярно, с тем чтобы балансовая сумма существенно не отличалась от той, которая была бы определена исходя из реальной стоимости на дату балансового отчета.

3.12 Реальной стоимостью земли и зданий обычно считается рыночная стоимость. Эта стоимость определяется путем оценки, которая обычно производится профессиональными квалифицированными оценщиками.

3.13 Реальной стоимостью единиц основных средств обычно считается рыночная стоимость, определяемая путем оценки. В тех случаях, когда рыночная стоимость не очевидна ввиду специализированного характера основных средств в силу того, что такие основные средства редко продаются вне контекста текущей производственной деятельности, они оцениваются по восстановительной стоимости за вычетом амортизации.

3.14 Когда единица основных средств подвергается переоценке, любая накопленная сумма износа на дату переоценки:

а) либо пересчитывается пропорционально изменению валовой балансовой стоимости актива, так чтобы балансовая стоимость актива после переоценки равнялась его переоцененной стоимости (этот метод зачастую используется, когда актив переоценивается путем умножения его восстановительной стоимости за вычетом амортизации на поправочный коэффициент); либо

b) засчитывается в валовую стоимость актива, а чистая сумма пересчитывается с учетом переоцененной стоимости актива. Этот метод используется, например, применительно к зданиям, которые переоцениваются по их рыночной стоимости.

Сумма поправки, образующаяся при пересчете или зачете накопленного износа, является частью увеличения или снижения балансовой суммы в соответствии с пунктами 3.16 и 3.17.

3.15 При переоценке отдельных основных средств переоценке подлежит вся категория основных средств, к которой данный актив принадлежит.

3.16 Когда в результате переоценки балансовая стоимость актива повышается, такое повышение должно кредитоваться непосредственно на счет капитала в качестве излишка по переоценке. Однако повышение стоимости в результате переоценки должно регистрироваться в качестве дохода в той мере, в какой оно аннулирует снижение стоимости того же актива в результате переоценки, ранее признанное в качестве затрат.

3.17 Когда в результате переоценки балансовая стоимость актива снижается, это снижение должно быть признано в качестве затрат. Однако снижение стоимости в результате переоценки должно прямо компенсировать любой соответствующий излишек, образовавшийся в результате переоценки, в той мере, в какой это снижение не превышает суммы образовавшегося в результате переоценки излишка по тому же активу.

3.18 Излишки по переоценке, включенные в капитал, могут быть при их реализации перенесены непосредственно в статью нераспределенной прибыли. Весь излишек может быть реализован по выбытию актива или его реализации. Вместе с тем некоторая часть излишка может быть реализована пока актив еще используется предприятием; в таком случае суммой реализованного излишка является разница между суммой износа, определенной исходя из переоцененной балансовой стоимости актива, и суммой износа, определенной исходя из первоначальной стоимости актива. Перенос из излишка по переоценке в нераспределенную прибыль в отчете о прибылях и убытках не производится.

### **Износ**

3.19 Отнесение *амортизируемой суммы* на соответствующую единицу основных средств должно производиться систематически в течение ее *срока полезной службы*.

Используемый метод амортизации должен отражать то, каким путем предприятие извлекает экономическую пользу из данного актива. Амортизационные отчисления за каждый период должны учитываться в качестве затрат, если только они не включены в балансовую стоимость другого актива.

3.20 Экономическая польза, воплощенная в той или иной единице основных средств, извлекается предприятием главным образом путем использования актива. Однако другие факторы, такие, как моральный и физический износ основных средств во время простаивания актива, зачастую приводят к сокращению той экономической пользы, которой можно было бы ожидать от данного актива. Соответственно, при определении срока полезной службы того или иного актива следует принимать во внимание каждый из следующих факторов:

- a) предполагаемое использование актива предприятием (использование оценивается в соотношении с ожидаемым потенциалом актива или выпуском в натуральных единицах);
- b) ожидаемый физический износ, зависящий от таких эксплуатационных факторов, как число смен при использовании данного актива, действующая на предприятии программа ремонта и технического обслуживания и технический уход и обслуживание актива во время простоя;
- c) моральный износ в результате изменений или усовершенствований в производстве или изменений рыночного спроса на продукцию или услуги, производимые при помощи данного актива;
- d) юридические или иные ограничения на использование актива, например крайние сроки истечения соответствующих договоров аренды.

3.21 Земля и здания - это делимые активы, которые в целях учета отделяются друг от друга, даже если они приобретаются вместе. Земля обычно не имеет ограничений по сроку службы и поэтому не подлежит амортизации. Срок службы зданий ограничен, и поэтому здания являются амортизируемыми активами. Повышение стоимости земли, на которой стоит здание, не влияет на определение срока его полезной службы.

3.22 Для списания амортизируемой суммы актива на систематической основе на протяжении всего срока его полезной службы могут использоваться различные методы амортизации. К ним относятся метод равномерного списания, метод уменьшения остатка и метод суммы чисел. При применении метода равномерного списания сумма амортизационных отчислений остается неизменной в течение всего срока полезной службы актива. При применении метода уменьшения остатка амортизационные отчисления в течение срока полезной службы актива уменьшаются. При использовании метода суммы чисел амортизационные отчисления определяются в зависимости от

ожидаемого использования или производительности актива. Метод выбирается для того или иного актива исходя из характера ожидаемой экономической пользы и применяется в каждом следующем учетном периоде до тех пор, пока не произойдет изменений в характере экономической пользы, ожидаемой от данного актива.

3.23 Срок полезной службы той или иной единицы основных средств должен периодически пересматриваться, и если прогнозы значительно отличаются от предыдущих оценок, необходимо соответствующим образом скорректировать амортизационные отчисления за нынешний и будущие периоды.

3.24 Следует производить периодическое рассмотрение метода амортизации, применяемого в отношении основных средств, и, если в характере экономической пользы, ожидаемой от этих активов, произошли серьезные изменения, метод следует адаптировать к этим изменениям. Когда возникает необходимость в таком изменении метода амортизации, его результатом должно стать изменение учетной оценки и соответствующая корректировка амортизационных отчислений за текущий и будущий периоды.

### **Обесценение**

3.25 На каждую дату составления балансового отчета предприятие должно анализировать балансовую стоимость всех материальных и нематериальных основных средств на предмет установления того, позволит ли дальнейшее использование актива или группы активов, составляющих единицу, генерирующую денежный поток, получить денежные средства в объеме, достаточном для амортизации данного актива. Если ожидается, что поступление денежных средств в будущем будет недостаточным, балансовую стоимость следует сократить.

### **Выбытие и реализация**

3.26 Единица основных средств должна исключаться из бухгалтерского отчета по ее реализации или когда данный актив навсегда перестает использоваться и от его реализации не ожидается дальнейшей экономической отдачи.

3.27 Прибыль или убыток, образующийся в результате выбытия данной единицы основных средств или ее реализации, следует определять как разницу между расчетными чистыми поступлениями от реализации и балансовой стоимостью актива и относить в отчете о прибылях и убытках на доходы или затраты.

## Раскрытие информации

3.28 Применительно к каждой категории основных средств в финансовых отчетах должна раскрываться следующая информация:

- a) методы оценки, использованные для определения валовой балансовой суммы (при использовании более одного метода следует указать исчисленную на его основе валовую балансовую сумму по каждой категории);
- b) использованные методы амортизации;
- c) использованные сроки полезной службы или нормы амортизации;
- d) валовая балансовая сумма и накопленная амортизации (в совокупности с суммой накопленного убытка от обесценения) на начало и конец периода; а также
- e) сопоставление балансовой суммы на начало и конец периода с указанием:
  - i) пополнения;
  - ii) выбытия;
  - iii) увеличения или снижения стоимости в течение периода в результате переоценки;
  - iv) убытка от обесценения, показанного в отчете о прибылях и убытках за данный период (если таковой имеется);
  - v) убытка от обесценения, аннулированного в отчете о прибылях и убытках за данный период (если таковой имеется);
  - vi) сумм амортизации; а также
  - vii) прочих изменений.

Для целей сопоставления, о котором говорится в пункте e) выше, представления сравнительной информации не требуется.

3.29 В финансовых отчетах должно также сообщаться о наличии ограничений на право собственности, а также основных средств, служащих обеспечением по обязательствам, с указанием соответствующих сумм.

3.30 Когда единицы основных средств указываются по переоцененной стоимости, раскрытию подлежит следующая информация:

- a) методы, использованные для переоценки активов;
- b) дата, с которой переоценка считается действительной; и
- c) участвовал ли в переоценке независимый оценщик.

## Руководящий принцип 4. Аренда

### Классификация видов аренды

4.1 Категории аренды определяются в зависимости от того, в какой мере риск и отдача, сопряженные с владением сдаваемым в аренду активом, относятся на арендодателя или арендатора. Риски включают возможность убытка из-за простаивания мощностей или морального износа, а также нестабильности доходов, вызванной изменением экономической конъюнктуры. Отдача может быть выражена ожидаемой прибылью от эксплуатации актива в течение *срока его службы*, а также прибылью от повышения стоимости или от реализации остаточной стоимости.

4.2 Относится ли тот или иной договор аренды к *финансовой аренде* или *операционной аренде*, зависит скорее от содержания сделки, чем от формы договора. Ниже приводятся примеры ситуаций, в которых договор аренды был бы в принципе отнесен к категории финансовой аренды:

- a) согласно условиям договора в конце *срока аренды* актив переходит в собственность арендатора;
- b) арендатору предоставляется возможность покупки актива по цене, которая, предположительно, будет значительно ниже реальной стоимости на дату, в которую такая возможность становится реализуемой; причем уже в начале аренды имеются основания для уверенности в том, что данная возможность будет реализована;
- c) срок аренды покрывает основную часть срока службы актива, даже если при этом не происходит передачи права собственности;
- d) на начало аренды текущая сумма *минимальных арендных платежей* составляет по меньшей мере практически полную реальную стоимость арендуемого актива;
- e) арендуемые активы по своему характеру являются специализированными и могут быть использованы без существенной модификации лишь арендатором.

4.3 К числу признаков, которые - по отдельности или в сочетании - могут служить основанием для отнесения договора аренды к категории финансовой аренды, относятся следующие:

a) если арендатор может отказаться от аренды, связанные с этим отказом убытки арендодателя возлагаются на арендатора;

b) прибыль или убыток от колебания реальной остаточной стоимости относятся на арендатора (например, в виде скидки на арендные платежи, равной основной части поступлений от продажи по окончании срока аренды);

c) арендатор имеет возможность продлить аренду на дополнительный срок на условиях арендной платы, значительно более низкой по сравнению с рыночными ставками.

### **Финансовая аренда**

4.4 Арендаторам следует в своих бухгалтерских отчетах отражать финансовую аренду в виде активов и обязательств в суммах, равных на дату начала аренды реальной стоимости арендованного имущества или - если она ниже - в сумме дисконтированной величины минимальных арендных платежей. При исчислении дисконтированной величины минимальных арендных платежей в качестве коэффициента дисконтирования используется *заложенная в договоре аренды процентная ставка*, если имеется реальная возможность ее определить; в противном случае следует использовать применяемую арендатором простую ставку процента на заемный капитал.

4.5 Арендные платежи должны быть распределены в определенной пропорции между финансовыми начислениями и уменьшением непогашенных обязательств. Финансовые начисления должны быть распределены по периодам, охватываемым сроком аренды, в таком порядке, чтобы обеспечивать по каждому периоду неизменную процентную ставку на остаточную сумму обязательств.

4.6 Финансовая аренда сопряжена не только с финансовыми затратами, но и с амортизационными затратами по данному активу в каждый отчетный период. Методы амортизации, применяемые в отношении арендованных активов, должны соответствовать методам, применяемым в отношении собственных амортизируемых активов.

4.7 При отсутствии основания для уверенности в том, что в конце срока аренды актив перейдет в собственность арендатора, актив должен быть полностью амортизирован за срок аренды или за свой срок полезной службы - в зависимости от того, который из них короче.

4.8 В случае финансовой аренды арендаторы должны представлять по каждой категории активов информацию о чистой балансовой стоимости на дату балансового отчета и об использованном методе начисления *условной арендной платы* в отчете о прибылях и убытках.

### **Операционная аренда**

4.9 Арендные платежи в связи с операционной арендой должны отражаться в качестве затрат в отчете о прибылях и убытках с использованием методики равномерной амортизации в течение срока аренды за исключением случаев, когда специфике получения пользователем отдачи во времени более соответствует другой системный метод.

4.10 Все льготы, предоставляемые при заключении и перезаключении договора операционной аренды должны учитываться в качестве неотъемлемой составной части согласованного чистого возмещения за пользование предоставленным в аренду активом. Арендатор должен учитывать совокупную выгоду от таких льгот в качестве снижения затрат на аренду в течение всего срока аренды.

4.11 Арендаторы должны сообщать о суммарной величине будущих минимальных арендных платежей в рамках неаннулируемых договоров операционной аренды за каждый из следующих периодов:

- i) не более одного года;
- ii) от одного года до пяти лет;
- iii) более пяти лет.

### **Продажа и обратная аренда**

4.12 Сделка продажи и обратной аренды предполагает продажу актива продавцом и обратную сдачу того же актива в аренду продавцу. Арендная плата и продажная цена обычно взаимосвязаны, поскольку определяются в рамках единого пакета. Метод учета сделок продажи и обратной аренды зависит от вида соответствующего договора аренды.

4.13 Если результатом сделки продажи и обратной аренды является финансовая аренда, не следует немедленно регистрировать любое превышение поступлений от продажи по сравнению с балансовой суммой в качестве дохода в финансовых отчетах, подготавливаемых продавцом (арендатором). Вместо этого эта сумма откладывается и амортизируется в течение всего арендного срока.

4.14 Если результатом сделки продажи и обратной аренды является операционная аренда и очевидно, что сделка совершена по реальной стоимости, любая прибыль или убыток должен признаваться без отсрочки. Если продажная цена ниже реальной стоимости, любая прибыль или убыток должны признаваться без отсрочки; однако, если убыток компенсирован будущими арендными платежами по цене ниже рыночной, он должен откладываться и амортизироваться пропорционально этим арендным платежам в течение всего срока ожидаемого использования актива. Если продажная цена выше реальной стоимости, то излишек по сравнению с подлинной стоимостью должен откладываться и амортизироваться в течение всего срока ожидаемого использования актива.

4.15 Если в случае операционной аренды реальная стоимость на момент сделки продажи и обратной аренды ниже балансовой стоимости актива, то убыток, равный разнице между балансовой суммой и реальной стоимостью, должен проводиться в отчетности без отсрочки.

## Руководящий принцип 5. Нематериальные активы

### Определение

5.1 Предприятие *контролирует* актив, если оно в состоянии получать в будущем экономическую отдачу от лежащего в его основе ресурса и к тому же может ограничить для других возможность получения такой отдачи. Способность предприятия контролировать будущую экономическую отдачу от нематериального актива обычно является функцией юридических прав, обеспечиваемых в судебном порядке. В отсутствие таких юридических прав задача контроля усложняется. Однако обеспеченность права принудительными юридическими мерами не является необходимым условием контроля, поскольку предприятие может располагать другими средствами контроля над будущей экономической отдачей.

### Учет и первоначальная оценка нематериального актива

5.2 Нематериальный актив должен быть показан в отчетности, если, и только если:

- a) существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономическую отдачу, которая может быть отнесена на счет актива, и
- b) *стоимость* актива может быть надежно исчислена.

5.3 Предприятию следует оценивать вероятность получения в будущем экономической отдачи, используя обоснованные и аргументированные посылки, отражающие наиболее продуманную оценку руководством того комплекса экономических условий, которые будут существовать в течение всего срока полезной службы актива.

5.4 Первоначальная оценка нематериального актива должна производиться по его стоимости.

5.5 Нематериальные активы внутрифирменного происхождения не должны учитываться в качестве актива.

### ***Нематериальные активы внутрифирменного происхождения***

#### *Этап исследований*

5.6 Нематериальные активы, образующиеся в результате *исследований* (либо в итоге осуществления исследовательской фазы внутрифирменного проекта), не должны показываться в отчетности. Расходы на исследования (или на осуществление исследовательской фазы внутрифирменного проекта) должны учитываться в качестве затрат по мере производства таких расходов.

#### *Этап разработок*

5.7 Нематериальные активы, образующиеся в результате *разработок* (либо в итоге осуществления фазы разработок внутрифирменного проекта), показываются в отчетности, если и только если предприятие может продемонстрировать все следующие моменты:

- a) техническую возможность завершения работы над нематериальным активом, делающего его пригодным для использования и продажи;
- b) намерение предприятия завершить работу над нематериальным активом и использовать или продать его;
- c) его способность использовать или продать нематериальный актив;
- d) то, каким образом нематериальный актив будет предположительно давать экономическую отдачу в будущем (в частности, предприятие должно продемонстрировать наличие рынка для продуктов применения нематериального актива или для самого нематериального актива или, если планируется его использование внутри компании, его ценность);
- e) наличие достаточных технических, финансовых и иных ресурсов для завершения разработок и для использования или продажи нематериального актива; а также
- f) свою способность произвести надежную оценку расходов, относимых на нематериальный актив в ходе его разработки.

5.8 Созданные внутри компании фирменные знаки, шапки оформления титульных листов, оформление заглавий для печатных изданий, списки клиентов и другие предметы подобного свойства не должны учитываться в качестве нематериальных активов.

### **Признание затрат**

5.9 Расходы на нематериальный актив должны учитываться в качестве затрат по мере производства таких расходов, за исключением случаев, когда они входят в состав стоимости нематериального актива, удовлетворяющего критериям отражения в отчетности (см. пункты 5.2-5.8).

5.10 Расходы на нематериальный актив, первоначально показанные представляющим отчетность предприятием в качестве затрат в предыдущих ежегодных финансовых отчетах или промежуточных финансовых отчетах, не должны относиться на стоимость нематериального актива на более позднем этапе.

5.11 Последующие расходы на нематериальный актив после его покупки или завершения работы над ним должны быть показаны в качестве затрат за период, в котором они произведены, за исключением случаев, когда:

a) существует вероятность того, что эти расходы позволят получить от данного актива в будущем экономическую отдачу сверх той, которая первоначально была принята в качестве нормативной, и

b) эти расходы могут быть надежно исчислены и отнесены на данный актив. Если эти условия выполнены, последующие расходы должны добавляться к стоимости нематериального актива.

5.12 После первоначальной регистрации нематериальный актив должен показываться в отчетности по фактической себестоимости за вычетом любых сумм накопленной амортизации и любых накопленных убытков от обесценения. Если имеется возможность определить реальную стоимость путем сопоставления с ценами на *активном рынке*, в качестве альтернативного подхода допускается переоценка.

## **Амортизация**

### ***Срок амортизации***

5.13 Амортизируемая сумма нематериального актива должна распределяться с использованием систематического подхода на весь наиболее вероятный срок его полезной службы. В качестве не являющейся неоспоримой посылки принимается, что срок полезной службы нематериального актива не превышает 20 лет с даты, когда данный актив становится пригодным для использования. Амортизация начисляется с момента, когда актив становится пригодным для использования.

5.14 Если контроль над будущей экономической отдачей от нематериального актива обеспечивается с помощью юридических прав, предоставляемых на ограниченный период времени, срок полезной службы нематериального актива не должен превышать срока действия юридических прав за исключением случаев, когда:

- a) юридические права носят возобновимый характер, и
- b) их возобновление является практически гарантированным.

### ***Метод амортизации***

5.15 Используемый метод амортизации должен соответствовать порядку извлечения предприятием экономической пользы от актива. Если нет возможности надежно определить этот порядок, следует применять метод равномерной амортизации. Амортизационные отчисления за каждый период должны учитываться в качестве затрат за исключением случаев, когда другой руководящий принцип допускает или требует их включение в балансовую стоимость другого актива.

### ***Остаточная стоимость***

5.16 *Остаточная стоимость* нематериального актива принимается равной нулю за исключением случаев, когда:

- a) третья сторона обязалась купить данный актив по истечении срока его полезной службы; или

- b) для данного актива существует активный рынок и:
  - i) остаточная стоимость может быть определена путем сопоставления с ценами на этом рынке, и
  - ii) существует вероятность того, что такой рынок будет существовать по истечении срока полезной службы актива.

#### ***Рассмотрение вопроса о сроке и методе амортизации***

5.17 Вопрос о сроке амортизации и методе амортизации подлежит рассмотрению как минимум в конце каждого финансового года. Если ожидаемый срок полезной службы актива значительно отличается от предыдущих оценок, следует соответствующим образом скорректировать срок амортизации. Если произошло серьезное изменение характера ожидаемой от актива экономической пользы, необходимо изменить метод амортизации в соответствии с таким изменением характера. Такие изменения должны быть отражены в виде изменений в учетных оценках путем корректировки амортизационных отчислений в нынешнем и будущих периодах.

#### ***Возместимость балансовой суммы: убытки от обесценения***

5.18 Предприятие должно производить оценку возместимой суммы нематериальных активов как минимум в конце каждого финансового года, даже если не существует признаков их обесценения. Возместимая сумма подлежит исчислению согласно пункту 3.25 с соответствующим отражением убытка от обесценения.

#### ***Выбытие и реализация***

5.19 Ранее показанный в отчетности нематериальный актив (исключается из нее) по его реализации или когда его использование и последующая реализация предположительно не даст никакой будущей экономической отдачи.

5.20 Прибыль или убыток, образующиеся в результате выбытия нематериального актива или его реализации, должны определяться как разница между чистыми поступлениями от реализации и балансовой стоимостью актива и должны проводиться как доход или затраты в отчете о прибылях и убытках.

### ***Раскрытие информации***

5.21 В финансовых отчетах должна содержаться следующая информация по каждой категории нематериальных активов с проведением различия между произведенными внутри фирмы и прочими нематериальными активами:

- a) использованные в расчетах сроки полезной службы и нормы амортизации;
- b) использованные методы амортизации;
- c) валовая балансовая сумма и сумма накопленной амортизации (вместе с суммой накопленных убытков в связи с обесценением) на начало и конец периода;
- d) статья или статьи отчета о прибылях и убытках, на которые отнесена амортизация нематериальных активов; и
- e) сопоставление балансовой суммы на начало и конец периода с указанием:
  - i) случаев выбытия и реализации;
  - ii) показанного в отчетах убытка от обесценения;
  - iii) аннулированного убытка от обесценения;
  - iv) амортизационных сумм, зарегистрированных за данный период; а также
  - v) прироста и других изменений в балансовой сумме в течение периода.

Представления сравнительной информации не требуется.

5.22 В финансовых отчетах также должна содержаться следующая информация:

- a) если нематериальный актив амортизируется в течение более 20 лет - причины отказа от того предположения, что срок полезной службы нематериального актива не превысит 20 лет с того момента, когда этот актив стал пригодным для использования;
- b) описание, балансовая стоимость и остающийся срок амортизации любого отдельного нематериального актива, который имеет существенное значение с точки зрения представления финансовых ведомостей предприятия в целом; а также
- c) указание о наличии и балансовая стоимость нематериальных активов с ограниченным правом собственности, а также балансовая стоимость нематериальных активов, служащих обеспечением по обязательствам.

## **Руководящий принцип 6. Запасы**

- 6.1 Запасы должны оцениваться по фактической себестоимости или по возможной чистой цене продажи в зависимости от того, какая из них ниже.
- 6.2 В стоимость запасов должны включаться все затраты на покупку, переоборудование и иные произведенные затраты на их доставку на нынешнее место и их приведение в нынешнее состояние.
- 6.3 Стоимость запасов по тем единицам, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товарам или услугам, производимым и выделяемым для особых проектов, должна определяться с учетом затрат по каждому из них в отдельности.
- 6.4 Стоимость запасов, за исключением указанных в пункте 6.3, должна определяться с использованием метода "первая партия на приход - первая в расход" или формулы средневзвешенной стоимости.

### **Отнесение на затраты**

- 6.5 При реализации запасов балансовая сумма этих запасов подлежит отнесению на затраты за период, за который проводится соответствующая выручка. Сумма любого списания запасов до возможной чистой цены реализации и все убытки по запасам подлежат отнесению на затраты за период списания или убытков. Сумма любого аннулирования любого списания запасов вследствие повышения возможной чистой цены продажи проводится как сокращение суммы запасов, отнесенной на затраты за период аннулируемого списания.

### **Раскрытие информации**

- 6.6 В финансовых отчетах должна быть отражена следующая информация:
- a) методика учета, применявшаяся при оценке запасов, включая использованную формулу калькуляции стоимости;
  - b) совокупная балансовая стоимость запасов и балансовая сумма по категориям, актуальным для предприятия; а также

с) балансовая стоимость товарно-материальных запасов, служащих обеспечением по обязательствам.

6.7 В финансовых отчетах должна быть отражена информация:

а) либо о стоимости запасов, отнесенной на затраты за данный период,

б) либо о текущих расходах, погашаемых из дохода, относимых на затраты за данный период, с разбивкой по их характеру.

## **Руководящий принцип 7. Государственные субсидии**

7.1 *Государственные субсидии* - это помощь со стороны *государства* в форме передачи ресурсов предприятию в обмен на соблюдение в прошлом или будущем некоторых условий, связанных с его хозяйственной деятельностью.

7.2 Государственные субсидии, включая неденежные субсидии по реальной стоимости, не должны отражаться в отчетности, если отсутствуют разумные гарантии, что:

- a) предприятие будет соблюдать связанные с ними условия;
- b) субсидии будут получены.

7.3 Государственные субсидии должны на систематической основе показываться в качестве дохода за периоды, необходимые для соотнесения их с соответствующими издержками, для компенсации которых они предназначены. Они не должны напрямую относиться на кредит счета, отражающего долю акционеров.

7.4 В большинстве случаев можно без труда установить периоды, в течение которых предприятие признает издержки или затраты, увязанные с государственной субсидией, и таким образом субсидии на покрытие конкретных затрат включаются в доход за тот же период, что и соответствующие затраты. Равным образом субсидии, связанные с амортизируемыми активами, обычно включаются в доход за те же периоды и в той же пропорции, в которых производятся амортизационные отчисления в связи с этими активами.

7.5 Государственная субсидия, которая подлежит получению в порядке компенсации уже понесенных затрат или убытков или с целью оказания немедленной финансовой помощи предприятию вне связи с будущими издержками, должна включаться в доход за период, в который предоставляется возможность ее получения, - при необходимости по статье о чрезвычайных обстоятельствах.

7.6 *Государственные субсидии, связанные с активами*, включая неденежные субсидии по реальной стоимости, должны отражаться в бухгалтерском отчете либо путем указания субсидии в качестве отсроченного дохода, либо путем вычета суммы субсидии при исчислении балансовой суммы актива.

7.7 *Субсидии, связанные с доходом*, иногда записываются на правую сторону отчета о прибылях и убытках - либо отдельно, либо под общим заголовком, например, "Прочие доходы"; в качестве альтернативного варианта их сумма вычитается в отчетности из соответствующих затрат.

7.8 Государственная субсидия при наступлении срока ее возврата должна учитываться путем пересмотра учетной оценки. Возврат субсидии, связанной с доходом, должен быть в первую очередь отнесен на любую неамортизированную сумму, подлежащую отсроченному зачислению на счет в отношении данной субсидии. В той мере, в какой сумма возврата превышает любую такую сумму, подлежащую отсроченному зачислению на счет, или при отсутствии таких отсроченно зачисляемых на счет сумм сумма возврата тогда же относится на затраты. Возврат субсидии в связи с тем или иным активом отражается в отчетности в виде повышения балансовой стоимости актива или уменьшения отложенного остатка по доходам на подлежащую погашению сумму. Кумулятивная дополнительная сумма амортизации, которая была бы признана на соответствующую дату в качестве затрат в отсутствие субсидии, сразу же должна быть отнесена на затраты.

### **Государственная помощь**

7.9 Из определения государственных субсидий, приведенного в пункте 7.1, исключаются некоторые виды *государственной помощи*, размер которой не поддается обоснованному исчислению, а также сделки, не отличимые от обычных торговых сделок предприятия.

7.10 В качестве примеров помощи, размер которой не поддается обоснованному исчислению, служат бесплатные технические или маркетинговые консультации и предоставление гарантий. Примером помощи, неотличимой от обычных торговых сделок предприятия, является политика государственных закупок, которая определяет судьбу некоторой части продаж предприятия. При том что в наличии выгод для предприятия сомнений, возможно, не возникает, любая попытка провести разграничение между торговой деятельностью и государственной помощью могла бы со всем основанием рассматриваться как произвольной.

7.11 Описанная в вышеуказанных примерах выгода может быть достаточно весомой, чтобы сделать необходимым представление информации о характере, масштабах и продолжительности помощи и тем самым не допустить искажения реальной картины в финансовой отчетности.

7.12 Одна из форм государственной помощи - ссуды по нулевым или низким процентным ставкам, однако применение условных ставок процента не позволяет придать выгоде количественное выражение.

7.13 Даже когда государственная помощь предприятиям не оговорена какими-то условиями, конкретно касающимися операционной деятельности предприятия, за исключением требования вести деятельность в некоторых регионах или промышленных секторах, она подпадает под определение государственных субсидий. Поэтому такие субсидии не должны относиться на собственный капитал.

### **Раскрытие информации**

7.14 Представлению подлежит следующая информация:

- a) методика учета, применяемая в отношении государственных субсидий, включая использованные методы отражения данных в финансовой отчетности;
- b) характер и объем государственных субсидий, показанных в финансовой отчетности, и о других формах государственной помощи, позволившей предприятию извлечь непосредственную пользу, и
- c) невыполненные условия и другие обязательства, которыми обусловлена показанная в отчетности государственная помощь.

-----