

# Международный стандарт финансовой отчетности (IFRS) 1 «Первое применение Международных стандартов финансовой отчетности»

## Цель

---

- 1 Целью настоящего МСФО является обеспечение такого результата, чтобы составляемая организацией *первая финансовая отчетность по МСФО*, как и ее промежуточные финансовые отчеты за часть периода, охватываемого этой финансовой отчетностью, содержали высококачественную информацию, которая:
- (a) является прозрачной для пользователей и сопоставимой по всем представленным периодам;
  - (b) представляет собой необходимую отправную точку для ведения учета в соответствии с *Международными стандартами финансовой отчетности (МСФО)*; и
  - (c) может быть подготовлена с затратами, которые не превышают получаемых от нее выгод.

## Сфера применения

---

- 2 Организация должна применять настоящий стандарт МСФО при составлении:
- (a) своей первой финансовой отчетности по МСФО; и
  - (b) каждого промежуточного финансового отчета, если таковые составляются, который она представляет в соответствии с МСФО (IAS) 34 «*Промежуточная финансовая отчетность*» за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО.
- 3 Первой финансовой отчетностью по МСФО для организации является первая годовая финансовая отчетность, для составления которой организация принимает к использованию Международные стандарты финансовой отчетности и подтверждает это включением в указанную финансовую отчетность явного и однозначного заявления о ее соответствии МСФО. Финансовая отчетность, подготовленная в соответствии с МСФО, является для организации первой финансовой отчетностью по МСФО, если организация, например:
- (a) представила свою финансовую отчетность за самый последний предшествующий период:
    - (i) согласно национальным правилам, которые не во всех отношениях соответствуют МСФО;
    - (ii) соответствующую требованиям МСФО во всех отношениях, кроме того обстоятельства, что данная финансовая отчетность не содержала явного и однозначного заявления о ее соответствии МСФО;
    - (iii) содержащую явное и однозначное заявление о том, что она соответствует некоторым, но не всем МСФО;
    - (iv) согласно национальным правилам, которые не соответствуют МСФО, но использовала при этом некоторые отдельные МСФО для учета статей, по которым отсутствовало регулирование в национальной системе требований; или
    - (v) согласно требованиям национальной системы, с включением сверки некоторых сумм с суммами, определенными согласно МСФО;
  - (b) подготовила финансовую отчетность в соответствии с МСФО, но только для внутреннего пользования, без предоставления ее собственникам организации или любым другим внешним пользователям;
  - (c) подготовила пакет отчетной информации в соответствии с МСФО для целей консолидации, но без подготовки полного комплекта финансовой отчетности, как этот термин определен в МСФО (IAS) 1 «*Представление финансовой отчетности*» (пересмотренном в 2007 году); или
  - (d) не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды.

- 4 Настоящий стандарт МСФО применяется, когда организация впервые принимает МСФО к использованию. Он не применяется, когда организация, например:
- (a) прекращает представление финансовой отчетности, соответствующей требованиям национальной системы, тогда как раньше представляла такую отчетность наряду с другим комплектом финансовой отчетности, в котором содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО;
  - (b) в предыдущем году представила финансовую отчетность, соответствующую требованиям национальной системы, и в этой финансовой отчетности содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО; или
  - (c) в предыдущем году представила финансовую отчетность, в которой содержалось явное и однозначное заявление о соответствии МСФО, даже если аудиторское заключение в отношении этой финансовой отчетности включало оговорки.
- 4А Несмотря на требования пунктов 2 и 3, организация, которая применила МСФО в одном из предыдущих отчетных периодов, но в ее последнем комплекте годовой финансовой отчетности за предыдущий период отсутствовало явное и однозначное заявление о соответствии МСФО, должна либо применить настоящий МСФО, либо ей придется применять МСФО ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», как если бы данная организация не допускала перерыва в применении МСФО.
- 4В Организация, которая решает не применять настоящий МСФО в соответствии с пунктом 4А, должна тем не менее применить требования к раскрытию информации, содержащиеся в пунктах 23А–23В МСФО (IFRS) 1, в дополнение к тем, которые предусмотрены МСФО (IAS) 8 в отношении раскрытия информации.
- 5 Настоящий стандарт не применяется к изменениям, внесенным в учетную политику организацией, которая уже применяет МСФО. Такие изменения являются предметом:
- (a) требований МСФО (IAS) 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки» в отношении изменений в учетной политике; и
  - (b) специальных переходных положений, предусмотренных другими МСФО.

## Признание и оценка

### Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО

- 6 Организация должна подготовить и представить *вступительный отчет о финансовом положении по МСФО* по состоянию на *дату перехода на МСФО*, создав таким образом стартовую точку для ведения учета в соответствии с МСФО.

### Учетная политика

- 7 Организация должна использовать одну и ту же учетную политику как при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, так и применительно ко всем периодам, представленным в ее первой финансовой отчетности по МСФО. Положения используемой организацией учетной политики должны соответствовать требованиям каждого МСФО, действующего по состоянию на дату окончания ее *первого отчетного периода по МСФО*, кроме случаев, оговоренных в пунктах 13–19 и Приложениях В–Е.
- 8 Организация не вправе применять другие версии МСФО, действовавшие ранее. Организация может применить новый МСФО, который еще не является обязательным, если этот МСФО допускает досрочное применение.

#### Пример: Последовательное применение последней версии МСФО

##### Исходная информация

Датой окончания первого для организации А отчетного периода по МСФО является 31 декабря 20X5 года. Организация А решает, что сравнительная информация в этой финансовой отчетности будет представлена только за один год (см. пункт 21). Следовательно, датой перехода для этой организации на МСФО является начало рабочего дня 1 января 20X4 года (или, что то же самое, конец рабочего дня 31 декабря 20X3 года). В рамках *ранее применявшихся ОПБУ* организация А ежегодно представляла

**Пример: Последовательное применение последней версии МСФО**

свою финансовую отчетность по состоянию на 31 декабря каждого года вплоть до 31 декабря 20X4 года включительно.

**Применение требований**

Организация А должна применять МСФО, действующие в отношении периодов, заканчивающихся 31 декабря 20X5 года:

- (a) при подготовке и представлении своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО по состоянию на 1 января 20X4 года; и
- (b) при подготовке и представлении своего отчета о финансовом положении по состоянию на 31 декабря 20X5 года (включая сравнительные суммы за 20X4 год), отчета о совокупном доходе, отчета об изменениях в собственном капитале и отчета о движении денежных средств за год, закончившийся 31 декабря 20X5 года (включая сравнительные суммы за 20X4 год) и раскрытия требуемой информации (включая сравнительную информацию за 20X4 год).

Если новый МСФО еще не является обязательным, но его досрочное применение допускается, то организация А имеет право, но не обязана, применить этот стандарт в своей первой финансовой отчетности по МСФО.

- 9 Переходные положения, предусмотренные другими МСФО, применяются при внесении изменений в свою учетную политику организацией, уже применяющей МСФО; они не распространяются на изменения, осуществляемые *организацией, впервые применяющей МСФО*, при переходе на МСФО, кроме случаев, описанных в Приложениях В–Е.
- 10 За исключением случаев, описанных в пунктах 13–19 и Приложениях В–Е, организация должна в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО:
  - (a) признать все активы и обязательства, признание которых требуется согласно МСФО;
  - (b) не признавать статьи в качестве активов или обязательств, если МСФО не разрешают такое признание;
  - (c) реклассифицировать статьи, которые в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ были признаны как один вид активов, обязательств или компонентов собственного капитала, но являются другим видом активов, обязательств или компонентов капитала согласно МСФО; и
  - (d) применить МСФО при оценке всех признанных активов и обязательств.
- 11 Учетная политика, применяемая организацией при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, может отличаться от ее учетной политики на ту же дату в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Возникающие вследствие этого корректировки относятся к событиям и операциям, имевшим место до даты перехода на МСФО. Поэтому организация должна признавать эти корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, если это уместно, в другой категории собственного капитала) на дату перехода на МСФО.
- 12 Настоящий МСФО устанавливает две категории исключений из принципа обязательного соответствия вступительного отчета о финансовом положении по МСФО каждому из МСФО:
  - (a) пункты 14–17 и Приложение В запрещают ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО;
  - (b) Приложения С–Е освобождают от некоторых требований других МСФО.

**Исключения, касающиеся ретроспективного применения других МСФО**

- 13 Настоящий МСФО запрещает ретроспективное применение некоторых аспектов других МСФО. Эти исключения изложены в пунктах 14–17 и Приложении В.

**Расчетные оценки**

- 14 Расчетные оценки, производимые организацией в соответствии с МСФО на дату перехода на МСФО, должны соответствовать расчетным оценкам, сделанным на ту же дату в соответствии с

ранее применявшимися ОПБУ (после корректировок, отражающих расхождения между положениями одной и другой учетной политики), кроме случаев, когда существует объективное свидетельство того, что указанные расчетные оценки были ошибочными.

- 15 Организация может после даты перехода на МСФО получить информацию, имеющую отношение к расчетным оценкам, сделанными ею в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Согласно пункту 14 организация должна отражать получение этой информации таким же образом, как она отражает некорректирующие события после отчетного периода в соответствии с МСФО (IAS) 10 «События после отчетного периода». Например, допустим, что дата перехода организации на МСФО – 1 января 20X4 года и что новая информация, полученная 15 июля 20X4 года, требует пересмотра расчетной оценки, сделанной организацией по состоянию на 31 декабря 20X3 года в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ. Организация не должна отражать эту новую информацию в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО (кроме случаев, когда расчетные оценки нуждаются в корректировке на расхождения в положениях одной и другой учетной политики или существует объективное свидетельство того, что расчетные оценки были ошибочными). Вместо этого организация должна отразить указанную новую информацию при расчете прибыли или убытка (или, если уместно, прочего совокупного дохода) за год, закончившийся 31 декабря 20X4 года.
- 16 Организации может быть нужно произвести в соответствии с МСФО расчетные оценки по состоянию на дату перехода на МСФО, которые не требовались на эту дату в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Чтобы достигалось соответствие требованиям МСФО (IAS) 10, эти расчетные оценки в соответствии с МСФО должны отражать условия, существовавшие на дату перехода на МСФО. В частности, осуществляемые по состоянию на дату перехода на МСФО расчетные оценки рыночных цен, процентных ставок или валютных курсов должны отражать состояние рынка на эту дату.
- 17 Пункты 14–16 применяются при подготовке вступительного отчета о финансовом положении по МСФО. Они также распространяются на сравнительный период, представляемый организацией в своей первой финансовой отчетности по МСФО, и в этом случае ссылки на дату перехода на МСФО заменяются ссылками на дату окончания указанного сравнительного периода.

## Освобождение от требований других МСФО

- 18 Организация вправе принять решение об использовании одного или нескольких освобождений, предусмотренных Приложениями С–Е. Организация не может применять эти освобождения по аналогии к другим статьям.
- 19 [Удален]

## Представление и раскрытие информации

- 20 Настоящий МСФО не предусматривает освобождений от требований других МСФО к представлению и раскрытию информации.

## Сравнительная информация

- 21 Подготовленная организацией первая финансовая отчетность по МСФО должна включать по крайней мере три отчета о финансовом положении, два отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, два отдельных отчета о прибыли или убытке (если таковые представляются), два отчета о потоках денежных средств, два отчета об изменениях в собственном капитале и соответствующие примечания, в том числе сравнительную информацию по всем представленным отчетам.

## Сравнительная информация, не удовлетворяющая требованиям МСФО, и обобщенные данные за прошлые периоды

- 22 Некоторые организации представляют исторические обобщенные данные за периоды, предшествующие первому периоду, в отношении которого они представляют полную сравнительную информацию в соответствии с МСФО. Настоящий стандарт не требует, чтобы такие обобщенные данные соответствовали требованиям МСФО к признанию и оценке. Более того, некоторые организации представляют сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, наряду со сравнительной информацией, требуемой МСФО (IAS) 1. В любой финансовой отчетности, содержащей обобщенные данные за прошлые периоды или сравнительную информацию, подготовленную в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, организация должна:

- (a) четко обозначить такую информацию как подготовленную не в соответствии с МСФО; и
- (b) раскрыть характер основных корректировок, которые потребовались бы для приведения ее в соответствие с МСФО. Организации не нужно давать количественную оценку таких корректировок.

## Пояснения, касающиеся перехода на МСФО

- 23 Организация должна пояснить, как переход от ранее применявшихся ОПБУ к МСФО повлиял на отчетные показатели ее финансового положения, финансовых результатов деятельности и потоков денежных средств.**
- 23A Организация, которая уже применяла МСФО в одном из предыдущих периодов, как описано в пункте 4А, должна раскрыть следующую информацию:
- (a) причину, по которой она прекратила применение МСФО; и
  - (b) причину, по которой она возобновляет применение МСФО.
- 23B Если организация, руководствуясь пунктом 4А, решает не применять МСФО (IFRS) 1, то эта организация должна объяснить причины, по которым она решает применять МСФО, как если бы она никогда не прекращала их применение.

## Сверки

- 24 Во исполнение пункта 23 организация должна включить в свою первую финансовую отчетность по МСФО:
- (a) сверку отчетных показателей собственного капитала, отраженных в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, с показателями собственного капитала, соответствующих МСФО, на обе следующие даты:
    - (i) дату перехода на МСФО; и
    - (ii) дату окончания последнего периода, представленного в самой последней годовой финансовой отчетности организации, подготовленной в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ;
  - (b) сверку с показателем общего совокупного дохода по МСФО за последний период в самой последней годовой финансовой отчетности организации. Отправной точкой для такой сверки должен быть показатель общего совокупного дохода, рассчитанный согласно ранее применявшимся ОПБУ за тот же самый период, или, если организация не отражала такой показатель, показатель прибыли или убытка согласно ранее применявшимся ОПБУ;
  - (c) применительно к случаю, когда признание или восстановление каких-либо убытков от обесценения организация впервые осуществляла при подготовке своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО, включаются раскрытия, которые требовались бы согласно МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», если бы организация признала эти убытки от обесценения или их восстановленные суммы в периоде, начинающемся с даты ее перехода на МСФО.
- 25 Сверки, требуемые пунктами 24(a) и (b), должны быть достаточно подробными, чтобы позволить пользователям понять существенные корректировки показателей отчета о финансовом положении и отчета о совокупном доходе. Если организация представляла отчет о движении денежных средств в рамках ранее применявшихся ею ОПБУ, то она также должна пояснить существенные корректировки показателей отчета о движении денежных средств.
- 26 Если организации стало известно об ошибках, допущенных ею в рамках ранее применявшихся ОПБУ, то в сверках, требуемых пунктами 24(a) и (b), она должна разграничить данные, касающиеся исправления таких ошибок, и данные, касающиеся изменений в учетной политике.
- 27 МСФО (IAS) 8 не применяется к изменениям в учетной политике, производимым организацией при переходе на МСФО, или к изменениям в этой учетной политике, производимым до момента представления организацией своей первой финансовой отчетности по МСФО. Следовательно, требования МСФО (IAS) 8, касающиеся изменений в учетной политике, не применяются организацией при подготовке своей первой финансовой отчетности по МСФО.
- 27A Если в течение периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, организация вносит изменения в свою учетную политику или меняет свои решения в отношении использования освобождений, предусмотренных настоящим стандартом, то организация должна пояснить изменения,

которые произошли в ее первой финансовой отчетности по МСФО по сравнению с ее первым промежуточным финансовым отчетом по МСФО, в соответствии с пунктом 23, а также она должна обновить сверки, требуемые пунктами 24(a) и (b).

- 28 Если организация не представляла финансовую отчетность за предыдущие периоды, то этот факт должен быть раскрыт в ее первой финансовой отчетности по МСФО.

### **Классификация финансовых активов или финансовых обязательств по усмотрению организации**

- 29 Организация вправе по собственному усмотрению классифицировать ранее признанный финансовый актив как финансовый актив, оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в соответствии с пунктом D19A. Организация должна раскрыть справедливую стоимость тех финансовых активов, которые она так классифицировала, по состоянию на дату такой классификации, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.
- 29A Организация вправе по собственному усмотрению классифицировать ранее признанное финансовое обязательство как финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, в соответствии с пунктом D19. Организация должна раскрыть справедливую стоимость тех финансовых обязательств, которые она так классифицировала, по состоянию на дату такой классификации, а также их классификацию и балансовую стоимость в предыдущей финансовой отчетности.

### **Использование справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости**

- 30 Если в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО организация использует справедливую стоимость в качестве *условной первоначальной стоимости* объекта основных средств, инвестиционной недвижимости, нематериального актива или актива в форме права пользования (см. пункты D5 и D7), то в своей первой финансовой отчетности по МСФО организация должна раскрыть в отношении каждой отдельной статьи вступительного отчета о финансовом положении по МСФО:
- (a) совокупную величину этих справедливых стоимостей; и
  - (b) совокупную корректировку величин балансовой стоимости, отраженных в финансовой отчетности согласно ранее применявшимся ОПБУ.

### **Использование условной первоначальной стоимости применительно к инвестициям в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации**

- 31 Аналогично если в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО организация использует условную первоначальную стоимость применительно к инвестиции в дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию, отраженной в ее отдельной финансовой отчетности (см. пункт D15), ее первая отдельная финансовая отчетность по МСФО должна раскрывать следующую информацию:
- (a) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является их прежняя балансовая стоимость в рамках ранее применявшихся ОПБУ;
  - (b) совокупную условную первоначальную стоимость тех инвестиций, для которых условной первоначальной стоимостью является справедливая стоимость; и
  - (c) совокупную корректировку величин балансовой стоимости, отраженных в финансовой отчетности согласно ранее применявшимся ОПБУ.

### **Использование условной первоначальной стоимости применительно к нефтегазовым активам**

- 31A Если организация использует освобождение, предусмотренное пунктом D8A(b) в отношении нефтегазовых активов, она должна раскрыть этот факт и информацию о том, на какой основе были распределены балансовые величины, определенные согласно ранее применявшимся ОПБУ.

### **Использование условной первоначальной стоимости применительно к деятельности, подлежащей тарифному регулированию**

- 31B Если организация использует освобождение, предусмотренное пунктом D8B в отношении деятельности, подлежащей тарифному регулированию, организация должна раскрыть этот факт, а также основу для определения балансовых величин в рамках ранее применявшихся ОПБУ.

### **Использование условной первоначальной стоимости после тяжелой гиперинфляции**

- 31C Если вследствие тяжелой гиперинфляции (см. пункты D26–D30) организация решает оценить активы и обязательства по справедливой стоимости и использовать указанную справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО, то в своей первой финансовой отчетности по МСФО организация должна раскрыть поясняющую информацию о том, как и почему ее функциональная валюта была, а затем перестала быть валютой, имеющей обе следующие характеристики:
- (a) для всех организаций, имеющих операции и остатки в этой валюте, отсутствует надежный общий индекс цен;
  - (b) отсутствие возможности обмена между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.

### **Промежуточные финансовые отчеты**

- 32 Если организация представляет промежуточный финансовый отчет в соответствии с МСФО (IAS) 34 за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, то организация должна удовлетворять перечисленным ниже требованиям в дополнение к тем, которые предусмотрены МСФО (IAS) 34, чтобы обеспечить выполнение пункта 23:
- (a) Каждый такой промежуточный финансовый отчет должен включать (если организация представляла промежуточный финансовый отчет за сопоставимый промежуточный период непосредственно предшествующего финансового года):
    - (i) сверку показателя ее собственного капитала, определенного согласно ранее применявшимся ОПБУ, по состоянию на конец указанного сопоставимого промежуточного периода с показателем ее собственного капитала, определенного согласно МСФО, по состоянию на эту дату; и
    - (ii) сверку с ее показателем общего совокупного дохода, определенным согласно МСФО, за указанный сопоставимый промежуточный период (текущий и период с начала года). Отправной точкой для такой сверки является показатель общего совокупного дохода, определенный согласно ранее применявшимся ОПБУ, за этот период или, если организация не представляла такой показатель, показатель прибыли или убытка согласно ранее применявшимся ОПБУ.
  - (b) В дополнение к сверкам, требуемым подпунктом (a), первый промежуточный финансовый отчет организации, составленный в соответствии с МСФО (IAS) 34, за часть периода, охватываемого ее первой финансовой отчетностью по МСФО, должен включать сверки, описанные в пунктах 24(a) и (b) (дополненные деталями, требуемыми пунктами 25 и 26), или перекрестную ссылку на другой опубликованный документ, в котором содержатся эти сверки.
  - (c) Если организация вносит изменения в свою учетную политику или меняет свои решения в отношении использования освобождений, предусмотренных настоящим стандартом, она должна пояснить соответствующие изменения в каждом таком промежуточном финансовом отчете в соответствии с пунктом 23 и обновить сверки, требуемые подпунктами (a) и (b).
- 33 МСФО (IAS) 34 требует раскрытия лишь необходимого минимума информации, что основано на допущении, что пользователи промежуточного финансового отчета имеют также доступ к самой последней годовой финансовой отчетности. Однако в МСФО (IAS) 34 также требуется, чтобы организация раскрывала «любые события или операции, которые являются существенными для понимания текущего промежуточного периода». Следовательно, если организация, впервые применяющая МСФО, в своей самой последней годовой финансовой отчетности, составленной в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, не раскрыла информацию, существенную для понимания текущего промежуточного периода, то такая информация должна быть раскрыта в ее промежуточном финансовом отчете, или в него должна быть включена перекрестная ссылка на другой опубликованный документ, содержащий такую информацию.

## Дата вступления в силу

---

- 34 Организация должна применять настоящий МСФО, если ее первая финансовая отчетность по МСФО составляется за период, начинающийся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.
- 35 Поправки, предусмотренные пунктами D1(n) и D23, организация должна применять в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 23 «Затраты по заимствованиям» (пересмотренный в 2007 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.
- 36 МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов» (пересмотренным в 2008 году) внесены поправки в пункты 19, C1 и C4(f) и (g). Если организация применит МСФО (IFRS) 3 (пересмотренный в 2008 году) в отношении более раннего периода, то указанные поправки также подлежат применению в отношении этого более раннего периода.
- 37 МСФО (IAS) 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность» (с учетом поправок 2008 года) внесены поправки в пункты B1 и B7. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.
- 38 Документом «Стоимость инвестиции в дочернюю, совместно контролируемую или ассоциированную организацию» (поправки к МСФО (IFRS) 1 и МСФО (IAS) 27), выпущенным в мае 2008 года, добавлены пункты 31, D1(g), D14 и D15. Организация должна применять эти пункты в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные пункты в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39 Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2008 года, внесены поправки в пункт B7. Организация должна применять эти поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2009 года или после этой даты. Если организация применит МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) в отношении более раннего периода, то указанные поправки подлежат применению в отношении этого более раннего периода.
- 39A Документом «Дополнительные освобождения для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в июле 2009 года, добавлены пункты 31A, D8A, D9A и D21A и внесены поправки в пункты D1(c), (d) и (l). Организация должна применять данные поправки для годовых периодов, начинающихся 1 января 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39B *[Данный пункт касается поправок, еще не вступивших в силу, и поэтому он не включен в настоящую редакцию.]*
- 39C Разъяснением КРМФО (IFRIC) 19 «Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами» добавлен пункт D25. Организация должна применить данную поправку одновременно с применением Разъяснения КРМФО (IFRIC) 19.
- 39D Документом «Ограниченное освобождение от необходимости раскрытия сравнительной информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в январе 2010 года, добавлен пункт E3. Организация должна применять эту поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2010 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39E Документом «Улучшения МСФО», выпущенным в мае 2010 года, добавлены пункты 27A, 31B и D8B и внесены поправки в пункты 27, 32, D1(c) и D8. Организация должна применять указанные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанные поправки в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт. Организации, которые перешли на МСФО в одном из периодов до даты вступления в силу МСФО (IFRS) 1 или применили МСФО (IFRS) 1 в одном из предыдущих периодов, имеют право ретроспективно применить поправку, предусмотренную пунктом D8, в первом годовом периоде после даты вступления указанной поправки в силу. Организация, применяющая пункт D8 ретроспективно, должна раскрыть этот факт.
- 39F Документом «Раскрытие информации – передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7), выпущенным в октябре 2010 года, добавлен пункт E4. Организация должна применять данную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 года или после этой даты. Допускается

досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.

- 39G [Удален]
- 39H Документом *«Тяжелая гиперинфляция и отмена фиксированных дат для организаций, впервые применяющих МСФО»* (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в декабре 2010 года, внесены поправки в пункты B2, D1 и D20 и добавлены пункты 31C и D26–D30. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 июля 2011 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.
- 39I МСФО (IFRS) 10 *«Консолидированная финансовая отчетность»* и МСФО (IFRS) 11 *«Совместное предпринимательство»*, выпущенными в мае 2011 года, внесены поправки в пункты 31, B7, C1, D1, D14 и D15 и добавлен пункт D31. Организация должна применить указанные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 10 и МСФО (IFRS) 11.
- 39J МСФО (IFRS) 13 *«Оценка справедливой стоимости»*, выпущенным в мае 2011 года, удален пункт 19, внесены изменения в определение справедливой стоимости, приведенное в Приложении А, а также внесены поправки в пункты D15 и D20. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 13.
- 39K Документом *«Представление статей прочего совокупного дохода»* (поправки к МСФО (IAS) 1), выпущенным в июне 2011 года, изменен пункт 21. Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IAS) 1 с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года.
- 39L МСФО (IAS) 19 *«Вознаграждения работникам»* (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года) внесены поправки в пункт D1, удалены пункты D10 и D11 и добавлен пункт E5. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением МСФО (IAS) 19 (с учетом поправок, выпущенных в июне 2011 года).
- 39M Разъяснением КРМФО (IFRIC) 20 *«Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения»* добавлен пункт D32 и изменен пункт D1. Организация должна применить данные поправки одновременно с применением Разъяснения КРМФО (IFRIC) 20.
- 39N Документом *«Займы, предоставленные государством»* (поправки к МСФО (IFRS) 1), выпущенным в марте 2012 года, добавлены пункты B1(f) и B10–B12. Организация должна применять данные пункты в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение.
- 39O Пункты B10 и B11 содержат ссылки на МСФО (IFRS) 9. Если организация применяет настоящий МСФО, но еще не применяет МСФО (IFRS) 9, то ссылки на МСФО (IFRS) 9 в пунктах B10 и B11 следует считать ссылками на МСФО (IAS) 39 *«Финансовые инструменты: признание и оценка»*.
- 39P Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009–2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, добавлены пункты 4A–4B и 23A–23B. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39Q Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009–2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, изменен пункт D23. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39R Документом *«Ежегодные усовершенствования МСФО, период 2009–2011 гг.»*, выпущенным в мае 2012 года, изменен пункт 21. Организация должна применить данную поправку ретроспективно в соответствии с МСФО (IAS) 8 *«Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки»* в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2013 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит указанную поправку в отношении более раннего периода, то она должна раскрыть этот факт.
- 39S Документом *«Консолидированная финансовая отчетность, совместное предпринимательство и раскрытие информации об участии в других организациях: руководство по переходу»* (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 11 и МСФО (IFRS) 12), выпущенным в июне 2012 года, изменен пункт D31. Организация должна применить указанную поправку одновременно с применением МСФО (IFRS) 11 (с учетом поправок 2012 года).

- 39T Документом «*Инвестиционные организации*» (поправки к МСФО (IFRS) 10, МСФО (IFRS) 12 и МСФО (IAS) 27)», выпущенным в октябре 2012 года, внесены изменения в пункты D16, D17 и Приложение С, а также добавлен заголовок и пункты E6–E7. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2014 года или после этой даты. Допускается досрочное применение документа «*Инвестиционные организации*». Если организация применит указанные поправки досрочно, она также должна одновременно применить все поправки, содержащиеся в документе «*Инвестиционные организации*».
- 39U [Удален]
- 39V МСФО (IFRS) 14 «*Счета отложенных тарифных разниц*», выпущенным в январе 2014 года, внесены изменения в пункт D8B. Организация должна применять настоящую поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит МСФО (IFRS) 14 в отношении более раннего периода, настоящая поправка должна применяться в отношении такого более раннего периода.
- 39W Документом «*Учет приобретений долей участия в совместных операциях*» (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11)», выпущенным в мае 2014 года, внесены изменения в пункт С5. Организация должна применять данную поправку в годовых периодах, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Если организация применяет соответствующие поправки к МСФО (IFRS) 11 из документа «*Учет приобретений долей участия в совместных операциях*» (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IFRS) 11)» в более раннем периоде, поправка к пункту С5 должна применяться в этом более раннем периоде.
- 39X МСФО (IFRS) 15 «*Выручка по договорам с покупателями*», выпущенным в мае 2014 года, удален пункт D24 и соответствующий заголовок к нему и добавлены пункты D34–D35 и соответствующий заголовок к ним. Организация должна применить данные изменения одновременно с применением МСФО (IFRS) 15.
- 39Y МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*», выпущенным в июле 2014 года, внесены изменения в пункты 29, B1–B6, D1, D14, D15, D19 и D20, удалены пункты 39B, 39G и 39U и добавлены пункты 29A, B8–B8G, B9, D19A–D19C, D33, E1 и E2. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 9.
- 39Z Документом «*Метод долевого участия в отдельной финансовой отчетности*» (поправки к Международному стандарту финансовой отчетности (IAS) 27)», выпущенным в августе 2014 года, внесены изменения в пункт D14 и добавлен пункт D15A. Организация должна применять данные поправки в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данные поправки в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 39AA Документом «*Ежегодные усовершенствования Международных стандартов финансовой отчетности, период 2012–2014 гг.*», выпущенным в сентябре 2014 года, добавлен пункт E4A. Организация должна применять указанную поправку в отношении годовых периодов, начинающихся 1 января 2016 года или после этой даты. Допускается досрочное применение. Если организация применит данную поправку в отношении более раннего периода, она должна раскрыть этот факт.
- 39AB МСФО (IFRS) 16 «*Аренда*», выпущенным в январе 2016 года, внесены поправки в пункты 30, С4, D1, D7, D8B и D9, удален пункт D9A и добавлены пункты D9B–D9E. Организация должна применить эти поправки одновременно с применением МСФО (IFRS) 16.

## **Прекращение действия МСФО (IFRS) 1 (выпущенного в 2003 году)**

- 40 Настоящий МСФО заменяет собой МСФО (IFRS) 1 (выпущенный в 2003 году и с учетом поправок, внесенных в мае 2008 года).

# Приложение А

## Определение терминов

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

<b>Дата перехода на МСФО</b>	Начало самого раннего периода, за который организация представляет полную сравнительную информацию согласно МСФО в своей <b>первой финансовой отчетности по МСФО</b> .
<b>Условная первоначальная стоимость</b>	Величина, которая является заменителем первоначальной стоимости или амортизированной стоимости на некоторую заданную дату. При последующем начислении амортизации предполагается, что организация первоначально признала актив или обязательство на эту заданную дату, и что его первоначальная стоимость была равна указанной условной первоначальной стоимости.
<b>Справедливая стоимость</b>	<i>Справедливая стоимость</i> представляет собой цену, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки (см. МСФО (IFRS) 13).
<b>Первая финансовая отчетность по МСФО</b>	Первая годовая финансовая отчетность, начиная с которой организация применяет <b>Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)</b> , включив в нее явное и однозначное заявление о ее соответствии МСФО.
<b>Первый отчетный период по МСФО</b>	Самый последний отчетный период, представленный организацией в ее <b>первой финансовой отчетности по МСФО</b> .
<b>Организация, впервые применяющая МСФО</b>	Организация, представляющая свою <b>первую финансовую отчетность по МСФО</b> .
<b>Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)</b>	Стандарты и разъяснения, выпущенные Советом по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет по МСФО). В их составе: <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Международные стандарты финансовой отчетности (IFRS);</li> <li>(b) Международные стандарты финансовой отчетности (IAS);</li> <li>(c) разъяснения КРМФО (IFRIC); и</li> <li>(d) разъяснения ПКР (SIC)<sup>(a)</sup>.</li> </ul>
<b>Вступительный отчет о финансовом положении по МСФО</b>	Отчет о финансовом положении организации по состоянию на <b>дату перехода на МСФО</b> .
<b>Ранее применявшиеся ОПБУ (общепринятые принципы бухгалтерского учета)</b>	Принципы и правила бухгалтерского учета и подготовки отчетности, применявшиеся <b>организацией, впервые применяющей МСФО</b> , непосредственно перед переходом на МСФО.

(a) Определение термина МСФО было скорректировано после внесения изменений в наименования при пересмотре Конституции Фонда МСФО в 2010 году.

## Приложение В

### Исключения, касающиеся ретроспективного применения других МСФО

*Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.*

- В1 Следующие исключения являются для организации обязательными:
- (a) прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств (пункты В2 и В3);
  - (b) учет хеджирования (пункты В4–В6);
  - (c) неконтролирующие доли участия (пункт В7);
  - (d) классификация и оценка финансовых активов (пункты В8–В8С);
  - (e) обесценение финансовых активов (пункты В8D–В8G);
  - (f) встроенные производные инструменты (пункт В9); и
  - (g) займы, предоставленные государством (пункты В10–В12).

#### **Прекращение признания финансовых активов и финансовых обязательств**

- В2 За исключением ситуации, описанной в пункте В3, организация, впервые применяющая МСФО, должна применять требования МСФО (IFRS) 9, касающиеся прекращения признания, перспективно к операциям, совершаемым на дату перехода на МСФО или после этой даты. Например, если операция, в результате которой организация, впервые применяющая МСФО, прекратила признание непроизводных финансовых активов или финансовых обязательств в рамках ранее применявшихся ОПБУ, была совершена до даты перехода на МСФО, то в соответствии с МСФО организация не должна признавать указанные активы и обязательства (кроме случаев, когда они начинают удовлетворять критериям признания в результате последующей операции или последующего события).
- В3 Несмотря на положения пункта В2, организация может применять требования к прекращению признания, предусмотренные МСФО (IFRS) 9, ретроспективно с любой выбранной организацией даты, при условии, что информация, необходимая для применения МСФО (IFRS) 9 к тем финансовым активам и финансовым обязательствам, признание которых было прекращено в результате прошлых операций, была получена тогда же, когда указанные операции первоначально были отражены в учете.

#### **Учет хеджирования**

- В4 Согласно требованиям МСФО (IFRS) 9 по состоянию на дату перехода на МСФО организация должна:
- (a) оценить все производные инструменты по справедливой стоимости; и
  - (b) элиминировать все убытки и прибыли с отложенным признанием, которые возникли по производным инструментам и в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ отражались в отчетности, как если бы они представляли собой активы или обязательства.
- В5 Организация не должна отражать в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО те отношения хеджирования, которые не отвечают требованиям МСФО (IFRS) 9 для применения учета хеджирования (например, многие отношения хеджирования, в которых инструментом хеджирования является отдельный выпущенный опцион или нетто-выпущенный опцион; либо в которых объектом хеджирования является нетто-позиция в рамках хеджирования денежных потоков относительно иного риска, чем валютный риск). Однако если организация определила по собственному усмотрению нетто-позицию в качестве объекта хеджирования согласно ранее применявшимся ОПБУ, то в соответствии с МСФО она может по собственному усмотрению определить в качестве объекта хеджирования отдельную статью в составе этой нетто-позиции либо нетто-позицию, если она соответствует требованиям пункта 6.6.1 МСФО (IFRS) 9, при условии, что она сделает это не позже даты перехода на МСФО.

- В6 Если некая операция была по усмотрению организации определена до даты перехода на МСФО как хеджирование, но такое хеджирование не удовлетворяет условиям, предусмотренным МСФО (IFRS) 9 для применения учета хеджирования, организация должна применить пункты 6.5.6 и 6.5.7 МСФО (IFRS) 9, чтобы прекратить учет хеджирования. Сделки, заключенные до даты перехода на МСФО, не могут ретроспективно определяться по усмотрению организации как хеджирование.

## Неконтролирующие доли участия

- В7 Организация, впервые применяющая МСФО, должна применять следующие требования МСФО (IFRS) 10 перспективно с даты перехода на МСФО:
- (а) требование пункта В94 о необходимости отнесения общего совокупного дохода к собственникам материнской организации и к неконтролирующим долям участия, даже если это приводит к отрицательному сальдо по счету неконтролирующих долей участия;
  - (б) требования пунктов 23 и В93 о порядке учета изменений процентной доли владения материнской организации в дочерней организации, не приводящих к утрате контроля; и
  - (с) требования пунктов В97–В99 о порядке учета утраты контроля над дочерней организацией и связанные с ними требования пункта 8А МСФО (IFRS) 5 «*Внеоборотные активы, предназначенные для продажи, и прекращенная деятельность*».

Однако если организация, впервые применяющая МСФО, примет решение ретроспективно применить МСФО (IFRS) 3 к прошлым сделкам по объединению бизнесов, то она также должна применить МСФО (IFRS) 10 в соответствии с пунктом С1 настоящего МСФО.

## Классификация и оценка финансовых инструментов

- В8 Организация должна оценить, отвечает ли финансовый актив условиям пункта 4.1.2 или условиям пункта 4.1.2А МСФО (IFRS) 9, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО.
- В8А Если оценка модифицированного элемента временной стоимости денег в соответствии с пунктами В4.1.9В–В4.1.9D МСФО (IFRS) 9, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО, является практически неосуществимой, организация должна оценить характеристики предусмотренных договором денежных потоков по такому финансовому активу, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО, без учета требований в отношении модификации элемента временной стоимости денег в пунктах В4.1.9В–В4.1.9D МСФО (IFRS) 9. (В этом случае организация также должна применить пункт 42R МСФО (IFRS) 7, но указания на «пункт 7.2.4 МСФО (IFRS) 9» следует читать как указания на данный пункт, а указания на «первоначальное признание финансового актива» следует читать как указания на «на дату перехода на МСФО».)
- В8В Если оценка незначительности справедливой стоимости условия досрочного погашения в соответствии с пунктом В4.1.12(с) МСФО (IFRS) 9, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО, является практически неосуществимой, организация должна оценить характеристики предусмотренных договором денежных потоков по такому финансовому активу, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО, без учета исключения для условий досрочного погашения, указанного в пункте В4.1.12 МСФО (IFRS) 9. (В этом случае организация также должна применить пункт 42S МСФО (IFRS) 7, но указания на «пункт 7.2.5 МСФО (IFRS) 9» следует читать как указания на данный пункт, а указания на «первоначальное признание финансового актива» следует читать как указания на «на дату перехода на МСФО».)
- В8С Если ретроспективное применение метода эффективной процентной ставки в МСФО (IFRS) 9 является для организации практически неосуществимым (как этот термин определен в МСФО (IAS) 8), справедливая стоимость финансового актива или финансового обязательства на дату перехода на МСФО должна быть принята в качестве новой валовой балансовой стоимости такого финансового актива или новой амортизированной стоимости такого финансового обязательства на дату перехода на МСФО.

## Обесценение финансовых активов

- В8D Организация должна применять требования Раздела 5.5 МСФО (IFRS) 9, касающиеся обесценения, ретроспективно с учетом пунктов 7.2.15 и 7.2.18–7.2.20 данного МСФО.

- B8E** На дату перехода на МСФО организация должна использовать разумную и подтверждаемую информацию, которая доступна без чрезмерных затрат или усилий, для определения кредитного риска на дату первоначального признания финансовых инструментов (либо, в случае обязательств по предоставлению займов и договоров финансовой гарантии, дату, на которую организация стала стороной по договорному обязательству, без права его последующей отмены, в соответствии с пунктом 5.5.6 МСФО (IFRS) 9), и для сравнения его с кредитным риском на дату перехода на МСФО (см. также пункты В7.2.2–В7.2.3 МСФО (IFRS) 9).
- B8F** При определении того, имело ли место значительное увеличение кредитного риска с момента первоначального признания, организация может применить:
- (a) требования пунктов 5.5.10 и В5.5.22–В5.5.24 МСФО (IFRS) 9; и
  - (b) опровержимое допущение, указанное в пункте 5.5.11 МСФО (IFRS) 9, для предусмотренных договором платежей, просроченных более чем на 30 дней, если организация будет применять требования, касающиеся обесценения, путем определения значительного увеличения кредитного риска с момента первоначального признания для таких финансовых инструментов на основе информации о просроченных платежах.
- B8G** Если на дату перехода на МСФО определение того, имело ли место значительное увеличение кредитного риска с момента первоначального признания финансового инструмента, будет требовать чрезмерных затрат или усилий, организация должна признавать оценочный резерв под убытки в сумме, равной ожидаемым кредитным убыткам за весь срок, по состоянию на каждую отчетную дату до момента прекращения признания такого финансового инструмента (если только финансовый инструмент не характеризуется низким кредитным риском по состоянию на отчетную дату, в этом случае применяется пункт В8F(a)).

## Встроенные производные инструменты

- B9** Организация, впервые применяющая МСФО, должна оценить необходимость отделения встроенного производного инструмента от основного договора и отражения его в учете в качестве производного инструмента, исходя из условий, существовавших на наиболее позднюю из следующих дат: дату, на которую организация впервые стала стороной по данному договору, и дату, на которую требуется повторный анализ в соответствии с пунктом В4.3.11 МСФО (IFRS) 9.

## Займы, предоставленные государством

- B10** Организация, впервые применяющая МСФО, должна классифицировать все займы, полученные ею от государства, как финансовое обязательство или долевого инструмент в соответствии с МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*». За исключением случаев, предусмотренных пунктом В11, организация, впервые применяющая МСФО, должна перспективно применять требования МСФО (IFRS) 9 «*Финансовые инструменты*» и МСФО (IAS) 20 «*Учет государственных субсидий и раскрытие информации о государственной помощи*» к предоставленным государством займам, существующим у нее на дату перехода на МСФО, и не должна признавать как государственную субсидию соответствующую выгоду от займа, предоставленного государством по процентной ставке ниже рыночной. Следовательно, если организация, впервые применяющая МСФО, в рамках ранее применявшихся ОПБУ не признавала и не оценивала заем, предоставленный государством по процентной ставке ниже рыночной, в том порядке, который соответствует требованиям МСФО, то она должна использовать балансовую стоимость данного займа, определенную на дату перехода на МСФО согласно ранее применявшимся ОПБУ, в качестве балансовой стоимости данного займа во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО. После даты перехода на МСФО организация должна применять МСФО (IFRS) 9 для оценки таких займов.
- B11** Несмотря на требования пункта В10, организация может ретроспективно применить требования МСФО (IFRS) 9 и МСФО (IAS) 20 к любому займу, предоставленному ей государством до даты перехода на МСФО, при условии, что информация, необходимая для этого, была получена тогда же, когда указанный заем первоначально был отражен в учете.
- B12** Требования и указания, предусмотренные пунктами В10 и В11, не препятствуют тому, чтобы организация могла воспользоваться освобождениями, описанными в пунктах D19–D19D, и по собственному усмотрению классифицировать ранее признанные финансовые инструменты как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток.

## Приложение С

# Освобождения для ситуаций объединения бизнесов

*Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО. Изложенные далее требования организация должна применять к тем объединениям бизнесов, которые были ею признаны до даты перехода на МСФО. Данное приложение должно применяться исключительно к тем случаям объединения бизнесов, которые попадают в сферу применения МСФО (IFRS) 3 «Объединения бизнесов».*

- C1 Организация, впервые применяющая МСФО, может решить не применять МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к прошлым случаям объединения бизнесов (объединения бизнесов, произошедшие до даты перехода на МСФО). Однако если организация, впервые применяющая МСФО, осуществит пересчет любого объединения бизнесов для достижения соответствия МСФО (IFRS) 3, то она должна пересчитать все последующие объединения бизнесов, а также начать применение МСФО (IFRS) 10 с той же самой даты. Например, если организация, впервые применяющая МСФО, решит пересчитать данные по объединению бизнесов, произошедшему 30 июня 20X6 года, то она должна пересчитать данные по всем объединениям бизнесов, произошедшим между 30 июня 20X6 года и датой перехода на МСФО, а также применять МСФО (IFRS) 10 с 30 июня 20X6 года.
- C2 Организации нет необходимости применять МСФО (IAS) 21 «Влияние изменений валютных курсов» ретроспективно к корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, возникшим в рамках сделок по объединению бизнесов, которые произошли до даты перехода на МСФО. Если эта организация не применяет МСФО (IAS) 21 ретроспективно к таким корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, то она должна учитывать их как активы и обязательства организации, а не как активы и обязательства объекта приобретения. Следовательно, указанные гудвил и корректировки до справедливой стоимости либо уже выражены в функциональной валюте организации, либо являются немонетарными валютными статьями, которые отражаются в отчетности в пересчете по обменному курсу валют, использование которого предусматривалось ранее применявшимся ОПБУ.
- C3 Организация может применить МСФО (IAS) 21 ретроспективно к корректировкам до справедливой стоимости и гудвилу, возникающим в рамках:
- либо всех объединений бизнесов, произошедших до даты перехода на МСФО;
  - либо всех тех объединений бизнесов, которые организация решает пересчитать для достижения соответствия МСФО (IFRS) 3, как разрешено указанным выше пунктом C1.
- C4 Если организация, впервые применяющая МСФО, не применяет МСФО (IFRS) 3 ретроспективно к одному из прошлых объединений бизнесов, то последствия для указанного объединения бизнесов будут следующими:
- Организация, впервые применяющая МСФО, должна классифицировать его точно так же (а именно как приобретение юридическим приобретателем, как обратное приобретение юридическим объектом приобретения или как объединение интересов), как оно было классифицировано в финансовой отчетности данной организации согласно ранее применявшимся ОПБУ.
  - Организация, впервые применяющая МСФО, должна признать по состоянию на дату перехода на МСФО все свои активы и обязательства, которые были приобретены или приняты на себя в рамках прошлого объединения бизнесов, кроме:
    - некоторых финансовых активов и финансовых обязательств, признание которых было прекращено согласно ранее применявшимся ОПБУ (см. пункт В2); и
    - активов, включая гудвил, и обязательств, которые не были признаны приобретателем в консолидированном отчете о финансовом положении в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ и которые также не подлежали бы признанию согласно МСФО в отдельном отчете о финансовом положении объекта приобретения (см. подпункты (f)–(i) ниже).

Организация, впервые применяющая МСФО, должна признавать все возникшие при этом изменения посредством корректировки нераспределенной прибыли (или, если уместно, другой категории собственного капитала), кроме случаев, когда такое изменение возникает

в результате признания нематериального актива, ранее не выделявшегося из состава гудвила (см. подпункт (g)(i) ниже).

- (c) Организация, впервые применяющая МСФО, должна исключить из своего вступительного отчета о финансовом положении по МСФО любую статью, признанную в рамках ранее применявшихся ОПБУ, которая не удовлетворяет критериям для ее признания в качестве актива или обязательства согласно МСФО. Организация, впервые применяющая МСФО, должна учесть возникшее в результате изменение следующим образом:
- (i) возможно, что организация, впервые применяющая МСФО, классифицировала прошлую сделку по объединению бизнесов как приобретение и признала в качестве нематериального актива статью, которая не удовлетворяет критериям признания ее в качестве актива в соответствии с МСФО (IAS) 38 *«Нематериальные активы»*. Тогда организация должна реклассифицировать указанную статью (и, при наличии, связанные с ней величины отложенного налога и неконтролирующих долей участия) в состав гудвила (кроме случаев, когда она вычитала гудвил сразу из собственного капитала в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, см. подпункты (g)(i) и (i) ниже);
- (ii) организация, впервые применяющая МСФО, должна признавать все прочие возникающие изменения в составе нераспределенной прибыли<sup>1</sup>.
- (d) МСФО требуют последующей оценки некоторых активов и обязательств с использованием базы, отличной от исходной первоначальной стоимости, например, на основе справедливой стоимости. Организация, впервые применяющая МСФО, должна оценить указанные активы и обязательства с использованием именно такой базы в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО, даже если они были приобретены или приняты на себя в рамках прошлого объединения бизнесов. Любое возникшее в результате этого изменение балансовой стоимости организация должна признать путем корректировки нераспределенной прибыли (или, если уместно, другой категории собственного капитала), а не гудвила.
- (e) Непосредственно после объединения бизнесов, балансовая стоимость активов, приобретенных в рамках этого объединения бизнесов, как и обязательств, принятых на себя в результате такого объединения, определенная в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, должна стать их условной первоначальной стоимостью в соответствии с МСФО по состоянию на указанную дату. Если МСФО требуют последующей оценки этих активов и обязательств на основе первоначальной стоимости, то указанная условная первоначальная стоимость должна стать такой основой для начисления амортизации с даты соответствующего объединения бизнесов.
- (f) Если актив, приобретенный в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов, или принятое в рамках этой сделки обязательство не были признаны согласно ранее применявшимся ОПБУ, то это не означает, что их условная первоначальная стоимость равна нулю во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО. Вместо этого приобретатель должен признавать и оценивать их в своем консолидированном отчете о финансовом положении в том порядке, в котором их требовалось бы признать согласно МСФО в отчете о финансовом положении объекта приобретения. Для иллюстрации: если в рамках ранее применявшихся ОПБУ приобретатель не капитализировал объекты аренды, приобретенные в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов, в которой объект приобретения был арендатором, то он должен капитализировать указанные объекты аренды в своей консолидированной финансовой отчетности таким образом, как должен был бы это сделать в соответствии с МСФО (IFRS) 16 *«Аренда»* объект приобретения в своем отчете о финансовом положении по МСФО. Аналогично, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ приобретатель не признал условное обязательство, которое на дату перехода на МСФО продолжает существовать, приобретатель должен признать это условное обязательство на указанную дату, кроме случаев, когда МСФО (IAS) 37 *«Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы»* запрещал бы его признание в финансовой отчетности объекта приобретения. И наоборот, если актив или обязательство не были выделены из состава гудвила в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но их необходимо было бы признать отдельно согласно

<sup>1</sup> К таким изменениям относится реклассификация из категории нематериальных активов или в эту категорию, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ гудвил не признавался в качестве актива. Такая ситуация имеет место, если в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ организация: (a) вычитала гудвил сразу из собственного капитала или (b) не учитывала соответствующее объединение бизнесов как приобретение.

МСФО (IFRS) 3, указанные актив или обязательство продолжают оставаться в составе гудвила, кроме случаев, когда согласно МСФО их требовалось бы признать в финансовой отчетности объекта приобретения.

- (g) Балансовой стоимостью гудвила во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО должна стать его балансовая стоимость, определенная в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, по состоянию на дату перехода на МСФО после следующих двух корректировок:
- (i) если применимо вышеуказанное требование подпункта (c)(i), организация, впервые применяющая МСФО, должна увеличить балансовую стоимость гудвила в момент реклассификации статьи, которую она признала как нематериальный актив в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ. Аналогичным образом, если организация, впервые применяющая МСФО, должна согласно вышеуказанному требованию подпункта (f) признать нематериальный актив, который в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ был признан как часть гудвила, то эта организация должна соответственно уменьшить балансовую стоимость гудвила (и, если применимо, скорректировать величину отложенного налога и неконтролирующих долей участия);
  - (ii) независимо от существования каких-либо признаков возможного обесценения гудвила, организация, впервые применяющая МСФО, должна применить МСФО (IAS) 36 и протестировать гудвил на предмет обесценения по состоянию на дату перехода на МСФО с признанием любого возникшего при этом убытка от обесценения в составе нераспределенной прибыли (или, если этого требует МСФО (IAS) 36, – по статье «прирост стоимости от переоценки»). Проверка на предмет обесценения должна проводиться исходя из условий, существующих на дату перехода на МСФО.
- (h) Никаких других корректировок балансовой стоимости гудвила по состоянию на дату перехода на МСФО производиться не должно. Например, организация, впервые применяющая МСФО, не должна пересчитывать балансовую стоимость гудвила:
- (i) с целью исключения незавершенных исследований и разработок, приобретенных в рамках данной сделки по объединению бизнесов (кроме случаев, когда соответствующий нематериальный актив удовлетворял бы критериям МСФО (IAS) 38 для его признания в отчете о финансовом положении приобретаемой организации);
  - (ii) с целью корректировки прежней амортизации гудвила;
  - (iii) с целью аннулирования корректировок гудвила, которые не были бы разрешены МСФО (IFRS) 3, но были сделаны в рамках ранее применявшихся ОПБУ вследствие корректировок активов и обязательств между датой объединения бизнесов и датой перехода на МСФО.
- (i) Если организация, впервые применяющая МСФО, признала гудвил как вычет из собственного капитала в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, то:
- (i) она не должна признавать такой гудвил в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО; кроме того, она не должна реклассифицировать этот гудвил в состав прибыли или убытка в случае выбытия дочерней организации или в случае обесценения инвестиции в эту дочернюю организацию;
  - (ii) корректировки, связанные с последующим разрешением обстоятельств, которыми была обусловлена величина возмещения, уплачиваемого при приобретении, должны признаваться в составе нераспределенной прибыли.
- (j) Возможно, что в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ организация, впервые применяющая МСФО, не консолидировала дочернюю организацию, приобретенную в рамках прошлой сделки по объединению бизнесов (например, из-за того, что материнская организация не рассматривала ее в качестве дочерней в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ или из-за того, что материнская организация не составляла консолидированную финансовую отчетность). Организация, впервые применяющая МСФО, должна скорректировать балансовую стоимость активов и обязательств дочерней организации до сумм, которые требовалось бы отразить согласно МСФО в отчете о финансовом положении дочерней организации. Условная первоначальная стоимость гудвила по состоянию на дату перехода на МСФО равна разнице между:

- (i) долей материнской организации в указанных величинах скорректированной балансовой стоимости; и
  - (ii) первоначальной стоимостью инвестиции в эту дочернюю организацию, отраженной в отдельной финансовой отчетности материнской организации.
- (k) Оценка неконтролирующих долей участия и отложенного налога зависит от оценки других активов и обязательств. Поэтому перечисленные выше корректировки признанных активов и обязательств окажут влияние на показатели неконтролирующих долей участия и отложенного налога.
- C5 Освобождение, предусмотренное в отношении прошлых случаев объединения бизнесов, также распространяется на прошлые сделки по приобретению инвестиций в ассоциированные организации, долей участия в совместных предприятиях и долей участия в совместных операциях, деятельность которых представляет собой бизнес, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 3. Более того, дата, выбранная организацией в соответствии с пунктом C1, в равной мере применяется ко всем таким приобретениям.

## Приложение D

# Освобождения от требований других МСФО

Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.

- D1 Организация может принять решение об использовании одного или более из следующих освобождений:
- (a) операции по выплатам на основе акций (пункты D2 и D3);
  - (b) договоры страхования (пункт D4);
  - (c) условная первоначальная стоимость (пункты D5– D8B);
  - (d) договоры аренды (пункты D9 и D9B-D9E);
  - (e) [удален]
  - (f) накопленные курсовые разницы по инвестициям в иностранные подразделения (пункты D12 и D13);
  - (g) инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации (пункты D14 и D15);
  - (h) активы и обязательства дочерних организаций, ассоциированных организаций и совместных предприятий (пункты D16 и D17);
  - (i) составные финансовые инструменты (пункт D18);
  - (j) классификация по усмотрению организации ранее признанных финансовых инструментов (пункты D19–D19C);
  - (k) оценка финансовых активов или финансовых обязательств по справедливой стоимости при первоначальном признании (пункт D20);
  - (l) обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в первоначальную стоимость основных средств (пункты D21 и D21A);
  - (m) финансовые активы или нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12 «*Концессионные соглашения на предоставление услуг*» (пункт D22);
  - (n) затраты по заимствованиям (пункт D23);
  - (o) передача активов покупателями (пункт D24);
  - (p) погашение финансовых обязательств долевыми инструментами (пункт D25);
  - (q) тяжелая гиперинфляция (пункты D26–D30);
  - (r) совместное предпринимательство (пункт D31);
  - (s) затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения (пункт D32); и
  - (t) классификация по усмотрению организации договоров на покупку или продажу нефинансового объекта (пункт D33).

### Операции по выплатам на основе акций

- D2 Приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применяла МСФО (IFRS) 2 «*Выплаты на основе акций*» к долевым инструментам, права на которые были предоставлены 7 ноября 2002 года или до этой даты. Также приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применяла МСФО (IFRS) 2 к долевым инструментам, права на которые были предоставлены после 7 ноября 2002 года и их переход состоялся до наступления более поздней из следующих дат: (a) даты перехода на МСФО и (b) 1 января 2005 года. Однако если организация, впервые применяющая МСФО, решит применить МСФО (IFRS) 2 к таким долевым инструментам, то для нее это может быть возможным только в том случае, если организацией уже была обнародована информация о справедливой стоимости этих долевого инструментов, определенной на дату оценки, как это предусмотрено МСФО (IFRS) 2. В отношении всех предоставленных прав на долевого инструменты, к которым не был применен МСФО (IFRS) 2

(например, долевые инструменты, права на которые были предоставлены 7 ноября 2002 года или до этой даты), организация, впервые применяющая МСФО, должна, тем не менее, раскрыть информацию, требуемую пунктами 44 и 45 МСФО (IFRS) 2. Если организация, впервые применяющая МСФО, изменяет сроки или условия предоставления прав на долевые инструменты, к которым МСФО (IFRS) 2 не был применен, то организация не обязана применять пункты 26–29 МСФО (IFRS) 2, если указанное изменение произошло до даты перехода на МСФО.

- D3 Приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применила МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, возникшим в результате операций по выплатам на основе акций, которые были урегулированы до даты перехода на МСФО. Также приветствуется, но не требуется, чтобы организация, впервые применяющая МСФО, применила МСФО (IFRS) 2 к обязательствам, которые были урегулированы до 1 января 2005 года. В отношении обязательств, к которым применяется МСФО (IFRS) 2, организация, впервые применяющая МСФО, не обязана пересчитывать сравнительную информацию, если эта информация относится к периоду или дате до 7 ноября 2002 года.

## Договоры страхования

- D4 Организация, впервые применяющая МСФО, может применить переходные положения, предусмотренные МСФО (IFRS) 4 «Договоры страхования». МСФО (IFRS) 4 ограничивает изменения учетной политики в отношении договоров страхования, включая изменения, сделанные организацией, впервые применяющей МСФО.

## Условная первоначальная стоимость

- D5 Организация вправе принять решение оценить объект основных средств по состоянию на дату перехода на МСФО по справедливой стоимости и использовать справедливую стоимость этого объекта в качестве его условной первоначальной стоимости на указанную дату.

- D6 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе принять решение использовать переоцененную в рамках ранее применявшихся ОПБУ стоимость объекта основных средств, определенную на дату перехода на МСФО или ранее, в качестве условной первоначальной стоимости этого объекта на дату переоценки, если на дату переоценки переоцененная стоимость была в целом сопоставимой:

- (a) со справедливой стоимостью; или
- (b) с первоначальной стоимостью или амортизированной стоимостью согласно МСФО, скорректированной для отражения, например, изменений в общем или специальном индексе цен.

- D7 Возможность выбора, описанная в пунктах D5 и D6, также доступна в отношении:

- (a) инвестиционной недвижимости, если организация выбирает для использования модель учета по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 40 «Инвестиционная недвижимость»;
- (aa) активов в форме права пользования (МСФО (IFRS) 16 «Аренда»); и
- (b) нематериальных активов, отвечающих:
  - (i) критериям признания, предусмотренным МСФО (IAS) 38 (включая надежную оценку первоначальной стоимости); и
  - (ii) критериям, предусмотренным МСФО (IAS) 38, для переоценки (включая наличие активного рынка).

Организация не может использовать указанную возможность выбора в отношении других активов или в отношении обязательств.

- D8 Возможно, что организация, впервые применяющая МСФО, уже установила условную первоначальную стоимость некоторых или всех своих активов и обязательств в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ путем их оценки по справедливой стоимости по состоянию на отдельно взятую дату вследствие какого-либо события, например приватизации или первичного размещения акций.

- (a) Если дата оценки является *датой перехода на МСФО* или *более ранней датой*, то организация может использовать такую вызванную определенным событием оценку справедливой стоимости в качестве условной первоначальной стоимости для целей МСФО на дату указанной оценки.

- (b) Если дата оценки является *более поздней датой* по отношению к дате перехода на МСФО, но в течение периода, охватываемого первой финансовой отчетностью по МСФО, то вызванная определенным событием оценка справедливой стоимости может использоваться в качестве условной первоначальной на дату соответствующего события. Организация должна признать возникшие при этом корректировки непосредственно в составе нераспределенной прибыли (или, если уместно, в другой категории собственного капитала) на дату соответствующей оценки. По состоянию на дату перехода на МСФО организация должна либо установить условную первоначальную стоимость, применяя критерии, изложенные в пунктах D5–D7, либо оценить активы и обязательства в соответствии с другими требованиями настоящего стандарта.

D8A Согласно требованиям некоторых национальных систем учета затраты на разведку и разработку нефтегазовых участков на этапах разработки или добычи учитываются в центрах затрат, охватывающих все участки недропользования в какой-либо крупной географической области. Организация, впервые применяющая МСФО, которая использовала такой порядок учета в рамках ранее применявшихся ОПБУ, вправе принять решение оценить нефтегазовые активы по состоянию на дату перехода на МСФО следующим образом:

- (a) активы, связанные с разведкой и оценкой, – в величине, определенной организацией в рамках ранее применявшихся ОПБУ; и
- (b) активы на этапе разработки или добычи – в величине, определенной организацией для соответствующего центра затрат в рамках ранее применявшихся ОПБУ. Организация должна распределить эту величину на базовые активы данного центра затрат пропорционально объемам или стоимости нефтегазовых запасов на эту дату.

Организация должна протестировать активы, связанные с разведкой и оценкой, а также активы, находящиеся на этапах разработки и добычи, на предмет обесценения по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IFRS) 6 «*Разведка и оценка запасов полезных ископаемых*» или МСФО (IAS) 36 соответственно и, при необходимости, уменьшить величину, определенную в соответствии с указанными выше подпунктами (a) или (b). Для целей настоящего пункта, нефтегазовые активы включают только те активы, которые используются при разведке, оценке, разработке или добыче нефти и газа.

D8B Некоторые организации имеют объекты основных средств, активов в форме права пользования, или нематериальных активов, которые используются или ранее использовались в деятельности, подлежащей тарифному регулированию. Балансовая стоимость таких объектов может включать суммы, которые были определены в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ, но не удовлетворяют критериям капитализации в соответствии с МСФО. В этом случае организация, впервые применяющая МСФО, вправе принять решение об использовании балансовой стоимости такого объекта, определенной в рамках ранее применявшихся ОПБУ по состоянию на дату перехода на МСФО, в качестве условной первоначальной стоимости. Если организация применит данное освобождение к какому-либо объекту, ей нет необходимости применять его ко всем объектам. По состоянию на дату перехода на МСФО организация должна протестировать на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 каждый объект, в отношении которого используется данное освобождение. Для целей данного пункта деятельность считается подлежащей тарифному регулированию, если в отношении нее используется политика установления цен, которые могут выставляться покупателям за товары или услуги, и такая политика является предметом надзора и/или утверждения органом, регулирующим тарифы (как этот термин определен в МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»).

## Договоры аренды

D9 Организация, впервые применяющая МСФО, может проанализировать наличие признаков аренды в договоре, действующем на дату перехода на МСФО, применив к таким договорам пункты 9–11 МСФО (IFRS) 16, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на указанную дату.

D9A [Удален]

D9B Когда организация, впервые применяющая МСФО, которая является арендатором, признает обязательства по аренде и активы в форме права пользования, она может применить следующий подход ко всем своим договорам аренды (в соответствии с упрощениями практического характера, описанными в пункте D9D):

- (a) оценить обязательство по аренде на дату перехода на МСФО. Арендатор, придерживающийся такого подхода, должен оценить такое обязательство по аренде по приведенной стоимости оставшихся арендных платежей (см. пункт D9E),

дисконтированной с использованием ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором (см. пункт D9E) на дату перехода на МСФО;

- (b) оценить актив в форме права пользования на дату перехода на МСФО. Для каждого договора аренды арендатор должен принять решение об оценке актива в форме права пользования:
  - (i) либо по его балансовой стоимости, как если бы МСФО (IFRS) 16 применялся с даты начала аренды (см. пункт D9E), но дисконтированной с использованием ставки привлечения дополнительных заемных средств арендатором на дату перехода на МСФО;
  - (ii) либо по величине, равной обязательству по аренде, с корректировкой на величину заранее осуществленных или начисленных арендных платежей в связи с такой арендой, которая признана в отчете о финансовом положении непосредственно до даты перехода на МСФО;
- (c) применить МСФО (IAS) 36 в отношении активов в форме права пользования на дату перехода на МСФО.

D9C Несмотря на требования пункта D9B, организация, впервые применяющая МСФО, которая является арендатором, должна оценивать актив в форме права пользования по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО в случае договоров аренды, которые удовлетворяют определению инвестиционной недвижимости МСФО (IAS) 40 и оцениваются с использованием модели учета по справедливой стоимости в МСФО (IAS) 40 с даты перехода на МСФО.

D9D Организация, впервые применяющая МСФО, которая является арендатором, может придерживаться одного из следующих порядков действий на дату перехода на МСФО для каждого договора аренды:

- (a) применить одну ставку дисконтирования в отношении портфеля договоров аренды с обоснованно аналогичными характеристиками (например, договоры аренды с аналогичным оставшимся сроком аренды для аналогичного вида базовых активов в аналогичных экономических условиях);
- (b) не применять требования пункта D9B в отношении договоров аренды, срок аренды которых (см. пункт D9E) истекает в течение 12 месяцев с даты первоначального применения. Вместо этого организация должна учитывать такие договоры аренды (включая раскрытие информации о них) в соответствии с пунктом 6 МСФО (IFRS) 16;
- (c) не применять требования пункта D9B в отношении договоров аренды, в которых базовый актив имеет низкую стоимость (как описано в пунктах В3–В8 МСФО (IFRS) 16). Вместо этого организация должна учитывать такие договоры аренды (включая раскрытие информации о них) в соответствии с пунктом 6 МСФО (IFRS) 16;
- (d) исключить первоначальные прямые затраты (см. пункт D9E) из оценки актива в форме права пользования на дату перехода на МСФО;
- (e) использовать суждения задним числом, например, при определении срока аренды, если договор содержит опционы на продление или прекращение аренды.

D9E Термины «арендные платежи», «аренда», «ставка привлечения дополнительных заемных средств арендатором», «дата начала аренды», «первоначальные прямые затраты» и «срок аренды» определены в МСФО (IFRS) 16 и используются в настоящем стандарте в таком же значении.

D10–D11 [Удалены]

## **Накопленные курсовые разницы по инвестициям в иностранные подразделения**

D12 МСФО (IAS) 21 требует, чтобы организация:

- (a) признавала некоторые курсовые разницы в составе прочего совокупного дохода и аккумулировала их в составе отдельного компонента собственного капитала; и
- (b) при выбытии иностранного подразделения реклассифицировала накопленную величину курсовых разниц по этому иностранному подразделению (включая, если применимо, прибыли и убытки по соответствующим инструментам хеджирования) из состава собственного капитала в состав прибыли или убытка как часть прибыли или убытка от выбытия.

- D13 Однако для организации, впервые применяющей МСФО, нет необходимости соблюдать эти требования применительно к накопленным курсовым разницам, которые существовали по состоянию на дату перехода на МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, воспользуется настоящим освобождением, то:
- (a) накопленные курсовые разницы в отношении всех иностранных подразделений следует считать равными нулю по состоянию на дату перехода на МСФО; и
  - (b) при расчете прибыли или убытка от последующего выбытия любого иностранного подразделения следует исключать курсовые разницы, возникшие до даты перехода на МСФО, и включать курсовые разницы, возникшие после этой даты.

### **Инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации**

- D14 Когда организация составляет отдельную финансовую отчетность, она должна согласно МСФО (IAS) 27 (с учетом поправок 2008 года) учитывать свои инвестиции в дочерние организации, совместные предприятия и ассоциированные организации:
- (a) либо по первоначальной стоимости;
  - (b) либо в соответствии с МСФО (IFRS) 9;
  - (c) с использованием метода долевого участия, как описано в МСФО (IAS) 28.
- D15 Если организация, впервые применяющая МСФО, оценивает такую инвестицию по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 27, то в своем вступительном отчете о финансовом положении по МСФО она должна оценивать указанную инвестицию в одной из следующих сумм:
- (a) первоначальной стоимости, определенной в соответствии с МСФО (IAS) 27; или
  - (b) условной первоначальной стоимости. Условной первоначальной стоимостью такой инвестиции будет ее:
    - (i) справедливая стоимость на дату перехода организации на МСФО в отдельной финансовой отчетности данной организации; или
    - (ii) балансовая стоимость, определенная согласно ранее применявшимся ОПБУ на эту дату.

Организация, впервые применяющая МСФО, может выбрать один из указанных в подпунктах (i) и (ii) подходов для оценки своей инвестиции в каждую дочернюю организацию, совместное предприятие или ассоциированную организацию, которую организация решает оценивать с использованием условной первоначальной стоимости.

- D15A Если организация, впервые применяющая МСФО, учитывает такие инвестиции с использованием метода долевого участия, как описано в МСФО (IAS) 28:
- (a) организация, впервые применяющая МСФО, использует в отношении приобретения данной инвестиции освобождение, предусмотренное для прошлых сделок по объединению бизнесов (Приложение С).
  - (b) если организация становится организацией, впервые применяющей МСФО для целей своей отдельной финансовой отчетности на более раннюю дату, чем для целей своей консолидированной финансовой отчетности и
    - (i) на более позднюю дату, чем ее материнская организация, организация должна применить пункт D16 в своей отдельной финансовой отчетности.
    - (ii) на более позднюю дату, чем ее дочерняя организация, организация должна применить пункт D17 в своей отдельной финансовой отчетности.

### **Активы и обязательства дочерних организаций, ассоциированных организаций и совместных предприятий**

- D16 Если дочерняя организация впервые применяет МСФО позже своей материнской организации, то эта дочерняя организация должна в своей финансовой отчетности оценить активы и обязательства:
- (a) либо по балансовой стоимости, в которой они были бы включены в консолидированную финансовую отчетность материнской организации, исходя из даты перехода материнской организации на МСФО, если бы не было сделано никаких корректировок для целей

консолидации и отражения результатов объединения бизнесов, в рамках которого материнская организация приобрела указанную дочернюю организацию (данный вариант оценки недоступен для дочерней структуры инвестиционной организации, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, поскольку ее требуется оценивать по справедливой стоимости через прибыль или убыток);

- (b) либо по балансовой стоимости, определяемой в соответствии с требованиями остальных положений настоящего МСФО, исходя из даты перехода на МСФО дочерней организации. Указанная балансовая стоимость может отличаться от той, которая описана в подпункте (a):
- (i) когда освобождения, предусмотренные настоящим МСФО, приводят к оценкам, которые зависят от даты перехода на МСФО;
  - (ii) когда учетная политика, использованная при подготовке финансовой отчетности дочерней организации, отличается от той, которая использовалась при подготовке консолидированной финансовой отчетности. Например, учетная политика дочерней организации может предусматривать использование модели оценки по первоначальной стоимости согласно МСФО (IAS) 16 «*Основные средства*», в то время как группа может использовать модель оценки по переоцененной стоимости.

Аналогичная возможность выбора имеется у ассоциированной организации или совместного предприятия, которые впервые применяют МСФО позже, чем организация, имеющая значительное влияние или совместный контроль над ними.

- D17 Однако, если организация впервые применяет МСФО позже, чем ее дочерняя организация (или ассоциированная организация, или совместное предприятие), указанная организация должна в своей консолидированной финансовой отчетности оценить активы и обязательства своей дочерней организации (или ассоциированной организации, или совместного предприятия) по той же балансовой стоимости, что и в финансовой отчетности этой дочерней организации (или ассоциированной организации, или совместного предприятия), после корректировок, необходимых для консолидации, для применения метода долевого участия и для отражения результатов объединения бизнесов, в рамках которого материнская организация приобрела дочернюю организацию. Несмотря на данное требование, материнская организация, не являющаяся инвестиционной организацией, не может применить исключение в части обязательной консолидации, которым воспользовались любые ее дочерние организации, являющиеся инвестиционными организациями. Аналогично, если материнская организация впервые применяет МСФО в своей отдельной финансовой отчетности раньше или позже первого их применения в своей консолидированной финансовой отчетности, организация должна оценить свои активы и обязательства в одних и тех же суммах в той и другой финансовой отчетности, за исключением консолидационных поправок.

## Составные финансовые инструменты

- D18 МСФО (IAS) 32 «*Финансовые инструменты: представление*» требует от организации с самого начала разделить составной финансовый инструмент на отдельные долговой и долевой компоненты. Если долговой компонент более не является непогашенным, то ретроспективное применение МСФО (IAS) 32 приводит к необходимости разделения собственного капитала на две части. Одна его часть включается в нераспределенную прибыль и представляет собой накопленный процент, начисленный на долговой компонент. Другая часть представляет собой первоначальный долевой компонент. Однако в соответствии с настоящим МСФО организации, впервые применяющей МСФО, нет необходимости выделять эти две части, если по состоянию на дату перехода на МСФО долговой компонент уже погашен.

## Классификация по усмотрению организации ранее признанных финансовых инструментов

- D19 МСФО (IFRS) 9 разрешает по усмотрению организации классифицировать какое-либо финансовое обязательство (при условии, что оно соответствует определенным критериям) как финансовое обязательство, оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток. Несмотря на это требование, организации разрешается по собственному усмотрению классифицировать по состоянию на дату перехода на МСФО любое финансовое обязательство как оцениваемое по

справедливой стоимости через прибыль или убыток при условии, что на эту дату указанное обязательство соответствует критериям, предусмотренным пунктом 4.2.2 МСФО (IFRS) 9.

- D19A Организация вправе по собственному усмотрению классифицировать финансовый актив как оцениваемый по справедливой стоимости через прибыль или убыток в соответствии с пунктом 4.1.5 МСФО (IFRS) 9, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО.
- D19B Организация вправе по собственному усмотрению классифицировать инвестицию в долевой инструмент как оцениваемую по справедливой стоимости через прочий совокупный доход в соответствии с пунктом 5.7.5 МСФО (IFRS) 9, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО.
- D19C В случае финансового обязательства, классифицированного по усмотрению организации как оцениваемое по справедливой стоимости через прибыль или убыток, организация должна определить, не приведет ли порядок учета, предусмотренный пунктом 5.7.7 МСФО (IFRS) 9, к изменению прибыли или убытка вследствие учетного несоответствия, исходя из фактов и обстоятельств, существующих на дату перехода на МСФО.

## **Оценка справедливой стоимости финансовых активов или финансовых обязательств при первоначальном признании**

- D20 Несмотря на требования пунктов 7 и 9, организация вправе применить требования, предусмотренные пунктом B5.1.2A(b) МСФО (IFRS) 9, перспективно в отношении сделок, заключенных на дату перехода на МСФО или после этой даты. Обязательства по выводу объектов из эксплуатации, включенные в первоначальную стоимость основных средств
- D21 Разъяснение КРМФО (IFRIC) 1 «Изменения в существующих обязательствах по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и иных аналогичных обязательствах» требует, чтобы определенные изменения в величине обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды или аналогичных обязательств увеличивали или уменьшали первоначальную стоимость актива, с которым связано данное обязательство; впоследствии скорректированная амортизируемая величина указанного актива амортизируется перспективно на протяжении оставшегося срока его полезного использования. Организация, впервые применяющая МСФО, не обязана выполнять эти требования применительно к изменениям в таких обязательствах, которые произошли до даты перехода на МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, использует это освобождение, она должна:
- (a) оценить соответствующее обязательство по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37;
  - (b) в той мере, в которой данное обязательство входит в сферу применения Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1, произвести расчетную оценку суммы, которая была бы включена в первоначальную стоимость соответствующего актива в момент возникновения этого обязательства, путем дисконтирования величины обязательства до указанной даты с использованием наилучшей расчетной оценки исторической ставки или ставок дисконтирования, скорректированных с учетом риска, которые применялись бы к этому обязательству на протяжении прошедшего периода; и
  - (c) рассчитать накопленную амортизацию в отношении указанной суммы по состоянию на дату перехода на МСФО, исходя из текущей расчетной оценки срока полезного использования соответствующего актива, с использованием учетной политики в отношении амортизации, принятой организацией в соответствии с МСФО.
- D21A Организация, которая воспользуется освобождением, предусмотренным пунктом D8A(b) (в отношении нефтегазовых активов на этапах разработки или добычи, которые согласно ранее применявшимся ОПБУ учитывались по центрам затрат, включающим все участки недропользования в какой-либо крупной географической области), должна вместо применения пункта D21 или Разъяснения КРМФО (IFRIC) 1:
- (a) оценить обязательства по выводу объектов из эксплуатации, восстановлению окружающей среды и аналогичные обязательства по состоянию на дату перехода на МСФО в соответствии с МСФО (IAS) 37; и
  - (b) признать непосредственно в составе нераспределенной прибыли любую разницу между оцененной величиной и балансовой стоимостью этих обязательств по состоянию на дату перехода на МСФО, определенной согласно ранее применявшимся организацией ОПБУ.

## **Финансовые активы или нематериальные активы, учитываемые в соответствии с Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12**

- D22 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применять переходные положения, предусмотренные Разъяснением КРМФО (IFRIC) 12.

## **Затраты по заимствованиям**

- D23 Организация, впервые применяющая МСФО, может выбрать, применять ли ей требования МСФО (IAS) 23 с даты перехода на МСФО либо с более ранней даты, как это предусмотрено пунктом 28 МСФО (IAS) 23. С той даты, с которой организация, воспользовавшаяся данным освобождением, начинает применять МСФО (IAS) 23, эта организация:
- (a) не должна пересчитывать компонент затрат по заимствованиям, который был капитализирован согласно ранее применявшимся ОПБУ и который был включен в балансовую стоимость активов на эту дату; и
  - (b) должна учитывать затраты по заимствованиям, возникшие на эту дату или после нее, в соответствии с МСФО (IAS) 23, включая те затраты по заимствованиям, возникшие на эту дату или после нее, которые относятся к квалифицируемым активам, уже находящимся в процессе строительства.

- D24 [Удален]

## **Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами**

- D25 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные Разъяснением КРМФО (IFRIC) 19 *«Погашение финансовых обязательств долевыми инструментами»*.

## **Тяжелая гиперинфляция**

- D26 Если функциональная валюта организации была или является валютой страны с гиперинфляционной экономикой, то организация должна определить, подвергалась ли эта валюта тяжелой гиперинфляции до даты перехода организации на МСФО. Это относится к организациям, которые применяют МСФО впервые, а также к организациям, которые раньше уже применяли МСФО.
- D27 Валюта страны с гиперинфляционной экономикой подвержена тяжелой гиперинфляции, если имеют место обе следующие характеристики:
- (a) для всех организаций, имеющих операции и остатки в этой валюте, отсутствует надежный общий индекс цен;
  - (b) отсутствие возможности обмена между этой валютой и относительно устойчивой иностранной валютой.
- D28 Функциональная валюта организации прекращает подвергаться гиперинфляции на дату нормализации функциональной валюты. То есть на дату, когда функциональная валюта больше не имеет одной или обеих характеристик, указанных в пункте D27, или, когда функциональная валюта организации меняется и таковой становится валюта, которая не подвержена тяжелой гиперинфляции.
- D29 Когда дата перехода организации на МСФО совпадает с датой нормализации функциональной валюты или наступает после нее, организация может принять решение оценивать все активы и обязательства, имевшиеся до даты нормализации функциональной валюты, по справедливой стоимости на дату перехода на МСФО. Организация может учитывать эту справедливую стоимость в качестве условной первоначальной стоимости указанных активов и обязательств во вступительном отчете о финансовом положении по МСФО.
- D30 Когда дата нормализации функциональной валюты оказывается в пределах 12-месячного сравнительного периода, продолжительность сравнительного периода может составлять меньше 12 месяцев, при условии что за этот более короткий период представляется полный комплект финансовой отчетности (соответствующий требованиям пункта 10 МСФО (IAS) 1).

## Совместное предпринимательство

- D31 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные МСФО (IFRS) 11, с учетом следующих исключений:
- (a) при применении переходных положений, предусмотренных МСФО (IFRS) 11, организация, впервые применяющая МСФО, должна применять данные положения на дату перехода на МСФО;
  - (b) при переходе с метода пропорциональной консолидации на метод долевого участия, организация, впервые применяющая МСФО, должна протестировать соответствующую инвестицию на предмет обесценения в соответствии с МСФО (IAS) 36 по состоянию на дату перехода на МСФО, независимо от существования какого-либо признака возможного обесценения данной инвестиции. Любая величина выявленного обесценения должна признаваться как корректировка нераспределенной прибыли на дату перехода на МСФО.

## Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения

- D32 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктами с А1 по А4 Разъяснения КРМФО (IFRIC) 20 «Затраты на вскрышные работы на этапе эксплуатации разрабатываемого открытым способом месторождения». Указание в данных пунктах на дату вступления в силу следует понимать как указание на 1 января 2013 года или дату начала первого отчетного периода по МСФО, в зависимости от того, какая из них наступает позднее.

## Классификация по усмотрению организации договоров на покупку или продажу нефинансового объекта

- D33 МСФО (IFRS) 9 разрешает организации по собственному усмотрению классифицировать на дату заключения некоторые договоры на покупку или продажу нефинансового объекта как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток (см. пункт 2.5 МСФО (IFRS) 9). Несмотря на это требование, организация вправе по собственному усмотрению классифицировать на дату перехода на МСФО существующие на эту дату договоры как оцениваемые по справедливой стоимости через прибыль или убыток, но только в том случае, если они соответствуют требованиям пункта 2.5 МСФО (IFRS) 9 на указанную дату и организация классифицирует в эту категорию все аналогичные договоры.

## Выручка

- D34 Организация, впервые применяющая МСФО, может применить переходные положения пункта С5 МСФО (IFRS) 15. В данных пунктах фразу «дата первоначального применения» следует интерпретировать как начало первого отчетного периода по МСФО. Если организация, впервые применяющая МСФО, решает применить такие переходные положения, она также должна применить пункт С6 МСФО (IFRS) 15.
- D35 Организация, впервые применяющая МСФО, не должна пересчитывать информацию, относящуюся к договорам, которые были выполнены в периоды, предшествовавшие самому раннему из представленных периодов. Выполненный договор – это договор, по которому организация передала все товары или услуги, идентифицированные в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ.

# Приложение Е

## Краткосрочные освобождения от применения требований МСФО

*Данное приложение является неотъемлемой частью настоящего МСФО.*

## Освобождение от необходимости пересчета сравнительной информации для целей МСФО (IFRS) 9

- E1 Если первый отчетный период организации по МСФО начинается до 1 января 2019 года и организация применяет окончательную редакцию МСФО (IFRS) 9 (выпущенную в 2014 году), нет необходимости в том, чтобы сравнительная информация в первой финансовой отчетности организации по МСФО соответствовала МСФО (IFRS) 7 «Финансовые инструменты: раскрытие информации» или окончательной редакции МСФО (IFRS) 9 (выпущенной в 2014 году) в том случае, если информация, требуемая к раскрытию согласно МСФО (IFRS) 7, относится к статьям, попадающим в сферу применения МСФО (IFRS) 9. Для таких организаций, и только в контексте МСФО (IFRS) 7 и МСФО (IFRS) 9 (2014 год), ссылки на «дату перехода на МСФО» означают начало первого отчетного периода по МСФО.
- E2 Организация, которая решает представить в первый год своего перехода на МСФО сравнительную информацию, не соответствующую требованиям МСФО (IFRS) 7 и окончательной редакции МСФО (IFRS) 9 (выпущенной в 2014 году), должна:
- применить к сравнительной информации о статьях, относящихся к сфере применения МСФО (IFRS) 9, требования, предусмотренные ранее применявшимися ОПБУ, а не требования МСФО (IFRS) 9;
  - раскрыть этот факт вместе с основой, использованной для подготовки этой информации;
  - считать, что корректировка показателей отчета о финансовом положении между отчетной датой сравнительного периода (т. е. отчета о финансовом положении, содержащего сравнительную информацию, которая была подготовлена в соответствии с ранее применявшимися ОПБУ) и датой начала первого отчетного периода по МСФО (т. е. первого периода, который содержит информацию, соответствующую требованиям МСФО (IFRS) 7 и окончательной редакции МСФО (IFRS) 9 (выпущенной в 2014 году)) возникла вследствие изменения учетной политики, и раскрыть информацию, требуемую пунктами 28(a)–(e) и (f)(i) МСФО (IAS) 8. Пункт 28(f)(i) распространяется только на суммы, представленные в отчете о финансовом положении по состоянию на отчетную дату сравнительного периода;
  - применить пункт 17(c) МСФО (IAS) 1 в целях раскрытия дополнительной информации, когда соблюдение конкретных требований МСФО является недостаточным для того, чтобы дать пользователям возможность понять влияние отдельных операций, прочих событий и обстоятельств на финансовое положение организации и финансовые результаты ее деятельности.

## Раскрытие информации в отношении финансовых инструментов

- E3 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 44G МСФО (IFRS) 7<sup>2</sup>.
- E4 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 44M МСФО (IFRS) 7<sup>3</sup>.

<sup>2</sup> Пункт E3 был добавлен в результате выпуска в январе 2010 года документа «Ограниченное освобождение от раскрытия сравнительной информации в соответствии с МСФО (IFRS) 7 для организаций, впервые применяющих МСФО» (поправка к МСФО (IFRS) 1). Чтобы избежать потенциальной ситуации оценки прошлых событий с использованием более поздней информации и обеспечить организациям, впервые применяющим МСФО, равные возможности относительно организаций, уже отчитывающихся по МСФО, Совет решил, что организациям, впервые применяющим МСФО, следует разрешить воспользоваться теми же переходными положениями, которые были предусмотрены документом «Раскрытие более совершенной информации о финансовых инструментах» (поправки к МСФО (IFRS) 7) для организаций, уже составляющих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

<sup>3</sup> Пункт E4 был добавлен в результате выпуска в октябре 2010 года документа «Раскрытие информации – передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7). Чтобы избежать потенциальной ситуации оценки прошлых событий с использованием более поздней информации и обеспечить организациям, впервые применяющим МСФО, равные возможности относительно организаций, уже отчитывающихся по МСФО, Совет решил, что организациям, впервые применяющим МСФО, следует разрешить воспользоваться теми же переходными положениями, которые были предусмотрены документом «Раскрытие информации – передача финансовых активов» (поправки к МСФО (IFRS) 7) для организаций, уже составляющих свою финансовую отчетность в соответствии с МСФО.

- E4A Организация, применяющая МСФО впервые, может применить переходные положения, изложенные в пункте 44AA МСФО (IFRS) 7.

### **Вознаграждения работникам**

- E5 Организация, впервые применяющая МСФО, вправе применить переходные положения, предусмотренные пунктом 173(b) МСФО (IAS) 19.

### **Инвестиционные организации**

- E6 Организация, впервые применяющая МСФО, являющаяся материнской организацией, должна проанализировать, является ли она инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, основываясь на фактах и обстоятельствах, имеющих место по состоянию на дату перехода на МСФО.
- E7 Организация, впервые применяющая МСФО, являющаяся инвестиционной организацией, как этот термин определен в МСФО (IFRS) 10, может применить переходные положения, предусмотренные пунктами C3C–C3D МСФО (IFRS) 10 и пунктами 18C–18G МСФО (IAS) 27, если ее первая финансовая отчетность по МСФО составлена за годовой период, заканчивающийся 31 декабря 2014 года или до этой даты. Указания в этих пунктах на годовой период, непосредственно предшествующий дате первоначального применения, должны рассматриваться как указания на самый ранний из представленных годовых периодов. Как следствие, приведенные в данных пунктах указания должны рассматриваться как указания на дату перехода на МСФО.