



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

Distr.
GENERAL

TD/B/COM.2/ISAR/16/Add.3
9 August 2002

RUSSIAN
Original: ENGLISH

СОВЕТ ПО ТОРГОВЛЕ И РАЗВИТИЮ

Комиссия по инвестициям, технологии и смежным
финансовым вопросам

Межправительственная рабочая группа экспертов

по международным стандартам учета и отчетности

Женева, 25-27 сентября 2002 года

Пункт 4 предварительной повестки дня

УЧЕТ НА МАЛЫХ И СРЕДНИХ ПРЕДПРИЯТИЯХ*

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

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

СОДЕРЖАНИЕ

Стр.

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

Введение

Руководящий принцип

1. Оформление финансовых отчетов

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

Руководящий принцип

2. Балансы оборотных средств

3. Основные средства

4. Аренда

5. Нематериальные активы

6. Запасы

7. Государственные субсидии

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

Руководящий принцип

8. Резервы

9. Доходы

10. Расходы по кредитам и займам

11. Налоги на прибыль

12. Политика бухгалтерского учета

13. Валютные курсы

14. События, происшедшие с момента составления балансового отчета

15. Раскрытие информации о связанных сторонах

СОДЕРЖАНИЕ (продолжение)

Стр.

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

Дополнение

1. Определения	4
2. Примеры	15
3. Источники	26
4. Члены специальной консультативной группы	28

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

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

Приложение

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

Дополнение 1. Определения

Политика бухгалтерского учета - особые принципы, подходы, условности, правила и практика, используемые предприятием при составлении и оформлении финансовой отчетности.

Учетная прибыль - чистая прибыль или чистый убыток за данный период до вычета расходов по налогам.

Актив - ресурс:

- a) который контролируется предприятием в результате происшедших в прошлом событий; и
- b) от которого ожидается получение предприятием в будущем экономической отдачи.

Активный рынок - рынок, на котором имеется каждое из следующих условий:

- a) товары, являющиеся предметом торговли на рынке, однородны по своему характеру;
- b) как правило, можно в любой момент найти готовых к сделке покупателей и продавцов; и
- c) информация о ценах является открытой.

Амортизация - систематическое списание амортизируемой суммы того или иного нематериального актива в течение срока его полезной службы.

Расходы по кредитам и займам - процентные выплаты и иные издержки, понесенные предприятием в связи с заимствованием средств.

Балансовая сумма - сумма, в размере которой данный актив проводится по балансовому отчету, за вычетом любой накопленной суммы его амортизации и накопленной суммы убытка в связи с его обесценением.

Денежные средства - кассовая наличность и депозиты до востребования.

Эквиваленты наличности - краткосрочные высоколиквидные инвестиционные вложения, свободно обратимые в заранее известную сумму денежных средств и сопряженные с низким риском изменения по стоимости.

Движение денежных средств - приток и отток денежных средств и их эквивалентов.

Курс на конечную дату - текущий обменный курс на дату составления балансового отчета.

Договор на строительство - договор, специально заключенный на сооружение объекта активов или комплекса объектов активов, тесно взаимосвязанных или взаимозависимых по конструкции, технологии и функции или по конечному назначению или использованию.

Конструктивное обязательство - обязательство, вытекающее из действий предприятия, когда:

- a) в силу установившейся практики деятельности, объявленных планов или достаточно конкретного заявления в текущий период другие стороны получили от предприятия сигнал о готовности принять определенные обязательства; и
- b) в результате этого предприятие дало этим другим сторонам основания рассчитывать на выполнение им этих обязательств.

Условный актив - возможный актив, который образуется вследствие прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных событий, не зависящих в полной мере от предприятия.

Условное обязательство - это:

- a) возможное обязательство, которое возникает в результате прошлых событий и наличие которого будет подтверждено только наступлением или ненаступлением одного или более неопределенных событий, зависящих в полной мере от предприятия; или
- b) текущее обязательство, которое возникает из прошлых событий, но не признано, поскольку:

- i) нет вероятности того, что для урегулирования обязательства потребуется выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность; или
- ii) нет возможности с достаточной надежностью определить сумму обязательства.

Контроль - обладание либо напрямую, либо опосредствованно, через дочерние предприятия, более чем половиной голосующих акций предприятия или значительной долей таких акций и полномочиями определять - силу уставных документов или по договоренности - финансовую или хозяйственную политику руководства предприятием.

Условная арендная плата - та часть арендной платы, которая не фиксирована по сумме и зависит от иных, чем срок аренды, факторов (например, процента от продаж, объема использования, индекса цен, рыночных процентных ставок).

Стоимость - сумма денежных средств или их эквивалентов либо реальная сумма иного встречного удовлетворения, выплаченная за приобретение данного актива в момент его приобретения, производства или строительства.

Текущие налоги - сумма налогов на прибыль, подлежащая уплате (возврату) в отношении облагаемой налогом прибыли (налогового убытка) за соответствующий период.

Отложенные налоговые обязательства - суммы налогов на прибыль, подлежащие уплате в будущие периоды в отношении налогооблагаемой временной разницы.

Отложенные налоговые активы - суммы налогов на прибыль, подлежащие возврату в будущие периоды в отношении:

- a) подлежащей вычету временной разницы;
- b) незачтенных налоговых убытков, перенесенных на новый отчетный период; и
- c) неиспользованных налоговых кредитов, перенесенных на новый отчетный период.

Амортизируемая сумма - стоимость актива или другая сумма, используемая вместо стоимости в финансовой отчетности, за вычетом его остаточной стоимости.

Амортизация - систематическое списание амортизируемой суммы актива на протяжении срока его полезной службы.

Разработки - использование результатов исследований или иных знаний при планировании или проектировании производства новых или существенно усовершенствованных материалов, устройств, изделий, процессов, систем или услуг до начала их коммерческого производства или использования.

Срок службы - это:

- a) ожидаемый период годности актива для хозяйственного использования одним или несколькими пользователями;
- b) либо ожидаемое количество единиц продукции или аналогичных единиц, которое будет получено от актива одним или несколькими пользователями.

События, происшедшие после даты баланса, - те события, как благоприятные, так и неблагоприятные, которые происходят между датой баланса и датой решения о публикации финансовых отчетов. Такие события могут быть двух видов:

- a) события, подтверждающие те условия, которые имелись на дату баланса (корректирующие события для периода после даты баланса) и
- b) события, отражающие условия, возникшие после даты баланса (некорректирующие события для периода после даты баланса).

Курсовая разница - разница, возникающая из-за представления в отчетности одного и того же количества единиц иностранной валюты, пересчитанных в валюту отчетности по разным валютным курсам.

Валютный курс - соотношение обмена двух валют.

Результаты чрезвычайных обстоятельств - доходы или расходы, вызванные событиями или операциями, которые явно отличаются от обычной деятельности предприятия и в силу этого не должны повторяться часто или регулярно.

Реальная стоимость актива - сумма, достаточная для обмена актива или урегулирования обязательства в сделке между осведомленным заинтересованным

покупателем и осведомленным заинтересованным продавцом, независимыми друг от друга.

Финансовая аренда - аренда, связанная с передачей по существу всех рисков и выгод, сопряженных с владением активом. Передача в итоге права собственности возможна, но не обязательна.

Финансовая деятельность - деятельность, которая приводит к изменению размера и структуры акционерного капитала и заемных средств предприятия.

Иностранная валюта - валюта, не являющаяся валютой отчетности предприятия.

Условно-безвозвратные займы - займы, возврата которых кредитор обязуется не требовать при некоторых оговоренных условиях.

Фундаментальные ошибки - ошибки, обнаруженные в текущий период и настолько важные, что финансовые отчеты за один или более предыдущих периодов уже нельзя считать достоверными на дату их публикации.

Государство - правительство, государственные учреждения и аналогичные органы, будь то местные, общегосударственные или международные.

Государственная помощь - действия государства, направленные на предоставление экономических преимуществ конкретным предприятиям или группам предприятий, удовлетворяющих определенным критериям. Для целей данного Руководящего принципа "государственная помощь" не включает льготы, предоставляемые только косвенным путем, - за счет мер, оказывающих воздействие на общие условия хозяйственной деятельности, таких, как создание инфраструктуры в развиваемых областях или установление ограничительных торговых мер в отношении конкурентов.

Государственные субсидии - помощь со стороны государства в виде передачи ресурсов предприятию в обмен на соблюдение в прошлом или в будущем некоторых условий, касающихся его основной деятельности.

К ним не относятся те виды государственной помощи, которые не поддаются достоверной стоимостной оценке, и операции с государством, не отличимые от обычных торговых операций предприятия.

Субсидии, связанные с активами, - государственные субсидии, основное условие предоставления которых состоит в том, что предприятие, отвечающее установленным критериям, должно использовать их на покупку долгосрочных активов или их строительство или приобретение иным образом. При этом могут предъявляться и дополнительные условия, ограничивающие вид или местоположение активов или периодов их приобретения или владения ими.

Субсидии, связанные с доходом, - государственные субсидии, помимо субсидий, которые связаны с активами.

Гарантированная остаточная стоимость - это:

а) применительно к арендатору - та часть остаточной стоимости, которая гарантирована арендатором или связанной с ним стороной (суммой гарантии служит максимальная сумма, которая может подлежать выплате при любых обстоятельствах);

б) применительно к арендодателю - та часть остаточной стоимости, которая гарантирована арендатором или третьей не связанной с арендатором стороной, которая в финансовом отношении способна выполнить обязательства в связи с гарантией.

Первоначальная стоимость активов учитывается в виде той суммы денежных средств или их эквивалентов либо той реальной суммы встречного удовлетворения, которая была уплачена в момент их приобретения. Обязательства отражаются в отчетности в размере тех доходов, которые получены в обмен на обязательство, либо - в ряде случаев (например, применительно к налогам на прибыль) - в сумме денежных средств или их эквивалентов, которые предположительно будут выплачены для удовлетворения обязательств в обычных условиях хозяйственной деятельности.

Убыток от обесценения - сумма, на которую балансовая стоимость актива превышает сумму его возмещаемой стоимости.

Начало срока аренды означает более раннюю из следующих дат: дату заключения в договор аренды или дату принятия сторонами обязательств по основным положениям договора аренды.

Приростная ставка процента на заемный капитал - процентная ставка, которую арендатору пришлось бы выплачивать по аналогичному договору аренды, или, если ее нельзя определить, ставка на начало аренды, которую арендатору пришлось бы

выплачивать по займу на такой же срок и с тем же обеспечением в размере, необходимом для покупки данного актива.

Нематериальный актив - поддающийся определению неденежный актив, не имеющий физического выражения и используемый при производстве или поставке товаров или услуг, для сдачи в аренду или для административных целей.

Процентная ставка, заложенная в договоре аренды, - ставка дисконта на дату начала аренды, по которой суммарная дисконтированная стоимость

- a) минимальных арендных платежей и
- b) негарантированной остаточной стоимости

равна реальной стоимости арендованного актива.

Запасы - активы:

- a) предназначенные для продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности;
- b) находящиеся в стадии производства для такой продажи; или
- c) в форме сырья или материалов, предназначенных для использования в процессе производства или при предоставлении услуг.

Инвестиционная деятельность - покупка и продажа долгосрочных активов и других инвестиционных вложений, не включаемых в эквиваленты денежных средств.

Договор аренды - соглашение, в силу которого арендодатель передает арендатору в обмен на единичную выплату или серию выплат право на пользование активом в течение оговоренного срока.

Срок аренды - не подлежащий аннулированию период, в течение которого арендатор по условиям договора арендует актив, плюс любые последующие периоды, на которые арендатор вправе продлить аренду актива при дополнительной оплате либо без таковой, если на начало срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что арендатор использует это право.

Юридическое обязательство - обязательство, вытекающее из:

- a) договора (в силу прямо оговоренных или подразумеваемых в нем условий);
- b) законодательства; или
- c) другого действия закона.

Обязательство - существующее на данный момент обязательство предприятия, возникшее из прошлых событий, урегулирование которого, как ожидается, приведет к выбытию ресурсов предприятия, имеющих экономическую ценность.

Минимальные арендные платежи - выплаты на протяжении срока аренды, которые требуются или могут быть потребованы от арендатора (за исключением условной арендной платы, оплаты услуг и налогов, выплачиваемых арендодателем и возмещаемых ему), вместе – в случае арендатора – с любыми суммами, гарантированными арендатором или стороной, связанной с арендатором. В то же время, если арендатор имеет право выкупить актив по цене, которая, как ожидается, будет значительно ниже его реальной стоимости на дату осуществления этого права, и если на момент начала срока аренды имеется обоснованная уверенность в том, что это право будет реализовано, минимальные арендные платежи состоят из минимальных платежей, подлежащих внесению на протяжении срока аренды, и платежа, необходимого для осуществления указанного права выкупа.

Денежные активы - имеющиеся денежные средства, а также подлежащие получению активы в виде фиксированных или поддающихся исчислению денежных сумм.

Денежные статьи - имеющиеся денежные средства, а также активы и обязательства, подлежащие получению или оплате, в виде фиксированных или поддающихся исчислению денежных сумм.

Возможная чистая цена продажи - оценочная цена продажи в ходе обычной хозяйственной деятельности за вычетом ожидаемых затрат на завершение производства и реализацию.

Неаннулируемая аренда - аренда, которая может быть аннулирована только:

- a) при наступлении некоего маловероятного события;
- b) с разрешения арендодателя;

с) если арендатор заключает новый договор аренды в отношении того же или эквивалентного актива с тем же арендодателем; или

d) при выплате арендатором такой дополнительной суммы, с учетом которой на начало срока аренды есть все основания рассчитывать на продление аренды.

Обязывающее событие - событие, создающее юридическое или конструктивное обязательство, в результате которого у предприятия не остается никакой реальной альтернативы урегулированию этого обязательства.

Обременительный контракт - контракт, по которому неизбежные затраты на выполнение контрактных обязательств превышают ожидаемые от него экономические выгоды.

Основная деятельность - главная приносящая доход деятельность предприятия и прочие виды деятельности, не являющиеся инвестиционной деятельностью или финансовой деятельностью.

Операционная аренда - аренда за исключением финансовой.

Обычная деятельность - любая деятельность, осуществляемая предприятием в рамках его деловых операций, и сопутствующая деятельность, осуществляемая предприятием в развитие, в связи или вследствие этой деятельности.

Основные средства - материальные активы, которые:

a) имеются у предприятия для использования при производстве или поставках товаров или услуг, для сдачи в аренду или для административных целей; и

b) предположительно будут использоваться в течение более чем одного периода.

Резерв - обязательство с неопределенным сроком или на неопределенную сумму.

Квалификационный актив - актив, для приведения которого в состояние готовности к использованию по назначению или продаже неизбежно требуется значительный период времени.

Связанная сторона: стороны считаются связанными, если одна из них имеет возможность контролировать другую или оказывать существенное влияние на принятие другой стороной своих финансовых и хозяйственных решений.

Сделка между связанными сторонами - передача ресурсов или обязательств между связанными сторонами, независимо от того, назначается ли плата при такой передаче.

Валюта отчетности - валюта, используемая при составлении финансовой отчетности.

Исследования - самостоятельные планируемые изыскания, проводимые с перспективой приобретения новых научно-технических знаний и более глубокого понимания научно-технических проблем.

Остаточная стоимость - та чистая сумма, которую предприятие рассчитывает получить за актив в конце его срока полезной службы, за вычетом ожидаемых затрат на ликвидацию.

Доход - валовая сумма экономических благ, получаемых предприятием за данный период в ходе его обычной деятельности, которая дает прирост капитала, не связанный с увеличением вклада собственников.

Существенное влияние означает (для целей МПУМСП) участие в принятии предприятием решений по вопросам финансовой и хозяйственной политики без контроля за такой политикой. Пути оказания существенного влияния могут быть различными: обычно это наличие представителей в совете директоров или, например, участие в процессе определения политики, важные операции между компаниями, обмен управленческим персоналом или зависимость от технической информации.

Налоговая база актива или обязательства - та сумма, по которой данный актив или данное обязательство учитывается в налоговых целях.

Расходы на налоги (возврат налогов) - общая сумма, учитываемая при определении чистой прибыли или чистого убытка за данный период по текущему налогу и отложенному налогу.

Налогооблагаемая прибыль (налоговый убыток) - прибыль (убыток) за отчетный период, которая определяется в соответствии с правилами, устанавливаемыми налоговыми органами, и с которой подлежат уплате (возврату) налоги на прибыль.

Временная разница - разница между балансовой стоимостью актива или обязательства, указанной в балансовом отчете, и его налоговой базой. Временная разница может быть либо:

a) *налогооблагаемой временной разницей*, т.е. временной разницей, которая выразится в налогооблагаемых суммах при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) в последующие периоды, когда будет произведен возврат или урегулирование балансовой суммы по активу или обязательству; или

b) *вычитаемой временной разницей*, т.е. разницей, которая выразится в суммах, подлежащих вычету при определении налогооблагаемой прибыли (налогового убытка) в последующие периоды, когда будет произведен возврат или урегулирование балансовой суммы по активу или обязательству.

Срок полезной службы:

a) либо период времени, в течение которого предполагается использование актива предприятием; либо

b) число единиц продукции или подобных единиц, которое предположительно будет получено предприятием от использования актива.

Дополнение 2. Примеры

А. Учет резервов

Пример 1. Гарантия

В момент продажи своей продукции изготовитель предоставляет покупателям гарантию. По условиям договора купли-продажи изготовитель обязуется устранить путем ремонта или замены производственные дефекты, выявившиеся в трехлетний срок с даты продажи. Судя по прошлому опыту, существует вероятность (т.е. скорее да, чем нет), что по гарантии будут предъявлены некоторые рекламации.

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Создающим обязательство событием является продажа продукции с гарантией, которая создает *юридическое обязательство*.

Выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность, в связи с урегулированием. Возможен в связи с гарантийными обязательствами в целом.

Вывод. Резерв создается в размере рассчитанных на основе максимально тщательной оценки издержек возмещения по гарантии в связи с продукцией, проданной до даты составления балансового отчета.

Пример 2. Юридическое требование установки дымовых фильтров

По новому законодательству предприятие обязано до 30 июня 2000 года установить на своих заводах дымовые фильтры. Дымовые фильтры предприятием не установлены:

- а) На дату составления балансового отчета 31 декабря 1999 года:

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Обязательство не возникает, поскольку отсутствует создающее обязательство событие либо в отношении затрат на установку дымовых фильтров, либо в отношении штрафов в соответствии с законодательством.

Вывод. Резервы на затраты на установку дымовых фильтров не предусматриваются.

- b) На дату составления балансового отчета 31 декабря 2000 года:

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Обязательство в отношении затрат на установку дымовых фильтров по-прежнему не возникает ввиду отсутствия создающего обязательство события (установление фильтров). Однако может возникнуть обязательство по уплате штрафов в соответствии с законодательством, поскольку создающее обязательство событие имело место (несоблюдение правил эксплуатации на заводе).

Выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность, в связи с урегулированием. Вероятность подвергнуться штрафам за несоблюдение правил эксплуатации зависит от специфики законодательства и строгости режима контроля.

Вывод. Резервы на затраты на установку дымовых фильтров не предусматриваются. Однако создается резерв в размере рассчитанной на основе максимально тщательной оценки суммы штрафов, которые будут скорее наложены, чем не наложены.

Пример 3: Судебное дело

В 2000 году после свадьбы умерли 10 человек - возможно, в результате пищевого отравления продуктами, поставленными предприятием. Против предприятия возбужден иск о возмещении ущерба, но оно оспаривает свою ответственность. Вплоть до даты решения об обнародовании финансовых отчетов за год, оканчивающийся 31 декабря 2000 года, юристы предприятия считали вероятным, что предприятие не будет признано ответственным. Однако при подготовке предприятием финансовых отчетов за год, оканчивающийся 31 декабря 2001 года, его юристы считали вероятным, что ввиду новых обстоятельств по делу ответственность предприятия будет признана.

- a) На дату составления балансового отчета 31 декабря 2000 года:

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Исходя из материалов, имевшихся на момент утверждения финансовых ведомостей, предприятие не имело обязательства, являвшегося следствием происшедших в прошлом событий.

Вывод. Резерв не предусмотрен. Эта проблема отражается в виде условного обязательства за исключением случаев, когда какое-либо выбытие ресурсов считается маловероятным.

b) На дату составления балансового отчета 31 декабря 2001 года:

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Исходя из имеющихся сведений, текущее обязательство существует.

Выбытие ресурсов, имеющих экономическую ценность, в связи с урегулированием:
Вероятно.

Вывод. Резерв создается в размере рассчитанной на основе максимально тщательной оценки суммы, необходимой для урегулирования обязательства.

Пример 4. Затраты на переоснащение - отсутствие законодательно установленного требования

Внутренняя облицовка печи нуждается в замене по техническим причинам каждые пять лет. На дату составления балансового отчета облицовка использовалась в течение трех лет.

Текущее обязательство, являющееся следствием происшедшего в прошлом создающего обязательство события. Текущее обязательство отсутствует.

Вывод. Резерв не создается.

Затраты на замену внутренней облицовки не предусматриваются, поскольку на дату составления балансового отчета какое-либо обязательство по замене облицовки отсутствует вне зависимости от будущих действий компании; даже намерение произвести расходы зависит от решения компании относительно дальнейшей эксплуатации печи или замены облицовки. Вместо создания резерва износ облицовки учитывается в виде амортизации (т.е. она амортизируется за пять лет). Произведенные затем затраты на переоснащение капитализируются, а износ новой облицовки каждый раз отражается в виде амортизации в течение последующих пяти лет.

В. Учет доходов

Следующие примеры применения РПУМСП в некоторых коммерческих ситуациях служат для пояснения их смысла. Примеры касаются отдельных аспектов той или иной операции и не содержат всестороннего анализа всех соответствующих факторов, которые могут повлиять на учет дохода. Примеры в целом основаны на тех посылах, что размеры

дохода могут быть надежно рассчитаны, что существует вероятность получения предприятием экономической отдачи и что имеется возможность надежно определить затраты, которые были или будут произведены. Приведенные примеры не вносят изменений в стандарт и не имеют по сравнению с ним преимущественной силы.

Продажа товаров

Поскольку законы в разных странах неодинаковы, условия учета доходов в связи с этим стандартом могут считаться выполненными на разных этапах. В частности, в законодательстве может определяться момент, в который предприятие считается передавшим сопряженные с владением существенные риски и выгоды. Поэтому приведенные в настоящем разделе дополнения примеры следует соотносить с законами, регулирующими продажу товаров в стране, в которой производится операция.

1. *Сделки продажи по типу "выставить счет, но не отгрузить товар", при которых поставка товаров откладывается по просьбе покупателя, но покупатель приобретает право собственности и принимает на себя оплату счетов*

Доход отражается в отчетности при переходе права собственности к покупателю при том условии, что:

- a) существует вероятность того, что поставка будет произведена;
- b) в момент учета операции купли-продажи товары имеются в наличии, определены и подготовлены к доставке покупателю;
- c) покупатель прямо признает факт дачи указаний об отсрочке поставки; а также
- d) применяются обычные условия оплаты.

Доход не отражается в отчетности, когда налицо лишь намерение приобрести или изготовить товары к моменту поставки.

2. *Отгрузка товаров на определенных условиях, включая следующие ситуации:*

a) *Установка и проверка*

Доход обычно отражается в отчетности в тот момент, когда покупатель принимает поставленные товары и завершен процесс установки и проверки. Однако доход фиксируется сразу после приемки покупателем товаров, если:

- i) процесс установки несложен по своему характеру (например, установка прошедшего фабричный контроль телевизора, которая предполагает лишь его распаковку и подсоединение сетевого и антенного кабелей); или
- ii) проверка осуществляется лишь в целях окончательного определения договорных цен (например, в случае поставки железной руды, сахара или соевых бобов).

b) *По подтверждению, когда покупателем оговорено ограниченное право возврата*

Если нет определенности относительно возможного возврата, доход учитывается в тот момент, когда доставленный товар официально принят покупателем или когда товары доставлены и срок их возврата истек.

c) *Консигнационные продажи, когда получатель (покупатель) обязуется продать товары от имени отправителя (продавца)*

Отправитель проводит доход в тот момент, когда товары проданы получателем третьей стороне.

d) *Продажи наложенным платежом*

Доход фиксируется в отчетности в тот момент, когда товар доставлен и продавцом или его агентом получена денежная оплата.

3. *Сделки отложенной продажи, когда товары поставляются лишь после произведения покупателем окончательного расчета, завершающего ряд платежей в рассрочку*

Доход от таких сделок продажи учитывается по получении товаров покупателем. Однако, когда, как показывает практика, большинство таких сделок завершается успешно, доход может быть учтен по получении значительной суммы задатка при том условии, что товары имеются в наличии, определены и подготовлены к доставке покупателю.

4. *Заказы, по которым оплата (или частичная оплата) производится авансом до поставки товаров, в данный момент не имеющих в наличии (например, товаров, которые еще предстоит изготовить, или товаров, которые будут поставлены непосредственно заказчику третьей стороной)*

Доход проводится в момент доставки товаров покупателю.

5. *Договоры продажи и обратной покупки (кроме сделок "своп"), в соответствии с которыми продавец одновременно соглашается позже выкупить те же товары либо имеет опцион на обратную покупку, либо у покупателя имеется опцион, предполагающий право потребовать обратной покупки товаров продавцом*

Необходим анализ условий договора, с тем чтобы установить, имел ли место реальный переход сопряженных с владением товаром рисков и выгод от продавца к покупателю, после чего доход учитывается в отчетности. Когда продавец сохраняет за собой связанные с владением товаром риски и выгоды, даже при переходе права собственности сделка считается соглашением о финансировании и не приводит к образованию дохода.

6. *Продажа посредникам, таким, как оптовики, агенты по продаже и т.п., с целью перепродажи*

Доход от таких продаж обычно учитывается в момент перехода сопряженных с владением рисков и выгод. Однако, когда покупатель по существу выступает в роли агента, продажа рассматривается в качестве консигнационной продажи.

7. *Подписка на издания и подобные сделки*

Когда являющиеся предметом сделки товары имеют сходную стоимость в каждый период, доход начисляется на равномерной основе в течение всего срока, в течение

которого производится рассылка товаров. Когда стоимость товаров в разные периоды неодинакова, доход начисляется на основе продажной стоимости разосланных товаров в соотношении с общей расчетной стоимостью продаж всех товаров, охватываемых подпиской.

8. *Продажи в рассрочку, когда оплата поступает по частям*

Доход, рассчитываемый по цене продажи за вычетом процентов, начисляется в дату продажи. Ценой продажи считается текущая стоимость оплаты, определяемая путем дисконтирования подлежащих получению частичных платежей по расчетной процентной ставке. Выражающий процентный доход элемент начисляется в качестве дохода по мере его получения на пропорционально временной основе с применением расчетной процентной ставки.

9. *Продажа недвижимости*

Доход обычно учитывается в отчетности в момент перехода права собственности к покупателю. Однако в некоторых правовых системах покупатель может приобретать долю в имуществе по праву справедливости до перехода к нему права собственности, и, следовательно, на этом этапе на него переходят риски и выгоды, сопряженные с владением. В этих случаях допустимо начисление дохода, при условии что от продавца не требуется завершения каких-либо дополнительных существенных действий по исполнению договора. В любом случае, если продавец обязан выполнить какие-либо существенные действия после перехода права собственности по праву справедливости и/или закону, доход начисляется по мере совершения таких действий. В качестве примера можно привести здание или другой объект, который еще не закончен строительством.

В некоторых случаях недвижимость может быть продана с сохранением за продавцом участия в ней и перехода рисков и выгод, сопряженных с владением, не происходит. Примерами этого служат договоры продажи и обратной покупки, предусматривающие опционы продавца и покупателя, а также договоры, по которым продавец гарантирует, что объект недвижимости будет занят в течение оговоренного периода времени, или гарантирует в течение оговоренного периода времени прибыль на вложенные покупателем средства. В таких случаях проводка этой операции производится в зависимости от характера и масштабов дальнейшего участия продавца. Операция может быть проведена как покупка или как финансирование, как аренда или иное соглашение об участии в прибыли. Если она проводится как сделка купли-продажи, учет дохода может быть отсрочен в силу продолжающегося участия продавца.

Продавец должен также принимать во внимание средства платежа и подтверждения намерения покупателя выплатить полную сумму. Например, в тех случаях, когда сумма полученных выплат, включая первоначальный взнос покупателя и последующие частичные взносы, не дает достаточных оснований полагать, что покупатель твердо намерен выплатить полную сумму, доход учитывается только в сумме полученных денежных средств.

Предоставление услуг

10. *Плата за установку*

Плата за установку учитывается в качестве дохода в соотнесении с этапом завершения установки, если только эта плата не связана с продажей изделия; в последнем случае она учитывается при продаже товаров.

11. *Плата за обслуживание, включаемая в цену товар.*

Когда продажная цена товара включает исчислимую сумму на последующее обслуживание (например, послепродажная поддержка и совершенствование продукта в случае продажи программного обеспечения), эта сумма откладывается и проводится в качестве дохода в период, в течение которого осуществляется обслуживание. Отложенная сумма определяется в размере предполагаемых затрат на обслуживание по договору вместе с разумной прибылью от таких услуг.

12. *Комиссионные за рекламу*

Комиссионные, получаемые средствами массовой информации, учитываются в момент публикации или показа рекламы. Производственные комиссионные проводятся за соответствующую стадию проекта.

13. *Комиссионные страховым агентствам*

Полученные или подлежащие получению страховыми агентствами комиссионные в случае, если от агента не требуется оказания дополнительных услуг, учитываются в качестве дохода агента на дату фактического начала действия или дату возобновления соответствующего договора страхования. Однако, когда существует вероятность того, что от агента потребуются дополнительные услуги в течение срока действия договора страхования, комиссионные полностью или частично откладываются и учитываются в качестве дохода за период действия договора страхования.

14. *Входная плата*

Доход от концертов, банкетов и подобных мероприятий учитывается после проведения такого мероприятия. Если продается абонемент на несколько мероприятий, поступления относятся на каждое мероприятие с применением той методики, которая отражает характер и объем услуг, предоставляемых в ходе каждого мероприятия.

15. *Плата за обучение*

Доход учитывается на протяжении всего периода обучения.

16. *Ознакомительная плата, вступительные и членские взносы*

Учет дохода зависит от характера предоставленных услуг. Если плата предполагает только членство, а все другие услуги или товары оплачиваются отдельно или если имеется отдельный ежегодный абонемент, взносы засчитываются в доход, когда нет сколь-нибудь серьезной неопределенности относительно возможности их получения. Если взносы дают членам право на пользование услугами или получение публикаций в период членства или на приобретение товаров или пользование услугами по ценам ниже тех, которые взимаются с нечленов, то учет взносов отражает время, характер и стоимость оказанных услуг.

17. *Плата за франшизу*

Плата за франшизу может охватывать первоначальное и последующее предоставление услуг, оборудования и других материальных активов, а также ноу-хау. Соответственно, такая плата учитывается в качестве дохода с использованием методики, отражающей то, в связи с чем взимается такая плата. Применимы следующие методы учета платы за франшизу:

а) *Поставка оборудования и прочих материальных активов*

Сумма, исчисляемая исходя из реальной стоимости проданных активов, включается в доход в момент поставки или передачи права собственности.

б) *Первоначальное и последующее предоставление услуг*

Плата за предоставление дальнейших услуг - независимо от того, входит ли она в состав первоначальной платы или взимается отдельно, - учитывается в качестве дохода по

мере предоставления услуг. Когда отдельные платежи не покрывают стоимости предоставления дальнейших услуг вместе с разумной прибылью, часть первоначальной платы, достаточная для покрытия расходов на дальнейшее предоставление услуг и получения разумной прибыли от этих услуг, учитывается в качестве дохода в последующий период по мере предоставления услуг.

Договор франшизы может предусматривать поставку предоставившей франшизу компанией оборудования, материалов или иных материальных активов по цене ниже той, которая взимается с других, или по цене, которая не обеспечивает разумной прибыли с этих продаж. В этих случаях часть первоначальной платы, достаточная для покрытия расчетных издержек сверх этой цены и для получения разумной прибыли с этих продаж, учитываются в последующий период, в течение которого товары, по всей вероятности, будут проданы франшизополучателю. Остаток первоначальной платы включается в доход в тот момент, когда работа по предоставлению всех начальных услуг и выполнению иных обязательств в соответствии с обязанностями франшизодателя (например, помощь в выборе места, обучение персонала, финансирование и реклама) в основном завершена.

Объем первоначальных услуг и других обязательств в соответствии с договором франшизы может зависеть от числа торговых точек, создаваемых в данном районе. В этом случае сумма комиссионных, относимая на первоначальные услуги, учитывается в качестве дохода пропорционально числу точек, по которым предоставление первоначальных услуг в основном завершено.

Если взимание первоначальной платы растягивается на продолжительный период времени и налицо серьезная неопределенность относительно того, будет ли она взыскана полностью, плата учитывается по мере получения денежных частичных платежей.

c) *Дальнейшее перечисление платы за франшизу*

Плата, взимаемая за дальнейшее пользование правами, предоставляемыми договором, или за другие услуги, предоставляемые в течение срока действия договора, учитывается в качестве дохода по мере предоставления услуг или пользования правами.

d) *Агентские сделки*

Возможны сделки между франшизодателем и франшизополучателем, которые по существу предполагают выполнение франшизодателем агентских функций в интересах франшизополучателя. Например, франшизодатель может размещать заказы на поставки

или организовывать поставку товаров франшизополучателю на бесприбыльной основе. Такие сделки не приводят к образованию дохода.

19. *Плата за разработку индивидуализированного программного обеспечения*

Плата за разработку индивидуализированного программного обеспечения учитывается в качестве дохода в соотношении со стадией завершения разработки, включая окончание предоставления услуг в рамках послепродажного обслуживания.

Процентные выплаты, роялти и дивиденды

20. *Лицензионные выплаты и роялти*

Выплаты и роялти за использование активов предприятия (например, товарных знаков, патентов, программного обеспечения, авторских прав на музыкальные произведения, оригиналов грамзаписи и кинофильмов) обычно учитываются исходя из существа договора. В практическом плане для этого может использоваться метод линейного начисления в течение всего срока действия договора - например, когда лицензиат имеет право использовать определенную технологию в течение оговоренного периода времени.

Переуступка прав за фиксированную плату или под невозмещаемую гарантию по неаннулируемому договору, который позволяет лицензиату свободно пользоваться соответствующими правами при том, что за лицензиаром не остается никаких подлежащих выполнению обязательств, является по существу продажей. В качестве примера можно сослаться на лицензионное соглашение о пользовании программным обеспечением, по условиям которого все обязательства лицензиара истекают в момент поставки. Другим примером является предоставление прав на демонстрацию кинофильма на рынках, где лицензиар не имеет возможности контролировать действия прокатной компании и не ожидает каких-либо дополнительных доходов от продажи билетов. В таких случаях доход учитывается в момент продажи.

В некоторых случаях получение или неполучение лицензионной платы или роялти зависит от того, произойдет ли то или иное событие в будущем. В таких случаях доход учитывается только тогда, когда существует вероятность того, что плата или роялти будут получены, что обычно имеет место по происшествии события.

Дополнение 3. Источники

РПУМСП для МСП уровня 2 составлены на основе "Международных стандартов учета и толкований к ним". В работе были использованы следующие стандарты:

РПУМСП	МСУ	Примечания
1	1	
2	7	
3	16, 36	РПУМСП для уровня 2 включают руководящие положения по обесценению, но не следуют правилам оценки, предусмотренным МСУ 36. Они также включают ПКТ 10.
4	17	Включает ПКТ 15.
5	38	
6	2	
7	20	
8	37	Дисконтирования резервов не требуется.
9	18	
10	23	
11	12	
12	8	В данном варианте учтены изменения, предложенные в информационном проекте документа МССУ, датированном маем 2002 года.
13	21	
14	10	
15	24	

В РПУМСП для уровня 2 не включены следующие стандарты:

11	Договоры на строительство
14	Сегментная отчетность
19	Пособия для работников
22	Объединение компаний
26	Учет и отчетность по программам пенсионного обеспечения
27	Сводные финансовые отчеты
28	Учет инвестиций в ассоциированные компании
29	Финансовая отчетность в странах с гиперинфляцией

30	Раскрытие информации в финансовой отчетности банков
31	Финансовая отчетность об участии в совместной деятельности
32	Финансовые инструменты: раскрытие и представление информации
33	Прибыль на акцию
34	Промежуточная финансовая отчетность
35	Прекращение деятельности
39	Финансовые инструменты: регистрация и оценка
40	Инвестиционная собственность
41	Сельское хозяйство.

**Дополнение 4. Члены Специальной консультативной группы экспертов
по бухгалтерскому учету на МСП¹**

Г-н Анджело Казо
Представитель Международной федерации бухгалтеров (МФБ) по вопросам учета на
МСП
Италия

Г-н Ашок Чандак
Институт присяжных бухгалтеров Индии
Индия

Г-н Юйгуй Чэнь
Заместитель генерального секретаря Комитета бухгалтерских стандартов
Китай

Г-н Жан-Франсуа де Робер
Директор по вопросам международного развития и сотрудничества Национальной
ассоциации аудиторов (НКА)
Франция

Г-н Аблулазиз Дьее
Главный партнер, "ПВК"
Сенегал

Г-н Тихомир Домазет
Помощник министра финансов
Хорватия

Г-н Колин М. Флеминг
Руководитель проекта Международного совета бухгалтерских стандартов (МСБС)
Соединенное Королевство

Г-н Ндунгу Гатинджи
Главный административный сотрудник/секретарь, Федерация бухгалтеров центральной
части Востока и Юга Африки (ФБЦВЮА)
Кения

¹ Мнения, выраженные экспертами, необязательно отражают мнения представляемых ими организаций.

Г-н Лайл Хандфилд
Вице-президент Ассоциации присяжных бухгалтеров-контролеров (АПБК) Канады
Канада

Г-н Джон Хегарти
Региональный советник по финансовому управлению,
Всемирный банк
США

Г-н Робин Джарвис
Руководитель отдела малого предпринимательства Ассоциации присяжных бухгалтеров
(АПБ)
Соединенное Королевство

Г-н Оуэн Коимбури
ФБЦВЮА
Кения

Г-н Майкл Линдроос
Представитель Европейской комиссии
Бельгия

Г-н К.М. Ловатт
ФБЦВЮА
Малави

Г-н Ричард Мартин
Руководитель отдела финансовой отчетности, АПБ
Соединенное Королевство

Г-жа Анн Молинё
Директор по техническим вопросам Института присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса
(ИПБАУ)
Соединенное Королевство

Г-н Девид Мур
Директор по научным исследованиям Канадского института присяжных бухгалтеров
(КИПБ)
Канада

Г-жа Мэри Тандиве Нкубе
ФБЦВЮА
Замбия

Г-н Правит Нинсуваннакул
Адъюнкт-профессор, Университет Чулалонгкорн
Таиланд

Г-н Алта Принслоо
Технический директор Южноафриканского института присяжных бухгалтеров (ЮАИПБ)
Южная Африка

Г-н Рикарду Жулиу Родил
Представитель бразильских бухгалтеров
Бразилия

Профессор Альфред Стеттлер
Высшая коммерческая школа,
Лозаннский университет
Швейцария

Г-н Самуэла Тукуафу
Азиатский банк развития
Филиппины

Г-н Джон С. Винсент
бывший президент Ассоциации техников-бухгалтеров
Соединенное Королевство

Профессор Питер Уолтон
Школа бизнеса Высшей школы экономических наук
Франция

Г-н Луис А. Вернер-Уайлдер
Президент Национального института бухгалтеров
Чили
