

## 1. Цель финансовой отчётности и качественные характеристики полезной финансовой информации

В этом разделе мы рассмотрим содержание первых двух глав обновлённых Концептуальных основ: цель финансовой отчётности и качественные характеристики полезной финансовой информации.

### Глава 1 — Цель финансовой отчётности

В этой главе изложена цель финансовой отчётности общего назначения (финансовой отчётности), какая информация необходима для достижения этой цели, и кто является основным пользователем (пользователями) финансовых отчётов.

Эта глава была выпущена в 2010 году и в то время проходила обширный процесс обсуждения. Поэтому при пересмотре Концептуальных основ Совет фундаментально не пересматривал эту главу. Однако он пояснил, почему информация, используемая при оценке **ответственного управления (stewardship)**, необходима для достижения цели финансовой отчётности.

Цель финансовой отчётности – предоставлять финансовую информацию, которая полезна пользователям при принятии решений, связанных с предоставлением ресурсов отчитывающейся организации.

Пользователями финансовых отчётов являются:

- существующие и потенциальные инвесторы;
- заимодавцы и прочие кредиторы.

Эти пользователи должны полагаться на финансовые отчёты для большей части финансовой информации, в которой они нуждаются. Решения пользователей включают решения:

- о покупке, продаже или удержании собственных или долговых инструментов;

- о предоставлении или погашении займов и других форм кредита;
  - по голосованию или иному влиянию на действия руководства.
- Для принятия этих решений пользователи оценивают:
- перспективы будущих чистых притоков денежных средств в организацию;
  - ответственное управление (stewardship) руководством экономическими ресурсами организации.

**Ответственное управление (stewardship)** – это определённая этика руководства, которая воплощает ответственное планирование и управление ресурсами. Пользователи финансовых отчётов нуждаются в информации, которая поможет им оценить ответственное управление (stewardship) руководством. Концептуальные основы явно обсуждают эту потребность, а также потребность в информации, которая помогает пользователям оценивать перспективы будущих чистых притоков денежных средств для организации.

Чтобы сделать обе эти оценки пользователям нужна информация:

- об экономических ресурсах организации (т.е. активах), требованиях к организации (т.е. обязательствах) и изменениях этих ресурсов и требований (т.е. доходах и расходах, а также денежных потоках);
- о том, насколько результативно и эффективно руководство выполнило свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации.

## **Глава 2 — Качественные характеристики полезной финансовой информации**

В этой главе обсуждается, что делает финансовую информацию полезной.

Эта глава была выпущена в 2010 году и в то время проходила обширный процесс обсуждения. Поэтому при пересмотре Концептуальных основ Совет фундаментально не пересматривал эту главу. Вместе с тем Совет разъяснил роли консерватизма

**(prudence), неопределённости оценки (measurement uncertainty) и приоритета содержания над формой (substance over form) при оценке того, полезна ли информация.**

Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть **уместной** и **правдиво представлять** то, что она предназначена представлять. Уместность и правдивое представление являются фундаментальными качественными характеристиками полезной финансовой информации и руководящими принципами, которые применяются по всему тексту пересмотренных Концептуальных основ.

### Фундаментальные качественные характеристики

#### Уместность (relevance)

- информация уместна, если она способна повлиять на решения, принимаемые пользователями;
- финансовая информация способна повлиять на решения в случае, если она имеет *прогностическую ценность* или *подтверждающую ценность*.

#### Правдивое представление (faithful representation)

- информация должна правдиво представлять то, что она предназначена представлять;
- правдивое представление это, в максимальной степени возможности, *полное, нейтральное* и *свободное от ошибок* представление;
- на правдивое представление влияет уровень неопределённости оценки (measurement uncertainty).

*Нейтральность* поддерживается проявлением **консерватизма (prudence)**. Консерватизм (prudence) – это проявление осторожности при вынесении суждений в условиях неопределённости. Консерватизм (prudence) **не допускает завышения или занижения активов, обязательств, доходов или расходов.**

**Неопределённость оценки (measurement uncertainty)** не препятствует информации быть полезной. Однако в некоторых случаях наиболее уместная информация может иметь такой высокий уровень неопределённости оценки (measurement uncertainty), что наиболее полезной информацией является информация, которая немного менее уместна, но подвержена более низкой неопределённости оценки.

### **Дополнительные качественные характеристики (Enhancing qualitative characteristics)**

**Сопоставимость Проверяемость Своевременность Понятность**

- повышают полезность информации
- сами по себе не могут сделать неполезную информацию полезной

### **Ограничение, связанное с затратами (cost constraint)**

Выгоды предоставления информации должны оправдывать затраты на её предоставление и использование.

\*\*\*\*\*

## **2. Финансовые отчёты, отчитывающаяся организация и элементы финансовых отчётов**

**В этом разделе мы рассмотрим содержание третьей и четвёртой глав: финансовые отчёты, отчитывающаяся организация и элементы финансовых отчётов.**

### **Глава 3 — Финансовые отчёты и отчитывающаяся организация**

В этой **новой** главе описывается цель и объем финансовых отчётов и приводится описание отчитывающейся организации.

**Отчитывающаяся организация:**

- организация, для которой требуется подготовка финансовой отчётности, или которая выбирается для подготовки финансовой отчётности;
- не обязательно является юридическим лицом – может быть частью организации или содержать более одной организации.

Определение соответствующей **границы отчитываемой организации** может быть затруднено, если, например, организация не является юридическим лицом. В таких случаях граница определяется путём учёта информационных потребностей пользователей финансовых отчётов организации. Эти пользователи нуждаются в информации, которая **уместна**, и которая **правдиво представляет** то, что она предназначена представлять. Отчитываемая организация не включает произвольный или неполный набор активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов.

**Финансовые отчёты** – конкретные формы финансовой отчётности, которые предоставляют информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах отчитываемой организации.

<b>Консолидированные финансовые отчёты</b>	<b>Неконсолидированные финансовые отчёты</b>	<b>Комбинированные финансовые отчёты</b>
<p>предоставляют информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах как материнской компании, так и её дочерних компаний в качестве единой отчитываемой</p>	<p>предоставляют информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах только материнской компании</p>	<p>предоставляют информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах двух или более компаний, которые не связаны друг с другом отношениями материнская-</p>

## Глава 4 — Элементы финансовых отчётов

В этой главе определяются пять элементов финансовых отчётов – актив, обязательство, собственный капитал, доходы и расходы.

Определения актива и обязательства были уточнены, а определения доходов и расходов были обновлены только для отражения этого уточнения. Определение собственного капитала как остаточной доли в активах организации после вычета всех его обязательств не изменилось. Исследовательский проект Совета по финансовым инструментам с характеристиками собственного капитала в настоящее время исследует различие между обязательствами и собственным капиталом.

### Предыдущее определение актива

ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию

### Пересмотренное определение актива

Существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.  
Экономический ресурс – это право, которое имеет потенциал для получения экономических выгод.

### Основные изменения в определении актива

- отдельное определение экономического ресурса – уточнение, что актив является экономическим ресурсом, а не окончательным притоком экономических выгод;
- исключение «ожидаемого потока» — не обязательно должна быть уверенность или даже вероятность, что экономические выгоды будут возникать;

- низкая вероятность экономических выгод может повлиять на решения о признании и оценке актива.

**Предыдущее определение обязательства**

существующая обязанность организации, возникающая в результате прошлых событий, погашение которой, как ожидается, приведёт к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды

**Пересмотренное обязательство**

Существующая обязанность организации передать экономический ресурс в результате прошлых событий. Обязательством является обязанность или ответственность, которую организация не имеет практических возможностей избежать.

**определение**

**Основные изменения в определении обязательства**

- отдельное определение экономического ресурса – уточнение, что обязательство – это обязанность передать экономические ресурсы, а не окончательный отток экономических выгод;
- удаление «ожидаемого потока» — с теми же выводами, которые указаны выше для актива;
- введение критерия «нет практической возможности избежать» для определения обязательства.

В пересмотренных Концептуальных основах обсуждается, как критерий «нет практической возможности избежать» (**no practical ability to avoid**) применяется в следующих случаях:

1. если обязанность или ответственность проистекают из обычной практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений – организация несёт обязанность, если она не имеет практической возможности действовать таким образом, который несовместим с этими практиками, политикой или заявлениями;
2. если обязанность или ответственность обусловлены определёнными будущими действиями, которые может предпринять сама организация – организация несёт обязанность, если она не имеет практической возможности избежать осуществления этих действий.

**Единица учёта (unit of account)** – право(а) или обязанность(и) или группы прав и обязанностей, к которым применяются критерии признания и оценки.

### Выбор единицы учёта

**Уместность**

единица учёта выбирается для предоставления **уместной** информации об активе или обязательстве и любых связанных с ними доходах и расходах

**Правдивое представление**

единица учёта выбирается для **правдивого представления** сути операции или другого события, из которого возникает актив, обязательство и любые связанные с ними доходы или расходы

**Договор к исполнению (executory contract)** – это договор, который не выполнен в эквивалентной степени. Он устанавливает единый актив или обязательство в отношении неразделимой комбинации права и обязанности по обмену экономическими



ресурсами. Другими словами, при невыполненном полностью договоре у одной стороны (например, покупателя) есть актив (например, авансы выданные), а у другой стороны (например, поставщика) в этот же самый момент времени есть эквивалентное обязательство (например, авансы полученные).

Чтобы правдиво представлять договорные права и обязанности, финансовые отчёты должны сообщать их **сущность (substance)**. В некоторых случаях сущность таких прав и обязанностей ясно из юридической формы договора. Но в других случаях условия договора или группы, или серии договоров могут потребовать анализа для определения сущности прав и обязанностей.

**Предыдущее определение доходов**

**Пересмотренное определение доходов**

Увеличение экономических выгод в течение отчётного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.

Увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, за исключением тех, которые связаны с взносами владельцев собственного капитала.

**Предыдущее определение расходов**

**Пересмотренное определение расходов**

Уменьшение

Уменьшение активов или увеличение

экономических выгод в течение отчётного периода в форме выбытия или «истощения» активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.

обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, за исключением тех, которые связаны с распределением владельцам собственного капитала.

Несмотря на то, что доходы и расходы определяются с точки зрения изменений в активах и обязательствах, информация о доходах и расходах не менее важна, чем информация об активах и обязательствах.

\*\*\*\*\*

### **3. Признание, прекращение признания и оценка**

В этом разделе мы рассмотрим содержание пятой и шестой глав: признание, прекращение признания и оценка.

#### **Глава 5 — Признание и прекращение признания**

В этой главе обсуждаются критерии включения активов и обязательств в финансовые отчёты (признание) и руководство о том, когда их исключать (прекращение признания).

Предыдущие критерии признания заключались в том, что организация должна признать статью:

- которая соответствовала определению элемента (актива, обязательства, собственного капитала, дохода или расхода); а также

- если было вероятным, что экономические выгоды будут получены или переданы организацией; и
- если у статьи есть себестоимость или стоимость, которые могут быть надёжно определены.

Пересмотренные критерии признания прямо указывают на **качественные характеристики полезной информации**. Цель Совета заключалась в разработке более согласованного набора концепций, а не в увеличении или уменьшении диапазона признанных активов и обязательств.

**Признание (recognition)** – процесс учёта для включения в отчёт о финансовом положении или отчёт(ы) о финансовых результатах статьи, которая соответствует определению актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов.

Признание является целесообразным, если результатом является как **уместная** информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах, так и **правдивое представление** этих статей, поскольку цель заключается в предоставлении информации, полезной для инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов.

### Критерии признания

#### Уместность

На признание статьи, приводящее к **уместной** информации, могла повлиять, к примеру:

- низкая вероятность притока экономических выгод;
- неопределённость наличия.

#### Правдивое представление

на признание статьи, приводящее к **правдивому представлению**, могла повлиять, к примеру:

- неопределённость оценки;
- несоответствие признания (учётное несоответствие);
- представление и раскрытие.

### Ограничение, связанное с затратами (cost constraint)

Затраты ограничивают принятие решений о признании, так же как они ограничивают другие решения в финансовой отчётности.

## Почему признание важно

Признание активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов отражает финансовое положение и финансовые результаты организации в структурированных формах (отчёты о финансовом положении и финансовых результатах). Суммы, признанные в отчёте, включаются в итоговые суммы и, если применимо, промежуточные суммы в отчёте. Отчёты связаны между собой, поскольку доходы и расходы связаны с изменениями в активах и обязательствах.

**Прекращение признания (derecognition)** – исключение всего или части признанного актива или обязательства из отчёта о финансовом положении организации.

Руководство по прекращению признания является **новым**.

### Прекращение признания обычно происходит:

#### Для актива

когда организация теряет контроль над всем или частью признанного актива.

#### Для обязательства

когда у организации больше нет существующей обязанности по всему или части признанного обязательства.

### Прекращение признания имеет целью правдивое представление:

- любых активов и обязательств, оставшиеся после операции, которая привела к прекращению признания;
- изменение активов и обязательств организации в результате этой операции.

## **Прекращение признания в результате передачи**

Как правило, правдивое представление о передаче актива или обязательства достигается путём прекращения признания актива или обязательства при надлежащем представлении и раскрытии информации. Однако в ограниченных случаях может возникнуть необходимость в дальнейшем признании переданного компонента актива или обязательства вместе с обязательством или активом в отношении полученных или выплаченных поступлений при надлежащем представлении и раскрытии информации.

### **Глава 6 — Оценка (measurement)**

В этой главе описываются различные основы оценки и обсуждаются факторы, которые необходимо учитывать при выборе **основы оценки (measurement basis)**.

В предыдущем варианте Концептуальных основ содержалось мало указаний по оценке. Пересмотренные Концептуальные основы описывают, какую информацию обеспечивают основы оценки, и объясняют факторы, которые следует учитывать при выборе основы оценки.

#### **Основа оценки по исторической стоимости (historical cost)**

- историческая стоимость предоставляет информацию, полученную, по крайней мере частично, из цены операции или другого события, которое привело к оценке статьи;
- историческая стоимость активов уменьшается, если они становятся обесцененными, а историческая стоимость обязательств увеличивается, если они становятся обременительными (onerous);
- одним из способов применения основы оценки по исторической стоимости к финансовым активам и финансовым обязательствам является их оценка по амортизированной стоимости.

#### **Основа оценки по текущей стоимости (current value)**

- текущая стоимость предоставляет обновлённую информацию для отражения условий на дату оценки;
- основа оценки по текущей стоимости включает:

**справедливую стоимость (fair value)**

- цена, которая была бы получена при продаже актива, или уплачена при передаче обязательства в рамках обычной операции между участниками рынка на дату оценки;
- отражает текущие ожидания участников рынка относительно суммы, сроков и неопределённости будущих денежных потоков.

**стоимость в использовании (для активов) (value in use)  
стоимость выполнения (для обязательств) (fulfillment value)**

- отражает специфичные для организации текущие ожидания относительно суммы, сроков и неопределённости будущих денежных потоков.

**текущая себестоимость (current cost)**

- отражает текущую сумму, которая:
- должна быть оплачена для приобретения эквивалентного актива;
  - должна быть получена для принятия эквивалентного обязательства.

### **Выбор основы оценки**

При выборе основы оценки, необходимо учитывать характер информации в отчёте о финансовом положении и отчёте(ах) о финансовых результатах. Относительная важность каждого рассматриваемого фактора зависит от фактов и обстоятельств в конкретных случаях. Учёт факторов и ограничения, связанного с

затратами, вероятно, приведёт к выбору различных основ оценки для различных активов, обязательств, доходов и расходов.

Факторы, которые необходимо учитывать при выборе основы оценки, являются **уместность и правдивое представление**, поскольку цель заключается в предоставлении информации, полезной для инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов.

## **Факторы, которые необходимо учитывать при выборе основы оценки**

### **Уместность**

Уместность информации, предоставляемой основой оценки, зависит от:

**характеристик актива или вклада в будущие денежные обязательства:**

- изменчивость денежных потоков;
- чувствительность стоимости к рыночным факторам или другим рискам;
- например, амортизированная стоимость не может предоставить уместную информацию о производном инструменте.

**вклада в будущие денежные потоки:**

- производятся ли денежные потоки прямо или косвенно в сочетании с другими экономическими ресурсами;
- характер хозяйственной деятельности организации;
- например, если активы используются в сочетании для производства товаров или услуг, историческая стоимость может предоставить уместную информацию о валовой прибыли, достигнутой за период.

### **Правдивое представление**

Способность основы оценки обеспечить правдивое представление, зависит от:

### **несоответствия оценки:**

- если финансовые отчёты содержат несоответствия оценок (учётное несоответствие), эти финансовые отчёты не могут правдиво представлять некоторые аспекты финансового положения и финансовых результатов организации.

### **неопределённости оценки**

- необязательно препятствует использованию основы оценки, которая предоставляет уместную информацию;
- но если она слишком высока, возможно, потребуется рассмотреть возможность выбора другой основы оценки.

### **Ограничение, связанное с затратами (cost constraint)**

Затраты ограничивают выбор основы оценки, так же как они ограничивают другие решения в финансовой отчётности.

## **4. Представление и раскрытие информации**

В заключительном разделе мы рассмотрим содержание седьмой главы: представление и раскрытие информации. Также в конце статьи рассмотрим поправки к ссылкам на Концептуальные основы в МСФО.

### **Глава 7 — Представление и раскрытие информации**

**Новая** глава включает концепции представления и раскрытия информации, а также руководство по включению доходов и расходов в отчёт о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

Информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах передаётся посредством представления и раскрытия в финансовой отчётности.



Эффективная передача информации в финансовой отчётности делает эту информацию более **уместной** и способствует **правдивому представлению** активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации.

Пересмотренные Концептуальные основы включают концепции, описывающие, как информация должна быть представлена и раскрыта в финансовых отчётах.

Совет также работает в настоящее время над несколькими проектами по теме Улучшения коммуникаций, с тем, чтобы сделать финансовую информацию более полезной для инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов, а также улучшить передачу этой информации.

### **Отчёт о прибыли или убытке:**

- отчёт о прибыли или убытке является **основным** источником информации о финансовых результатах организации за отчётный период;
- прибыль или убыток могут быть разделом одного отчёта о финансовых результатах или отдельным отчётом;
- отчёт(ы) о финансовых результатах включает(ют) итог (подытог) по прибыли или убытку;
- **в основном**, все доходы и расходы классифицируются и включаются в отчёт о прибыли или убытке.

### **Прочий совокупный доход:**

- в исключительных случаях Совет может принять решение исключить из отчёта о прибыли или убытке доходы или расходы, возникающие в результате изменения текущей стоимости актива или обязательства, и включить эти доходы и расходы в прочий совокупный доход;
- Совет может принять такое решение, если это приведёт к составлению отчёта о прибыли или убытке, содержащего более **уместную** информацию или более **правдивое представление**.

## Реклассификация (recycling)

- **В основном**, доходы и расходы, включённые в прочий совокупный доход в одном периоде, реклассифицируются (recycled) в отчёт о прибыли или убытке в будущем периоде, когда это приводит к тому, что отчёт о прибыли или убытке предоставляет более **уместную** информацию или более **правдивое представление**;
- Если реклассификация не приводит к представлению отчёта о прибыли или убытке, содержащего более **уместную** информацию или более **правдивое представление**, Совет может принять решение о том, что доходы и расходы, включённые в прочий совокупный доход, не подлежат последующей реклассификации в отчёт о прибыли или убытке (остаются в составе собственного капитала).

## Поправки к ссылкам на Концептуальные основы в Стандартах МСФО — отдельный сопроводительный документ

В этом документе излагаются поправки к МСФО в целях обновления содержащихся в них ссылок на Концептуальные основы.

### Цель поправок

- Некоторые Стандарты содержат прямые ссылки на предыдущие версии Концептуальных основ;
- Эти поправки обновляют эти ссылки, чтобы они относились к пересмотренным Концептуальным основам.

### Влияние

- Совет ожидает, что поправки к ссылкам на Концептуальные основы в МСФО не окажут существенного влияния на пользователей и составителей финансовых отчётов.

### Дата

- Поправки вступают в силу для годовых

**вступления в силу и переходные положения** в периодов, начинающихся с/или после 1 января 2020 года, с возможностью досрочного применения;

- Поправки должны применяться ретроспективно, за исключением случаев, когда ретроспективное применение будет практически невозможным или потребует чрезмерных затрат или усилий.

## **Исключения**

### *МСФО (IFRS) 3 Объединения бизнесов*

Во избежание непредвиденных последствий приобретатели должны применять определения активов и обязательств и вспомогательные концепции, содержащиеся в предыдущих, а не пересмотренных Концептуальных основах. Совет планирует оценить, каким образом МСФО (IFRS) 3 может быть обновлён без непредвиденных последствий.

### *Остатки по счетам отложенных тарифных разниц*

При разработке учётной политики для остатков по счетам отложенных тарифных разниц, применяя МСФО (IAS) 8 «Учётная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки», организации должны ссылаться на предыдущие, а не на пересмотренные Концептуальные основы. Это позволяет избежать повторного пересмотра этих учётных политик организациями в течение короткого периода времени: один раз для пересмотренных Концептуальных основ и ещё раз, когда будет выпущен пересмотренный МСФО о деятельности с регулируемой ставкой (в настоящее время действует «временный» МСФО (IFRS) 14 «Счета отложенных тарифных разниц»).

*Остаётся надеяться, что обновлённые Концептуальные основы финансовой отчётности уже в ближайшем будущем найдут отражение в новых МСФО, а также в обновлениях существующих МСФО.*