

1. Цель финансовой отчётности и качественные характеристики полезной финансовой информации

В этой статье 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 этой статье 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.

Консолидированные финансовые отчёты	Неконсолидированные финансовые отчёты	Комбинированные финансовые отчёты
<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 этой статье 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).

Преыдущие 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 заключительной статье 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.