

# «Концептуальные основы финансовой отчетности»

## Предисловие

---

В настоящий момент Совет по Международным стандартам финансовой отчетности работает над обновлением концептуальных основ финансовой отчетности. Данный проект по обновлению концептуальных основ выполняется поэтапно.

По мере завершения работы над очередной главой соответствующие пункты *«Концепции подготовки и представления финансовой отчетности»*, которая была опубликована в 1989 году, будут заменяться. Когда работа над проектом концептуальных основ будет завершена, Совет будет располагать законченным, исчерпывающим и единым документом под названием *«Концептуальные основы финансовой отчетности»*.

Настоящая редакция *Концептуальных основ* содержит первые две главы, опубликованные в результате завершения первого этапа проекта работы над концептуальными основами – Глава 1 *«Цель финансовой отчетности общего назначения»* и Глава 3 *«Качественные характеристики полезной финансовой информации»*. В Главе 2 будет рассмотрена концепция отчитывающейся организации. Совет опубликовал проект для обсуждения по данному вопросу в марте 2010 года. Комментарии по проекту принимались до 16 июля 2010 года. Глава 4 содержит оставшийся неизменным текст *Концепции* (в редакции 1989 года).

Введение было перенесено из *Концепции* (в редакции 1989 года). Оно будет обновлено после того, как Совет по МСФО завершит рассмотрение цели *Концептуальных основ*. До этого момента назначение и статус *Концептуальных основ* остаются такими же, как и ранее.

## Введение

---

Многие организации по всему миру составляют и представляют финансовую отчетность внешним пользователям. Хотя может показаться, что такая финансовая отчетность схожа в разных странах, существуют различия, которые, по всей вероятности, были обусловлены целым рядом обстоятельств социального, экономического и юридического характера, а также тем, что при установлении национальных требований в разных странах во внимание принимаются потребности разных пользователей финансовой отчетности.

Этот широкий спектр различных обстоятельств привел к использованию разнообразных определений элементов финансовой отчетности, например: активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов. Это также привело к использованию различных критериев признания статей финансовой отчетности и предпочтению разных баз оценки. Затронутыми оказались также состав финансовой отчетности и объем информации, раскрываемой в ней.

Совет по Международным стандартам финансовой отчетности намерен сократить масштаб данных расхождений, стремясь гармонизировать нормативные акты, стандарты бухгалтерского учета и процедуры, касающиеся подготовки и представления финансовой отчетности. Совет полагает, что дальнейшая гармонизация может быть наилучшим образом достигнута посредством сосредоточения внимания на финансовой отчетности, подготавливаемой с целью представления информации, полезной при принятии экономических решений.

Совет считает, что финансовая отчетность, составленная для этой цели, отвечает общим потребностям большинства пользователей. Это обусловлено тем, что практически все пользователи принимают экономические решения, например:

- (a) чтобы решить, когда покупать, удерживать или продавать инвестиции в долевые инструменты.
- (b) чтобы оценить деятельность руководства в интересах собственников или его подотчетность перед ними.
- (c) чтобы оценить способность организации по выплате заработной платы и предоставлению прочих вознаграждений своим работникам.
- (d) чтобы оценить обеспеченность предоставленных организации заемных средств.
- (e) чтобы определить налоговую политику.
- (f) чтобы установить размер распределяемой прибыли и дивидендов.
- (g) чтобы собрать и использовать статистические данные национального дохода.
- (h) чтобы регулировать деятельность организаций.

Тем не менее, Совет признает, что, в частности, соответствующие органы отдельных государств могут устанавливать отличающиеся или дополнительные требования к финансовой отчетности, преследуя свои собственные цели. Однако эти требования не должны отражаться на финансовой отчетности, публикуемой для прочих пользователей, если только они также не отвечают потребностям этих прочих пользователей.

Финансовая отчетность чаще всего составляется в соответствии с моделью бухгалтерского учета, основывающейся на возмещаемой первоначальной стоимости и концепции поддержания номинальной величины финансового капитала. Другие модели и концепции могут быть более уместными для достижения цели по предоставлению информации, которая является полезной при принятии экономических решений, однако в настоящий момент единая позиция относительно необходимости изменений не достигнута. Настоящие *Концептуальные*

*основы* были разработаны таким образом, чтобы обеспечить возможность их применения в отношении целого ряда моделей бухгалтерского учета, а также концепций капитала и поддержания величины капитала.

## Назначение и статус

---

Настоящие *Концептуальные основы* устанавливают принципы, лежащие в основе подготовки и представления финансовой отчетности для внешних пользователей. Назначение *Концептуальных основ* состоит в следующем:

- (a) содействовать Совету при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО;
- (b) содействовать Совету в продвижении гармонизации нормативных актов, стандартов бухгалтерского учета и процедур, касающихся представления финансовой отчетности, путем создания основы для уменьшения случаев альтернативного порядка учета, допускаемых МСФО;
- (c) содействовать национальным органам, разрабатывающим стандарты финансовой отчетности, в разработке национальных стандартов финансовой отчетности;
- (d) содействовать составителям финансовой отчетности в применении МСФО и рассмотрении вопросов, которые еще не стали предметом конкретного МСФО;
- (e) содействовать аудиторам в формировании мнения относительно того, соответствует ли финансовая отчетность МСФО;
- (f) содействовать пользователям финансовой отчетности в интерпретации информации, содержащейся в финансовой отчетности, составленной в соответствии с МСФО; и
- (g) предоставить тем, кто интересуется работой Совета по МСФО, информацию о подходе Совета к написанию МСФО.

Настоящие *Концептуальные основы* не являются документом из состава МСФО и, как следствие, не устанавливают нормы по конкретным вопросам оценки или раскрытия информации. Ни одно из положений настоящих *Концептуальных основ* не имеет преимущественной силы над положениями конкретных МСФО.

Совет признает, что в ограниченном ряде случаев может иметь место противоречие между *Концептуальными основами* и каким-либо из МСФО. В тех случаях, когда имеет место подобное противоречие, требования МСФО имеют приоритет по сравнению с требованиями *Концептуальных основ*. Однако поскольку Совет по МСФО будет руководствоваться *Концептуальными основами* при разработке будущих МСФО и пересмотре существующих МСФО, число случаев, когда имеют место противоречия между *Концептуальными основами* и МСФО, будет сокращаться с течением времени.

*Концептуальные основы* будут периодически пересматриваться на основании опыта Совета по работе с ними.

## Сфера применения

---

Настоящие *Концептуальные основы* рассматривают следующее:

- (a) цель финансовой отчетности;
- (b) качественные характеристики полезной финансовой информации;
- (c) определения, принципы признания и подходы к оценке элементов, из которых составляется финансовая отчетность; и
- (d) концепции капитала и поддержания величины капитала.

# ГЛАВА 1: ЦЕЛЬ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

## Введение

---

ОВ1 Цель финансовой отчетности общего назначения служит базовым основанием *Концептуальных основ*. Прочие аспекты *Концептуальных основ* – концепция отчитывающейся организации, качественные характеристики полезной финансовой информации и присущие ей ограничения, элементы финансовой отчетности, признание, оценка, представление и раскрытие информации – логически вытекают из указанной цели.

## Цель, полезность и ограничения финансовой отчетности общего назначения

---

ОВ2 Цель финансовой отчетности общего назначения<sup>1</sup> заключается в предоставлении финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Эти решения касаются покупки, продажи или удержания долевых и долговых инструментов, а также предоставления или погашения займов и прочих форм кредитования.

ОВ3 Решения существующих и потенциальных инвесторов о покупке, продаже или удержании долевых и долговых инструментов зависят от той отдачи, которую они ожидают получить от инвестиции, например, дивидендов, выплат основной суммы задолженности и процентов, либо роста рыночной цены. Аналогичным образом, принимаемые существующими и потенциальными заимодавцами и прочими кредиторами решения о предоставлении либо погашении займов и прочих форм кредита зависят от выплат основной суммы задолженности и процентов либо иных форм отдачи от инвестиций, которые они ожидают получить. Ожидания инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов относительно отдачи от инвестиций зависят от их оценки суммы, сроков и неопределенности (перспектив) будущих чистых поступлений денежных средств в организацию. Как следствие, существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы нуждаются в информации, которая поможет им оценить перспективы будущих чистых поступлений денежных средств в организацию.

ОВ4 Чтобы оценить перспективы организации относительно будущих чистых поступлений денежных средств, существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация о ресурсах организации, требованиях к организации и о том, насколько рационально и эффективно руководство и правление организации<sup>2</sup> выполнили свои обязанности по использованию ресурсов организации. Примеры подобных обязанностей включают в себя защиту ресурсов организации от неблагоприятных последствий экономических факторов, таких как изменения цен и технологий, а также обеспечение соблюдения организацией применимого законодательства, иных нормативных актов и условий договоров. Информация о выполнении руководством

---

<sup>1</sup> В тексте настоящих *Концептуальных основ* термины «*финансовые отчеты*» и «*финансовая отчетность*» обозначают «*финансовые отчеты общего назначения*» и «*финансовая отчетность общего назначения*», если в конкретных случаях не указано иное.

<sup>2</sup> В тексте настоящих *Концептуальных основ* термин «*руководство*» обозначает «*руководство и правление организации*», если в конкретных случаях не указано иное.

своих обязательств также полезна при принятии решений существующими инвесторами, заимодавцами и прочими кредиторами, которые имеют право голоса в отношении действий руководства организации или могут влиять на них каким-либо иным образом.

- OB5 Многие существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы не могут потребовать от отчитывающихся организаций предоставить информацию непосредственно им, и для получения значительной части необходимой им финансовой информации они должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения. Как следствие, они являются основными пользователями, на которых ориентированы финансовые отчеты общего назначения.
- OB6 Однако финансовые отчеты общего назначения не содержат и не могут содержать всю информацию, необходимую существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам. Данным пользователям следует принимать во внимание относящуюся к теме информацию из других источников, например, общие экономические условия и ожидания, политические события и политический климат, а также перспективы для отрасли и организации.
- OB7 Финансовые отчеты общего назначения не предназначены для того, чтобы показать стоимость отчитывающейся организации; однако они содержат информацию, которая помогает существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам оценить стоимость отчитывающейся организации.
- OB8 Основные пользователи финансовой отчетности, взятые по отдельности, имеют различные и, возможно, противоположные информационные потребности и желания. При разработке стандартов финансовой отчетности Совет будет стремиться предоставлять такой набор сведений, который будет отвечать потребностям как можно большего числа основных пользователей. Однако сосредоточение внимания на общих потребностях в информации не препятствует отчитывающейся организации предоставлять дополнительную информацию, которая наиболее полезна для какой-либо определенной подгруппы основных пользователей.
- OB9 Руководство отчитывающейся организации также заинтересовано в финансовой информации об организации. Однако руководству нет необходимости полагаться на финансовые отчеты общего назначения, поскольку оно может получить необходимую финансовую информацию из внутренних источников.
- OB10 Прочие стороны, такие как регулирующие органы и общественность, не являющиеся инвесторами, заимодавцами и прочими кредиторами, также могут найти финансовые отчеты общего назначения полезными. Однако такие отчеты первично не ориентированы на эти прочие группы.
- OB11 В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении экономических явлений. Концептуальные основы устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей. Данные принципы представляют собой цель, к которой стремится Совет и составители финансовых отчетов. Как в случае с большинством целей, образ идеальной финансовой информации согласно Концептуальным основам вряд ли будет достигнут в полном объеме, по крайней мере, не в краткосрочном периоде, поскольку для того, чтобы понять, принять и внедрить новые способы анализа операций и прочих событий, требуется время. Тем не менее, установление цели, к которой нужно стремиться, имеет определяющее значение для развития финансовой отчетности, направленного на повышение ее полезности.

## **Информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации, требованиях к организации, а также изменениях ресурсов и требований**

ОВ12 Финансовые отчеты общего назначения предоставляют информацию о финансовом положении отчитывающейся организации, что есть информация об экономических ресурсах организации и требованиях к отчитывающейся организации. Финансовые отчеты также содержат информацию о последствиях операций и прочих событий, которые приводят к изменениям экономических ресурсов организации и требований к ней. Оба вида информации несут в себе полезные исходные сведения для принятия решений о предоставлении организации ресурсов.

### **Экономические ресурсы и требования**

ОВ13 Информация о характере и величине экономических ресурсов организации и требований к ней может помочь пользователям определить сильные и слабые стороны финансового положения организации. Эта информация может помочь пользователям оценить ликвидность и платежеспособность отчитывающейся организации, ее потребности в дополнительных источниках финансирования и то, насколько успешными, вероятно, будут ее действия по получению данного финансирования. Информация о приоритетности и условиях выплат по существующим требованиям помогает пользователям предсказать, каким образом будущие денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет требования к отчитывающейся организации.

ОВ14 Различные виды экономических ресурсов по-разному влияют на оценку пользователем перспектив отчитывающейся организации в отношении будущих денежных потоков. Некоторые будущие денежные потоки являются прямым следствием имеющихся экономических ресурсов, как в случае дебиторской задолженности. Другие денежные потоки возникают в результате использования сочетания нескольких ресурсов для производства и продвижения на рынке товаров или услуг для клиентов. Хотя эти денежные потоки не могут быть соотнесены с отдельными экономическими ресурсами (или требованиями), пользователям финансовых отчетов необходимо знать характер и величину ресурсов, которые могут быть использованы в деятельности отчитывающейся организации.

### **Изменения экономических ресурсов и требований**

ОВ15 Изменения экономических ресурсов отчитывающейся организации и требований к ней являются следствием финансовых результатов, достигнутых данной организацией (см. пункты ОВ17–ОВ20) и прочих событий или операций, таких как выпуск долговых или долевых инструментов (см. пункт ОВ21). Чтобы надлежащим образом оценить перспективы получения от отчитывающейся организации будущих денежных потоков, пользователям необходимо иметь возможность различать эти два типа изменений.

ОВ16 Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации помогает пользователям понять, какую отдачу организация получила от имеющихся у нее экономических ресурсов. Информация о полученной организацией отдаче указывает на то, насколько хорошо руководство исполнило свои обязанности по рациональному и эффективному использованию ресурсов отчитывающейся организации. Информация об изменчивости и компонентах данной отдачи также имеет большое значение, особенно при оценке неопределенности будущих денежных потоков. Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации, достигнутых в прошлом, и о том, как ее руководство исполнило свои обязанности, обычно является полезной при прогнозировании будущей отдачи от экономических ресурсов организации.

## **Финансовые результаты, отраженные по методу начисления**

- ОВ17 Учет по методу начисления отражает последствия влияния операций, а также прочих событий и обстоятельств, на экономические ресурсы отчитывающейся организации и предъявленные к ней требования в тех периодах, в которых данные последствия имеют место быть, даже если являющиеся их следствием денежные поступления и выплаты происходят в другом периоде. Это важно, поскольку информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации и требованиях к ней, а также об изменениях в данных экономических ресурсах и требованиях обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации, чем просто информация о поступлениях и выплатах денежных средств за этот период.
- ОВ18 Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации за период, представленная изменениями экономических ресурсов организации и требований к ней, отличными от получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов (см. пункт ОВ21), является полезной при оценке прошлой и будущей способности организации генерировать чистые поступления денежных средств. Эта информация указывает на величину прироста доступных отчитывающейся организации экономических ресурсов и, как следствие, на ее способность генерировать чистые поступления денежных средств в ходе своей деятельности, а не посредством получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов.
- ОВ19 Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации за период также может указывать на то, в какой степени такие события как изменения рыночных цен или процентных ставок привели к увеличению либо уменьшению экономических ресурсов организации и требований к ней, тем самым повлияв на возможность организации генерировать чистые поступления денежных средств.

## **Финансовые результаты, представленные денежными потоками за прошедший период**

- ОВ20 Информация о денежных потоках отчитывающейся организации за период также помогает пользователям оценить способность организации генерировать будущие чистые поступления денежных средств. Она указывает на то, как отчитывающаяся организация получает и расходует денежные средства, включая информацию о ее заимствованиях и погашении задолженности, дивидендах, уплаченных денежными средствами, или иных распределениях денежных средств в пользу инвесторов, а также прочих факторах, которые могут повлиять на ликвидность или платежеспособность организации. Информация о денежных потоках помогает пользователям понять проводимые отчитывающейся организацией операции, дать оценку ее финансовой и инвестиционной деятельности, оценить ее ликвидность или платежеспособность и интерпретировать прочую информацию о финансовых результатах.

## **Изменения экономических ресурсов и требований, не обусловленные финансовыми результатами**

- ОВ21 Экономические ресурсы отчитывающейся организации и требования к ней также могут изменяться по причинам, не связанным с финансовыми результатами, таким как выпуск дополнительных долей участия в капитале. Информация об этом типе изменений необходима для того, чтобы пользователи в полной мере понимали, почему произошли изменения экономических ресурсов отчитывающейся организации и требований к ней, а также каковы последствия данных изменений для ее будущих финансовых результатов.

## ГЛАВА 3: КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОЛЕЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

### Введение

---

- QC1 Качественные характеристики полезной финансовой информации, рассматриваемые в этой главе, определяют те виды информации, которые, скорее всего, будут наиболее полезны для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии решений об отчитывающейся организации на основании информации, представленной в ее финансовых отчетах (финансовой информации).
- QC2 Финансовые отчеты предоставляют информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, требованиях, предъявленных к отчитывающейся организации, и последствиях операций, а также прочих событий и условий, которые привели к изменениям данных ресурсов и требований. (Данная информация в *Концептуальных основах* обозначается как информация об экономических явлениях.) В некоторых случаях финансовые отчеты также включают в себя пояснительные материалы об ожиданиях и стратегиях руководства в отношении отчитывающейся организации, а также иные виды прогнозной информации.
- QC3 Качественные характеристики полезной финансовой информации<sup>3</sup> применяются как в отношении финансовой информации, представляемой в форме финансовой отчетности, так и иной представляемой финансовой информации. Это также справедливо в отношении затрат, являющихся важнейшим ограничением возможности отчитывающейся организации по представлению полезной финансовой информации. Однако аспекты применения качественных характеристик и ограничения, связанного с затратами, могут отличаться для разных видов информации. Например, их применение в отношении прогнозной информации может отличаться от применения в отношении информации об имеющихся экономических ресурсах и требованиях, а также об изменениях данных ресурсов и требований.

### Качественные характеристики полезной финансовой информации

---

- QC4 Для того, чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, что она предназначена представлять. Полезность финансовой информации повышается, если она является сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.

### Фундаментальные качественные характеристики

- QC5 Фундаментальными качественными характеристиками являются *уместность* и *правдивое представление*.

---

<sup>3</sup> В тексте настоящих *Концептуальных основ* термины «качественные характеристики» и «ограничение» используются для обозначения качественных характеристик полезной финансовой информации и ограничения, связанного с ее получением.



## Уместность

- QC6 Уместная финансовая информация способна повлиять на решения, принимаемые пользователями. Информация способна влиять на решение даже в том случае, если некоторые пользователи решают не использовать ее либо уже знают о ней из других источников.
- QC7 Финансовая информация способна повлиять на решения, если она имеет прогнозную ценность, либо подтверждающую ценность, либо обе эти характеристики.
- QC8 Финансовая информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных для процессов, применяемых пользователями для прогнозирования будущих результатов. Финансовая информация не обязательно должна представлять собой прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью. Финансовая информация, обладающая прогнозной ценностью, используется пользователями при формировании собственных прогнозов.
- QC9 Финансовая информация имеет подтверждающую ценность, если она предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок (подтверждает или изменяет их).
- QC10 Прогнозная ценность и подтверждающая ценность финансовой информации взаимосвязаны. Информация, которая обладает прогнозной ценностью, зачастую также имеет и подтверждающую ценность. Например, информация о выручке за текущий год, которая может быть использована в качестве основы для прогнозирования выручки в последующие годы, также может быть сопоставлена с прогнозами относительно выручки за текущий год, которые были сделаны в прошлые годы. Результаты данных сопоставлений могут помочь пользователю скорректировать и улучшить процессы, которые использовались для подготовки прогнозов в предыдущих периодах.

## Существенность

- QC11 Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на решения, принимаемые пользователями на основе финансовой информации о конкретной отчитывающейся организации. Иными словами, существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности, основывающийся на характере или величине (либо обоих этих факторах) статей, к которым относится информация в контексте конкретного финансового отчета этой организации. Как следствие, Совет не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации.

## Правдивое представление

- QC12 Финансовые отчеты дают представление об экономических явлениях в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только давать представление об уместных экономических явлениях, но и обеспечивать правдивое представление экономических явлений, для отображения которых она предназначена. Для того чтобы быть идеальным с позиции правдивого представления, отображение должно обладать тремя характеристиками. Оно должно быть полным, нейтральным и не содержать ошибок. Конечно, совершенство редко, если вообще достижимо. Цель Совета по МСФО заключается в том, чтобы насколько возможно максимизировать данные качества.
- QC13 Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые

## Концептуальные основы

описания и пояснения. Например, полное отображение группы активов должно включать, как минимум, описание характера активов, входящих в состав данной группы, числовое отображение всех активов в составе группы, а также описание того, что представляет собой данное числовое отображение (например, первоначальную стоимость, скорректированную стоимость или справедливую стоимость). Для некоторых объектов полное отображение также может предполагать объяснение их значимых характеристик качества и характера, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на это качество и характер, а также процесса, использованного для определения числового отображения.

- QC14 В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное отображение не является предвзятым, склоняющим мнение пользователя в какую-либо сторону, акцентирующим либо ослабляющим внимание или каким-либо иным образом манипулирующим мнением пользователей с тем, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет благоприятно или неблагоприятно воспринята пользователями. Нейтральная информация не означает информацию, не имеющую какой-либо цели или не оказывающую влияния на решения пользователей. Напротив, уместная финансовая информация по определению может повлиять на решения пользователей.
- QC15 Правдивое представление не означает точность во всех отношениях. Отсутствие ошибок означает, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков, и процесс, использованный для получения представленной информации, был выбран и применен без ошибок. В данном контексте отсутствие ошибок не означает абсолютной точности во всех отношениях. Например, оценка ненаблюдаемой цены или стоимости не может быть отнесена к категории точных либо неточных. Однако представление данной оценки может быть правдивым, если сумма четко и точно описывается как оценочное значение, объясняются характер и ограничения процесса оценки, а при выборе и применении надлежащего процесса определения оценочного значения не было допущено ошибок.
- QC16 Само по себе правдивое представление необязательно обеспечивает полезность информации. Например, отчитывающаяся организация может получить основные средства в виде государственного гранта. Очевидно, что отражение приобретения организацией актива по нулевой стоимости обеспечит правдивое представление его первоначальной стоимости, однако данная информация, скорее всего, будет не очень полезной. В качестве несколько более сложного примера можно привести определение оценочного значения суммы, на которую должна быть скорректирована балансовая стоимость актива, чтобы отразить обесценение его стоимости. Данное оценочное значение может обеспечивать правдивое представление, если отчитывающаяся организация надлежащим образом применила соответствующий процесс, правильно описала данное оценочное значение и представила пояснения в отношении всех неопределенностей, которые оказывают значительное влияние на него. Однако если уровень неопределенности при определении данного оценочного значения достаточно высок, оно не будет в достаточной степени полезным. Другими словами, в данном случае уместность правдиво представленной информации об активе вызывает сомнение. В случае отсутствия альтернативного представления, которое было бы более правдивым, данное оценочное значение может представлять собой наилучшую имеющуюся информацию.

## Применение фундаментальных качественных характеристик

- QC17 Чтобы быть полезной, информация должна быть как уместной, так и правдиво представленной. Ни правдивое представление неуместного экономического явления, ни не отвечающее правдивости представление уместного экономического явления не помогают пользователям принять правильные решения.

QC18 Наиболее рациональный и эффективный процесс применения фундаментальных качественных характеристик обычно выглядит следующим образом (следует к тому же учитывать влияние характеристик, повышающих полезность информации, и ограничения, связанного с затратами на полезную информацию, которые не принимаются во внимание в этом примере). Во-первых, идентифицируется экономическое явление, которое потенциально может быть полезным для пользователей финансовой информации отчитывающейся организации. Во-вторых, определяется вид информации о данном экономическом явлении, которая будет наиболее уместной при условии ее доступности и правдивого представления. В-третьих, определяется, доступна ли данная информация и может ли она быть правдиво представлена. Если это так, процесс обеспечения соответствия информации фундаментальным качественным характеристикам завершается на этом этапе. В противном случае процесс повторяется в отношении следующего наиболее уместного вида информации.

## Качественные характеристики, повышающие полезность информации

QC19 *Сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность* являются качественными характеристиками, повышающими полезность уместной и правдиво представленной информации. Качественные характеристики, повышающие полезность информации, также могут помочь определить, какой из двух способов должен быть использован для отражения какого-либо экономического явления, если оба способа считаются в равной степени уместными и обеспечивающими правдивое представление.

### Сопоставимость

QC20 Принятие решений пользователями включает выбор, например, продавать либо удерживать инвестицию, инвестировать в одну отчитывающуюся организацию либо в другую. Как следствие, информация об отчитывающейся организации более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о прочих организациях и со схожей информацией о той же организации за другой период или на другую дату.

QC21 Сопоставимость является качественной характеристикой, которая позволяет пользователям выявлять и понимать сходства и различия между объектами. В отличие от остальных качественных характеристик сопоставимость не является характеристикой отдельно взятой статьи. Для сопоставления требуется как минимум две статьи.

QC22 Понятие последовательности хотя и связано с сопоставимостью, однако отличается от нее. Последовательность предполагает использование одних и тех же методов в отношении одних и тех же объектов, либо в разных периодах в рамках одной организации, либо в одном периоде, но разными организациями. Сопоставимость является целью; последовательность помогает достичь этой цели.

QC23 Сопоставимость не означает однообразия. Чтобы информация была сопоставимой, схожие вещи должны выглядеть схожим образом, а отличающиеся вещи должны выглядеть различно. Сопоставимость финансовой информации не повышается, если несхожие вещи представляются схожими; как и когда схожие вещи представляются различающимися.

QC24 Некоторая степень сопоставимости, скорее всего, будет достигнута при соответствии фундаментальным качественным характеристикам. Правдивое представление значимого экономического явления естественным образом должно содержать некоторую степень сопоставимости с правдивым представлением

## Концептуальные основы

аналогичного значимого экономического явления другой отчитывающейся организацией.

- QC25 Несмотря на то, что одно экономическое явление может быть правдиво представлено несколькими способами, в случае, когда в отношении одного и того же экономического явления допускается использование альтернативных методов учета, сопоставимость уменьшается.

## Проверяемость

- QC26 Проверяемость помогает пользователям удостовериться в том, что информация дает правдивое представление о том экономическом явлении, для отображения которого она предназначена. Проверяемость означает, что разные осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является правдивым представлением. Количественная информация не обязательно должна представлять собой единственно возможное оценочное значение, чтобы быть проверяемой. Диапазон возможных значений и связанных с ними вероятностей также может быть проверяемым.
- QC27 Проверяемость может быть прямой либо косвенной. Прямая проверяемость означает подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения, например, подтверждение суммы денежных средств путем пересчета денежных средств. Косвенная проверяемость означает проверку исходных данных для модели, формулы и иных составляющих модели и пересчет полученных результатов с использованием той же методологии. В качестве примера можно привести подтверждение балансовой стоимости запасов путем проверки исходных данных (количества и стоимости) и пересчета конечных запасов с использованием того же допущения о движении стоимости (например, с использованием метода «первое поступление – первый отпуск»).
- QC28 Возможность проверить некоторые поясняющие утверждения и прогнозную информацию может появиться только в будущем периоде либо вообще отсутствовать. Чтобы помочь пользователям решить, хотят ли они использовать эту информацию, обычно необходимо раскрыть сведения о лежащих в ее основе допущениях, методах сбора данной информации, а также прочих факторах и обстоятельствах, обосновывающих данную информацию.

## Своевременность

- QC29 Своевременность означает наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения. Как правило, полезность информации снижается с увеличением срока ее давности. Однако некоторая информация может оставаться своевременной в течение долгого времени после окончания отчетного периода, поскольку, например, некоторым пользователям может потребоваться выявить и оценить тенденции.

## Понятность

- QC30 Четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление информации делают ее понятной.
- QC31 Некоторые экономические явления сложны по своей сути и не могут быть представлены в простой для понимания форме. Исключение информации о таких экономических явлениях из состава финансовых отчетов может сделать информацию в этих финансовых отчетах проще для понимания. Однако такие отчеты будут неполными и, как следствие, потенциально вводящими в заблуждение.
- QC32 Финансовые отчеты составляются для пользователей, обладающих удовлетворительными знаниями о бизнесе и экономической деятельности, а также

внимательно изучающих и анализирующих информацию. Иногда даже у хорошо осведомленных и внимательных пользователей может возникнуть необходимость в помощи консультанта, чтобы понять информацию о сложных экономических явлениях.

## **Применение качественных характеристик, повышающих полезность информации**

- QC33 Качественные характеристики, повышающие полезность информации, должны быть обеспечены в максимально возможной степени. Однако ни по отдельности, ни совместно, качественные характеристики, повышающие полезность информации, не могут сделать информацию полезной, если она неуместна либо не представлена правдиво.
- QC34 Применение качественных характеристик, повышающих полезность информации, представляет собой итеративный процесс, не имеющий заранее установленного порядка действий. Иногда может возникать необходимость уменьшения одной качественной характеристики, повышающей полезность информации, чтобы в максимально возможной степени увеличить другую. Например, временное снижение сопоставимости в результате перспективного применения нового стандарта финансовой отчетности может быть оправдано повышением уместности либо правдивости представления информации в более долгосрочном периоде. Надлежащее раскрытие информации может отчасти компенсировать несопоставимость данных.

## **Ограничение, связанное с затратами на представление полезной финансовой информации**

- QC35 Затраты представляют собой неотъемлемое ограничение в отношении информации, которая может быть представлена в рамках финансовой отчетности. Представление финансовой информации сопряжено с затратами, и важно, чтобы данные затраты оправдывались выгодами от представления данной информации. Существует несколько типов затрат и выгод, которые следует принимать во внимание.
- QC36 Те, кто представляют финансовую информацию, затрачивают наибольшие усилия на сбор, обработку, проверку и распространение финансовой информации, однако в конечном итоге эти затраты несут пользователи в форме уменьшенной отдачи от инвестиций. Пользователи финансовой отчетности также несут затраты по анализу и интерпретации представленной информации. Если необходимая информация не предоставляется, пользователи несут дополнительные затраты, связанные с получением данной информации из каких-либо других источников или с проведением ее оценки.
- QC37 Представление финансовой информации, которая является уместной и правдиво представляет то, для отражения чего она предназначена, помогает пользователям принимать решения с большей уверенностью. Это приводит к более эффективному функционированию рынков капитала и снижению стоимости капитала для экономики в целом. Отдельный инвестор, заимодавец или иной кредитор также получает выгоды от принятия решений, основанных на большем объеме информации. Однако финансовые отчеты общего назначения не могут предоставлять всю информацию, которую каждый пользователь считает уместной.
- QC38 Принимая во внимание ограничение, связанное с затратами на полезную финансовую информацию, Совет оценивает вероятность того, что выгоды от представления определенной информации оправдают затраты, понесенные для того, чтобы предоставить и использовать данную информацию. Для учета ограничения, связанного с затратами на полезную финансовую информацию, в ходе разработки предлагаемого стандарта финансовой отчетности Совет запрашивает мнение тех, кто

## Концептуальные основы

представляет финансовую информацию, а также ее пользователей, аудиторов, представителей научных кругов и прочих лиц относительно ожидаемого характера и объема выгод и затрат, связанных с рассматриваемым стандартом. В большинстве случаев оценки основываются на сочетании количественной и качественной информации.

- QC39 Ввиду присущей им субъективности, оценки различных лиц в отношении затрат и выгод от представления определенных статей финансовой информации будут различаться. Как следствие, Совет стремится рассматривать затраты и выгоды в отношении финансовой отчетности в общем, а не только применительно к отдельным отчитывающимся организациям. Это не означает, что оценки затрат и выгод всегда оправдывают одинаковые требования к представлению финансовой информации для всех организаций. Различия могут быть уместны ввиду различных размеров организаций, различных способов привлечения ими капитала (на открытых рынках либо в частном порядке), различных потребностей пользователей и других факторов.

## ГЛАВА 4: КОНЦЕПЦИЯ (В РЕДАКЦИИ 1989 ГОДА): ОСТАВШИЙСЯ ТЕКСТ

Оставшийся текст «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» (в редакции 1989 года) не был изменен для отражения поправок, внесенных МСФО (IAS) 1 «Представление финансовой отчетности» (в редакции 2007 года).

Оставшийся текст также будет изменен после рассмотрения Советом элементов финансовой отчетности и базы их оценки.

### Основополагающее допущение

#### Непрерывность деятельности

- 4.1 Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, принимается допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или существенно сократить объем своей деятельности; при наличии такого намерения или необходимости может потребоваться составить финансовую отчетность на другой основе, при этом информация о такой основе должна быть раскрыта.

### Элементы финансовой отчетности

- 4.2 Финансовая отчетность отображает финансовое влияние операций и прочих событий за счет их объединения в крупные классы в соответствии с их экономическими характеристиками. Эти крупные классы называются элементами финансовой отчетности. Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения в бухгалтерском балансе, являются активы, обязательства и собственный капитал. Элементами, непосредственно связанными с оценкой результатов деятельности в отчете о прибылях и убытках, являются доходы и расходы. Отчет об изменениях в финансовом положении обычно отражает элементы отчета о прибылях и убытках и другие изменения элементов бухгалтерского баланса; соответственно, настоящие *Концептуальные основы* не определяют элементов, являющихся уникальными для этой формы отчетности.
- 4.3 Представление элементов финансовой отчетности в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках подразумевает процедуру классификации с разбивкой на подклассы. Например, активы и обязательства могут классифицироваться по своему характеру или по функции в рамках деятельности организации для отражения информации способом, который наиболее полезен пользователям для целей принятия экономических решений.

#### Финансовое положение

- 4.4 Элементами, непосредственно связанными с оценкой финансового положения, являются активы, обязательства и собственный капитал. Они определяются следующим образом:
- (a) Актив является ресурсом, контролируемым организацией в результате прошлых событий, от которого ожидается поступление будущих экономических выгод в организацию.
  - (b) Обязательство является существующей обязанностью организации, возникающей в результате прошлых событий, погашение которой, как

## Концептуальные основы

ождается, приведет к выбытию из организации ресурсов, содержащих экономические выгоды.

- (с) Собственный капитал является остаточной долей в активах организации после вычета всех ее обязательств.
- 4.5 Определения актива и обязательства устанавливают их существенные характеристики, но не указывают критерии, которые должны быть соблюдены для их признания в бухгалтерском балансе. Таким образом, определения охватывают объекты, которые не признаются в качестве активов или обязательств в балансе, поскольку они не удовлетворяют критериям признания, рассматриваемым в пунктах 4.37–4.53. В частности, для признания актива или обязательства ожидание поступления в организацию или выбытия из нее будущих экономических выгод должно быть достаточно определенным для удовлетворения вероятностного критерия в пункте 4.38.
- 4.6 Анализируя статью на предмет ее соответствия определению актива, обязательства или собственного капитала, необходимо обращать внимание на ее внутреннее содержание и экономическую сущность, а не только на ее правовую форму. Таким образом, например, в случае финансовой аренды содержание и экономическая сущность заключаются в том, что арендатор получает экономические выгоды от использования актива, являющегося предметом аренды, на протяжении большей части срока его полезного использования в обмен на обязательства уплатить за это право сумму, приблизительно равную справедливой стоимости актива и соответствующих затрат на финансирование. Следовательно, финансовая аренда приводит к возникновению статей, которые удовлетворяют определению актива и обязательства и признаются в качестве таковых в балансе арендатора.
- 4.7 Бухгалтерские балансы, составленные в соответствии с действующими сегодня МСФО, могут включать в себя статьи, которые не удовлетворяют определениям актива или обязательства и не отражаются в составе собственного капитала. Однако определения, изложенные в пункте 4.4, будут учитываться при будущих пересмотрах действующих МСФО и формулировке новых МСФО.

## Активы

- 4.8 Будущая экономическая выгода, заключенная в активе, представляет собой потенциал прямого или косвенного увеличения поступлений в организацию денежных средств и эквивалентов денежных средств. Такой потенциал может быть производственным и являться частью операционной деятельности организации. Он также может принимать форму конвертируемости в денежные средства или эквиваленты денежных средств либо способности уменьшать выбытие денежных средств, например, когда альтернативный производственный процесс снижает затраты на производство.
- 4.9 Организация обычно задействует свои активы в производстве товаров или оказании услуг, способных удовлетворить желания или потребности клиентов; поскольку эти товары или услуги могут удовлетворить такие желания или потребности, клиенты готовы платить за них и тем самым увеличивают поступление денежных средств в организацию. Сами денежные средства оказывают "услугу" организации, поскольку позволяют ей получать доступ к другим ресурсам.
- 4.10 Будущие экономические выгоды, заключенные в активе, могут поступать в организацию несколькими способами. Например, актив может быть:
- (a) использован сам по себе либо в сочетании с другими активами в ходе производства товаров или оказания услуг, которые будут проданы организацией;
  - (b) обменян на другие активы;



- (c) использован для погашения обязательства; либо
  - (d) распределен в пользу собственников организации.
- 4.11 Многие активы, например, основные средства, имеют физическую форму. Однако физическая форма не является необходимым условием наличия актива; поэтому, патенты и авторские права, например, являются активами, если от них ожидается поступление в организацию будущих экономических выгод и если они контролируются организацией.
- 4.12 Многие активы, например, дебиторская задолженность или недвижимость, ассоциируются с юридическими правами, в том числе, с правом собственности. При определении наличия актива, право собственности не является необходимым условием; таким образом, например, арендуемая недвижимость является активом, если организация контролирует выгоды, которые, как ожидается, поступят от этой недвижимости. Несмотря на то, что способность организации контролировать выгоды обычно является результатом юридических прав, тем не менее, некоторые объекты могут удовлетворять определению актива даже в отсутствие контроля с юридической точки зрения. Например, «ноу-хау», полученное в результате разработки, может удовлетворять определению актива, когда, сохраняя секрет «ноу-хау», организация контролирует выгоды, поступление которых ожидается от него.
- 4.13 Активы организации возникают в результате прошлых операций или прочих прошлых событий. Организации обычно получают активы, приобретая или производя их, но другие операции или события также могут создавать активы; к примерам можно отнести недвижимость, полученную организацией от государства в рамках программы содействия экономическому развитию региона, и открытие месторождений полезных ископаемых. Операции или события, которые, как ожидается, произойдут в будущем, сами по себе не приводят к возникновению активов; следовательно, например, намерение приобрести запасы само по себе не удовлетворяет определению актива.
- 4.14 Между понесением затрат и созданием активов существует тесная связь, однако, они не обязательно совпадают. Следовательно, когда организация несет затраты, это может свидетельствовать о попытках получения будущих экономических выгод, но не является прямым доказательством получения объекта, удовлетворяющего определению актива. Аналогичным образом, отсутствие соответствующих затрат не препятствует возникновению объекта, удовлетворяющего определению актива, и тем самым возможно признанию его в балансе; например, объекты, переданные в дар организации, могут удовлетворять определению актива.

## Обязательства

- 4.15 Необходимой характеристикой обязательства является наличие у организации существующей обязанности. Обязанность предполагает необходимость выполнения определенных действий или достижения определенных показателей либо ответственность за это. Обязательства могут быть юридически закрепленными, возникшими в результате имеющего обязательную силу договора или законодательного требования. Это, как правило, справедливо, например, для сумм кредиторской задолженности за полученные товары и услуги. Однако обязательства могут также возникать в силу сложившейся практики ведения бизнеса, обычаев делового оборота и желания поддерживать хорошие деловые отношения или действовать справедливо. Если, например, организация в рамках своей политики принимает решение устранять дефекты в проданной продукции, даже если они будут выявлены после истечения срока действия гарантии, суммы, которые, как ожидается, будут затрачены на уже проданные товары, являются обязательствами.
- 4.16 Необходимо разграничивать существующую и будущую обязанности. Решение руководства организации приобрести активы в будущем само по себе не приводит к возникновению существующей обязанности. Обязательства обычно возникают

## Концептуальные основы

исключительно в случае поставки актива или заключения организацией не подлежащего расторжению соглашения о его приобретении. В последнем случае безотзывный характер соглашения означает, что экономические последствия невыполнения обязательств, например, ввиду наличия существенного штрафа, практически или совсем не оставляют организации возможности избежать оттока ресурсов к другой стороне.

4.17 Погашение существующей обязанности обычно подразумевает передачу организацией ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, с целью удовлетворения требований другой стороны. Погашение существующей обязанности может осуществляться несколькими способами, например, за счет:

- (a) выплаты денежных средств;
- (b) передачи других активов;
- (c) предоставления услуг;
- (d) замещения данной обязанности другой обязанностью; либо
- (e) конвертации обязанности в собственный капитал.

Обязанность также может погашаться другими способами, например, при утрате кредитором своих прав или отказе от них.

4.18 Обязательства возникают в результате прошлых операций или прочих прошлых событий. Таким образом, например, приобретение товаров и потребление услуг приводит к возникновению торговой кредиторской задолженности (если только они не были оплачены авансом или в момент поставки), а получение банковского займа влечет за собой обязанность его возратить. Организация также может признать в качестве обязательств будущие скидки с объема ежегодных покупок, предоставляемые клиентам; в этом случае продажа товаров в прошлом является операцией, приводящей к возникновению обязательства.

4.19 Некоторые обязательства могут оцениваться исключительно с использованием значительного объема оценочных суждений. Некоторые организации описывают такие обязательства как оценочные обязательства. В некоторых странах такие оценочные обязательства не считаются обязательствами, поскольку концепция обязательства сформулирована более узко и включает в себя исключительно те суммы, которые могут быть определены без использования оценочных значений. Определение обязательства в пункте 4.4 использует более широкий подход. Таким образом, в случаях, когда оценочное обязательство обусловлено существующей обязанностью и удовлетворяет оставшейся части определения, оно является обязательством, даже если при этом необходимо использовать оценочные значения для определения его суммы. Примеры включают в себя оценочные обязательства в отношении предстоящих выплат по действующим гарантиям и оценочные обязательства в отношении пенсионных выплат.

## Собственный капитал

4.20 Несмотря на то, что в пункте 4.4 собственный капитал определяется как остаточная доля, он может быть разделен на определенные подклассы в бухгалтерском балансе. Например, в случае акционерного общества, средства, внесенные акционерами, нераспределенная прибыль, резервы, представляющие собой перераспределение нераспределенной прибыли, и резервы, представляющие собой корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, могут быть показаны отдельно. Подобная классификация может быть уместной при принятии решений пользователями финансовой отчетности, когда она указывает на юридические или прочие ограничения способности организации распределять или иным образом использовать свой собственный капитал. Она также может свидетельствовать о

наличии у сторон, обладающих долями участия в организации, различных прав в отношении получения дивидендов или возврата внесенного собственного капитала.

- 4.21 В ряде случаев создание резервов требуется в соответствии с законодательством или прочими нормативными правовыми актами с целью дополнительной защиты организации и ее кредиторов от последствий убытков. Прочие резервы могут создаваться, если национальное налоговое законодательство предусматривает освобождение от налоговых обязательств или их уменьшение при отчислениях в такие резервы. Информация о наличии и размере таких юридических, нормативных и налоговых резервов может быть уместной при принятии решений пользователями финансовой информации. Отчисления в состав таких резервов являются перераспределением нераспределенной прибыли, а не расходами.
- 4.22 Величина, в которой собственный капитал отражается в бухгалтерском балансе, зависит от оценки активов и обязательств. Как правило, совокупная величина собственного капитала лишь по случайному стечению обстоятельств соответствует совокупной рыночной стоимости акций организации или сумме, которая может быть получена в результате поэтапного выбытия чистых активов организации либо выбытия организации в целом при соблюдении допущения о непрерывности деятельности.
- 4.23 Коммерческая, производственная и хозяйственная деятельность зачастую осуществляются такими организациями, как индивидуальные предприниматели, партнерства, трасты и различные виды государственных коммерческих организаций. Нормативно-правовая база, применяемая в отношении таких организаций, зачастую отличается от той, которая применяется в отношении акционерных обществ. К примеру, для таких организаций может быть предусмотрено лишь небольшое количество ограничений в отношении распределения сумм, включенных в собственный капитал, в пользу собственников или прочих выгодоприобретателей, или такие ограничения могут отсутствовать вовсе. Тем не менее, определение собственного капитала и прочие аспекты настоящих *Концептуальных основ*, касающиеся собственного капитала, справедливы и для таких организаций.

## Результаты деятельности

- 4.24 Прибыль часто используется в качестве оценки результатов деятельности либо в качестве основы других оценок, например, прибыльности инвестиций или прибыли на акцию. Элементами, непосредственно связанными с оценкой прибыли, являются доходы и расходы. Признание и оценка доходов и расходов и, следовательно, прибыли, отчасти зависят от концепций капитала и поддержания величины капитала, которые используются организацией при подготовке своей финансовой отчетности. Эти концепции рассматриваются в пунктах 4.57–4.65.
- 4.25 Доходы и расходы определяются следующим образом:
- (a) Доходы представляют собой увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме поступлений или улучшения качества активов либо уменьшения величины обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами участников капитала.
  - (b) Расходы представляют собой уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода в форме выбытия или "истощения" активов или увеличения обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением между участниками капитала.
- 4.26 Определения доходов и расходов устанавливают необходимые характеристики, но не указывают критерии, которые должны быть соблюдены для признания в отчете о прибылях и убытках. Критерии признания доходов и расходов рассматриваются в пунктах 4.37–4.53.

## Концептуальные основы

- 4.27 С целью предоставления информации, которая является уместной при принятии экономических решений, доходы и расходы могут быть представлены в отчете о прибылях и убытках различными способами. Например, принято разграничивать статьи доходов и расходов, возникающие в ходе обычной деятельности организации, и те, которые к ней не относятся. Такое разграничение основано на том, что информация о природе статьи является уместной при оценке способности организации генерировать денежные средства и эквиваленты денежных средств в будущем; например, маловероятно, что побочная деятельность, такая как выбытие долгосрочной инвестиции, будет осуществляться на регулярной основе. В рамках подобного разграничения статей необходимо обращать внимание на характер организации и ее деятельности. Статьи, возникающие в результате обычной деятельности одной организации, могут быть необычными для другой организации.
- 4.28 Разграничение статей доходов и расходов и их объединение различными способами также позволяют представить несколько оценок результатов деятельности организации. Такие оценки будут отличаться по составу статей, включенных в их расчет. Например, в отчете о прибылях и убытках могут отражаться валовая прибыль, прибыль или убыток от обычной деятельности до налогообложения, прибыль или убыток от обычной деятельности после налогообложения, а также прибыль или убыток.

## Доходы

- 4.29 Определение доходов включает в себя как выручку, так и прочие доходы. Выручка возникает в ходе обычной деятельности организации и имеет разные наименования, включая такие как "выручка от продаж", "вознаграждение за услуги", "проценты", "дивиденды", "роялти" и "арендная плата".
- 4.30 Прочие доходы представляют собой другие статьи прибылей, которые удовлетворяют определению доходов и могут возникать как в ходе обычной деятельности организации, так и без отношения к ней. Такие прибыли представляют собой увеличение экономических выгод и, таким образом, не отличаются от выручки по своему характеру. Следовательно, они не считаются отдельным элементом в настоящих *Концептуальных основах*.
- 4.31 Прочие доходы включают в себя, например, прибыли от выбытия внеоборотных активов. Определение доходов также включает в себя нереализованные прибыли; например, прибыли, возникающие при переоценке рыночных ценных бумаг и в результате увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов. Когда прочие доходы признаются в отчете о прибылях и убытках, они обычно отражаются отдельно, поскольку информация о них полезна при принятии экономических решений. Статьи прибылей, как правило, представляются в отчетности за вычетом сопутствующих расходов.
- 4.32 Различные виды активов могут быть получены или улучшены в качестве за счет доходов; примерами могут быть денежные средства, дебиторская задолженность, а также товары и услуги, полученные в обмен на поставленные товары и услуги. Доходы также могут возникнуть в результате погашения обязательств. Например, организация может предоставить кредитору товары и услуги с целью урегулирования обязанности выплатить непогашенный заем.

## Расходы

- 4.33 Определение расходов включает в себя разного рода убытки, а также расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации. Расходы, которые возникают в ходе обычной деятельности организации, включают в себя, например, себестоимость продаж, заработную плату и амортизацию. Они обычно представляют собой выбытие или "истощение" активов, таких как денежные средства и эквиваленты денежных средств, запасы, основные средства.

- 4.34 Убытки представляют собой прочие статьи, которые удовлетворяют определению расходов и могут возникать как в ходе обычной деятельности организации, так и без отношения к ней. Убытки представляют собой уменьшение экономических выгод и, таким образом, не отличаются от других расходов по своему характеру. Следовательно, они не считаются отдельным элементом настоящих *Концептуальных основ*.
- 4.35 Убытки включают в себя, например, убытки, обусловленные стихийными бедствиями, такими как пожар или наводнение, а также убытки от выбытия внеоборотных активов. Определение расходов также включает в себя нереализованные убытки; например, убытки, возникающие в результате увеличения обменного курса иностранной валюты по займам организации, полученным в этой валюте. Когда убытки признаются в отчете о прибылях и убытках, они обычно отражаются отдельно, поскольку информация о них полезна при принятии экономических решений. Убытки, как правило, отражаются за вычетом сопутствующих им доходов.

### **Корректировки, обеспечивающие поддержание капитала**

- 4.36 Переоценка активов и пересчет обязательств приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала. Хотя подобное увеличение или уменьшение удовлетворяет определению доходов и расходов, оно не включается в отчет о прибылях и убытках в соответствии с определенными концепциями поддержания величины капитала. Вместо этого такие статьи включаются в состав собственного капитала в качестве корректировок, обеспечивающих поддержание капитала, или резервов переоценки. Концепции поддержания капитала рассматриваются в пунктах 4.57–4.65 настоящих *Концептуальных основ*.

## **Признание элементов финансовой отчетности**

- 4.37 Признание – это процесс включения в бухгалтерский баланс или отчет о прибылях и убытках объектов, удовлетворяющих определению элемента и соответствующих критериям признания, изложенным в пункте 4.38. Признание подразумевает описание объекта при помощи слов и денежной суммы, а также включение такой суммы в итоговые показатели бухгалтерского баланса или отчета о прибылях и убытках. Объекты, соответствующие критериям признания, должны признаваться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках. Непризнание таких объектов не компенсируется ни раскрытием информации об используемой учетной политике, ни примечаниями или пояснительными материалами.
- 4.38 Объект, удовлетворяющий определению элемента, должен признаваться, если:
- поступление в организацию или выбытие из нее будущих экономических выгод, связанных с этим объектом, представляется вероятным; и
  - объект имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.<sup>4</sup>
- 4.39 Анализируя объект на предмет соответствия этим критериям и, соответственно, возможности признания в финансовой отчетности, необходимо учитывать соображения о существенности, рассматривавшиеся в Главе 3 «Качественные характеристики полезной финансовой информации». Взаимосвязь между элементами означает, что объект, удовлетворяющий определению и критериям признания определенного элемента, например, актива, автоматически требует признания другого элемента, например, доходов или обязательства.

<sup>4</sup> Информация надежна, если она полна, нейтральна и не содержит ошибок.

## Вероятность будущей экономической выгоды

- 4.40 Понятие вероятности используется в критериях признания для обозначения степени неопределенности в отношении поступления в организацию или выбытия из нее будущих экономических выгод, связанных с объектом. Основная идея заключается в учете неопределенности, характеризующей обстоятельства, в которых организация осуществляет свою деятельность. Оценка степени неопределенности, присущей потоку будущих экономических выгод, осуществляется на основе свидетельств, имеющихся на момент составления финансовой отчетности. Например, если погашение дебиторской задолженности, причитающейся организации, представляется вероятным, то в отсутствие свидетельств обратного, признание дебиторской задолженности в качестве актива является оправданным. Однако для большой совокупности остатков дебиторской задолженности определенный процент непогашения обычно считается вероятным; поэтому, признаются также расходы, представляющие собой ожидаемое уменьшение экономических выгод.

## Надежность оценки

- 4.41 Вторым критерием для признания является наличие у объекта первоначальной стоимости или стоимости, которая может быть надежно оценена. Во многих случаях первоначальная стоимость или стоимость должны определяться с использованием оценочных суждений; применение обоснованных оценок является необходимой составляющей подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежности. Однако при отсутствии обоснованных оценок объект не признается в балансе или отчете о прибылях и убытках. Например, ожидаемые поступления от судебного разбирательства могут удовлетворять определения актива и доходов, а также вероятностному критерию признания; однако, в случае невозможности надежной оценки суммы требования по иску, они не должны признаваться в качестве актива или дохода; информация о наличии искового требования, тем не менее, будет раскрыта в примечаниях к финансовой отчетности, пояснительных материалах и графических приложениях.
- 4.42 Объект, который в определенный момент времени не удовлетворяет критериям признания в пункте 4.38, может в результате последующих обстоятельств или событий начать удовлетворять этим критериям на более позднюю дату.
- 4.43 Объект, обладающий необходимыми характеристиками элемента, но не удовлетворяющий критериям признания, тем не менее, заслуживает раскрытия в примечаниях к финансовой отчетности, пояснительных материалах и графических приложениях. Такое раскрытие будет целесообразным в том случае, когда информация об объекте считается уместной для оценки финансового положения, результатов деятельности и изменений в финансовом положении организации пользователями финансовой отчетности.

## Признание активов

- 4.44 Актив признается в бухгалтерском балансе, если поступление в организацию будущих экономических выгод представляется вероятным, и актив имеет первоначальную стоимость или стоимость, которая может быть надежно оценена.
- 4.45 Актив не признается в бухгалтерском балансе в случае понесения затрат, в связи с которыми поступление в организацию экономических выгод за рамками текущего отчетного периода не рассматривается вероятным. Вместо этого такая операция приводит к признанию расходов в отчете о прибылях и убытках. Такой метод учета не подразумевает ни то, что намерение руководства в связи с понесением затрат отличалось от намерения по генерированию будущих экономических выгод для организации, ни то, что руководство было введено в заблуждение. Указывается лишь на то, что степень определенности поступления в организацию экономических

выгод за рамками текущего отчетного периода не является достаточной для признания актива.

## Признание обязательств

- 4.46 Обязательство признается в балансе, если выбытие из организации ресурсов, заключающих в себе экономические выгоды, представляется вероятным для погашения существующей обязанности, и сумма, в которой будет осуществлено погашение, может быть надежно оценена. На практике обязательства по договорам, которые в равной степени не исполнены (например, обязательства по заказанным, но еще не полученным запасам), обычно не признаются в качестве обязательств в финансовой отчетности. Однако подобные договорные обязательства могут удовлетворять определению обязательств и, при условии соблюдения критериев признания в определенных обстоятельствах, могут признаваться. В таких случаях признание обязательств влечет за собой признание соответствующих им активов или расходов.

## Признание доходов

- 4.47 Доходы признаются в отчете о прибылях и убытках в случае увеличения будущих экономических выгод, связанного с увеличением активов или уменьшением обязательств, которые могут быть надежно оценены. По сути, это означает, что признание доходов происходит одновременно с признанием увеличения активов или уменьшения обязательств (например, чистое увеличение активов, возникающее в результате продажи товаров или услуг, либо уменьшение обязательств, возникающее в результате освобождения от оплаты задолженности).
- 4.48 Процедуры, которые обычно применяются на практике для признания доходов, например, требование о том, что выручка должна быть заработана, являются прикладными методами применения критериев признания, изложенных в настоящих Концептуальных основах. Такие процедуры обычно являются ограничительными и направлены на признание в качестве доходов только тех статей, которые могут быть надежно оценены и характеризуются достаточной степенью определенности.

## Признание расходов

- 4.49 Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках в случае уменьшения будущих экономических выгод, связанного с уменьшением в активах или увеличением обязательств, которые могут быть надежно оценены. По сути, это означает, что признание расходов происходит одновременно с признанием увеличения обязательств или уменьшения в активах (например, начисление вознаграждений работникам или амортизация оборудования).
- 4.50 Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках исходя из непосредственной связи между понесенными затратами и получением определенных статей доходов. Этот процесс, который обычно называется соотношением доходов и расходов, подразумевает одновременное или совместное признание выручки и расходов, которые напрямую и взаимосвязанно возникают в результате одних и тех же операций или прочих событий; например, различные компоненты расходов, составляющих себестоимость проданных товаров, признаются одновременно с доходами от продажи товаров. Однако применение концепции соотношения в соответствии с настоящими *Концептуальными основами* не допускает признания в бухгалтерском балансе статей, не удовлетворяющих определению активов или обязательств.
- 4.51 Если экономические выгоды ожидаются на протяжении нескольких отчетных периодов, а связь с доходами может быть установлена лишь приблизительно или косвенно, расходы признаются в отчете о прибылях и убытках на основании

## Концептуальные основы

процедур систематического и рационального распределения. Такая необходимость обычно возникает при признании расходов, связанных с использованием таких активов, как основные средства, гудвил, патенты и торговые марки; в подобных случаях расходы трактуются как «амортизация». Данные процедуры распределения направлены на признание расходов в тех отчетных периодах, в которых потребляются или утрачиваются экономические выгоды, связанные с такими активами.

- 4.52 Расходы незамедлительно признаются в отчете о прибылях или убытках, когда затраты не обуславливают будущих экономических выгод либо когда, и в той мере, в которой будущие экономические выгоды не удовлетворяют или прекращают удовлетворять критериям признания в бухгалтерском балансе в качестве актива.
- 4.53 Расходы также признаются в отчете о прибылях и убытках в случае понесения обязательства без признания актива, как, например, в ситуации возникновения гарантийного обязательства на продукцию.

## Оценка элементов финансовой отчетности

---

- 4.54 Оценка – это процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены в бухгалтерском балансе и отчете о прибылях и убытках элементы финансовой отчетности. Этот процесс предусматривает выбор определенной базы оценки.
- 4.55 В финансовой отчетности используются различные базы оценки, которые применяются в разной степени и в различных комбинациях. К ним относятся:
- (a) *Первоначальная стоимость.* Активы отражаются в сумме уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств либо по справедливой на момент приобретения стоимости вознаграждения, переданного за их приобретение. Обязательства отражаются в сумме поступлений, полученных в обмен на обязательство или в некоторых обстоятельствах (например, налог на прибыль) в сумме денежных средств или эквивалентов денежных средств, которые, как ожидается, будут выплачены для погашения обязательства при обычном ходе деятельности.
  - (b) *Текущая стоимость.* Активы отражаются в сумме денежных средств или эквивалентов денежных средств, которая была бы выплачена, если бы эти или эквивалентные им активы приобретались в данный момент. Обязательства отражаются по недисконтированной стоимости денежных средств или эквивалентов денежных средств, которые потребовались бы для урегулирования обязательства в данный момент.
  - (c) *Возможная цена продажи (стоимость погашения).* Активы отражаются в сумме денежных средств или эквивалентов денежных средств, которые могли бы быть получены в данный момент в результате продажи актива в обычном порядке. Обязательства отражаются по стоимости погашения; иными словами, по недисконтированной стоимости денежных средств или эквивалентов денежных средств, которые, как ожидается, были бы выплачены для исполнения обязательства при обычном ходе деятельности.
  - (d) *Приведенная стоимость.* Активы отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущих чистых поступлений денежных средств, которые, как ожидается, будет генерировать актив при обычном ходе деятельности. Обязательства отражаются по приведенной к текущей дате посредством дисконтирования стоимости будущего чистого выбытия денежных средств, которое, как ожидается, будет необходимо для погашения обязательств при обычном ходе деятельности.



- 4.56 Базой оценки, которая чаще всего используется организациями при подготовке финансовой отчетности, является первоначальная стоимость. Обычно она используется в сочетании с другими базами оценки. Например, запасы обычно отражаются по наименьшей из двух величин: первоначальной стоимости и чистой возможной цены продажи, рыночные ценные бумаги могут отражаться по рыночной стоимости, а пенсионные обязательства отражаются по приведенной стоимости. Кроме того, некоторые организации используют текущую стоимость, поскольку модель учета по первоначальной стоимости не может отразить влияние изменяющихся цен на немонетарные активы.

## Концепции капитала и поддержания величины капитала

---

### Концепции капитала

- 4.57 Финансовая концепция капитала используется большинством организаций при подготовке финансовой отчетности. Согласно финансовой концепции капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом организации. Согласно физической концепции капитала, подразумевающей под капиталом операционную способность, капиталом считается производственная мощность организации, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции.
- 4.58 Выбор организацией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей финансовой отчетности. Таким образом, финансовая концепция капитала должна использоваться, если пользователей финансовой отчетности беспокоит, прежде всего, поддержание номинальной величины инвестированного капитала или покупательная способность инвестированного капитала. Однако если пользователи интересуются, прежде всего, операционной способностью организации, необходимо использовать физическую концепцию капитала. Выбранная концепция указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли, даже несмотря на возможное наличие сложностей, связанных с оценкой, при применении такой концепции.

### Концепции поддержания величины капитала и определение прибыли

- 4.59 Концепции капитала в пункте 4.57 обуславливают следующие концепции поддержания величины капитала:
- (a) *Поддержание финансового капитала.* Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если финансовая (или денежная) стоимость чистых активов на конец периода превышает финансовую (или денежную) стоимость чистых активов на начало периода после исключения распределений в пользу собственников и взносов с их стороны на протяжении периода. Поддержание финансового капитала может оцениваться в номинальных денежных единицах или единицах постоянной покупательной способности.
  - (b) *Поддержание физического капитала.* Согласно данной концепции прибыль зарабатывается исключительно в том случае, если физическая производственная мощность (или операционная способность) организации (либо ресурсы или средства, необходимые для достижения такой мощности) на конец периода превышает физическую производственную мощность на начало периода после исключения распределений в пользу собственников и взносов с их стороны на протяжении периода.

## Концептуальные основы

- 4.60 Концепция поддержания величины капитала связана с тем, каким образом организация определяет капитал, величину которого она стремится поддерживать. Она определяет взаимосвязь между концепциями капитала и концепциями прибыли, поскольку предусматривает исходную точку для оценки прибыли; она является предпосылкой для разграничения понятия отдачи с капитала, получаемой организацией, с возвратом капитала ею; прибылью и, соответственно, доходом на капитал могут считаться исключительно поступления активов сверх сумм, необходимых для поддержания капитала. Следовательно, прибыль – это остаточная сумма после вычета расходов (включая корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, когда это уместно) из доходов. Если расходы, превышают доходы, то остаточная сумма является убытком.
- 4.61 Концепция поддержания физического капитала требует выбора текущей стоимости в качестве базы оценки. Концепция поддержания финансового капитала, однако, не требует применения определенной базы оценки. Выбор базы оценки согласно данной концепции зависит от типа финансового капитала, величину которого организация стремится поддерживать.
- 4.62 Принципиальная разница между двумя концепциями поддержания величины капитала заключается в учете влияния изменений цен на активы и обязательства организации. В общем смысле, организация поддержала величину своего капитала, если на конец периода она располагает таким же капиталом, как и на начало периода. Любая сумма сверх той, которая была необходима для поддержания величины капитала по состоянию на начало периода, является прибылью.
- 4.63 Согласно концепции поддержания финансового капитала, когда капитал определяется в номинальных денежных единицах, прибыль представляет собой увеличение номинальной денежной величины капитала за период. Таким образом, увеличение цен на удерживаемые в течение периода активы, которое традиционно называется доходом от владения, концептуально является составляющей прибыли, однако может не признаваться в качестве таковой до выбытия активов в рамках операции обмена. Когда концепция поддержания финансового капитала определяется в терминах постоянной покупательной способности, прибыль представляет собой увеличение инвестированной покупательной способности за период. В таком случае прибылью считается только та часть увеличения цен на активы, которая превышает увеличение общего уровня цен. Оставшаяся часть увеличения считается корректировкой, обеспечивающей поддержание капитала, и, следовательно, рассматривается как часть собственного капитала.
- 4.64 Согласно концепции поддержания физического капитала, когда капитал определяется с точки зрения физической производственной мощности, прибыль представляет собой увеличение такого капитала за период. Все изменения цен, затрагивающие активы и обязательства организации, считаются изменениями оценки физической производственной мощности организации; и, следовательно, рассматриваются как корректировки, обеспечивающие поддержание капитала, являющиеся частью собственного капитала, а не как прибыль.
- 4.65 Выбор базы оценки и концепции поддержания величины капитала определяет модель учета, используемую при подготовке финансовой отчетности. Различные модели учета характеризуются различной степенью уместности и надежности, и в своем выборе, также как и в других областях, руководство должно придерживаться баланса уместности и надежности. Настоящие *Концептуальные основы* применяются в отношении ряда моделей учета и предоставляют указания относительно составления и представления финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с выбранной моделью. В настоящее время Совет не имеет намерения предписывать использование определенной модели учета, за исключением редких случаев, как, например, для организаций, представляющих свою финансовую отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Тем не менее, это намерение будет пересмотрено в свете развития практики учета.