

Концептуальные основы представления финансовых отчетов

СОДЕРЖАНИЕ

С пункта

| | |
|--|--------------|
| СТАТУС И НАЗНАЧЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ | SP1.1 |
| ГЛАВА 1. ЦЕЛЬ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ | |
| ВВЕДЕНИЕ | 1.1 |
| ЦЕЛЬ, ПОЛЕЗНОСТЬ И ОГРАНИЧЕНИЯ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ | 1.2 |
| ИНФОРМАЦИЯ ОБ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕСУРСАХ ОТЧИТЫВАЮЩЕЙСЯ ОРГАНИЗАЦИИ, О ПРАВАХ ТРЕБОВАНИЯ К ЭТОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, А ТАКЖЕ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В РЕСУРСАХ И ПРАВАХ ТРЕБОВАНИЯ | 1.12 |
| Экономические ресурсы и права требования | 1.13 |
| Изменения в экономических ресурсах и правах требования | 1.15 |
| Финансовые результаты, отраженные при учете по методу начисления | 1.17 |
| Финансовые результаты, отраженные как денежные потоки за прошедший период | 1.20 |
| Изменения в экономических ресурсах и правах требования, не связанные с финансовыми результатами | 1.21 |
| ИНФОРМАЦИЯ ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ ОРГАНИЗАЦИИ | 1.22 |
| ГЛАВА 2. КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОЛЕЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ | |
| ВВЕДЕНИЕ | 2.1 |
| КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОЛЕЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ | 2.4 |
| Основополагающие качественные характеристики | 2.5 |
| Качественные характеристики, повышающие полезность информации | 2.23 |
| ОГРАНИЧЕНИЕ В ОТНОШЕНИИ ЗАТРАТ, СВЯЗАННОЕ С ПОЛЕЗНОСТЬЮ ПРЕДСТАВЛЯЕМЫХ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ | 2.39 |
| ГЛАВА 3. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ ОРГАНИЗАЦИЯ | |
| ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ | 3.1 |
| Цель и состав финансовой отчетности | 3.2 |
| Отчетный период | 3.4 |
| Позиция, с которой представляется финансовая отчетность | 3.8 |
| Допущение о непрерывности деятельности | 3.9 |
| ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ ОРГАНИЗАЦИЯ | 3.10 |
| Консолидированная и неконсолидированная финансовая отчетность | 3.15 |

ГЛАВА 4. ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

| | |
|--|-------------|
| ВВЕДЕНИЕ | 4.1 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ АКТИВА | 4.3 |
| Право | 4.6 |
| Потенциал создания экономических выгод | 4.14 |
| Контроль | 4.19 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | 4.26 |
| Обязанность | 4.28 |
| Передача экономического ресурса | 4.36 |
| Существующая обязанность, возникшая в результате прошлых событий | 4.42 |
| АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | 4.48 |
| Единица учета | 4.48 |
| Договоры к исполнению | 4.56 |
| Сущность предусмотренных договором прав и предусмотренных договором обязанностей | 4.59 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА | 4.63 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ | 4.68 |

ГЛАВА 5. ПРИЗНАНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

| | |
|------------------------------|-------------|
| ПРОЦЕСС ПРИЗНАНИЯ | 5.1 |
| КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ | 5.6 |
| Уместность | 5.12 |
| Правдивое представление | 5.18 |
| ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ | 5.26 |

ГЛАВА 6. ОЦЕНКА

| | |
|---|-------------|
| ВВЕДЕНИЕ | 6.1 |
| БАЗЫ ОЦЕНКИ | 6.4 |
| Историческая стоимость | 6.4 |
| Текущая стоимость | 6.10 |
| ИНФОРМАЦИЯ, КОТОРУЮ ОБЕСПЕЧИВАЕТ ТА ИЛИ ИНАЯ БАЗА ОЦЕНКИ | 6.23 |
| Историческая стоимость | 6.24 |
| Текущая стоимость | 6.32 |
| ФАКТОРЫ, КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО УЧИТЫВАТЬ ПРИ ВЫБОРЕ БАЗЫ ОЦЕНКИ | 6.43 |
| Уместность | 6.49 |
| Правдивое представление | 6.58 |
| Качественные характеристики, повышающие полезность информации, и ограничение в отношении затрат | 6.63 |
| Факторы, специфичные для первоначальной оценки | 6.77 |
| Использование более одной базы оценки | 6.83 |
| ОЦЕНКА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА | 6.87 |
| МЕТОДЫ ОЦЕНКИ, ОСНОВАННЫЕ НА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКАХ | 6.91 |

ГЛАВА 7. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

| | |
|---|------------|
| ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ КАК СРЕДСТВО КОММУНИКАЦИИ | 7.1 |
|---|------------|

| | |
|--|-------------|
| ЦЕЛИ И ПРИНЦИПЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ | 7.4 |
| КЛАССИФИКАЦИЯ | 7.7 |
| Классификация активов и обязательств | 7.9 |
| Классификация собственного капитала | 7.12 |
| Классификация доходов и расходов | 7.14 |
| АГРЕГИРОВАНИЕ | 7.20 |
| ГЛАВА 8. КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА И ПОДДЕРЖАНИЯ КАПИТАЛА | |
| КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА | 8.1 |
| КОНЦЕПЦИИ ПОДДЕРЖАНИЯ КАПИТАЛА И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ | 8.3 |
| КОРРЕКТИРОВКИ, СВЯЗАННЫЕ С ПОДДЕРЖАНИЕМ КАПИТАЛА | 8.10 |
| ПРИЛОЖЕНИЕ А. ОПРЕДЕЛЕНИЯ ТЕРМИНОВ | |
| Утверждение Советом «Концептуальных основ представления финансовых отчетов», выпущенных в марте 2018 года | |

СТАТУС И НАЗНАЧЕНИЕ КОНЦЕПТУАЛЬНЫХ ОСНОВ

- SP1.1 «*Концептуальные основы представления финансовых отчетов*» (*Концептуальные основы*) описывают цель и принципы представления финансовых отчетов общего назначения. Цели *Концептуальных основ* состоят в следующем:
- (a) содействовать Совету по Международным стандартам финансовой отчетности (Совет) в разработке стандартов МСФО (стандарты), основанных на непротиворечивых принципах;
 - (b) содействовать составителям финансовых отчетов при разработке положений учетной политики в случаях, когда ни один из стандартов не регулирует определенную операцию или другое событие или когда стандарт допускает выбор учетной политики; и
 - (c) содействовать всем сторонам в понимании и интерпретации стандартов.
- SP1.2 *Концептуальные основы* не являются стандартом. Ни одно из положений *Концептуальных основ* не имеет преимущественной силы над каким-либо стандартом или требованием стандарта.
- SP1.3 Для достижения цели представления финансовых отчетов общего назначения Совет иногда может вводить конкретные требования, которые в некоторых аспектах отступают от принципов, изложенных в *Концептуальных основах*. В таких случаях Совет будет объяснять такое отступление в Основе для выводов к соответствующему стандарту.
- SP1.4 *Концептуальные основы* могут время от времени пересматриваться с учетом опыта Совета по работе с ними. Пересмотр *Концептуальных основ* не будет приводить к автоматическому изменению стандартов. Любое решение внести изменения в стандарт потребует от Совета выполнения установленной процедуры включения нового проекта в свою рабочую программу и разработки поправок к указанному стандарту.
- SP1.5 *Концептуальные основы* способствуют выполнению миссии Фонда МСФО и Совета, который входит в состав Фонда МСФО. Данная миссия заключается в разработке стандартов, которые обеспечивают прозрачность, подотчетность и эффективность финансовых рынков по всему миру. Свою деятельность Совет осуществляет в интересах общества, поощряя доверие, рост и долгосрочную финансовую стабильность в рамках мировой экономики. *Концептуальные основы* служат основой для стандартов, которые:
- (a) способствуют достижению прозрачности за счет повышения сопоставимости финансовой информации на международном уровне и улучшения ее качества, что позволяет инвесторам и другим участникам рынка принимать обоснованные экономические решения;
 - (b) усиливают подотчетность за счет сокращения информационного разрыва между лицами, предоставившими капитал, и теми, кому они доверили свои денежные средства. Стандарты, в основе которых лежат *Концептуальные основы*, содержат требования, необходимые для обеспечения подотчетности руководства. Будучи источником требований к информации, обеспечивающих ее сопоставимость на глобальном уровне, такие стандарты также имеют важное значение для регулирующих органов по всему миру;
 - (c) содействуют экономической эффективности, помогая инвесторам идентифицировать возможности и риски по всему миру, в результате чего улучшается распределение капитала. Для организаций использование единого заслужившего доверие языка бухгалтерского учета, используемого в стандартах, основанных на *Концептуальных основах*, снижает затраты на привлечение капитала и сокращает затраты на подготовку международной финансовой отчетности.

С пункта

ГЛАВА 1. ЦЕЛЬ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ

| | |
|--|-------------|
| ВВЕДЕНИЕ | 1.1 |
| ЦЕЛЬ, ПОЛЕЗНОСТЬ И ОГРАНИЧЕНИЯ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ ОБЩЕГО НАЗНАЧЕНИЯ | 1.2 |
| ИНФОРМАЦИЯ ОБ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕСУРСАХ ОТЧИТЫВАЮЩЕЙСЯ ОРГАНИЗАЦИИ, О ПРАВАХ ТРЕБОВАНИЯ К ЭТОЙ ОРГАНИЗАЦИИ, А ТАКЖЕ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ В РЕСУРСАХ И ПРАВАХ ТРЕБОВАНИЯ | 1.12 |
| Экономические ресурсы и права требования | 1.13 |
| Изменения в экономических ресурсах и правах требования | 1.15 |
| Финансовые результаты, отраженные при учете по методу начисления | 1.17 |
| Финансовые результаты, отраженные как денежные потоки за прошедший период | 1.20 |
| Изменения в экономических ресурсах и правах требования, не связанные с финансовыми результатами | 1.21 |
| ИНФОРМАЦИЯ ОБ ИСПОЛЬЗОВАНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ РЕСУРСОВ ОРГАНИЗАЦИИ | 1.22 |

Введение

- 1.1 Цель представления финансовых отчетов общего назначения формирует фундаментальную базу *Концептуальных основ*. Прочие аспекты *Концептуальных основ* — качественные характеристики полезной финансовой информации и присущие ей ограничения, связанные с затратами, концепция отчитывающейся организации, элементы финансовой отчетности, признание и прекращение признания, оценка, представление и раскрытие информации — логически вытекают из указанной цели.

Цель, полезность и ограничения представления финансовых отчетов общего назначения

- 1.2 Цель представления финансовых отчетов общего назначения¹ 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 ресурсов². Такие решения касаются решений о:
- (a) покупке, продаже или удержании долевых и долговых инструментов;
 - (b) предоставлении или погашении займов и прочих форм кредита; либо
 - (c) реализации прав голоса в отношении действий руководства, от которых зависит использование экономических ресурсов организации, или оказания влияния на эти действия каким-либо иным образом.
- 1.3 Решения, описанные в пункте 1.2, зависят от той отдачи, которую существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы ожидают получить от инвестиций, например дивидендов, выплат основной суммы долга и процентов или роста рыночной цены. 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 и от их оценки деятельности руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы нуждаются в информации, позволяющей им проводить такую оценку.
- 1.4 Чтобы осуществить оценку, описанную в пункте 1.3, существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация:
- (a) об экономических ресурсах организации, правах требования на ресурсы организации и об изменениях в этих ресурсах и правах требования (см. пункты 1.12–1.21); и
 - (b) о том, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации³ выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации (см. пункты 1.22–1.23).
- 1.5 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 должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения. Следовательно, они являются основными пользователями, на которых ориентированы финансовые отчеты общего назначения⁴.
- 1.6 Однако финансовые отчеты общего назначения не содержат и не могут содержать всей информации, необходимой существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам. Данным пользователям следует принимать во внимание применимую информацию из других источников, например общие экономические условия и ожидания, политические события и политический климат, а также прогнозы в отношении отрасли и организации.

¹ В тексте *Концептуальных основ* термины «финансовые отчеты» и «представление финансовых отчетов» обозначают «финансовые отчеты общего назначения» и «представление финансовых отчетов общего назначения», если прямо не указано иное.

² В тексте *Концептуальных основ* термин «организация» обозначает «отчитывающаяся организация», если прямо не указано иное.

³ В тексте *Концептуальных основ* термин «руководство» обозначает «руководство и орган стратегического управления организацией», если прямо не указано иное.

⁴ В тексте *Концептуальных основ* термины «основные пользователи» и «пользователи» обозначают тех существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов, которые для получения значительной части необходимой им финансовой информации должны полагаться на финансовые отчеты общего назначения.

- 1.7 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.
- 1.8 По отдельности основные пользователи имеют различные и, возможно, противоположные информационные потребности и желания. При разработке стандартов Совет будет стремиться к тому, чтобы предоставленный набор информации отвечал потребностям как можно большего числа основных пользователей. Однако необходимость концентрироваться на общих потребностях в информации не препятствует отчитывающейся организации включать дополнительную информацию, которая наиболее полезна для какой-либо определенной подгруппы основных пользователей.
- 1.9 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.
- 1.10 Прочие группы пользователей, такие как регулирующие органы и общественность, не являющиеся инвесторами, заимодавцами и прочими кредиторами, также могут получить пользу от финансовых отчетов общего назначения. Однако такие отчеты ориентированы в первую очередь не на эти прочие группы пользователей.
- 1.11 В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не абсолютно 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, достичь в полном объеме идеального представления финансовых отчетов в соответствии с видением, представленным в *Концептуальных основах*, вряд ли будет возможно, по крайней мере, в краткосрочной перспективе, 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 эволюции представления финансовых отчетов с целью повышения их полезности.

Информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации, о правах требования к этой организации, а также об изменениях в правах требования

- 1.12 Финансовые отчеты общего назначения предоставляют информацию о финансовом положении отчитывающейся организации, а именно информацию об экономических ресурсах организации и правах требования к этой отчитывающейся организации. Финансовые отчеты также содержат информацию о влиянии операций и прочих событий на изменения в экономических ресурсах организации и правах требования. Оба вида информации являются полезными исходными данными для принятия решений, касающихся предоставления организации ресурсов.

Экономические ресурсы и права требования

- 1.13 Информация о характере и величине экономических ресурсов отчитывающейся организации и правах требования к ней может помочь пользователям определить сильные и слабые стороны этой отчитывающейся организации с финансовой точки зрения. Эта информация может помочь пользователям оценить ликвидность и платежеспособность отчитывающейся организации, ее потребности в дополнительных источниках финансирования и то, с какой долей вероятности она сможет получить данное финансирование. Эта информация также может помочь пользователям оценить деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Информация о приоритетности и условиях осуществления выплат, предусмотренных существующими правами требования, помогает пользователям предсказать, каким образом будущие денежные потоки будут распределяться между теми, кто имеет права требования к отчитывающейся организации.
- 1.14 Различные виды экономических ресурсов по-разному влияют на оценку пользователем перспектив отчитывающейся организации в отношении будущих денежных потоков. Некоторые будущие денежные потоки возникают напрямую из имеющихся экономических ресурсов, таких как дебиторская задолженность. Другие денежные потоки возникают в результате использования

нескольких ресурсов в сочетании друг с другом для производства и продажи товаров или услуг покупателям. Хотя эти денежные потоки не могут быть соотнесены с отдельными экономическими ресурсами (или правами требования на них), пользователям финансовых отчетов необходимо знать характер и величину ресурсов, доступных для использования в деятельности отчитывающейся организации.

Изменения в экономических ресурсах и правах требования

- 1.15 Изменения в экономических ресурсах отчитывающейся организации и правах требования к ней обусловлены финансовыми результатами деятельности данной организации (см. пункты 1.17–1.20) и прочими событиями или операциями, такими как выпуск долговых или долевых инструментов (см. пункт 1.21). Чтобы надлежащим образом оценить перспективы будущих чистых поступлений денежных средств в отчитывающуюся организацию и деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации, пользователям необходимо иметь возможность различать эти два типа изменений.
- 1.16 Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации помогает пользователям понять, какую отдачу организация получила от имеющихся у нее экономических ресурсов. Информация об отдаче, полученной организацией, может помочь пользователям оценить деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Информация об изменчивости и компонентах данной отдачи также имеет значение, особенно при оценке неопределенности будущих денежных потоков. Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации в прошлых периодах и о том, как ее руководство исполнило свои обязанности по ответственному управлению экономическими ресурсами организации, обычно полезна при прогнозировании будущей отдачи от экономических ресурсов организации.

Финансовые результаты, отраженные при учете по методу начисления

- 1.17 Учет по методу начисления отражает эффект от операций, а также прочих событий и обстоятельств, оказанный на экономические ресурсы отчитывающейся организации и права требования к ней в тех периодах, в которых этот эффект возник, даже если соответствующие денежные поступления и выплаты имеют место в другом периоде. Это важно, поскольку информация об экономических ресурсах отчитывающейся организации и правах требования к ней, а также об изменениях в данных экономических ресурсах и правах требования за период обеспечивает лучшую основу для оценки прошлых и будущих результатов деятельности организации по сравнению с информацией исключительно о поступлениях и выплатах денежных средств за этот период.
- 1.18 Информация о финансовых результатах отчитывающейся организации за период, отражением которых являются изменения в экономических ресурсах организации и правах требования к ней, отличные от тех, которые возникли вследствие получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов (см. пункт 1.21), является полезной при оценке способности организации генерировать чистые поступления денежных средств применительно к прошлым и будущим периодам. Эта информация показывает, в какой мере отчитывающаяся организация увеличила доступные ей экономические ресурсы и, следовательно, свидетельствует о ее способности генерировать чистые поступления денежных средств в результате своей деятельности, а не в результате получения дополнительных ресурсов напрямую от инвесторов и кредиторов. Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации за период также может помочь пользователям оценить деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации.
- 1.19 Информация о финансовых результатах деятельности отчитывающейся организации за период также может показывать, в какой степени такие события, как изменения рыночных цен или процентных ставок, привели к увеличению либо уменьшению экономических ресурсов организации и прав требования к ней, тем самым повлияв на возможность организации генерировать чистые поступления денежных средств.

Финансовые результаты, отраженные как денежные потоки за прошедший период

- 1.20 Информация о денежных потоках отчитывающейся организации за период также помогает пользователям оценить способность организации генерировать будущие чистые поступления денежных средств и оценить деятельность руководства по ответственному управлению экономическими ресурсами организации. Такая информация показывает, как отчитывающаяся организация получает и расходует денежные средства, включая информацию о ее заимствованиях и погашении задолженности, денежных дивидендах или иных формах распределения денежных средств в пользу инвесторов, а также о прочих факторах, которые могут повлиять на ликвидность или платежеспособность организации. Информация о денежных потоках помогает пользователям понять осуществляемые отчитывающейся организацией операции, дать оценку ее финансовой и инвестиционной деятельности, оценить ее ликвидность или платежеспособность и интерпретировать прочую информацию о финансовых результатах деятельности организации.

Изменения в экономических ресурсах и правах требования, не связанные с финансовыми результатами

- 1.21 Экономические ресурсы отчитывающейся организации и права требования к ней также могут изменяться по не связанным с финансовыми результатами причинам, таким как выпуск долговых или долевых инструментов. Информация об этом типе изменений необходима для того, чтобы пользователи в полной мере понимали причины изменения в экономических ресурсах отчитывающейся организации и правах требования к ней, а также последствия данных изменений для ее будущих финансовых результатов.

Информация об использовании экономических ресурсов организации

- 1.22 Информация о том, насколько рационально и эффективно руководство отчитывающейся организации выполнило свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации, помогает пользователям оценить деятельность руководства по ответственному управлению данными ресурсами. Такая информация также полезна для прогнозирования того, насколько рационально и эффективно руководство будет использовать экономические ресурсы организации в будущих периодах. Таким образом, она может быть полезной для оценки перспектив организации относительно будущих чистых поступлений денежных средств.
- 1.23 Примерами обязанностей руководства в отношении использования экономических ресурсов организации являются защита этих ресурсов от неблагоприятного влияния экономических факторов, таких как изменения цен и технологий, а также обеспечение соблюдения организацией применимого законодательства, иных нормативных актов и условий договоров.

С пункта

ГЛАВА 2. КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОЛЕЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

| | |
|--|-------------|
| ВВЕДЕНИЕ | 2.1 |
| КАЧЕСТВЕННЫЕ ХАРАКТЕРИСТИКИ ПОЛЕЗНОЙ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ | 2.4 |
| Основополагающие качественные характеристики | 2.5 |
| Уместность | 2.6 |
| Существенность | 2.11 |
| Правдивое представление | 2.12 |
| Применение основополагающих качественных характеристик | 2.20 |
| Качественные характеристики, повышающие полезность информации | 2.23 |
| Сопоставимость | 2.24 |
| Проверяемость | 2.30 |
| Своевременность | 2.33 |
| Понятность | 2.34 |
| Применение качественных характеристик, повышающих полезность информации | 2.37 |
| ОГРАНИЧЕНИЕ В ОТНОШЕНИИ ЗАТРАТ, СВЯЗАННОЕ С ПОЛЕЗНОСТЬЮ ПРЕДСТАВЛЯЕМЫХ ФИНАНСОВЫХ ОТЧЕТОВ | 2.39 |

Введение

- 2.1 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 финансовом отчете (финансовой информации).
- 2.2 Финансовые отчеты предоставляют информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, правах требования к ней и эффекте от операций, а также прочих событий и обстоятельствах, которые привели к изменениям данных ресурсов и прав требования. (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.
- 2.3 Качественные характеристики полезной финансовой информации⁵ применяются как в отношении финансовой информации, представляемой в финансовой отчетности, так и финансовой информации, представляемой за ее пределами. Неизбежное ограничение возможности отчитывающейся организации предоставлять полезную финансовую информацию, связанное с затратами на ее представление, применяется и в данном случае. Однако оцениваемые аспекты при применении качественных характеристик и ограничения в отношении затрат могут отличаться для разных видов информации. Например, их применение в отношении прогнозной информации может отличаться от их применения в отношении информации об имеющихся экономических ресурсах и правах требования, а также об изменениях в данных ресурсах и правах требования.

Качественные характеристики полезной финансовой информации

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

Основополагающие качественные характеристики

- 2.5 Основополагающими качественными характеристиками являются уместность и правдивое представление.

Уместность

- 2.6 Уместная финансовая информация способна значительно влиять на решения, принимаемые пользователями. Информация может оказывать значительное влияние на принятие решения даже в том случае, если некоторые пользователи решат не использовать ее с выгодой для себя либо уже получили ее из других источников.
- 2.7 Финансовая информация способна значительно влиять на решения, если она имеет прогнозную или подтверждающую ценность либо и то и другое.
- 2.8 Финансовая информация имеет прогнозную ценность, если она может быть использована в качестве исходных данных в процессах, используемых пользователями для прогнозирования будущих результатов. Финансовая информация не обязательно должна представлять собой предсказание или прогноз, чтобы обладать прогнозной ценностью. Финансовая информация, обладающая прогнозной ценностью, используется пользователями при формировании собственных прогнозов.
- 2.9 Финансовая информация имеет подтверждающую ценность, если она позволяет судить о ранее сделанных оценках (подтверждает или изменяет их).
- 2.10 Прогнозная ценность и подтверждающая ценность финансовой информации взаимосвязаны. Информация, обладающая прогнозной ценностью, зачастую имеет также и подтверждающую ценность. Например, информация о выручке за текущий год, которая может быть использована в

⁵ В тексте *Концептуальных основ* термины «качественные характеристики» и «ограничение в отношении затрат» используются для обозначения качественных характеристик полезной финансовой информации и ограничения в отношении затрат, связанного с полезностью финансовой информации.

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

- 2.11 Информация является существенной, если можно обоснованно ожидать, что ее пропуск, искажение или маскировка повлияют на решения, принимаемые основными пользователями финансовых отчетов общего назначения (см. пункт 1.5) на основании данных отчетов, предоставляющих финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации. Иными словами, существенность представляет собой специфичный для организации аспект уместности, определяемый исходя из характера или величины (либо того и другого) статей, к которым относится информация в контексте отдельно взятого финансового отчета организации. Следовательно, Совет не может установить единый количественный порог существенности или заранее определить, что может быть существенным в какой-либо конкретной ситуации.

Правдивое представление

- 2.12 Финансовые отчеты представляют экономические явления в словах и цифрах. Чтобы финансовая информация была полезной, она должна не только представлять уместные экономические явления, но и правдиво представлять сущность экономических явлений, для представления которых она предназначена. Во многих случаях сущность экономического явления и его правовая форма совпадают. Если они отличаются, предоставление информации только о правовой форме не будет правдиво представлять экономическое явление (см. пункты 4.59–4.62).
- 2.13 Отображение может обеспечить совершенно правдивое представление в случае, если оно будет обладать следующими тремя характеристиками. Оно будет полным, нейтральным и не содержать ошибок. Конечно, совершенство достигается редко, если оно вообще достижимо. Цель Совета заключается в том, чтобы максимизировать данные качества в той степени, в которой это является возможным.
- 2.14 Полное отображение включает в себя всю информацию, необходимую пользователю для понимания отображаемого экономического явления, включая все необходимые 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, историческую стоимость или справедливую стоимость). Для некоторых статей полное отображение также может предполагать объяснение значимых фактов о качестве и характере этих статей, факторов и обстоятельств, которые могут повлиять на их качество и характер, а также процесса, использованного для определения числового отображения.
- 2.15 В нейтральном отображении отсутствует предвзятость в выборе или представлении финансовой информации. Нейтральное отображение не является тенденциозным, работающим в пользу или против кого-либо, акцентирующим либо ослабляющим внимание или манипулирующим мнением пользователей каким-либо иным образом с тем, чтобы увеличить вероятность того, что финансовая информация будет воспринята ими как благоприятная или неблагоприятная. Нейтральная информация не означает информацию, не имеющую какой-либо цели или не оказывающую влияния на решения пользователей. Напротив, уместная финансовая информация по определению способна влиять на решения пользователей.
- 2.16 Нейтральность подкрепляется использованием осмотрительности. Осмотрительность заключается в проявлении осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Применение осмотрительности означает, что активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются⁶. В равной степени применение осмотрительности не допускает занижения активов или доходов или завышения обязательств или расходов. Подобные искажения могут привести к завышению или занижению доходов или расходов в будущих периодах.
- 2.17 Использование осмотрительности не подразумевает потребности в асимметрии, например систематической потребности в более убедительных доказательствах для обоснования признания активов или доходов, чем для признания обязательств или расходов. Такая асимметрия не является качественной характеристикой полезной финансовой информации. Тем не менее конкретные

⁶ «Активы», «обязательства», «доходы» и «расходы» определены в таблице 4.1. Они являются элементами финансовой отчетности.

стандарты могут содержать асимметричные требования, если это является следствием решений, призванных обеспечить выбор наиболее уместной информации, правдиво представляющей то, для представления чего она предназначена.

- 2.18 Правдивое представление не означает точности во всех отношениях. Отсутствие ошибок означает, что в описании экономического явления нет ошибок или пропусков информации 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 цены или стоимости, не являющейся наблюдаемой, не может быть отнесена к категории точных либо неточных. Однако представление данной оценки может быть правдивым, если сумма четко и точно описывается как расчетная оценка, объясняются характер и ограничения процесса оценки и при выборе и применении надлежащего процесса определения оценочного значения не было допущено ошибок.
- 2.19 Когда денежные суммы, отраженные в финансовых отчетах, не являются наблюдаемыми напрямую и вместо этого должны быть определены с использованием расчетных оценок, возникает неопределенность оценки. Применение обоснованных расчетных оценок является необходимой составляющей подготовки финансовой информации и не снижает полезности такой информации, если данные расчетные оценки четко и точно описаны и объяснены. Даже высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует предоставлению такой расчетной оценкой полезной информации (см. пункт 2.22).

Применение основополагающих качественных характеристик

- 2.20 Чтобы быть полезной, информация должна быть как уместной, так и обеспечивающей правдивое представление того, для представления чего она предназначена. Как правдивое представление неуместного экономического явления, так и неправдивое представление уместного экономического явления не помогают пользователям принять правильные решения.
- 2.21 Наиболее рациональный и эффективный процесс применения основополагающих качественных характеристик обычно выглядит следующим образом (с учетом влияния характеристик, повышающих полезность информации, и ограничения в отношении затрат, которые не принимаются во внимание в этом примере). Во-первых, идентифицируется экономическое явление, информация о котором может быть полезной для пользователей финансовой информации отчитывающейся организации. Во-вторых, определяется вид информации о данном экономическом явлении, которая будет наиболее уместной. В-третьих, определяется, доступна ли данная информация и может ли она обеспечить правдивое представление данного экономического явления. Если это так, процесс обеспечения соответствия информации основополагающим качественным характеристикам завершается на этом этапе. В противном случае процесс повторяется в отношении следующего наиболее уместного вида информации.
- 2.22 В некоторых случаях, возможно, потребуется выбрать оптимальное соотношение между основополагающими качественными характеристиками для того, чтобы достигнуть цели представления финансовых отчетов, заключающейся в предоставлении полезной информации об экономических явлениях. Например, наиболее уместной информацией об экономическом явлении может оказаться расчетная оценка с высокой степенью неопределенности. В некоторых случаях степень неопределенности при определении расчетных оценок может быть настолько высокой, что может возникнуть сомнение в том, обеспечит ли расчетная оценка достаточно правдивое представление данного экономического явления. В некоторых таких случаях наиболее полезной информацией может служить расчетная оценка с высокой степенью неопределенности, которая сопровождается описанием данной расчетной оценки и объяснением неопределенностей, влияющих на нее. В других подобных случаях, когда такая информация не может обеспечить достаточно правдивого представления экономического явления, наиболее полезная информация может включать расчетную оценку другого вида, которая является несколько менее уместной, но при этом степень неопределенности ее оценки ниже. В ограниченном числе случаев возможно, что нет никаких расчетных оценок, которые предоставляют полезную информацию. В таких особых случаях может потребоваться предоставление информации, не основывающейся на расчетной оценке.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации

- 2.23 Сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность являются качественными характеристиками, повышающими полезность информации, являющейся уместной и

обеспечивающей правдивое представление того, для представления чего она предназначена. Качественные характеристики, повышающие полезность информации, также могут помочь определить, какой из двух способов должен быть использован для отражения какого-либо экономического явления, если считается, что оба способа предоставляют в равной степени уместную информацию и обеспечивают в равной степени правдивое представление этого экономического явления.

Сопоставимость

- 2.24 Принятие решений пользователями предполагает выбор одного из альтернативных вариантов, например, выбор между тем, чтобы продавать либо удерживать инвестицию, или инвестировать в одну отчитывающуюся организацию либо в другую. Следовательно, информация об отчитывающейся организации более полезна, если она может быть сопоставлена с аналогичной информацией о других организациях и с аналогичной информацией о той же организации за другой период или на другую дату.
- 2.25 Сопоставимость является качественной характеристикой, позволяющей пользователям выявлять и понимать сходство и различие между статьями. В отличие от остальных качественных характеристик сопоставимость не относится к отдельно взятой статье. Для сопоставления необходимы как минимум две статьи.
- 2.26 Понятие последовательности, хотя и связано с сопоставимостью, не идентично ей. Последовательность предполагает использование одних и тех же методов в отношении одних и тех же статей либо в разных периодах в рамках одной организации, либо в одном периоде, но разными организациями. Сопоставимость является целью; последовательность помогает достичь этой цели.
- 2.27 Сопоставимость не означает единообразия. Чтобы информация была сопоставимой, нечто схожее должно выглядеть схожим образом, а нечто отличное должно выглядеть по-разному. Сопоставимость финансовой информации не повышается, если несхожие вещи представляются схожими, а схожие вещи представляются как разные.
- 2.28 Некоторая степень сопоставимости, скорее всего, будет достигнута при соответствии информации основополагающим качественным характеристикам. Правдивое представление уместного экономического явления естественным образом должно содержать некоторую степень сопоставимости с правдивым представлением аналогичного уместного экономического явления другой отчитывающейся организацией.
- 2.29 Несмотря на то, что одно экономическое явление может быть правдиво представлено несколькими способами, сопоставимость уменьшается, когда в отношении одного и того же экономического явления допускается использование альтернативных методов учета.

Проверяемость

- 2.30 Проверяемость помогает убедить пользователей в том, что информация дает правдивое представление о том экономическом явлении, для представления 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 необязательно должна представлять собой единственно возможную расчетную оценку, чтобы быть проверяемой. Диапазон возможных значений и связанных с ними вероятностей также может быть проверяемым.
- 2.31 Проверяемость может быть прямой либо косвенной. Прямая проверяемость означает подтверждение числовой или иной информации путем непосредственного наблюдения, например 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 запасов на конец периода с использованием того же допущения о стоимостном потоке (например, с использованием метода «первым поступил – первым выбыл» (ФИФО)).
- 2.32 Возможность проверить некоторые поясняющие утверждения и прогнозную финансовую 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, подтверждающих данную информацию.

Своевременность

- 2.33 Своевременность означает получение информации лицами, принимающими решения, вовремя, чтобы она была способна 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 возможно, например, что некоторым пользователям понадобится выявлять и оценивать тренды.

Понятность

- 2.34 Классификация, систематизация и четкое и краткое представление информации делают ее понятной.
- 2.35 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.
- 2.36 Финансовые отчеты составляются для пользователей, обладающих достаточными знаниями бизнеса и экономической деятельности, а также изучающих и анализирующих информацию с должным старанием. Иногда даже хорошо осведомленные и внимательные пользователи могут нуждаться в помощи консультанта, чтобы понять информацию о сложных экономических явлениях.

Применение качественных характеристик, повышающих полезность информации

- 2.37 Соответствие качественным характеристикам, повышающим полезность информации, должно быть обеспечено 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 обеспечивает правдивого представления того, для представления чего она предназначена.
- 2.38 Применение качественных характеристик, повышающих полезность информации, представляет собой итеративный процесс, который не предусматривает заданной последовательности выполнения действий. Иногда может возникнуть необходимость уменьшить значение одной качественной характеристики, чтобы максимизировать значение другой. Например, временное снижение сопоставимости в результате перспективного применения нового стандарта может быть оправданным в целях повышения уместности либо правдивости представления информации в более долгосрочной перспективе. Надлежащее раскрытие информации может отчасти компенсировать несопоставимость данных.

Ограничение в отношении затрат, связанное с полезностью представляемых финансовых отчетов

- 2.39 Затраты представляют собой неизбежное ограничение в отношении информации, которая может быть представлена в финансовых отчетах. Представление отчетной финансовой информации сопряжено с затратами, и важно, чтобы данные затраты оправдывались выгодами от представления этой информации. Существует несколько видов затрат и выгод, которые следует принимать во внимание.
- 2.40 Организации, представляющие финансовую информацию, затрачивают наибольшие усилия на сбор, обработку, проверку и распространение финансовой информации, однако в итоге эти затраты несут пользователи в форме уменьшенной отдачи от инвестиций. Пользователи финансовой информации также несут затраты по анализу и интерпретации представленной информации. Если необходимая информация не предоставляется, пользователи несут дополнительные затраты, чтобы получить ее из каких-либо других источников или оценить ее расчетным путем.
- 2.41 Представление финансовой информации, которая является уместной и правдиво представляет то, для представления 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, работодатель или иной кредитор также получает выгоды от более информированного принятия решений. Однако

финансовые отчеты общего назначения не могут включить всю информацию, которая представляется уместной каждому отдельному пользователю.

- 2.42 Применяя ограничение в отношении затрат, Совет оценивает, насколько вероятным является то, что выгоды от представления конкретной информации оправдают затраты, понесенные в целях предоставления и использования этой информации. Применяя ограничение в отношении затрат при разработке нового стандарта Совет запрашивает мнение тех, кто представляет финансовую информацию, а также пользователей этой информации, 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.
- 2.43 Ввиду неизбежной субъективности индивидуальных мнений, затраты и выгоды от представления конкретных статей финансовой информации будут оцениваться по-разному. Следовательно, Совет стремится рассматривать затраты и выгоды в отношении представления финансовых отчетов в общем, а не только применительно к отдельным отчитывающимся организациям. Это не означает, что оценки затрат и выгод всегда оправдывают одинаковые требования к отчетности для всех организаций. Различия могут быть уместны ввиду отличающихся размеров организаций, разных способов привлечения ими капитала (на открытых рынках либо в частном порядке), различающихся потребностей пользователей и других факторов.

С пункта

**ГЛАВА 3. ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ И ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ
ОРГАНИЗАЦИЯ**

| | |
|---|-------------|
| ФИНАНСОВАЯ ОТЧЕТНОСТЬ | 3.1 |
| Цель и состав финансовой отчетности | 3.2 |
| Отчетный период | 3.4 |
| Позиция, с которой представляется финансовая отчетность | 3.8 |
| Допущение о непрерывности деятельности | 3.9 |
| ОТЧИТЫВАЮЩАЯСЯ ОРГАНИЗАЦИЯ | 3.10 |
| Консолидированная и неконсолидированная финансовая отчетность | 3.15 |

Финансовая отчетность

- 3.1 В главах 1 и 2 рассматривается информация, предоставляемая в финансовых отчетах общего назначения, а в главах 3–8 рассматриваются вопросы представления информации в особой форме финансовых отчетов общего назначения, а именно в финансовой отчетности общего назначения. Финансовая отчетность⁷ предоставляет информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, правах требования к этой организации, а также об изменениях в данных ресурсах и правах требованиях, отвечающих определениям элементов финансовой отчетности (см. таблицу 4.1).

Цель и состав финансовой отчетности

- 3.2 Цель финансовой отчетности состоит в предоставлении финансовой информации об активах отчитывающейся организации, о ее обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах⁸, являющейся полезной для пользователей финансовой отчетности при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в отчитываемую организацию и при оценке деятельности руководства организации по ответственному управлению ее экономическими ресурсами (см. пункт 1.3).
- 3.3 Эта информация предоставляется:
- (a) в отчете о финансовом положении, в котором признаются активы, обязательства и собственный капитал;
 - (b) в отчете (отчетах) о финансовых результатах⁹, в которых признаются доходы и расходы; и
 - (c) в прочих отчетах и примечаниях, в которых представляется и раскрывается информация о:
 - (i) признанных активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах (см. пункт 5.1), в том числе информация об их характере и о рисках, возникающих в связи с этими признанными активами и обязательствами;
 - (ii) активах и обязательствах, которые не были признаны (см. пункт 5.6), в том числе информация об их характере и о рисках, возникающих в связи с ними;
 - (iii) денежных потоках;
 - (iv) взносах держателей прав требования в отношении собственного капитала организации и выплат этим лицам; и
 - (v) методах, допущениях и суждениях, использованных при оценке представленных или раскрытых сумм, а также об изменениях этих методов, допущений и суждений.

Отчетный период

- 3.4 Финансовая отчетность подготавливается в отношении определенного периода времени (отчетный период) и предоставляет информацию:
- (a) об активах и обязательствах — в том числе непризнанных активах и обязательствах — и собственном капитале, которые существовали на дату окончания отчетного периода или в течение отчетного периода; и
 - (b) о доходах и расходах за отчетный период.
- 3.5 Финансовая отчетность также предоставляет сравнительную информацию по крайней мере за один предшествующий отчетный период с целью помочь пользователям финансовой отчетности выявить и оценить изменения и тренды.
- 3.6 Информация о возможных будущих операциях и прочих возможных будущих событиях (прогнозная информация) включается в финансовую отчетность, если она:

⁷ В тексте *Концептуальных основ* термин «финансовая отчетность» следует читать как «финансовая отчетность общего назначения».

⁸ Определения терминов «активы», «обязательства», «собственный капитал», «доходы» и «расходы» приведены в таблице 4.1. Они являются элементами финансовой отчетности.

⁹ В *Концептуальных основах* не определено, состоит ли отчет (состоят ли отчеты) о финансовых результатах из одного отчета или из двух отчетов.

- (a) относится к активам и обязательствам организации — в том числе непризнанным активам и обязательствам — или собственному капиталу, которые существовали на дату окончания отчетного периода или в течение отчетного периода, или относится к доходам или расходам за отчетный период; и
- (b) является полезной для пользователей финансовой отчетности.

Например, если актив или обязательство оцениваются с помощью расчетной оценки будущих денежных потоков, информация о таких расчетных будущих денежных потоках может помочь пользователям финансовой отчетности понять отраженные в ней оценки. Финансовая отчетность, как правило, не содержит других видов прогнозной информации, например, пояснительные материалы об ожиданиях и стратегиях руководства в отношении отчитываемой организации.

- 3.7 Финансовая отчетность включает информацию об операциях и прочих событиях, произошедших после окончания отчетного периода, если предоставление такой информации необходимо для достижения цели финансовой отчетности (см. пункт 3.2).

Позиция, с которой представляется финансовая отчетность

- 3.8 Финансовая отчетность предоставляет информацию об операциях и прочих событиях, которые рассматриваются с позиций отчитываемой организации в целом, а не с позиций какой-либо конкретной группы существующих или потенциальных инвесторов, заимодавцев или прочих кредиторов организации.

Допущение о непрерывности деятельности

- 3.9 Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что отчитываемая организация осуществляет свою деятельность непрерывно и продолжит осуществлять ее в обозримом будущем. Таким образом, используется допущение, что организация не имеет ни намерения, ни необходимости прекратить свое существование или прекратить свою коммерческую деятельность. Если же такое намерение или необходимость существует, то может потребоваться составление финансовой отчетности на другой основе. В этом случае в финансовую отчетность включается описание использованной основы.

Отчитываемая организация

- 3.10 Отчитываемая организация — это организация, которая обязана или самостоятельно решает подготовить финансовую отчетность. Отчитываемая организация может представлять собой одну организацию, часть организации или включать несколько организаций. Отчитываемая организация не обязательно является юридическим лицом.
- 3.11 Иногда одна организация (материнская организация) осуществляет контроль над другой организацией (дочерней организацией). Если отчитываемая организация включает в себя как материнскую организацию, так и ее дочерние организации, финансовая отчетность этой отчитываемой организации называется «консолидированной финансовой отчетностью» (см. пункты 3.15–3.16). Если отчитываемая организация представлена только материнской организацией, то финансовая отчетность этой отчитываемой организации называется «неконсолидированной финансовой отчетностью» (см. пункты 3.17–3.18).
- 3.12 Если отчитываемая организация включает две организации или более, не связанные между собой отношениями материнская организация — дочерняя организация, финансовая отчетность этой отчитываемой организации называется «комбинированной финансовой отчетностью».
- 3.13 Определение корректных границ отчитываемой организации может быть затруднительным, если отчитываемая организация:
- (a) не является юридическим лицом; и
 - (b) не состоит только из юридических лиц, связанных отношениями материнская организация — дочерняя организация.
- 3.14 В таких случаях определение границ отчитываемой организации зависит от информационных потребностей основных пользователей финансовой отчетности отчитываемой организации. Эти

пользователи нуждаются в уместной информации, которая правдиво представляет то, для представления чего она предназначена. Правдивое представление предусматривает, что:

- (a) границы отчитываемой организации не содержат произвольный или неполный набор видов ее видов экономической деятельности;
- (b) включение в границы отчитываемой организации указанного набора видов экономической деятельности обеспечивает представление нейтральной информации; и
- (c) предоставляется описание того, каким образом были определены границы отчитываемой организации и что составляет отчитываемую организацию.

Консолидированная и неконсолидированная финансовая отчетность

- 3.15 Консолидированная финансовая отчетность предоставляет информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах как материнской организации, так и ее дочерних организаций как единой отчитываемой организации. Данная информация является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств в материнскую организацию. Это объясняется тем, что чистые поступления денежных средств в материнскую организацию включают распределения, осуществляемые дочерними организациями в пользу материнской организации, и такие распределения зависят от чистых поступлений денежных средств в дочерние организации.
- 3.16 Консолидированная финансовая отчетность не имеет своей целью предоставление отдельной информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах какой-либо конкретной дочерней организации. Такая информация содержится в собственной финансовой отчетности дочерней организации.
- 3.17 Неконсолидированная финансовая отчетность предназначена для предоставления информации об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах материнской организации, но не ее дочерних организаций. Эта информация может быть полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации по следующим причинам:
- (a) права требования к материнской организации обычно не дает держателю такого права требования право требования в отношении ее дочерних организаций; и
 - (b) в некоторых юрисдикциях суммы, которые могут распределяться согласно законодательству между держателями прав требования в отношении собственного капитала материнской организации, зависят от величины доступных к распределению резервов этой материнской организации.

Еще одним способом предоставления информации о некоторых или всех активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах самой материнской организации является представление такой информации в примечаниях к консолидированной финансовой отчетности.

- 3.18 Информации, предоставляемой в неконсолидированной финансовой отчетности, как правило, недостаточно для удовлетворения информационных потребностей существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов материнской организации. Следовательно, в тех случаях, когда требуется представление консолидированной финансовой отчетности, неконсолидированная финансовая отчетность не может служить заменой консолидированной финансовой отчетности. Тем не менее материнская организация может быть обязана или может по собственному выбору подготовить неконсолидированную финансовую отчетность в дополнение к консолидированной финансовой отчетности.

С пункта

| | |
|--|-------------|
| ГЛАВА 4. ЭЛЕМЕНТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ | |
| ВВЕДЕНИЕ | 4.1 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ АКТИВА | 4.3 |
| Право | 4.6 |
| Потенциал создания экономических выгод | 4.14 |
| Контроль | 4.19 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | 4.26 |
| Обязанность | 4.28 |
| Передача экономического ресурса | 4.36 |
| Существующая обязанность, возникшая в результате прошлых событий | 4.42 |
| АКТИВЫ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВА | 4.48 |
| Единица учета | 4.48 |
| Договоры к исполнению | 4.56 |
| Сущность предусмотренных договором прав и предусмотренных договором обязанностей | 4.59 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЕ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА | 4.63 |
| ОПРЕДЕЛЕНИЯ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ | 4.68 |

Введение

- 4.1 Элементами финансовой отчетности, которые определены в *Концептуальных основах*, являются:
- (a) активы, обязательства и собственный капитал, которые относятся к финансовому положению отчитывающейся организации; и
 - (b) доходы и расходы, которые относятся к финансовым результатам деятельности отчитывающейся организации.
- 4.2 Данные элементы связаны с экономическими ресурсами, правами требования и изменениями в экономических ресурсах и правах требования, описанными в главе 1, и их определения приводятся в таблице 4.1.

Таблица 4.1. Элементы финансовой отчетности

| Понятия, рассмотренные в главе 1 | Элемент | Определение или описание |
|---|---------------------|---|
| Экономический ресурс | Актив | Существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. Экономический ресурс представляет собой право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. |
| Права требования | Обязательство | Существующая обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий. |
| | Собственный капитал | Остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств. |
| Изменения в экономических ресурсах и правах требования, отражающие финансовые результаты деятельности | Доходы | Увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации. |
| | Расходы | Уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с распределениями в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации. |
| Прочие изменения в экономических ресурсах и правах требования | — | Взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала организации и распределения в пользу этих держателей. |
| | — | Обмен активами или обязательствами, который не приводит к увеличению или уменьшению собственного капитала. |

Определение актива

- 4.3 Актив — существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий.
- 4.4 Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.
- 4.5 В данном разделе рассматриваются три аспекта данных определений:

- (a) право (см. пункты 4.6–4.13);
- (b) потенциал создания экономических выгод (см. пункты 4.14–4.18); и
- (c) контроль (см. пункты 4.19–4.25).

Право

4.6 Права, обладающие потенциалом создания экономических выгод, могут принимать различные формы, включая:

- (a) права, которым соответствует обязанность другой стороны (см. пункт 4.39), например:
 - (i) права на получение денежных средств;
 - (ii) права на получение товаров или услуг;
 - (iii) права на обмен экономическими ресурсами с другой стороной на выгодных условиях. К таким правам относится, например, форвардный договор на покупку экономического ресурса на условиях, которые в настоящее время являются выгодными, или опцион на покупку экономического ресурса;
 - (iv) права на выгоду, обусловленную обязанностью другой стороны передать экономический ресурс в случае наступления определенного будущего события, в наступлении которого нет уверенности (см. пункт 4.37);
- (b) права, которым не соответствует обязанность другой стороны, например:
 - (i) права на физические объекты, такие как объекты основных средств или запасы. Примерами таких прав являются право на использование физического объекта или право на получение выгод от ликвидационной стоимости объекта аренды;
 - (ii) права на использование интеллектуальной собственности.

4.7 Многие права возникают в силу условий договора, требований законодательства или аналогичных условий. Например, организация может получить права в результате владения физическим объектом на правах собственности или аренды, владения долговым инструментом или долевым инструментом или в результате владения зарегистрированным патентом. Однако организация также может получить права другими способами, например:

- (a) путем приобретения или создания ноу-хау, которое не является общедоступным (см. пункт 4.22); или
- (b) в силу наличия обязанности у другой стороны, возникшей в результате того, что такая другая сторона не имеет практической возможности действовать образом, который противоречил бы ее сложившейся деловой практике, опубликованной политике или конкретным заявлениям (см. пункт 4.31).

4.8 Момент получения некоторых товаров или услуг, например услуг наемных работников, совпадает с моментом их потребления. Право организации на получение экономических выгод, связанных с такими товарами или услугами, существует в течение очень короткого времени до момента потребления этих товаров или услуг организацией.

4.9 Не все права организации являются активами этой организации — чтобы права считались активами организации, должно соблюдаться два условия: права должны иметь потенциал создания экономических выгод для организации сверх тех экономических выгод, которые доступны всем другим сторонам (см. пункты 4.14–4.18), и должны контролироваться организацией (см. пункты 4.19–4.25). Например, права, доступные всем сторонам без значительных затрат — в частности права доступа к общественным благам, такие как право пользования общедоступной дорогой или ноу-хау, которое является общедоступным, — как правило, не являются активами для организаций, которые обладают ими.

4.10 Организация не может обладать правом на получение экономических выгод от себя самой. Отсюда следует, что:

- (a) долговые инструменты или долевыми инструментами, выпущенные организацией и впоследствии выкупленные и удерживаемые ею, например собственные выкупленные акции, не являются экономическими ресурсами этой организации; и
- (b) если отчитывающаяся организация включает в себя более чем одно юридическое лицо, долговые инструменты или долевыми инструментами, выпущенные одним из этих

юридических лиц и удерживаемые другим из этих юридических лиц, не являются экономическими ресурсами отчитывающейся организации.

- 4.11 В принципе каждое право организации представляет собой отдельный актив. Однако для целей учета связанные права зачастую рассматриваются в качестве одной единицы учета, представляющей собой один актив (см. пункты 4.48–4.55). Например, обеспеченное законом право собственности на физический объект может обусловить возникновение нескольких прав, включая:
- (a) право пользования данным объектом;
 - (b) право продажи прав на этот объект;
 - (c) право передавать в залог права на этот объект; и
 - (d) прочие права, не указанные в подпунктах (a)–(c).
- 4.12 Во многих случаях набор прав, обусловленных законным правом собственности на физический объект, учитывается как один актив. Концептуально экономический ресурс представляет собой набор прав, а не физический объект. Тем не менее описание данного набора прав как физического объекта в большинстве случаев обеспечит правдивое представление таких прав наиболее кратким и понятным способом.
- 4.13 В некоторых случаях имеет место неопределенность в отношении существования права. Например, другая сторона может оспаривать наличие у организации права на получение экономического ресурса от этой другой стороны. До тех пор, пока данная неопределенность не будет разрешена, например, решением суда, имеет место неопределенность в отношении наличия у организации права и, следовательно, существования актива. (Вопрос о признании активов, в отношении существования которых присутствует неопределенность, рассматривается в пункте 5.14.)

Потенциал создания экономических выгод

- 4.14 Экономический ресурс — это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод. Для существования такого потенциала нет необходимости в том, чтобы можно было с абсолютной уверенностью или даже с высокой вероятностью утверждать, что данное право будет создавать экономические выгоды. Необходимо лишь, чтобы данное право уже существовало и чтобы по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах данное право могло создавать экономические выгоды для организации, превышающие выгоды, которые доступны всем другим сторонам.
- 4.15 Право может отвечать определению экономического ресурса и, следовательно, быть активом, даже если вероятность того, что оно будет создавать экономические выгоды, мала. Тем не менее эта низкая вероятность может влиять на решения о том, какую информацию предоставлять об активе и каким образом ее предоставлять, в том числе решения о том, следует ли признавать актив (см. пункты 5.15–5.17) и каким образом его оценивать.
- 4.16 Экономический ресурс мог бы создавать экономические выгоды для организации за счет предоставления ей права или обеспечения возможности совершать, например, одно или несколько из следующих действий:
- (a) получать предусмотренные договором денежные потоки или другой экономический ресурс;
 - (b) обмениваться экономическими ресурсами с другой стороной на выгодных условиях;
 - (c) обеспечивать поступление денежных средств или избегать выбытия денежных средств, например, посредством:
 - (i) использования данного экономического ресурса либо в отдельности, либо в сочетании с другими экономическими ресурсами для производства товаров или предоставления услуг;
 - (ii) использования данного экономического ресурса для увеличения стоимости других экономических ресурсов; или
 - (iii) передачи данного экономического ресурса в аренду другой стороне;
 - (d) получать денежные средства или прочие экономические ресурсы в результате продажи данного экономического ресурса; либо
 - (e) погашать обязательства путем передачи данного экономического ресурса.
- 4.17 Несмотря на то, что стоимость экономического ресурса определяется его существующим потенциалом создавать будущие экономические выгоды, этот экономический ресурс представляет

собой существующее право, которое включает в себе этот потенциал, но не будущие экономические выгоды, которые данное право может создавать. Например, стоимость приобретенного опциона определяется его потенциалом создавать экономические выгоды вследствие исполнения этого опциона на некоторую дату в будущем. Однако экономический ресурс представляет собой существующее право — право исполнить опцион на некоторую дату в будущем. Экономический ресурс — это не будущие экономические выгоды, которые держатель опциона получит в случае его исполнения.

- 4.18 Существует тесная связь между понесением затрат и приобретением активов, однако эти явления не обязательно совпадают. Следовательно, когда организация несет затраты, это может свидетельствовать о стремлении организации получить будущие экономические выгоды, но не является прямым доказательством того, что организация получила актив. Аналогично отсутствие соответствующих затрат не препятствует тому, чтобы та или иная статья удовлетворяла определению актива. К активам, например, можно отнести права, предоставленные организации государством на безвозмездной основе или переданные организации в дар другой стороной.

Контроль

- 4.19 Контроль связывает экономический ресурс с организацией. Оценка наличия контроля помогает идентифицировать экономический ресурс, подлежащий учету организацией. Например, организация может контролировать пропорциональную долю в объекте недвижимости, не контролируя при этом права, обусловленные правом собственности на весь объект недвижимости. В таких случаях активом организации является та доля в объекте недвижимости, которую она контролирует, а не права, обусловленные правом собственности на весь объект недвижимости, которые она не контролирует.
- 4.20 Организация контролирует экономический ресурс, если в настоящее время у нее существует возможность определять способ использования данного экономического ресурса и получать экономические выгоды, которые он может приносить. Контроль включает в себя существующую в настоящее время возможность препятствовать тому, чтобы другие стороны определяли способ использования экономического ресурса и получали экономические выгоды от него. Следовательно, если одна сторона контролирует экономический ресурс, никакая другая сторона его не контролирует.
- 4.21 У организации в настоящее время существует возможность определять способ использования экономического ресурса, если она имеет право использовать данный экономический ресурс в своей деятельности либо позволять другой стороне использовать данный экономический ресурс в деятельности такой другой стороны.
- 4.22 Контроль над экономическим ресурсом обычно обусловлен возможностью осуществления юридически защищенных прав. Однако контроль также может возникнуть, если у организации имеются другие способы подтвердить, что именно у нее, а не у какой-либо другой стороны в настоящее время существует возможность определять способ использования экономического ресурса и получать выгоды от него. Например, организация может контролировать право на использование ноу-хау, которое не находится в общественном доступе, если организация имеет доступ к этому ноу-хау и у нее в настоящее время существует возможность не разглашать информацию, составляющую ноу-хау, даже если это ноу-хау не защищено зарегистрированным патентом.
- 4.23 Чтобы организация контролировала экономический ресурс, будущие экономические выгоды от этого ресурса должны поступать напрямую или косвенно в данную организацию, а не какой-либо другой стороне. Данный аспект контроля не подразумевает, что организация может гарантировать, что экономический ресурс будет производить экономические выгоды во всех обстоятельствах. Напротив, это означает, что если экономический ресурс будет производить экономические выгоды, то организация является той стороной, которая будет получать их либо напрямую, либо косвенно.
- 4.24 Подверженность риску значительных изменений величины экономических выгод, создаваемых экономическим ресурсом, может указывать на то, что организация контролирует этот ресурс. Однако это только один из факторов, который необходимо принимать во внимание при общей оценке наличия контроля.
- 4.25 Иногда одна сторона (принципал) привлекает другую сторону (агента), которая действует от имени и в интересах принципала. Например, принципал может привлечь агента для организации продажи товаров, контролируемых принципалом. Если агент принимает на хранение экономический ресурс, контролируемый принципалом, этот экономический ресурс не является активом агента. Более того, если агент обязан передать экономический ресурс, контролируемый принципалом, третьей стороне,

такая обязанность не является обязательством агента, поскольку передаваемый экономический ресурс является экономическим ресурсом принципала, а не агента.

Определение обязательства

- 4.26 Обязательство — это существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий.
- 4.27 Для того чтобы обязательство существовало, необходимо соблюдение всех трех критериев:
- (a) у организации имеется обязанность (см. пункты 4.28–4.35);
 - (b) данная обязанность заключается в передаче экономического ресурса (см. пункты 4.36–4.41); и
 - (c) данная обязанность существует в настоящее время в результате прошлых событий (см. пункты 4.42–4.47).

Обязанность

- 4.28 Первым критерием существования обязательства является наличие у организации обязанности.
- 4.29 Обязанность является необходимостью или ответственностью, избежать которых организация не имеет практической возможности. Обязанность всегда возникает перед другой стороной (или сторонами). Такой другой стороной (или сторонами) может быть физическое лицо или организация, группа физических лиц или организаций или общество в целом. Не обязательно точно знать сторону (или стороны), перед которыми имеется обязанность.
- 4.30 Если у одной стороны имеется обязанность передать экономический ресурс, следовательно, у другой стороны (или сторон) имеется право получить этот экономический ресурс. Однако требование, чтобы одна сторона признавала обязательство и оценивала его в определенной сумме, не означает, что другая сторона (или стороны) должна (должны) признавать актив или оценивать его в той же сумме. Например, конкретные стандарты могут содержать различные критерии признания или требования к оценке применительно к обязательству одной стороны и соответствующему активу другой стороны (или сторон), если такие различные критерии или требования являются следствием решений, нацеленных на выбор наиболее уместной информации, правдиво представляющей то, для представления чего она предназначена.
- 4.31 Многие обязанности возникают в силу наличия договора, требований законодательства или аналогичных источников требований и являются юридически закрепленными для стороны (или сторон), перед которыми имеются эти обязанности. Однако обязанности могут также возникать в силу сложившейся деловой практики организации, опубликованной политики или конкретных заявлений, если у организации отсутствует практическая возможность действовать отлично от такой практики, политики или заявлений. Обязанность, возникающая в таких ситуациях, иногда называется «обязанностью, обусловленной практикой».
- 4.32 В некоторых ситуациях необходимость или ответственность организации передать экономический ресурс зависит от конкретного действия в будущем, которое может предпринять сама организация. К таким действиям можно отнести осуществление определенного вида коммерческой деятельности или осуществление операций на определенном рынке на оговоренную дату в будущем, либо исполнение конкретных опционов, предусмотренных договором. В таких ситуациях у организации имеется обязанность, если у нее отсутствует практическая возможность избежать выполнения такого действия.
- 4.33 Вывод о том, что финансовую отчетность организации целесообразно подготавливать исходя из допущения о непрерывности деятельности, также подразумевает, что у организации отсутствует практическая возможность избежать передачи ресурса, которой можно было бы избежать только в результате ликвидации организации или прекращения коммерческой деятельности.
- 4.34 Факторы, учитываемые при оценке наличия у организации практической возможности избежать передачи экономического ресурса, могут зависеть от характера необходимости или ответственности организации. Например, в некоторых случаях организация может не иметь практической возможности избежать передачи экономического ресурса, если любое действие, которое она могла бы предпринять с целью избежать такой передачи, имело бы значительно более неблагоприятные экономические последствия, чем сама такая передача. Однако ни намерение осуществить передачу,

ни высокая вероятность такой передачи не являются достаточными основаниями для вывода о том, что у организации отсутствует практическая возможность избежать передачи.

- 4.35 В некоторых случаях имеет место неопределенность в отношении существования обязанности. Например, если другая сторона стремится получить компенсацию за якобы допущенное организацией правонарушение, может существовать неопределенность в отношении того, имело ли место данное нарушение, совершила ли его организация или каким образом применяется законодательство. До тех пор, пока такая неопределенность существования не будет разрешена, например, решением суда, имеет место неопределенность в отношении наличия у организации обязанности перед стороной, требующей компенсацию, и, следовательно, существования обязательства. (Признание обязательств, в отношении существования которых присутствует неопределенность, рассматривается в пункте 5.14.)

Передача экономического ресурса

- 4.36 Второй критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность предусматривает передачу экономического ресурса.
- 4.37 Чтобы данный критерий соблюдался, обязанность должна потенциально приводить к необходимости того, чтобы организация передала экономический ресурс другой стороне (или сторонам). Для существования такого потенциала нет необходимости в том, чтобы можно было с абсолютной уверенностью или просто с высокой вероятностью утверждать, что организация должна будет передать экономический ресурс, — такая передача, например, может потребоваться только если произойдет некоторое будущее событие, в отношении наступления которого присутствует неопределенность. Необходимо лишь, чтобы данная обязанность уже существовала и чтобы по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах данная обязанность заключалась бы в требовании к организации передать экономический ресурс.
- 4.38 Обязанность может отвечать определению обязательства, даже если вероятность передачи экономического ресурса низкая. Тем не менее эта низкая вероятность может повлиять на решения о том, какую информацию предоставлять об обязательстве и каким образом предоставлять данную информацию, в том числе на решение о том, следует ли признавать обязательство (см. пункты 5.15–5.17) и каким образом его оценивать.
- 4.39 К обязанностям передать экономический ресурс относятся, например, следующие:
- (a) обязанности выплатить денежные средства;
 - (b) обязанности передать товары или оказать услуги;
 - (c) обязанности обмениваться экономическими ресурсами с другой стороной на невыгодных условиях. К таким обязанностям относится, например, форвардный договор на продажу экономического ресурса на невыгодных в настоящее время условиях или опцион, согласно которому другая сторона получает право на покупку экономического ресурса у организации;
 - (d) обязанности передать экономический ресурс в случае наступления определенного будущего события, в отношении наступления которого присутствует неопределенность;
 - (e) обязанности выпустить финансовый инструмент, если такой финансовый инструмент обяжет организацию передать экономический ресурс.
- 4.40 Вместо исполнения обязанности передать экономический ресурс стороне, имеющей право на его получение, организации иногда принимают решение, например:
- (a) урегулировать данную обязанность посредством переговоров об освобождении от нее;
 - (b) передать данную обязанность третьей стороне; или
 - (c) заменить данную обязанность по передаче экономического ресурса на другую обязанность посредством заключения новой сделки.
- 4.41 В ситуациях, описанных в пункте 4.40, организация будет иметь обязанность передать экономический ресурс до тех пор, пока эта обязанность не будет погашена, передана или заменена.

Существующая обязанность, возникшая в результате прошлых событий

- 4.42 Третий критерий существования обязательства заключается в том, что обязанность является существующей обязанностью, которая возникла в результате прошлых событий.
- 4.43 Существующая обязанность возникла в результате прошлых событий, только если:
- (a) организация уже получила экономические выгоды или выполнила то или иное действие; и
 - (b) следовательно, организация будет должна или может быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать.
- 4.44 К полученным экономическим выгодам могут относиться, например, товары или услуги. Выполненное действие может включать, например, осуществление определенного вида коммерческой деятельности или осуществление операций на определенном рынке. Если получение экономических выгод или выполнение действия происходит в течение какого-либо периода времени, соответствующая существующая обязанность может накапливаться на протяжении этого периода.
- 4.45 В случае введения в действие нового законодательства существующая обязанность возникает только тогда, когда вследствие получения экономических выгод или совершения действия, в отношении которых применяется это законодательство, организация будет или может быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать. Принятие законодательства само по себе не является достаточным основанием для возникновения у организации существующей обязанности. Аналогично сложившаяся деловая практика организации, опубликованная политика или конкретное заявление такого типа, как упомянутые в пункте 4.31, приводят к возникновению существующей обязанности только тогда, когда в результате получения экономических выгод или совершения действия, в отношении которых применяется эта практика, политика или заявление, организация будет или может быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать.
- 4.46 Существующая обязанность может иметь место, даже если нельзя обеспечить соблюдение требования о передаче экономических ресурсов до какого-либо момента в будущем. Например, договорное обязательство выплатить денежные средства может существовать в настоящий момент, даже если договор не требует выплаты до какой-либо даты в будущем. Аналогично предусмотренная договором обязанность организации выполнить работу на какую-либо дату в будущем может существовать в настоящее время, даже если контрагент не может обязать организацию выполнить эту работу до наступления указанной даты в будущем.
- 4.47 Организация еще не имеет существующей обязанности передать экономический ресурс, если еще не удовлетворяются критерии, указанные в пункте 4.43, то есть если организация еще не получила экономические выгоды или не совершила действие, в результате чего она была бы или могла бы быть обязана передать экономический ресурс, который в противном случае она не должна была бы передавать. Например, если организация заключила договор, предусматривающий выплату сотруднику заработной платы в обмен на услуги данного сотрудника, у организации отсутствует существующая обязанность выплатить заработную плату до тех пор, пока данный сотрудник не окажет услуги. До этого договор является договором к исполнению — у организации имеется право и одновременно обязанность обменять будущую заработную плату на будущие услуги сотрудника (см. пункты 4.56–4.58).

Активы и обязательства

Единица учета

- 4.48 Единица учета — это право или группа прав, обязанность или группа обязанностей либо группа прав и обязанностей, к которым применяются критерии признания и принципы оценки.
- 4.49 Выбор единицы учета в отношении актива или обязательства осуществляется при рассмотрении того, каким образом будут применяться критерии признания и принципы оценки к данному активу или обязательству и связанным с ними доходам и расходам. В некоторых обстоятельствах может быть целесообразным определить одну единицу учета в целях признания и другую единицу учета в целях оценки. Например, иногда договоры могут признаваться по отдельности, но оцениваться в

- рамках портфеля договоров. С целью представления и раскрытия информации активы, обязательства, доходы и расходы, возможно, необходимо будет агрегировать или разделить на компоненты.
- 4.50 Если организация передает часть актива или часть обязательства, то в этот момент единица учета может измениться, в результате чего переданный компонент и оставшийся компонент становятся отдельными единицами учета (см. пункты 5.26–5.33).
- 4.51 Единица учета определяется таким образом, чтобы предоставлять полезную информацию, что подразумевает следующее:
- (a) что информация, предоставленная об активе или обязательстве и о любых связанных с ними доходах и расходах, должна быть уместной. Рассмотрение группы прав и обязанностей как одной единицы учета может обеспечить более уместную информацию, чем анализ каждого права или обязанности в качестве отдельной единицы учета, если, например, эти права и обязанности:
 - (i) не могут или маловероятно, что могут быть предметом отдельных операций;
 - (ii) не могут или маловероятно, что могут иметь разный характер истечения сроков действия;
 - (iii) обладают схожими экономическими характеристиками и подвержены аналогичным рискам и, следовательно, скорее всего, будут одинаково влиять на прогнозы будущих чистых поступлений денежных средств в организацию или чистых выбытий денежных средств из организации; или
 - (iv) используются организацией вместе при осуществлении коммерческой деятельности, направленной на создание денежных потоков, и оцениваются исходя из расчетных оценок взаимозависимых будущих денежных потоков по ним;
 - (b) информация, предоставленная об активе или обязательстве и о любых связанных с ними доходах и расходах, должна правдиво представлять сущность операции или другого события, в результате которого они возникли. Следовательно, может быть необходимо рассматривать права или обязанности, возникающие из различных источников, как одну единицу учета или же разделять права или обязанности, возникающие из одного источника (см. пункт 4.62). Таким же образом, чтобы обеспечить правдивое представление не связанных между собой прав и обязанностей, возможно, потребуется признавать и оценивать их по отдельности.
- 4.52 Подобно тому, как затраты накладывают ограничения на другие решения в отношении представления финансовых отчетов, они также накладывают ограничения на выбор единицы учета. Следовательно, при выборе единицы учета важно учесть, насколько высока вероятность того, что выгоды от информации, предоставленной пользователям финансовой отчетности в результате выбора такой единицы учета, оправдают затраты на предоставление и использование данной информации. Как правило, затраты, связанные с признанием и оценкой активов, обязательств, доходов и расходов, увеличиваются с уменьшением размера единицы учета. Таким образом, права или обязанности, возникающие из одного и того же источника, обычно разделяются только в том случае, если полученная в результате такого разделения информация является более полезной, а выгоды превышают затраты.
- 4.53 Иногда и права, и обязанности возникают из одного и того же источника. Например, некоторые договоры устанавливаются как права, так и обязанности каждой из сторон. Если такие права и обязанности являются взаимозависимыми и не могут быть разделены, они образуют единый неразделимый актив или обязательство и, следовательно, составляют одну единицу учета. Например, это имеет место в случае договоров к исполнению (см. пункт 4.57). Наоборот, если права возможно отделить от обязанностей, иногда может быть целесообразным объединять такие права в группы отдельно от обязанностей, что приводит к выделению одного или нескольких отдельных активов и обязательств. В других случаях может быть более уместным объединять отдельные права и обязанности в одну единицу учета, рассматривая их как один актив или одно обязательство.
- 4.54 Ситуация, когда группа прав и обязанностей рассматривается как одна единица учета, отличается от ситуации взаимозачета активов и обязательств (см. пункт 7.10).
- 4.55 Примерами возможных единиц учета являются:
- (a) отдельное право или отдельная обязанность;
 - (b) все права, все обязанности или все права и все обязанности, возникающие из одного источника, например договора;

- (с) подгруппа таких прав и/или обязанностей, например подгруппа прав на объект основных средств, применительно к которым срок полезного использования и структура потребления отличаются от срока полезного использования и структуры потребления применительно к другим правам на этот же объект;
- (d) группа прав и/или обязанностей, возникающих по портфелю аналогичных между собой объектов;
- (е) группа прав и/или обязанностей, возникающих по портфелю объектов, неаналогичных между собой, например по портфелю активов и обязательств, подлежащих выбытию в рамках одной сделки; и
- (f) подверженность риску в рамках портфеля инструментов — если портфель инструментов подвержен общему риску, учет такого портфеля может в некоторых аспектах концентрироваться на совокупной подверженности данному риску в рамках портфеля.

Договоры к исполнению

- 4.56 Договор к исполнению — это договор или часть договора, которые в равной степени являются не исполненными: ни одна из сторон не исполнила ни одну из своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично исполнили свои обязанности.
- 4.57 Договор к исполнению устанавливает право и одновременно обязанность обменяться экономическими ресурсами. Данное право и обязанность являются взаимозависимыми и не могут быть разделены. Таким образом, эти одновременные право и обязанность составляют единый актив или обязательство. У организации имеется актив, если условия обмена в настоящее время являются выгодными; у организации имеется обязательство, если условия обмена в настоящее время являются невыгодными. Включение такого актива или обязательства в финансовую отчетность зависит как от критериев признания (см. главу 5), так и от базы оценки (см. главу 6), выбранных для данного актива или обязательства, в том числе, если применимо, от проверки на предмет того, является ли договор обременительным.
- 4.58 Как только какая-либо из сторон исполняет свою обязанность по договору, договор больше не является договором к исполнению. Если отчитывающаяся организация первой исполняет обязанность по договору, то такое исполнение является событием, в результате которого право и обязанность отчитывающейся организации обменяться экономическими ресурсами становится правом получить экономический ресурс. Такое право является активом. Если первой обязанность по договору исполняет другая сторона, то такое исполнение является событием, в результате которого право и обязанность отчитывающейся организации обменяться экономическими ресурсами становится обязанностью передать экономический ресурс. Такая обязанность является обязательством.

Сущность предусмотренных договором прав и предусмотренных договором обязанностей

- 4.59 Условия договора создают права и обязанности для организации, являющейся стороной по этому договору. Чтобы обеспечить правдивое представление таких прав и обязанностей, в финансовой отчетности отражается их сущность (см. пункт 2.12). В некоторых случаях сущность прав и обязанностей абсолютно понятна исходя из правовой формы договора. В других случаях условия договора или группы договоров либо ряд последовательно заключенных договоров требуют анализа, чтобы выявить сущность соответствующих прав и обязанностей.
- 4.60 Учитываются все условия договора, как явные, так и подразумеваемые, кроме случаев, когда они не имеют экономической сущности. Подразумеваемые условия могут включать, например, обязанности, предусмотренные законодательством, такие как предусмотренные законом обязанности организации принять на себя гарантийные обязательства при заключении договоров на продажу товаров покупателям.
- 4.61 Условия, которые не имеют экономической сущности, не учитываются. То или иное условие не имеет экономической сущности, если оно не оказывает заметного влияния на экономический результат договора. Условия, которые не имеют экономической сущности, могут включать, например:
 - (a) условия, которые не обязывают ни одну из сторон; или

- (b) права, включая опционы, которые их держатель не сможет реализовать на практике ни при каких обстоятельствах.
- 4.62 Группа договоров или ряд последовательно заключенных договоров может обеспечивать достижение общей коммерческой цели или предназначаться для ее достижения. Чтобы отразить сущность таких договоров, возможно, придется учитывать права и обязанности, обусловленные такой группой или рядом последовательно заключенных договоров, в качестве одной единицы учета. Например, если права или обязанности по одному договору предусматриваются лишь для того, чтобы свести на нет права или обязанности по другому договору, заключенному в то же время и с тем же контрагентом, совокупный эффект этих двух договоров таков, что они не создают ни прав, ни обязанности. В иной ситуации, если один договор предусматривает две или более группы прав или обязанностей, которые могли бы возникнуть в результате заключения двух или более отдельных договоров, то для правдивого представления этих прав и обязанностей организации, возможно, необходимо будет учитывать каждую такую группу, как если бы она возникла в результате заключения отдельного договора (см. пункты 4.48–4.55).

Определение собственного капитала

- 4.63 Собственный капитал представляет собой остаточную долю в активах организации после вычета всех ее обязательств.
- 4.64 Права требования в отношении собственного капитала организации — это права требования в отношении остаточной доли в активах организации после вычета всех ее обязательств. Иными словами, это права требования к организации, которые не отвечают определению обязательства. Такие права требования могут возникать на основании договора, требований законодательства или аналогичных источников требований и включать в той мере, в какой они не отвечают определению обязательства:
- (a) различные виды акций, выпущенных организацией; и
- (b) некоторые обязанности организации по выпуску другого права требования в отношении собственного капитала организации.
- 4.65 Различные классы прав требования в отношении собственного капитала организации, такие как обыкновенные акции и привилегированные акции, могут предоставлять их держателям различные права, например права на получение от организации всего или части из перечисленного ниже:
- (a) дивидендов, если организация принимает решение выплачивать дивиденды держателям, отвечающим определенным условиям;
- (b) поступлений от реализации прав требования в отношении собственного капитала организации либо в полном объеме — при ликвидации организации, либо частично — в связи с другими событиями; или
- (c) других прав требования в отношении собственного капитала организации.
- 4.66 Иногда требования законодательства, нормативно-правовых актов или иные требования оказывают влияние на отдельные компоненты собственного капитала, такие как акционерный капитал или нераспределенная прибыль. Например, в соответствии с некоторыми такими требованиями организация может осуществлять распределения держателям прав требования в отношении собственного капитала только в том случае, если организация обладает достаточными резервами, которые согласно указанным требованиям определяются как доступные к распределению.
- 4.67 Коммерческая деятельность может осуществляться такими организациями, как индивидуальные предприниматели, партнерства, трасты или различные виды государственных коммерческих предприятий. Нормативно-правовая база, применяемая в отношении таких организаций, зачастую отличается от той, которая применяется в отношении организаций с акционерным капиталом. Например, для таких организаций могут быть предусмотрены лишь некоторые ограничения в отношении распределений средств в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации, или такие ограничения могут отсутствовать вовсе. Тем не менее определение собственного капитала в пункте 4.63 *Концептуальных основ* применяется ко всем отчитывающимся организациям.

Определения доходов и расходов

- 4.68 Доходы представляют собой увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации.
- 4.69 Расходы представляют собой уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации.
- 4.70 Из данных определений доходов и расходов следует, что взносы держателей прав требования в отношении собственного капитала организации не являются доходами, а распределения держателям прав требования в отношении собственного капитала организации не является расходами.
- 4.71 Доходы и расходы являются элементами финансовой отчетности, которые связаны с финансовыми результатами деятельности организации. Пользователям финансовой отчетности необходима информация как о финансовом положении организации, так и о ее финансовых результатах. Следовательно, несмотря на то, что доходы и расходы определяются исходя из изменений величины активов и обязательств, информация о доходах и расходах является не менее важной, чем информация об активах и обязательствах.
- 4.72 Различные операции и прочие события приводят к возникновению доходов и расходов с различными характеристиками. Раздельное представление информации о доходах и расходах с различными характеристиками может помочь пользователям финансовой отчетности понять финансовые результаты деятельности организации (см. пункты 7.14–7.19).

С пункта

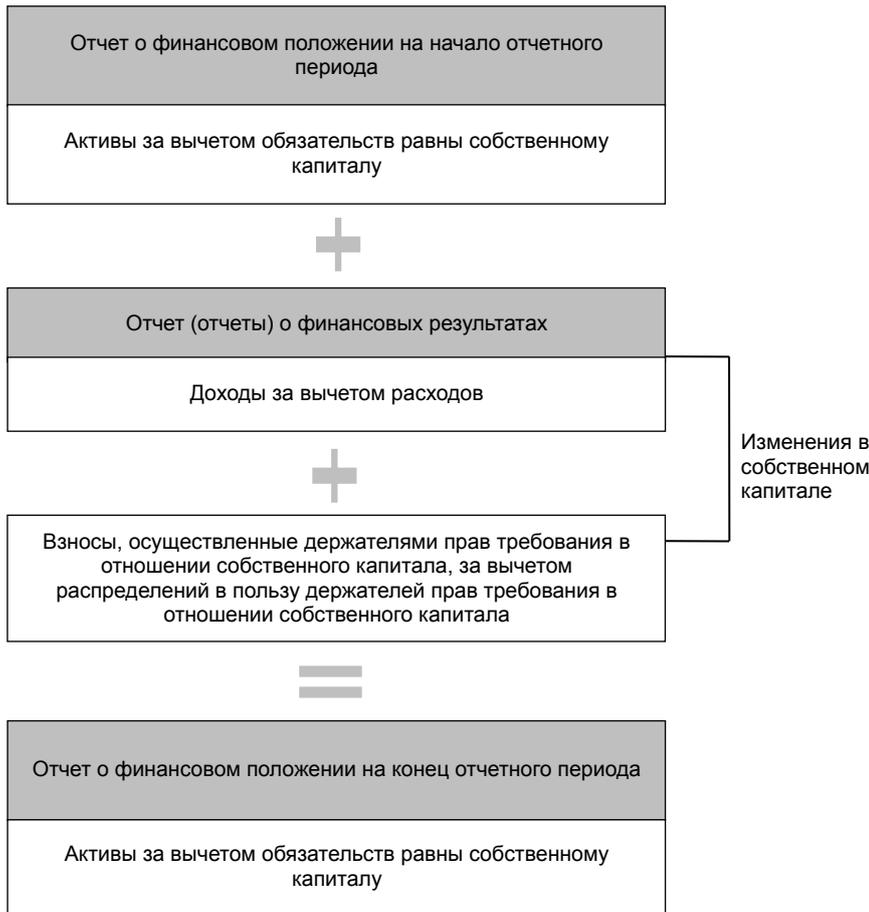
ГЛАВА 5. ПРИЗНАНИЕ И ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ

| | |
|--|-------------|
| ПРОЦЕСС ПРИЗНАНИЯ | 5.1 |
| КРИТЕРИИ ПРИЗНАНИЯ | 5.6 |
| Уместность | 5.12 |
| Неопределенность существования | 5.14 |
| Низкая вероятность поступления или выбытия экономических выгод | 5.15 |
| Правдивое представление | 5.18 |
| Неопределенность оценки | 5.19 |
| Прочие факторы | 5.24 |
| ПРЕКРАЩЕНИЕ ПРИЗНАНИЯ | 5.26 |

Процесс признания

- 5.1 Признание — это процесс идентификации статьи, удовлетворяющей определению одного из элементов финансовой отчетности, то есть актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов, для ее включения в отчет о финансовом положении или отчет (отчеты) о финансовых результатах. Признание подразумевает отображение данной статьи в одном из указанных отчетов — либо в отдельности, либо в совокупности с другими статьями — посредством словесного описания и денежной суммы, а также включение этой суммы в один или несколько итоговых показателей данного отчета. Величина, в которой актив, обязательство или собственный капитал признаются в отчете о финансовом положении, называется «балансовой стоимостью».
- 5.2 Отчет о финансовом положении и отчет (отчеты) о финансовых результатах отражают признанные активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы организации посредством структурированных обобщающих форм, которые призваны сделать финансовую информацию сопоставимой и понятной. Важной особенностью структуры таких обобщающих форм является то, что суммы, признанные в том или ином отчете, включаются в итоговые показатели и, если применимо, в промежуточные итоговые показатели, связывающие между собой статьи, признанные в этом отчете.
- 5.3 Признание обеспечивает связь между элементами отчета о финансовом положении и отчета (отчетов) о финансовых результатах следующим образом (см. схему 5.1):
- (a) в отчете о финансовом положении по состоянию на дату начала и дату окончания отчетного периода общая величина активов за вычетом общей величины обязательств представляет собой общую величину собственного капитала; и
 - (b) признанные изменения в собственном капитале за отчетный период включают:
 - (i) доходы за вычетом расходов, признанные в отчете (отчетах) о финансовых результатах; плюс
 - (ii) взносы, осуществленные держателями прав требования в отношении собственного капитала, за вычетом распределений в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала.
- 5.4 Отчеты являются взаимосвязанными, потому что признание одной статьи (или изменение ее балансовой стоимости) требует признания или прекращения признания одной или нескольких других статей (или изменения балансовой стоимости одной или нескольких других статей). Например:
- (a) признание доходов осуществляется одновременно с:
 - (i) первоначальным признанием актива или увеличением балансовой стоимости актива; либо
 - (ii) прекращением признания обязательства или уменьшением балансовой стоимости обязательства;
 - (b) признание расходов осуществляется одновременно с:
 - (i) первоначальным признанием обязательства или увеличением балансовой стоимости обязательства; либо
 - (ii) прекращением признания актива или уменьшением балансовой стоимости актива.

Схема 5.1. Как признание связывает элементы финансовой отчетности



- 5.5 Первоначальное признание активов или обязательств, возникающих в результате операций или других событий, может привести к одновременному признанию как доходов, так и связанных с ними расходов. Например, продажа товаров за денежные средства приводит к признанию как доходов (вследствие признания одного актива — денежных средств), так и расходов (вследствие прекращения признания другого актива — проданных товаров). Одновременное признание доходов и связанных с ними расходов иногда называют соотношением затрат с доходами. Применение принципов, изложенных в *Концептуальных основах*, приводит к такому соотношению, если оно возникает в результате признания изменений в активах и обязательствах. Однако соотношение затрат с доходами не является целью *Концептуальных основ*. *Концептуальные основы* не допускают признания в отчете о финансовом положении тех статей, которые не удовлетворяют определению актива, обязательства или собственного капитала.

Критерии признания

- 5.6 В отчете о финансовом положении признаются только статьи, отвечающие определению актива, обязательства или собственного капитала. Аналогично в отчете (отчетах) о финансовых результатах признаются только статьи, отвечающие определению доходов или расходов. Однако признаются не все статьи, отвечающие определению одного из указанных элементов.
- 5.7 Непризнание статьи, отвечающей определению одного из элементов, делает отчет о финансовом положении и отчет (отчеты) о финансовых результатах менее полными и может приводить к исключению полезной информации из финансовой отчетности. С другой стороны, в некоторых обстоятельствах признание некоторых статей, которые отвечают определению одного из элементов финансовой отчетности, не несет полезной информации. Актив или обязательство признаются только в том случае, если признание этого актива или обязательства и возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале предоставляет пользователям финансовой отчетности информацию, которая является полезной, а именно:

- (a) уместную информацию о данном активе или обязательстве и соответствующих доходах, расходах или изменениях в собственном капитале (см. пункты 5.12–5.17); и
 - (b) правдивое представление данного актива или обязательства и соответствующих доходов, расходов или изменений в собственном капитале (см. пункты 5.18–5.25).
- 5.8 Подобно тому, как затраты накладывают ограничения на другие решения в отношении представления финансовых отчетов, они также накладывают ограничения на решения, касающиеся признания. Признание актива или обязательства сопряжено с затратами. Составители финансовой отчетности несут затраты при определении уместной оценки актива или обязательства. Пользователи финансовой отчетности также несут затраты при анализе и интерпретации представленной информации. Актив или обязательство признаются, если высока вероятность того, что выгоды от информации, предоставленной пользователям финансовой отчетности в результате такого признания, оправдают затраты на предоставление и использование данной информации. В некоторых случаях затраты, связанные с признанием, могут превышать выгоды от такого признания.
- 5.9 Невозможно точно определить, в каких случаях признание актива или обязательства обеспечит предоставление полезной информации пользователям финансовой отчетности и при этом затраты, связанные с признанием, не будут превышать соответствующих выгод. Полезность информации для пользователей зависит от статьи и конкретных фактов и обстоятельств. Следовательно, необходимо применение суждения при решении вопроса о том, следует ли признавать ту или иную статью, и поэтому могут быть необходимы различия в требованиях к признанию, предусмотренных в различных стандартах или в рамках одного и того же стандарта.
- 5.10 При принятии решения о признании важно проанализировать, какая информация была бы предоставлена пользователям, если бы актив или обязательство не были признаны. Например, если понесенные затраты не приводят к признанию актива, то признается расход. Со временем признание таких расходов может в некоторых случаях предоставлять полезную информацию, например информацию, позволяющую пользователям финансовой отчетности выявить тренды.
- 5.11 Даже если статья, отвечающая определению актива или обязательства, не признается, организации, возможно, будет необходимо предоставить информацию об этой статье в примечаниях. Важно позаботиться о том, чтобы такая информация была достаточно заметной, чтобы компенсировать отсутствие статьи в структурированных обобщенных данных, представленных в отчете о финансовом положении и, если применимо, отчете (отчетах) о финансовых результатах.

Уместность

- 5.12 Информация об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах является уместной для пользователей финансовой отчетности. Однако признание конкретного актива или обязательства и возникающих в результате этого доходов, расходов или изменений в собственном капитале не всегда может обеспечивать уместную информацию. Например, такая ситуация может иметь место, когда:
- (a) имеется неопределенность в отношении существования актива или обязательства (см. пункт 5.14); либо
 - (b) актив или обязательство существуют, но вероятность поступления или выбытия экономических выгод низкая (см. пункты 5.15–5.17).
- 5.13 Наличие одного или обоих факторов, указанных в пункте 5.12, не приводит автоматически к выводу о том, что информация, предоставленная в результате признания, не является уместной. Более того, на вывод об уместности информации также могут повлиять и другие факторы, не указанные в пункте 5.12. Решение о том, обеспечивает ли признание уместную информацию, может зависеть от совокупности факторов, а не от какого-то одного фактора.

Неопределенность существования

- 5.14 В пунктах 4.13 и 4.35 рассматриваются случаи, когда имеется неопределенность в отношении существования актива или обязательства. В некоторых случаях такая неопределенность, возможно, в сочетании с низкой вероятностью поступления или выбытия экономических выгод и исключительно широким диапазоном возможных результатов может означать, что признание актива или обязательства, оцененного лишь в какой-то одной сумме, не предоставит уместной информации. Независимо от того, признаются актив или обязательство или нет, в финансовой отчетности, возможно, необходимо будет предоставить пояснительную информацию в отношении связанной с ними неопределенности.

Низкая вероятность поступления или выбытия экономических выгод

- 5.15 Актив или обязательство могут существовать даже в том случае, когда вероятность поступления или выбытия экономических выгод низкая (см. пункты 4.15 и 4.38).
- 5.16 Если вероятность поступления или выбытия экономических выгод низкая, наиболее уместной информацией об активе или обязательстве может быть информация о величине возможных поступлений или выбытий таких выгод, возможных сроках их возникновения и факторах, влияющих на вероятность их возникновения. Обычно такая информация предоставляется в примечаниях.
- 5.17 Даже если вероятность поступления или выбытия экономических выгод низкая, признание актива или обязательства может предоставить уместную информацию помимо той, которая описана в пункте 5.16. Решение о том, имеет ли место такой случай, может зависеть от множества факторов. Например:
- (a) если приобретение актива или принятие обязательства имело место в рамках операции обмена на рыночных условиях, первоначальная стоимость этого актива или обязательства обычно отражает вероятность поступления или выбытия экономических выгод. Таким образом, эта первоначальная стоимость может быть уместной информацией и, как правило, является легкодоступной. Кроме того, непризнание актива или обязательства привело бы к признанию расходов или доходов на момент осуществления обмена, что, возможно, не являлось бы правдивым представлением данной операции (см. пункт 5.25(a));
 - (b) если актив или обязательство возникает в результате события, отличного от операции обмена, признание этого актива или обязательства обычно приводит к признанию доходов или расходов. Если существует лишь низкая вероятность того, что актив или обязательство приведет к получению или выбытию экономических выгод, то пользователи финансовой отчетности могут счесть, что признание актива и доходов или обязательства и расходов не предоставляет уместную информацию.

Правдивое представление

- 5.18 Признание конкретного актива или обязательства будет обоснованным, если их признание не только предоставит уместную информацию, но также обеспечит правдивое представление такого актива или обязательства и возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале. Вопрос о том, будет ли обеспечено правдивое представление, может зависеть от степени неопределенности оценки, связанной с данным активом или обязательством, или от других факторов.

Неопределенность оценки

- 5.19 Чтобы актив или обязательство можно было признать, его величину необходимо оценить. Во многих случаях такие оценки необходимо определять расчетным путем и, следовательно, они подвержены неопределенности. Как отмечалось в пункте 2.19, применение обоснованных расчетных оценок является неотъемлемой частью подготовки финансовой информации и не снижает полезности такой информации, если данные расчетные оценки четко и точно описаны и объяснены. Даже высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует тому, чтобы такая расчетная оценка несла полезную информацию.
- 5.20 В некоторых случаях степень неопределенности, связанной с расчетной оценкой величины актива или обязательства, может быть настолько высокой, что может возникать сомнение в том, обеспечит ли расчетная оценка достаточно правдивое представление данного актива или обязательства и любых возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале. настолько высокой степень неопределенности оценки может быть в том случае, если, например, единственным способом определения величины актива или обязательства является использование методов оценки, основанных на денежных потоках, и при этом имеет место одно или несколько следующих обстоятельств:
- (a) диапазон возможных результатов оценки исключительно широк, и оценить вероятность каждого результата исключительно сложно;
 - (b) оцениваемая величина чрезвычайно чувствительна даже к небольшим изменениям расчетных оценок вероятности различных результатов оценки — например, если вероятность будущих поступлений или выбытий денежных средств исключительно низка,

но величина таких поступлений или выбытий денежных средств будет чрезвычайно высокой в случае их возникновения;

- (с) оценка актива или обязательства требует исключительно сложного или исключительно субъективного распределения денежных потоков, которые относятся не только к оцениваемому активу или обязательству.
- 5.21 В некоторых случаях, описанных в пункте 5.20, наиболее полезной информацией может оказаться оценка величины, рассчитанная с высокой степенью неопределенности, которая дополнена описанием данной расчетной оценки и объяснением неопределенностей, которые оказывают на нее влияние. Такая ситуация, вероятнее всего, будет иметь место, если указанная величина является наиболее уместной оценкой актива или обязательства. В других случаях, если данная информация не обеспечила бы достаточно правдивого представления актива или обязательства и любых возникающих в результате доходов, расходов или изменений в собственном капитале, наиболее полезной информацией может стать другая оценка (дополненная всеми необходимыми описаниями и объяснениями), которая является чуть менее уместной, но при этом с более низкой степенью неопределенности оценки.
- 5.22 В ограниченных обстоятельствах все уместные оценки величины актива или обязательства, которые имеются в наличии (или могут быть получены), могут быть подвержены такой высокой неопределенности оценки, что ни одна из них не сможет предоставить полезной информации об этом активе или обязательстве (и любых возникающих в результате доходах, расходах или изменениях в собственном капитале), даже если бы такая оценка была дополнена описанием расчетных оценок, сделанных в процессе ее получения, и объяснением неопределенностей, которые влияют на эти расчетные оценки. В таких ограниченных случаях актив или обязательство признаваться не будут.
- 5.23 Независимо от того, будут ли признаны актив или обязательство, правдивое представление этого актива или обязательства может потребовать включения пояснительной информации о неопределенностях, связанных с существованием или оценкой данного актива или обязательства либо с результатом оценки — величиной или сроками поступлений или выбытий экономических выгод, которые в итоге возникнут по этому активу или обязательству (см. пункты 6.60–6.62).

Прочие факторы

- 5.24 Правдивое представление признанного актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов предусматривает не только признание данной статьи, но и оценку ее величины, а также представление и раскрытие информации об этой статье (см. главы 6–7).
- 5.25 Таким образом, при решении вопроса о том, может ли признание актива или обязательства обеспечить правдивое представление данного актива или обязательства, необходимо учитывать не только их описание и оценку в отчете о финансовом положении, но также следующее:
- (а) отображение возникающих при этом доходов, расходов и изменений в собственном капитале. Например, если организация приобретает актив в обмен на возмещение, то непризнание актива привело бы к признанию расходов и уменьшило бы прибыль и собственный капитал организации. В некоторых случаях, например, если организация не потребляет данный актив незамедлительно, представление такого результата могло бы ввести в заблуждение относительно того, что финансовое положение организации ухудшилось;
 - (б) признание связанных с ним активов и обязательств. Если они не признаются, то признание рассматриваемого актива или обязательства может привести к непоследовательности в части признания (учетное несоответствие). Такой подход может не давать понятного или правдивого представления общего влияния операции или иного события, которое привело к возникновению данного актива или обязательства, даже если в примечаниях будет представлена пояснительная информация;
 - (с) представление и раскрытие информации о данном активе или обязательстве и возникающих в результате доходах, расходах или изменениях в собственном капитале. Полное отображение предполагает включение всей информации, необходимой пользователю финансовой отчетности для понимания отображаемого экономического явления, в том числе всех необходимых описаний и пояснений. Таким образом, представление и раскрытие соответствующей информации может позволить сформировать правдивое представление признанной суммы актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов.

Прекращение признания

- 5.26 Прекращение признания — это исключение всего ранее признанного актива или обязательства или его части из отчета о финансовом положении организации. Прекращение признания обычно происходит в тот момент, когда статья больше не отвечает определению актива или обязательства:
- (a) применительно к активам прекращение признания обычно происходит в тот момент, когда организация теряет контроль над всем ранее признанным активом или его частью; и
 - (b) применительно к обязательствам прекращение признания обычно происходит, когда у организации больше нет существующей обязанности в отношении всего или части ранее признанного обязательства.
- 5.27 Требования к отражению в учете прекращения признания направлены на правдивое представление следующих двух аспектов:
- (a) активов и обязательств, сохраненных после осуществления операции или после иного события, которые привели к прекращению признания (включая активы или обязательства, приобретенные, принятые или созданные в рамках данной операции или иного события); и
 - (b) изменений в активах и обязательствах организации в результате данной операции или иного события.
- 5.28 Цели, указанные в пункте 5.27, обычно достигаются следующими способами:
- (a) путем прекращения признания активов или обязательств, срок действия которых истек или которые были потреблены, получены, исполнены или переданы, и признания возникающих при этом доходов или расходов. В оставшейся части настоящей главы для обозначения всех таких активов и обязательств используется термин «переданный компонент»;
 - (b) путем продолжения признания сохраненных за собой активов или обязательств, если таковые имеются, которые обозначаются термином «сохраненный компонент». Такой сохраненный компонент становится единицей учета, отдельной от переданного компонента. Следовательно, в результате прекращения признания переданного компонента не признается никаких доходов или расходов в отношении сохраненного компонента, за исключением случаев, когда прекращение признания приводит к изменению требований в части оценки, применяемых к сохраненному компоненту; и
 - (c) путем применения одной или нескольких следующих процедур, если это необходимо для достижения одной или обеих целей, указанных в пункте 5.27:
 - (i) отдельного представления любого сохраненного компонента в отчете о финансовом положении;
 - (ii) отдельного представления в отчете (отчетах) о финансовых результатах любых доходов и расходов, признанных в результате прекращения признания переданного компонента; или
 - (iii) предоставления пояснительной информации.
- 5.29 Ситуация может выглядеть так, как будто организация передала актив или обязательство, но при этом данный актив или обязательство могут оставаться активом или обязательством организации. Например:
- (a) если организация, по всей видимости, передала актив, но продолжает подвергаться риску значительных положительных или отрицательных изменений величины экономических выгод, которые данный актив может создавать, то иногда это может указывать на то, что организация продолжает контролировать данный актив (см. пункт 4.24); либо
 - (b) если организация передала актив другой стороне, которая удерживает данный актив в качестве агента этой организации, то передающая сторона по-прежнему контролирует этот актив (см. пункт 4.25).
- 5.30 В случаях, описанных в пункте 5.29, прекращение признания актива или обязательства не является обоснованным, поскольку такое прекращение признания не обеспечило бы достижения ни одной из двух целей, указанных в пункте 5.27.
- 5.31 Если у организации больше нет переданного компонента, прекращение признания этого переданного компонента правдиво представляет данный факт. Однако в некоторых таких случаях прекращение признания может не обеспечивать правдивого представления того, насколько операция или иное событие изменили активы или обязательства организации, даже если будет применена

одна или несколько процедур, описанных в пункте 5.28(с). В таких случаях прекращение признания переданного компонента может быть воспринято как более значительное изменение финансового положения организации, чем это есть на самом деле. Такая ситуация может возникнуть, например, в следующих случаях:

- (a) если организация передала актив и в то же время заключила другую сделку, в результате которой получила существующее право или существующую обязанность выкупить данный актив. Такие существующие права или существующие обязанности могут возникнуть, например, в результате форвардного договора, выпущенного пут-опциона или приобретенного колл-опциона;
- (b) если организация сохранила подверженность риску положительных или отрицательных изменений величины экономических выгод, которые могут быть произведены переданным компонентом, который организация больше не контролирует.

5.32 Если прекращения признания недостаточно для достижения обеих целей, указанных в пункте 5.27, даже в случае применения одной или нескольких процедур, описанных в пункте 5.28(с), то эти две цели иногда могут достигаться путем продолжения признания переданного компонента. Такой подход имеет следующие последствия:

- (a) в результате данной операции или прочего события не признается никаких доходов или расходов ни в отношении сохраненного, ни в отношении переданного компонента;
- (b) поступления, полученные (или уплаченные) в результате передачи актива (или обязательства), учитываются как полученный (или предоставленный) заем; и
- (c) отдельное представление переданного компонента в отчете о финансовом положении или предоставление пояснительной информации необходимо для отражения того факта, что организация больше не имеет прав или обязанностей, возникающих в связи с переданным компонентом. Аналогично может потребоваться предоставление информации о доходах или расходах, возникающих в связи с переданным компонентом после его передачи.

5.33 Одним из случаев, в которых могут возникать вопросы в отношении прекращения признания, является случай, когда договор модифицируется таким образом, что происходит сокращение или прекращение существующих прав или обязанностей. При решении вопроса о том, каким образом учитывать модификации договора, необходимо проанализировать, какая единица учета предоставит пользователям финансовой отчетности наиболее полезную информацию об активах и обязательствах, сохраненных после модификации, и о том, каким образом модификация изменила активы и обязательства организации:

- (a) если модификация договора только прекращает существующие права или обязанности, то при решении вопроса о том, следует ли прекращать признание таких прав и обязанностей, учитываются положения пунктов 5.26–5.32;
- (b) если модификация договора только добавляет новые права или обязанности, необходимо определить, учитывать ли данные добавленные права или обязанности как отдельный актив или обязательство или же как часть той же единицы учета, которую составляют существующие права и обязанности (см. пункты 4.48–4.55); и
- (c) если модификация договора одновременно прекращает существующие права или обязанности и добавляет новые права или обязанности, необходимо рассмотреть как отдельный, так и совокупный эффект такой модификации. В некоторых таких случаях договор модифицируется до такой степени, что в сущности в результате такой модификации старый актив или обязательство заменяются на новый актив или обязательство. В случае такой масштабной модификации возможно, что организации необходимо будет прекратить признание первоначального актива или обязательства и признать новый актив или обязательство.

С пункта

ГЛАВА 6. ОЦЕНКА

| | |
|--|-------------|
| ВВЕДЕНИЕ | 6.1 |
| БАЗЫ ОЦЕНКИ | 6.4 |
| Историческая стоимость | 6.4 |
| Текущая стоимость | 6.10 |
| Справедливая стоимость | 6.12 |
| Ценность использования и стоимость исполнения | 6.17 |
| Текущая стоимость замещения | 6.21 |
| ИНФОРМАЦИЯ, КОТОРУЮ ОБЕСПЕЧИВАЕТ ТА ИЛИ ИНАЯ БАЗА ОЦЕНКИ | 6.23 |
| Историческая стоимость | 6.24 |
| Текущая стоимость | 6.32 |
| Справедливая стоимость | 6.32 |
| Ценность использования и стоимость исполнения | 6.37 |
| Текущая стоимость замещения | 6.40 |
| ФАКТОРЫ, КОТОРЫЕ НЕОБХОДИМО УЧИТЫВАТЬ ПРИ ВЫБОРЕ БАЗЫ ОЦЕНКИ | 6.43 |
| Уместность | 6.49 |
| Характеристики актива или обязательства | 6.50 |
| Вклад в будущие денежные потоки | 6.54 |
| Правдивое представление | 6.58 |
| Качественные характеристики, повышающие полезность информации, и ограничение в отношении затрат | 6.63 |
| Историческая стоимость | 6.69 |
| Текущая стоимость | 6.72 |
| Факторы, специфичные для первоначальной оценки | 6.77 |
| Использование более одной базы оценки | 6.83 |
| ОЦЕНКА СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА | 6.87 |
| МЕТОДЫ ОЦЕНКИ, ОСНОВАННЫЕ НА ДЕНЕЖНЫХ ПОТОКАХ | 6.91 |

Введение

- 6.1 Элементы, признаваемые в финансовой отчетности, представляются в денежном выражении. Для этого необходимо выбрать соответствующую базу оценки. База оценки является установленной характеристикой оцениваемой статьи, например историческая стоимость, справедливая стоимость или стоимость исполнения. Применение базы оценки к активу или обязательству определяет величину данного актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов.
- 6.2 Принимая во внимание качественные характеристики полезной финансовой информации и ограничение в отношении затрат, вероятнее всего, что для разных активов, обязательств, доходов и расходов будут выбраны разные базы оценки.
- 6.3 Возможно, что в тот или иной стандарт необходимо будет включить описание того, каким образом следует применять базу оценки, предусмотренную этим стандартом. Такое описание может включать следующее:
- (a) указание методов, которые могут или должны использоваться для расчетной оценки величины, соответствующей конкретной базе оценки;
 - (b) указание упрощенного подхода к оценке, который, скорее всего, обеспечит предоставление информации, аналогичной той, которая предоставляется при использовании предпочтительной базы оценки; или
 - (c) объяснение того, как изменять базу оценки, например, путем исключения из стоимости исполнения обязательства эффекта, связанного с возможным невыполнением организацией этого обязательства (собственный кредитный риск).

Базы оценки

Историческая стоимость

- 6.4 Оценка по исторической стоимости предоставляет информацию в денежном измерении об активах, обязательствах и связанных с ними доходах и расходах с использованием информации, полученной, по крайней мере частично, из цены операции или иного события, в результате которых они возникли. В отличие от текущей стоимости историческая стоимость не отражает изменения в стоимости, за исключением случаев, когда такие изменения обусловлены обесценением актива или тем, что обязательство становится обременительным (см. пункты 6.7(c) и 6.8(b)).
- 6.5 Исторической стоимостью актива на момент его приобретения или создания является величина затрат, понесенных при приобретении или создании этого актива, которая включает возмещение, уплаченное с целью приобретения или создания этого актива, плюс затраты по сделке. Исторической стоимостью обязательства на момент его возникновения является величина возмещения, полученного за принятие на себя этого обязательства, минус затраты по сделке.
- 6.6 При приобретении или создании актива или возникновении или принятии на себя обязательства в результате события, которое не является операцией на рыночных условиях (см. пункт 6.80), может оказаться невозможно определить первоначальную стоимость либо первоначальная стоимость может не предоставлять уместную информацию об этом активе или обязательстве. В некоторых подобных случаях при первоначальном признании этого актива или обязательства используется текущая стоимость в качестве условной первоначальной стоимости и такая условная первоначальная стоимость затем используется как отправная точка для последующей оценки по исторической стоимости.
- 6.7 Историческая стоимость актива обновляется с течением времени для отражения, если применимо:
- (a) потребления части или всего экономического ресурса, который образует данный актив (амортизация основных средств или нематериальных активов);
 - (b) полученных выплат, которые погашают часть актива или весь актив целиком;
 - (c) влияния событий, в результате которых часть или вся историческая стоимость актива перестает быть возмещаемой (обесценение); и
 - (d) начисления процентов для отражения компонента финансирования, относящегося к активу.

- 6.8 Историческая стоимость обязательства обновляется с течением времени для отражения, если применимо:
- (a) частичного или полного исполнения обязательства, например, за счет осуществления выплат, которые частично или полностью погашают данное обязательство, или за счет исполнения обязанности поставить товары;
 - (b) влияния событий, которые до такой степени повышают стоимость обязанности передать экономические ресурсы, необходимые для исполнения обязательства, что обязательство становится обременительным. Обязательство является обременительным, если его историческая стоимость более не является достаточной для отражения обязанности по исполнению этого обязательства; и
 - (c) начисления процентов для отражения компонента финансирования, относящегося к обязательству.
- 6.9 Одним из способов применения базы оценки по исторической стоимости в отношении финансовых активов и финансовых обязательств является их оценка по амортизированной стоимости. Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства отражает расчетную оценку будущих денежных потоков, дисконтированных с использованием ставки, определенной на момент первоначального признания. В случае инструментов с переменной процентной ставкой ставка дисконтирования обновляется для отражения изменений данной переменной ставки. Амортизированная стоимость финансового актива или финансового обязательства обновляется с течением времени для отражения изменений, имеющих место после первоначального признания, таких как начисление процентов, обесценение финансового актива и поступления или выплаты денежных средств.

Текущая стоимость

- 6.10 Оценка по текущей стоимости предоставляет информацию в денежном измерении об активах, обязательствах и связанных с ними доходах и расходах с использованием обновленной информации для отражения условий, существующих на дату оценки. Вследствие такого обновления текущая стоимость активов и обязательств отражает произошедшие с момента предыдущей даты оценки изменения в расчетных оценках денежных потоков и прочих факторов, включенных в данную текущую стоимость (см. пункты 6.14–6.15 и 6.20). В отличие от исторической стоимости текущая стоимость актива или обязательства не формируется, даже частично, на основе цены операции или иного события, которые привели к возникновению этого актива или обязательства.
- 6.11 Базы оценки на основе текущей стоимости включают:
- (a) справедливую стоимость (см. пункты 6.12–6.16);
 - (b) ценность использования применительно к активам и стоимость исполнения применительно к обязательствам (см. пункты 6.17–6.20); и
 - (c) текущую стоимость замещения (см. пункты 6.21–6.22).

Справедливая стоимость

- 6.12 Справедливая стоимость — это цена, которая была бы получена при продаже актива или уплачена при передаче обязательства в ходе обычной сделки между участниками рынка на дату оценки.
- 6.13 Справедливая стоимость отражает позицию участников рынка — участников на рынке, к которому у организации имеется доступ. Актив или обязательство оцениваются с использованием тех же допущений, которые использовали бы участники рынка при определении цены данного актива или обязательства, если эти участники рынка будут действовать в соответствии с собственными лучшими экономическими интересами.
- 6.14 В некоторых случаях справедливую стоимость можно определить непосредственно, исходя из наблюдаемых цен на активном рынке. В других случаях справедливая стоимость определяется косвенно с использованием методов оценки, например методов оценки, основанных на денежных потоках (см. пункты 6.91–6.95), отражающих все следующие факторы:
- (a) расчетную оценку будущих денежных потоков;
 - (b) возможную вариативность расчетной величины или сроков возникновения будущих денежных потоков по оцениваемому активу или обязательству, обусловленную присущей денежным потокам неопределенностью;

- (с) временную стоимость денег;
 - (d) цену за принятие на себя неопределенности, присущей денежным потокам (то есть премию за риск или дисконт за риск). Цена за принятие на себя неопределенности зависит от степени такой неопределенности. Она также отражает тот факт, что инвесторы, как правило, будут платить меньше за актив (и обычно требовать больше за принятие на себя обязательства), денежные потоки по которому являются неопределенными, чем за актив (или обязательство), денежные потоки по которому являются определенными;
 - (е) прочие факторы, например ликвидность, если участники рынка принимали бы во внимание эти факторы в сложившихся обстоятельствах.
- 6.15 Факторы, упомянутые в пунктах 6.14(b) и 6.14(d), содержат возможность того, что контрагент может не исполнить свое обязательство перед организацией (кредитный риск) или что организация может не исполнить свое обязательство (собственный кредитный риск).
- 6.16 Поскольку справедливая стоимость не является, даже частично, производной от цены операции или иного события, в результате которых возникли актив или обязательство, справедливая стоимость не увеличивается на величину затрат по сделке, понесенных при приобретении актива, и не уменьшается на величину затрат по сделке, понесенных при принятии на себя обязательства. Кроме того, справедливая стоимость не отражает затраты по сделке, которые были бы понесены при конечном выбытии актива или передаче или погашении обязательства.

Ценность использования и стоимость исполнения

- 6.17 Ценность использования — это приведенная стоимость денежных потоков или других экономических выгод, которые организация ожидает получить в результате использования актива и его конечного выбытия. Стоимость исполнения — это приведенная стоимость денежных средств или других экономических ресурсов, которые, как ожидает организация, она должна будет передать в счет исполнения своего обязательства. Такие суммы денежных средств или других экономических ресурсов включают не только суммы, подлежащие передаче контрагенту по обязательству, но и суммы, которые, как ожидает организация, она будет обязана передать другим сторонам с целью обеспечения исполнения своего обязательства.
- 6.18 Поскольку понятия ценность использования и стоимость исполнения основаны на будущих денежных потоках, они не включают затраты по сделке, понесенные при приобретении актива или принятии обязательства. Однако ценность использования и стоимость исполнения включают приведенную стоимость всех затрат по сделке, которые организация ожидает понести при конечном выбытии актива или при исполнении обязательства.
- 6.19 Ценность использования и стоимость исполнения основаны на допущениях, специфичных для организации, а не на допущениях, принятых участниками рынка. На практике возможны незначительные различия между допущениями, которые были бы использованы участниками рынка, и допущениями, используемыми самой организацией.
- 6.20 Ценность использования и стоимость исполнения не могут являться напрямую наблюдаемыми, и они определяются с использованием методов оценки, основанных на денежных потоках (см. пункты 6.91–6.95). Ценность использования и стоимость исполнения отражают те же факторы, которые указаны в пункте 6.14 в отношении справедливой стоимости, но с позиций, специфичных для организации, а не с позиций участника рынка.

Текущая стоимость замещения

- 6.21 Текущая стоимость замещения актива — это стоимость эквивалентного актива на дату оценки, состоящая из суммы возмещения, которое было бы уплачено на дату оценки, и затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату. Текущая стоимость замещения обязательства — это возмещение, которое было бы получено за эквивалентное обязательство на дату оценки, за вычетом затрат по сделке, которые были бы понесены на эту дату. Текущая стоимость замещения, как и историческая стоимость, является «стоимостью входа»: она отражает цены на рынке, на котором организация приобрела бы актив или приняла бы на себя обязательство. Таким образом, данная величина отличается от справедливой стоимости, ценности использования и стоимости исполнения, которые представляют собой «стоимость выхода». Однако в отличие от исторической стоимости, текущая стоимость замещения отражает условия, существующие на дату оценки.
- 6.22 В некоторых случаях текущую стоимость замещения невозможно определить напрямую с использованием наблюдаемых цен на активном рынке и она определяется косвенно с

использованием других средств. Например, если цены доступны только для новых активов, то текущую стоимость замещения подержанного актива, возможно, нужно будет рассчитать путем корректировки текущей цены нового актива, чтобы учесть реальный возраст и состояние актива, удерживаемого организацией.

Информация, которую обеспечивает та или иная база оценки

- 6.23 При выборе базы оценки важно учитывать характер информации, которая будет предоставлена в результате использования данной базы оценки как в отчете о финансовом положении, так и в отчете (отчетах) о финансовых результатах. В таблице 6.1 представлена сводная информация, которая более подробно рассматривается в пунктах 6.24–6.42.

Историческая стоимость

- 6.24 Информация, предоставляемая в результате оценки актива или обязательства по исторической стоимости, может быть уместной для пользователей финансовой отчетности, поскольку историческая стоимость использует информацию, полученную, по крайней мере частично, из цены операции или иного события, которые привели к возникновению этого актива или обязательства.
- 6.25 Если организация приобрела актив в рамках недавно совершенной сделки на рыночных условиях, она в обычной ситуации ожидает поступления экономических выгод от этого актива, достаточных по крайней мере для возмещения стоимости данного актива. Аналогично, если организация приняла на себя обязательство в рамках недавно совершенной сделки на рыночных условиях, она ожидает, что стоимость обязанности передать экономический ресурс для исполнения этого обязательства обычно не будет превышать величины полученного возмещения за вычетом затрат по сделке. Таким образом, оценка актива или обязательства по исторической стоимости в таких случаях предоставляет уместную информацию об активе или обязательстве, а также о цене операции, в результате которой возникли данный актив или обязательство.
- 6.26 Поскольку историческая стоимость уменьшается для отражения потребления актива и его обесценения, сумма, которую организация ожидает возместить по активу, оцениваемому по исторической стоимости, будет равна по крайней мере его балансовой стоимости. Аналогично, поскольку историческая стоимость обязательства увеличивается, если это обязательство становится обременительным, стоимость обязанности передать экономические ресурсы, необходимые для исполнения обязательства, не будет превышать балансовой стоимости данного обязательства.
- 6.27 Если актив, кроме финансового актива, оценивается по исторической стоимости, потребление или продажа этого актива целиком или его части приводят к возникновению расходов, которые оцениваются в сумме, равной исторической стоимости актива или той части актива, которая была потреблена или продана.
- 6.28 Расходы, возникающие в результате продажи актива, признаются одновременно с признанием в качестве доходов возмещения, полученного в результате такой продажи. Разница между доходами и расходами представляет собой маржу от продажи. Расходы, возникающие в результате потребления актива, можно сопоставить с соответствующими доходами для предоставления информации о марже.
- 6.29 Аналогично, если организация приняла на себя обязательство, не являющееся финансовым обязательством, в обмен на возмещение и данное обязательство оценивается по исторической стоимости, исполнение всего или части обязательства приводит к возникновению доходов, которые оцениваются в сумме, равной величине полученного возмещения за исполненную часть обязательства. Разница между этими доходами и расходами, возникшими в результате исполнения обязательства, представляет собой маржу от исполнения.
- 6.30 Информация о стоимости проданных или потребленных активов, включая товары и услуги, потребляемые незамедлительно (см. пункт 4.8), и о величине полученного возмещения может иметь прогнозную ценность. Такая информация может использоваться в качестве исходных данных при прогнозировании будущей маржи от продажи товаров (включая товары, не удерживаемые организацией в настоящее время) и оказания услуг в будущем и, следовательно, для оценки перспектив организации в отношении будущих чистых поступлений денежных средств. Чтобы оценить перспективы организации в отношении будущих денежных потоков, пользователи финансовой отчетности часто уделяют большое внимание способности организации генерировать будущие прибыли на протяжении многих периодов, а не только способности генерировать прибыли от уже имеющихся товаров. Доходы и расходы, оцениваемые по исторической стоимости, могут

также иметь подтверждающую ценность, поскольку они предоставляют пользователям финансовой отчетности свидетельства в отношении ранее сделанных прогнозов, касающихся денежных потоков или маржи. Информация о стоимости проданных или потребленных активов может также помочь при оценке того, насколько рационально и эффективно руководство организации выполнило свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации.

- 6.31 По тем же причинам информация о процентах, начисленных в отношении активов или обязательств, оцениваемых по амортизированной стоимости, может иметь прогнозную и подтверждающую ценность.

Текущая стоимость

Справедливая стоимость

- 6.32 Информация, предоставляемая в результате оценки активов и обязательств по справедливой стоимости, может иметь прогнозную ценность, поскольку справедливая стоимость отражает текущие ожидания участников рынка относительно сумм, сроков возникновения и неопределенности будущих денежных потоков. Данные ожидания оцениваются таким образом, чтобы отразить текущие предпочтения участников рынка в отношении рисков. Такая информация также может иметь подтверждающую ценность за счет предоставления свидетельств о ранее сделанных оценках.
- 6.33 Информация о доходах и расходах, отражающая текущие ожидания участников рынка, может иметь некоторую прогнозную ценность, поскольку такая информация о доходах и расходах может использоваться в качестве исходных данных при прогнозировании будущих доходов и расходов. Такая информация о доходах и расходах также может быть полезной при оценке того, насколько рационально и эффективно руководство организации выполнило свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации.
- 6.34 Изменение справедливой стоимости актива или обязательства может быть обусловлено различными факторами, упомянутыми в пункте 6.14. Когда такие факторы обладают различными характеристиками, определение по отдельности доходов и расходов, обусловленных данными факторами, может предоставить полезную информацию пользователям финансовой отчетности (см. пункт 7.14(b)).
- 6.35 Если организация приобрела актив на одном рынке и определяет его справедливую стоимость с использованием цен на другом рынке (том рынке, на котором организация намеревается продать актив), разница цен на этих двух рынках признается в качестве доходов, когда справедливая стоимость определяется впервые.
- 6.36 Продажа актива или передача обязательства, как правило, будут предусматривать возмещение в сумме, равной справедливой стоимости этого актива или обязательства, если сделка совершается на рынке, цены которого использовались при оценке данной справедливой стоимости. В таких случаях, если актив или обязательство оцениваются по справедливой стоимости, чистый доход или чистый расход, возникающие в момент продажи или передачи, как правило, будут небольшими, за исключением случаев, когда затраты по сделке являются значительными.

Ценность использования и стоимость исполнения

- 6.37 Ценность использования предоставляет информацию о приведенной стоимости расчетных денежных потоков, возникающих в результате использования актива и его окончательного выбытия. Данная информация может иметь прогнозную ценность, поскольку она может использоваться при оценке перспектив будущих чистых поступлений денежных средств.
- 6.38 Стоимость исполнения предоставляет информацию о приведенной стоимости расчетных денежных потоков, необходимых для исполнения обязательства. Следовательно, стоимость исполнения может иметь прогнозную ценность, особенно если обязательство будет исполнено, а не передано или погашено в результате переговоров.
- 6.39 Пересмотренная расчетная оценка ценности использования или стоимости исполнения вместе с информацией о расчетной оценке величины, сроков и неопределенности возникновения будущих денежных потоков также может иметь подтверждающую ценность, поскольку такая информация предоставляет свидетельства в отношении ранее сделанных оценок ценности использования или стоимости исполнения.

Текущая стоимость замещения

- 6.40 Информация об активах и обязательствах, оцениваемых по текущей стоимости замещения, может быть уместной, поскольку текущая стоимость замещения отражает цену, по которой можно было бы приобрести или создать аналогичный актив на дату оценки, или возмещение, которое было бы получено за принятие на себя аналогичного обязательства.
- 6.41 Как и историческая стоимость, текущая стоимость замещения предоставляет информацию о стоимости потребленного актива или о доходах, полученных в результате исполнения обязательства. Данная информация может быть использована для расчета текущей маржи, а также в качестве исходных данных для прогнозирования будущей маржи. В отличие от исторической стоимости, текущая стоимость замещения отражает цены, существующие в момент потребления актива или исполнения обязательства. В случае значительного изменения цен информация о марже, основанная на показателях текущей стоимости замещения, может быть более полезной для прогнозирования будущей маржи, чем информация, основанная на исторической стоимости.
- 6.42 Чтобы отразить текущую стоимость замещения потребленной части актива (или текущий доход от исполненной части обязательства), необходимо разделить изменение балансовой стоимости в отчетном периоде на изменение текущей стоимости замещения потребленной части актива (или текущего дохода от исполненной части обязательства) и влияние изменения цен. Влияние изменения цен иногда называют «доходом от владения» или «убытком от владения».

Таблица 6.1. Информация, предоставляемая в результате использования определенной базы оценки

Активы

| Отчет о финансовом положении | | | | |
|--|--|--|--|---|
| | Историческая стоимость | Справедливая стоимость (допущения участников рынка) | Ценность использования (допущения, специфичные для организации)^(a) | Текущая стоимость замещения |
| Балансовая стоимость | <p>Историческая стоимость (включая затраты по сделке), в той мере, в которой она не была потреблена или получена и при этом является возмещаемой.</p> <p>(Включает проценты, начисленные на компонент финансирования.)</p> | <p>Цена, которая была бы получена при продаже актива (без вычета затрат по сделке, связанных с выбытием).</p> | <p>Приведенная стоимость будущих денежных потоков от использования актива и его конечного выбытия (после вычета приведенной стоимости затрат по сделке, связанных с выбытием).</p> | <p>Текущая стоимость замещения (включая затраты по сделке), в той мере, в которой она не была потреблена или получена и при этом является возмещаемой.</p> |
| Отчет (отчеты) о финансовых результатах | | | | |
| Событие | Историческая стоимость | Справедливая стоимость (допущения участников рынка) | Ценность использования (допущения, специфичные для организации) | Текущая стоимость замещения |
| Первоначальное признание^(b) | — | <p>Разница между уплаченным возмещением и справедливой стоимостью приобретенного актива^(c).</p> <p>Затраты по сделке, связанные с приобретением актива.</p> | <p>Разница между уплаченным возмещением и ценностью использования приобретенного актива.</p> <p>Затраты по сделке, связанные с приобретением актива.</p> | — |
| Продажа или потребление актива^{(d), (e)} | <p>Расходы, равные исторической стоимости проданного или потребленного актива.</p> <p>Полученные доходы.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> <p>Расходы в отношении затрат по сделке, связанных с продажей актива.</p> | <p>Расходы, равные справедливой стоимости проданного или потребленного актива.</p> <p>Полученные доходы.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> <p>Расходы в части затрат по сделке, связанных с продажей актива.</p> | <p>Расходы, равные ценности использования проданного или потребленного актива.</p> <p>Полученные доходы.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> | <p>Расходы, равные текущей стоимости замещения проданного или потребленного актива.</p> <p>Полученные доходы.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> <p>Расходы в части затрат по сделке, связанных с продажей актива.</p> |

| | | | | |
|----------------------------|---|---|---|---|
| Процентный доход | Процентный доход, начисленный по исторической ставке, обновляемой, если актив предусматривает переменную процентную ставку. | Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости. (Может быть идентифицирован отдельно.) | Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением ценности использования. (Может быть идентифицирован отдельно.) | Процентный доход, начисленный по текущей ставке. |
| Обесценение | Расходы, возникающие в результате того, что историческая стоимость больше не является возмещаемой. | Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости. (Может идентифицироваться отдельно.) | Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением ценности использования. (Может идентифицироваться отдельно.) | Расходы, возникающие в результате того, что текущая стоимость замещения больше не является возмещаемой. |
| Изменения стоимости | Не признаются, кроме случаев, когда необходимо отразить обесценение. Применительно к финансовым активам — доходы и расходы, обусловленные изменением расчетных денежных потоков. | Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости. | Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением ценности использования. | Доходы и расходы, отражающие влияние изменений цен (доходы от владения и убытки от владения). |

(a) В данном столбце обобщается информация, предоставляемая в случае, когда в качестве базы оценки применяется ценность использования. Однако, как отмечается в пункте 6.75, из практических соображений ценность использования может не быть приемлемой базой оценки для регулярных переоценок.
 (b) Доходы или расходы могут возникнуть при первоначальном признании актива, который приобретается не на рыночных условиях.
 (c) Доходы или расходы могут возникнуть, если рынок, на котором приобретается актив, отличается от рынка, который используется в качестве источника ценовой информации, применяемой при оценке справедливой стоимости этого актива.
 (d) Потребление актива обычно отражается через показатель себестоимости продаж, амортизацию основных средств или амортизацию нематериальных активов.
 (e) Размер полученного дохода обычно равен размеру полученного возмещения, но будет зависеть от базы оценки, используемой в отношении связанного с ним обязательства.

Обязательства

| Отчет о финансовом положении | | | | |
|--|---|---|---|--|
| | Историческая стоимость | Справедливая стоимость (допущения участников рынка) | Стоимость исполнения (допущения, специфичные для организации) | Текущая стоимость замещения |
| Балансовая стоимость | <p>Возмещение (за вычетом затрат по сделке), полученное за принятие на себя неисполненной части обязательства, увеличенное на сумму превышения расчетной величины выходящих денежных средств над величиной полученного возмещения.</p> <p>(Включает проценты, начисленные на компонент финансирования.)</p> | <p>Цена, которая была бы уплачена за передачу неисполненной части обязательства (не включая затраты по сделке, которые были бы понесены при передаче).</p> | <p>Приведенная стоимость будущих денежных потоков, которые возникнут при исполнении неисполненной части обязательства (включая приведенную стоимость затрат по сделке, которые будут понесены при исполнении или передаче обязательства).</p> | <p>Возмещение (за вычетом затрат по сделке), которое было бы получено в настоящее время за принятие на себя неисполненной части обязательства, увеличенное на сумму превышения расчетной величины выходящих денежных средств над величиной этого возмещения.</p> |
| Отчет (отчеты) о финансовых результатах | | | | |
| Событие | Историческая стоимость | Справедливая стоимость (допущения участников рынка) | Стоимость исполнения (допущения, специфичные для организации) | Текущая стоимость замещения |
| Первоначальное признание^(a) | — | <p>Разница между полученным возмещением и справедливой стоимостью обязательства^(b).</p> <p>Затраты по сделке, связанные с принятием на себя обязательства.</p> | <p>Разница между полученным возмещением и стоимостью исполнения обязательства.</p> <p>Затраты по сделке, связанные с принятием на себя обязательства.</p> | — |
| Отчет (отчеты) о финансовых результатах | | | | |
| Событие | Историческая стоимость | Справедливая стоимость (допущения участников рынка) | Стоимость исполнения (допущения, специфичные для организации) | Текущая стоимость замещения |
| Исполнение обязательства | <p>Доходы, равные исторической стоимости исполненного обязательства (отражают историческое возмещение).</p> | <p>Доходы, равные справедливой стоимости исполненного обязательства.</p> | <p>Доходы, равные стоимости исполнения исполненного обязательства.</p> | <p>Доходы, равные текущей стоимости замещения исполненного обязательства (отражают текущее возмещение).</p> |

| | | | | |
|--|---|--|--|---|
| | <p>Расходы в части затрат, понесенных в связи с исполнением обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> | <p>Расходы в части затрат, понесенных в связи с исполнением обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе. В случае представления на валовой основе историческое возмещение может представляться отдельно.)</p> | <p>Расходы в части затрат, понесенных в связи с исполнением обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе. В случае представления на валовой основе историческое возмещение может представляться отдельно.)</p> | <p>Расходы в части затрат, понесенных в связи с исполнением обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе. В случае представления на валовой основе историческое возмещение может представляться отдельно.)</p> |
| <p>Передача обязательства</p> | <p>Доходы, равные исторической стоимости переданного обязательства (отражают историческое возмещение).</p> <p>Расходы в части затрат (включая затраты по сделке), уплаченных за передачу обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> | <p>Доходы, равные справедливой стоимости переданного обязательства.</p> <p>Расходы в части затрат (включая затраты по сделке), уплаченных за передачу обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> | <p>Доходы, равные стоимости исполнения переданного обязательства.</p> <p>Расходы в части затрат (включая затраты по сделке), уплаченных за передачу обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> | <p>Доходы, равные текущей стоимости замещения переданного обязательства (отражают текущее возмещение).</p> <p>Расходы в части затрат (включая затраты по сделке), уплаченных за передачу обязательства.</p> <p>(Могут представляться на валовой основе или нетто-основе.)</p> |
| <p>Процентные расходы</p> | <p>Процентные расходы, начисленные по историческим ставкам, обновляемым, если обязательство предусматривает переменную процентную ставку.</p> | <p>Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости.</p> <p>(Могут быть идентифицированы отдельно.)</p> | <p>Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением стоимости исполнения.</p> <p>(Могут быть идентифицированы отдельно.)</p> | <p>Процентные расходы, начисленные по текущим ставкам.</p> |
| <p>Влияние событий, в результате которых обязательство становится обременительным</p> | <p>Расходы, равные сумме превышения расчетной величины выбытия денежных средств над исторической стоимостью обязательства или сумме последующего изменения суммы данного превышения.</p> | <p>Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости.</p> <p>(Может быть определено отдельно.)</p> | <p>Отражается в составе доходов и расходов, обусловленных изменением стоимости исполнения.</p> <p>(Может быть определено отдельно.)</p> | <p>Расходы, равные сумме превышения расчетной величины выбытия денежных средств над текущей стоимостью замещения обязательства или сумме последующего изменения суммы данного превышения.</p> |

| | | | | |
|--|---|--|--|--|
| <p>Изменения стоимости</p> | <p>Не признаются, кроме случаев, когда обязательство является обременительным.</p> <p>В случае финансовых обязательств — доходы и расходы, обусловленные изменением расчетных денежных потоков.</p> | <p>Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением справедливой стоимости.</p> | <p>Отражаются в составе доходов и расходов, обусловленных изменением стоимости исполнения.</p> | <p>Доходы и расходы, отражающие эффект от изменения цен (доходы от владения и убытки от владения).</p> |
| <p>(a) Доходы или расходы могут возникнуть при первоначальном признании обязательства, возникшего или принятого на себя не на рыночных условиях.</p> <p>(b) Доходы или расходы могут возникнуть, если рынок, на котором организация приняла на себя обязательство, отличается от рынка, который используется в качестве источника ценовой информации, применяемой при оценке справедливой стоимости этого обязательства.</p> | | | | |

Факторы, которые необходимо учитывать при выборе базы оценки

- 6.43 При выборе базы оценки для актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов важно учитывать характер информации, которая будет предоставлена в результате использования данной базы оценки как в отчете о финансовом положении, так и в отчете (отчетах) о финансовых результатах (см. пункты 6.23–6.42 и таблицу 6.1), а также прочие факторы (см. пункты 6.44–6.86).
- 6.44 В большинстве случаев выбор базы оценки не будет определяться одним фактором. Относительная значимость каждого фактора будет зависеть от конкретных фактов и обстоятельств.
- 6.45 Информация, предоставляемая в результате использования какой-либо базы оценки, должна быть полезной для пользователей финансовой отчетности. Для этого информация должна быть уместной и правдиво представлять то, для представления чего она предназначена. Кроме того, предоставляемая информация должна быть в максимально возможной степени сопоставимой, проверяемой, своевременной и понятной.
- 6.46 Как поясняется в пункте 2.21, наиболее рациональный и эффективный процесс применения основополагающих качественных характеристик обычно предполагает идентификацию наиболее уместной информации об экономическом явлении. Если такая информация недоступна или не может быть предоставлена таким образом, который обеспечит правдивое представление данного экономического явления, то рассматривается следующий наиболее уместный вид информации. Роль качественных характеристик при выборе базы оценки более подробно рассматривается в пунктах 6.49–6.76.
- 6.47 Основное внимание в пунктах 6.49–6.76 уделяется рассмотрению факторов, которые необходимо учитывать при выборе базы оценки в случае признанных активов и признанных обязательств. Некоторые аспекты этих пунктов также могут применяться при выборе базы оценки для информации, предоставляемой в примечаниях в отношении признанных или непризнанных статей.
- 6.48 В пунктах 6.77–6.82 рассматриваются дополнительные факторы, которые необходимо учитывать при выборе базы оценки при первоначальном признании. Если база для первоначальной оценки не соответствует базе, используемой при последующей оценке, доходы и расходы могут признаваться в момент первой последующей оценки исключительно в результате изменения самой базы оценки. Может показаться, что признание таких доходов или расходов отражает операцию или иное событие, когда в действительности такие операция или событие не имели места. Таким образом, при выборе базы оценки для актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов необходимо принимать во внимание как первоначальную, так и последующую оценку.

Уместность

- 6.49 Уместность информации, предоставляемой базой оценки, используемой в отношении актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов, зависит от:

- (a) характеристик актива или обязательства (см. пункты 6.50–6.53); и
- (b) того, каким образом этот актив или обязательство вносят вклад в будущие денежные потоки (см. пункты 6.54–6.57).

Характеристики актива или обязательства

- 6.50 Уместность информации, предоставляемой в результате использования какой-либо базы оценки, частично зависит от характеристик актива или обязательства, в частности от изменчивости денежных потоков и от того, является ли стоимость актива или обязательства чувствительной к рыночным факторам или прочим рискам.
- 6.51 Если стоимость актива или обязательства чувствительна к рыночным факторам или прочим рискам, их историческая стоимость может значительно отличаться от текущей стоимости. Следовательно, историческая стоимость может не предоставлять уместную информацию, если информация об изменениях стоимости является важной для пользователей финансовой отчетности. Например, амортизированная стоимость не может предоставить уместную информацию о финансовом активе или финансовом обязательстве, которые являются производными инструментами.
- 6.52 Кроме того, если используется историческая стоимость, изменения стоимости отражаются не в момент изменения стоимости, а в момент наступления такого события, как выбытие, обесценение или исполнение. Данное положение может быть неверно интерпретировано как подразумевающее, что все доходы или расходы, признанные в момент наступления такого события, возникли именно тогда, а не в течение периодов, на протяжении которых организация удерживала данный актив или обязательство. Кроме того, поскольку оценка по исторической стоимости не предоставляет своевременную информацию об изменениях стоимости, доходы и расходы, отраженные с использованием данной базы оценки, могут не иметь прогнозной ценности и подтверждающей ценности ввиду невозможности в полной мере отразить влияние подверженности организации риску, возникающему в результате удержания данного актива или обязательства в течение отчетного периода.
- 6.53 Изменения справедливой стоимости актива или обязательства отражают изменения в ожиданиях участников рынка, а также изменения в их предпочтениях в отношении рисков. В зависимости от характеристик оцениваемых актива или обязательства и характера коммерческой деятельности организации информация, отражающая такие изменения, не всегда может иметь прогнозную ценность или подтверждающую ценность для пользователей финансовой отчетности. Это может быть справедливо в случаях, когда коммерческая деятельность организации не предусматривает продажу актива или передачу обязательства, например, если организация удерживает активы исключительно для их использования или для получения предусмотренных договором денежных потоков или если организация сама исполняет обязательства.

Вклад в будущие денежные потоки

- 6.54 Как отмечалось в пункте 1.14, некоторые экономические ресурсы напрямую генерируют денежные потоки; в других случаях экономические ресурсы используются совместно с другими экономическими ресурсами для генерирования денежных потоков косвенным путем. Способ использования экономических ресурсов и, следовательно, то, каким образом активы и обязательства генерируют денежные потоки, частично зависит от характера коммерческой деятельности, осуществляемой организацией.
- 6.55 Если коммерческая деятельность организации подразумевает использование нескольких экономических ресурсов, которые производят денежные потоки косвенным путем, посредством их совместного использования для производства и продажи товаров или услуг покупателям, историческая стоимость или текущая стоимость замещения, вероятнее всего, предоставят уместную информацию о такой деятельности. Например, основные средства обычно используются совместно с другими экономическими ресурсами организации. Аналогично запасы обычно не могут быть проданы покупателю без использования в большом объеме других экономических ресурсов организации (например, в рамках производственной и маркетинговой деятельности). В пунктах 6.24–6.31 и 6.40–6.42 поясняется, как оценка таких активов по исторической стоимости или текущей стоимости замещения может предоставить уместную информацию, которая может быть использована для расчета маржи, полученной в течение периода.
- 6.56 В случае активов и обязательств, которые производят денежные потоки напрямую, например активов, которые могут быть проданы по отдельности и без значительных экономических потерь (например, без значительных перебоев в деятельности организации), базой оценки,

предоставляющей наиболее уместную информацию, вероятнее всего, будет текущая стоимость, которая включает в себя текущие оценки величины, сроков и неопределенности будущих денежных потоков.

- 6.57 Если коммерческая деятельность организации предусматривает управление финансовыми активами и финансовыми обязательствами с целью получения предусмотренных договором денежных потоков, амортизированная стоимость может предоставить уместную информацию, которую можно использовать для определения разницы между процентами, полученными по активам, и процентами, уплаченными по обязательствам. Однако при оценке того, предоставит ли амортизированная стоимость полезную информацию, также необходимо принимать во внимание характеристики финансового актива или финансового обязательства. Амортизированная стоимость вряд ли предоставит уместную информацию о денежных потоках, которые зависят от факторов, не связанных с основной суммой долга или процентами.

Правдивое представление

- 6.58 Если активы и обязательства каким-либо образом связаны друг с другом, использование неодинаковых баз оценки для таких активов и обязательств может привести к возникновению непоследовательности подходов к оценке (учетному несоответствию). Если в финансовой отчетности присутствует непоследовательность подходов к оценке, такая финансовая отчетность может не обеспечить правдивого представления некоторых аспектов финансового положения организации и ее финансовых результатов. Следовательно, в некоторых обстоятельствах использование одинаковых баз оценки для связанных между собой активов и обязательств может предоставить пользователям финансовой отчетности информацию, которая является более полезной, чем информация, которая была бы предоставлена в случае использования различных баз оценки. Это будет наиболее вероятным в случаях, когда денежные потоки по одному активу или обязательству напрямую связаны с денежными потоками по другому активу или обязательству.
- 6.59 Как отмечалось в пунктах 2.13 и 2.18, несмотря на то, что совершенно правдивое представление не содержит ошибок, это не означает, что оценки должны быть абсолютно точными во всех отношениях.
- 6.60 Если невозможно определить оценку напрямую путем наблюдения за ценами на активном рынке и вместо этого необходимо использовать расчетные оценки, возникает неопределенность оценки. Степень неопределенности оценки, связанной с конкретной базой оценки, может повлиять на то, обеспечивает ли информация, предоставленная в результате использования этой базы оценки, правдивое представление финансового положения организации и ее финансовых результатов. Высокая степень неопределенности оценки не обязательно препятствует использованию базы оценки, которая предоставляет уместную информацию. Однако в некоторых случаях степень неопределенности оценки настолько высока, что информация, предоставленная этой базой оценки, может не обеспечить достаточно правдивого представления (см. пункт 2.22). В таких случаях будет целесообразно рассмотреть возможность выбора другой базы оценки, которая также сможет предоставить уместную информацию.
- 6.61 Неопределенность оценки отличается как от неопределенности результатов, так и от неопределенности существования:
- (a) неопределенность результатов возникает в случаях, когда существует неопределенность в отношении величины или сроков поступлений или выбытий экономических выгод, обусловленных активом или обязательством;
 - (b) неопределенность существования возникает в случаях, когда имеет место неопределенность в отношении существования актива или обязательства. В пунктах 5.12–5.14 рассматривается вопрос о том, как неопределенность существования может повлиять на решения организации в отношении признания актива или обязательства, когда имеет место неопределенность существования этого актива или обязательства.
- 6.62 Наличие неопределенности результатов или неопределенности существования иногда может стать причиной возникновения неопределенности оценки. Однако наличие неопределенности результатов или неопределенности существования не обязательно приводит к возникновению неопределенности оценки. Например, если справедливую стоимость актива можно определить напрямую с помощью наблюдаемых цен на активном рынке, в отношении оценки данной справедливой стоимости отсутствует неопределенность оценки, даже если нет уверенности в том, сколько денежных средств в итоге будет создано активом, и, следовательно, существует неопределенность результатов.

Качественные характеристики, повышающие полезность информации, и ограничение в отношении затрат

- 6.63 На выбор базы оценки влияют такие качественные характеристики, повышающие полезность информации, как сопоставимость, понятность и проверяемость, а также ограничение в отношении затрат. В следующих пунктах рассматриваются возможные последствия такого влияния. В пунктах 6.69–6.76 более детально рассматривается влияние данных факторов применительно к конкретным базам оценки. Своевременность как качественная характеристика, повышающая полезность информации, не оказывает непосредственного влияния на оценку.
- 6.64 Подобно тому, как затраты накладывают ограничения на другие решения в отношении представления финансовых отчетов, они также накладывают ограничения на выбор базы оценки. Таким образом, при выборе базы оценки важно учитывать, является ли высокой вероятность того, что выгоды от информации, предоставленной пользователям финансовой отчетности в результате использования такой базы оценки, оправдают затраты на ее предоставление и использование.
- 6.65 Последовательное использование одних и тех же баз оценки в отношении одних и тех же статей либо в разных периодах в рамках одной отчитывающейся организации, либо в одном периоде, но разными организациями может помочь сделать финансовую отчетность более сопоставимой.
- 6.66 Изменение базы оценки может привести к тому, что финансовая отчетность станет менее понятной. Однако изменение может быть оправданно, если прочие факторы перевешивают уменьшение понятности, например, если изменение приведет к предоставлению более уместной информации. В том случае, если производятся изменения, пользователям финансовой отчетности может потребоваться пояснительная информация, которая позволит им понять влияние таких изменений.
- 6.67 Понятность частично зависит от того, сколько различных баз оценки используется и изменяются ли они с течением времени. В большинстве случаев, чем больше баз оценки используется в комплекте финансовой отчетности, тем более сложной и, следовательно, менее понятной становится информация, а итоговые или промежуточные показатели в отчете о финансовом положении и отчете (отчетах) о финансовых результатах становятся менее информативными. Однако может быть целесообразным использование большего числа баз оценки, если это необходимо для предоставления полезной информации.
- 6.68 Проверяемость повышается за счет использования баз оценки, результаты которых могут быть независимо подтверждены либо напрямую, например посредством наблюдаемых цен, либо косвенно, например путем проверки исходных данных, используемых в модели. Если оценку невозможно проверить, пользователям финансовой отчетности может потребоваться пояснительная информация, позволяющая им понять, каким образом данная оценка была определена. В некоторых таких случаях может быть необходимо указать, что использована другая база оценки.

Историческая стоимость

- 6.69 Во многих ситуациях проще и, следовательно, менее затратно оценивать историческую стоимость, а не текущую стоимость. Кроме того, оценки, полученные с применением базы оценки на основе исторической стоимости, обычно являются понятными и во многих случаях проверяемыми.
- 6.70 Однако оценка потребления и идентификация и оценка убытков от обесценения или обременительных обязательств могут быть субъективными. Таким образом, оценить или проверить историческую стоимость актива или обязательства иногда может быть так же сложно, как оценить и проверить текущую стоимость.
- 6.71 При использовании базы оценки на основе исторической стоимости идентичные активы или обязательства, приобретенные или принятые в разные моменты времени, могут отражаться в финансовой отчетности в разных суммах. Это может уменьшить сопоставимость как в разных периодах в рамках одной отчитывающейся организации, так и в одном периоде, но по разным организациям.

Текущая стоимость

- 6.72 Поскольку справедливая стоимость определяется с позиции участников рынка, а не с позиции конкретной организации и не зависит от того, когда был приобретен актив или принято обязательство, идентичные активы или обязательства, оцениваемые по справедливой стоимости, будут, как правило, оцениваться в одной и той же сумме организациями, которые имеют доступ к одним и тем же рынкам. Это может повысить сопоставимость как в разных периодах в рамках одной

отчитывающейся организации, так и в одном периоде, но по разным организациям. Напротив, в связи с тем, что ценность использования и стоимость исполнения отражают допущения, специфичные для организации, такие оценки могут отличаться для идентичных активов или обязательств в разных организациях. Наличие таких разниц может уменьшить сопоставимость, особенно если активы или обязательства аналогичным образом вносят вклад в денежные потоки.

- 6.73 Если справедливую стоимость актива или обязательства возможно определить напрямую с использованием наблюдаемых цен на активном рынке, то процесс оценки справедливой стоимости будет малозатратным, простым и легким для понимания; и проверить справедливую стоимость можно будет путем прямого наблюдения.
- 6.74 Использование методов оценки, иногда включая методы оценки, основанные на денежных потоках, может быть необходимым для оценки справедливой стоимости, если она не является наблюдаемой напрямую на активном рынке, и обычно является необходимым при определении ценности использования и стоимости исполнения. В зависимости от используемого метода:
- (a) определение расчетных исходных данных для оценки и применение данного метода оценки может быть затратным и сложным;
 - (b) исходные данные, используемые в процессе оценки, могут быть субъективными, и может быть сложно проверить как сами исходные данные, так и правильность самого процесса. Следовательно, оценки идентичных активов или обязательств могут отличаться. Это может уменьшить сопоставимость.
- 6.75 Во многих случаях невозможно достоверно определить ценность использования для отдельного актива, используемого совместно с другими активами. Вместо этого ценность использования определяется для группы активов, и затем может потребоваться распределить результат на отдельные активы. Такой процесс может быть субъективным и произвольным. Кроме того, расчетные оценки ценности использования для какого-либо актива могут случайно отражать синергию от его совместного использования с другими активами в группе. Таким образом, определение ценности использования актива, используемого совместно с другими активами, может быть затратным процессом, а его сложность и субъективность уменьшают проверяемость. В силу этого из практических соображений ценность использования может быть неприемлемой базой оценки для регулярной переоценки таких активов. Однако она может быть полезной для нерегулярной переоценки активов, например при использовании в рамках теста на обесценение для определения того, является ли историческая стоимость полностью возмещаемой.
- 6.76 При использовании базы оценки на основе текущей стоимости замещения идентичные активы или обязательства, приобретенные или принятые в различные моменты времени, отражаются в финансовой отчетности в одинаковых суммах. Это может повысить сопоставимость как в разных периодах в рамках одной отчитывающейся организации, так и в одном периоде, но по разным организациям. Однако процесс определения текущей стоимости замещения может быть сложным, субъективным и затратным. Например, как отмечалось в пункте 6.22, может быть необходимо оценивать текущую стоимость замещения актива путем корректировки текущей цены нового актива для отражения текущего возраста и состояния уже имеющегося у организации актива. Кроме того, ввиду изменений технологий и практики ведения бизнеса многие активы не заменяются на идентичные активы. Следовательно, для того чтобы оценить текущую стоимость замещения актива, эквивалентного существующему активу, потребуется дополнительная субъективная корректировка текущей цены нового актива. Кроме того, при использовании текущей стоимости замещения в качестве базы оценки разделение изменения балансовой стоимости, равной текущей стоимости замещения, на текущую стоимость замещения потребленной части актива и влияние изменения цен (см. пункт 6.42) может быть сложным и требовать произвольных допущений. В результате наличия таких трудностей оценки, основанные на текущей стоимости замещения, могут быть лишены таких характеристик, как проверяемость и понятность.

Факторы, специфичные для первоначальной оценки

- 6.77 В пунктах 6.43–6.76 рассматриваются факторы, которые необходимо учитывать при выборе базы оценки, будь то первоначальное признание или последующая оценка. В пунктах 6.78–6.82 рассматриваются некоторые дополнительные факторы, которые необходимо учитывать при первоначальном признании.
- 6.78 При первоначальном признании стоимость актива или обязательства, которые были приобретены или приняты в результате события, являющегося сделкой на рыночных условиях, обычно равна его справедливой стоимости на эту дату, за исключением случаев, когда затраты по сделке являются значительными. Однако, даже если эти две величины совпадают, необходимо описать базу оценки,

которая использовалась при первоначальном признании. Если впоследствии будет использоваться историческая стоимость, то такая база оценки также обычно является подходящей при первоначальном признании. Аналогично, если впоследствии будет использоваться текущая стоимость, эта база оценки также обычно является подходящей при первоначальном признании. Использование одной и той же базы оценки для первоначального признания и последующей оценки позволяет избежать признания доходов или расходов при первой после первоначального признания оценке, которые возникают исключительно в силу изменения базы оценки (см. пункт 6.48).

- 6.79 Когда организация приобретает актив или принимает на себя обязательство в обмен на передачу другого актива или обязательства в рамках сделки на рыночных условиях, первоначально определенная величина приобретенного актива или принятого обязательства определяет, возникают ли доходы или расходы в результате такой сделки. Если актив или обязательство оцениваются по первоначальной стоимости, при первоначальном признании не возникает никаких доходов или расходов, кроме случаев, когда доход или расход возникает в результате прекращения признания переданного актива или обязательства, или случаев, когда актив обесценился или обязательство является обременительным.
- 6.80 Организация может приобретать активы или принимать на себя обязательства в результате событий, не являющихся сделками на рыночных условиях. Например:
- (a) цена сделки может быть обусловлена сложившимися отношениями между сторонами, или финансовыми затруднениями, или иными вынужденными действиями одной из сторон;
 - (b) актив может быть предоставлен организации государством на безвозмездной основе или передан организации в дар другой стороной;
 - (c) возникновение обязательства может быть обусловлено требованиями законодательства или других нормативных актов; или
 - (d) обязанность выплатить компенсацию или штраф может возникнуть в результате нарушения организацией законодательства.
- 6.81 В таких случаях оценка приобретенного актива или принятого обязательства по исторической стоимости может не обеспечить правдивого представления информации об активах и обязательствах организации или о доходах или расходах, возникающих в результате операции или прочего события. Следовательно, может быть уместным оценивать приобретенный актив или принятое обязательство по условной первоначальной стоимости, как описано в пункте 6.6. Любая разница между условной первоначальной стоимостью и уплаченным или полученным возмещением при первоначальном признании будет признаваться в качестве доходов или расходов.
- 6.82 Если приобретение актива или возникновение обязательства происходит в результате события, не являющегося сделкой на рыночных условиях, необходимо идентифицировать и учитывать все уместные аспекты данной сделки или прочего события. Например, может потребоваться признание других активов, других обязательств со стороны держателей прав требования в отношении собственного капитала организации или по распределениям в их пользу, чтобы правдиво представить сущность влияния операции или прочего события на финансовое положение организации (см. пункты 4.59–4.62) и соответствующего влияния на финансовые результаты организации.

Использование более одной базы оценки

- 6.83 Иногда учет факторов, указанных в пунктах 6.43–6.76, может привести к выводу о том, что для того, чтобы предоставить уместную информацию, обеспечивающую правдивое представление как финансового положения организации, так и ее финансовых результатов, требуется использование более одной базы оценки актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов.
- 6.84 В большинстве случаев наиболее понятным способом предоставления такой информации является:
- (a) использование одинаковой базы оценки как для актива или обязательства в отчете о финансовом положении, так и для связанных с ними доходов и расходов в отчете (отчетах) о финансовых результатах; и
 - (b) предоставление в примечаниях дополнительной информации, подготовленной на основе применения другой базы оценки.
- 6.85 Однако в некоторых случаях такая информация будет более уместной или обеспечит более правдивое представление как финансового положения организации, так и ее финансовых результатов, если будет использоваться:

- (a) база оценки на основе текущей стоимости для актива или обязательства в отчете о финансовом положении; и
- (b) другая база оценки для связанных с ними доходов и расходов в отчете о прибыли или убытке¹⁰ (см. пункты 7.17–7.18).

При выборе данных баз оценки необходимо принимать во внимание факторы, указанные в пунктах 6.43–6.76.

- 6.86 В таких случаях совокупный доход или совокупный расход за период, обусловленные изменением текущей стоимости актива или обязательства, отделяются и классифицируются (см. пункты 7.14–7.19) таким образом, чтобы:
- (a) в отчет о прибыли или убытке включались доходы или расходы, оцененные с использованием базы оценки, выбранной для этого отчета; и
 - (b) в состав прочего совокупного дохода включались все оставшиеся доходы или расходы. В результате накопленная сумма прочего совокупного дохода, относящаяся к данному активу или обязательству, составляет разницу между:
 - (i) балансовой стоимостью данного актива или обязательства в отчете о финансовом положении; и
 - (ii) балансовой стоимостью, которая была бы определена при использовании базы оценки, выбранной для отчета о прибыли или убытке.

Оценка собственного капитала

- 6.87 Общая балансовая стоимость собственного капитала (общая величина собственного капитала) не оценивается напрямую. Его величина равна общей балансовой стоимости всех признанных активов за вычетом общей балансовой стоимости всех признанных обязательств.
- 6.88 Поскольку финансовая отчетность общего назначения не предназначена для отражения стоимости организации, общая балансовая стоимость собственного капитала, как правило, не будет равна:
- (a) совокупной рыночной стоимости прав требования в отношении собственного капитала организации;
 - (b) сумме, которая могла бы быть получена в результате продажи организации как единого целого, соответствующего допущению о непрерывности деятельности; или
 - (c) сумме, которая могла бы быть получена в результате продажи всех активов организации и погашения всех обязательств организации.
- 6.89 Несмотря на то, что общая величина собственного капитала не оценивается напрямую, может быть уместным оценить напрямую балансовую стоимость некоторых отдельных классов собственного капитала (см. пункт 4.65) и некоторых компонентов собственного капитала (см. пункт 4.66). Тем не менее ввиду того, что общая величина собственного капитала оценивается как остаточная доля, как минимум один класс собственного капитала не может быть оценен напрямую. Аналогично как минимум один компонент собственного капитала не может быть оценен напрямую.
- 6.90 Общая балансовая стоимость отдельного класса собственного капитала или компонента собственного капитала, как правило, является положительной, но в некоторых обстоятельствах может быть отрицательной. Аналогично общая величина собственного капитала, как правило, положительна, но может быть отрицательной в зависимости от того, какие активы и обязательства признаются, и от того, как они оцениваются.

Методы оценки, основанные на денежных потоках

- 6.91 Иногда оценка величины не является наблюдаемой напрямую. В некоторых таких случаях одним из способов определения величины является использование методов оценки, основанных на денежных потоках. Такие методы не являются базами оценки. Они являются методами, используемыми при применении базы оценки. Следовательно, при использовании такого метода необходимо

¹⁰ В *Концептуальных основах* не оговаривается, состоит ли отчет (состоят ли отчеты) о финансовых результатах из одного отчета или из двух отчетов. В *Концептуальных основах* используется термин «отчет о прибыли или убытке» для обозначения отдельного отчета и отдельного раздела в рамках единого отчета о финансовых результатах.

определить, какая база оценки применяется, и степень, в которой данный метод отражает факторы, применимые к данной базе оценки. Например, если в качестве базы оценки используется справедливая стоимость, применимыми будут факторы, указанные в пункте 6.14.

- 6.92 Методы оценки, основанные на денежных потоках, могут использоваться при применении модифицированной базы оценки, например, когда стоимость исполнения модифицируется с целью исключения влияния вероятности того, что организация может не выполнить свое обязательство (собственный кредитный риск). Модификация базы оценки иногда может обеспечить предоставление информации, которая является более уместной для пользователей финансовой отчетности, или сделать менее затратным ее подготовку или понимание. Однако модифицированные базы оценки также могут оказаться более сложными для понимания пользователями финансовой отчетности.
- 6.93 Неопределенность результатов (см. пункт 6.61(a)) возникает в результате наличия неопределенности в отношении величины или сроков возникновения будущих денежных потоков. Такие неопределенности являются важными характеристиками активов и обязательств. При оценке актива или обязательства на основании расчетной оценки неопределенных будущих денежных потоков одним из факторов, которые необходимо учитывать, являются возможные вариации расчетных величин или сроков возникновения таких денежных потоков (см. пункт 6.14(b)). Такие вариации учитываются при выборе одной величины из диапазона возможных денежных потоков. Выбранная величина иногда сама по себе является возможным результатом, однако не в любом случае. Величина, которая предоставляет наиболее уместную информацию, обычно относится к середине диапазона (центральная расчетная оценка). Разные центральные расчетные оценки предоставляют разную информацию. Например:
- (a) ожидаемая стоимость (взвешенное с учетом вероятности среднее значение, также именуемое статистическим средним) отражает весь диапазон результатов и при этом больший вес имеют результаты, вероятности которых выше. Ожидаемая стоимость не предназначена для прогнозирования конечной величины поступления или выбытия денежных средств или других экономических выгод, возникающих в связи с данным активом или обязательством;
 - (b) максимальная величина, которая, скорее, возникнет, чем не возникнет (аналогично статистической медиане), указывает на то, что вероятность последующего убытка не превышает 50% и что вероятность последующей прибыли не превышает 50%;
 - (c) наиболее вероятный результат (статистическая мода) представляет собой единственную наиболее вероятную величину окончательных поступлений и выбытий, возникающих по активу или обязательству.
- 6.94 Центральная расчетная оценка зависит от расчетной оценки будущих денежных потоков и возможных вариаций ее величины или сроков возникновения. Она не отражает цену за принятие на себя неопределенности в отношении того, что конечный результат может отличаться от этой центральной расчетной оценки (то есть фактор, указанный в пункте 6.14(d)).
- 6.95 Ни одна центральная расчетная оценка не предоставляет полной информации обо всем диапазоне возможных результатов. Следовательно, пользователям может понадобиться информация о диапазоне возможных результатов.

С пункта

ГЛАВА 7. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ

| | |
|---|-------------|
| ПРЕДСТАВЛЕНИЕ И РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ КАК СРЕДСТВО КОММУНИКАЦИИ | 7.1 |
| ЦЕЛИ И ПРИНЦИПЫ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ И РАСКРЫТИЯ ИНФОРМАЦИИ | 7.4 |
| КЛАССИФИКАЦИЯ | 7.7 |
| Классификация активов и обязательств | 7.9 |
| Взаимозачет | 7.10 |
| Классификация собственного капитала | 7.12 |
| Классификация доходов и расходов | 7.14 |
| Прибыль или убыток и прочий совокупный доход | 7.15 |
| АГРЕГИРОВАНИЕ | 7.20 |

Представление и раскрытие информации как средство коммуникации

- 7.1 Отчитывающаяся организация передает информацию о своих активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах посредством представления и раскрытия информации в своей финансовой отчетности.
- 7.2 Эффективная коммуникация посредством финансовой отчетности делает такую информацию более уместной и способствует правдивому представлению активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов организации. Кроме того, повышается понятность и сопоставимость информации в финансовой отчетности. Для эффективной коммуникации посредством финансовой отчетности требуется:
- (a) концентрироваться на целях и принципах представления и раскрытия информации, а не на правилах;
 - (b) классифицировать информацию таким образом, чтобы сгруппировать схожие статьи и разделить несхожие между собой статьи; и
 - (c) агрегировать информацию таким образом, чтобы ее понимание не было затруднено либо вследствие включения большого количества ненужных деталей, либо вследствие чрезмерного агрегирования.
- 7.3 Подобно тому, как затраты накладывают ограничения на другие решения в отношении представления финансовых отчетов, они также накладывают ограничения на решения, касающиеся представления и раскрытия информации. Таким образом, при принятии решения о представлении и раскрытии информации важно учитывать, насколько высока вероятность того, что выгоды, предоставленные пользователям финансовой отчетности посредством представления или раскрытия определенной информации, оправдают затраты на ее предоставление и использование.

Цели и принципы представления и раскрытия информации

- 7.4 В целях содействия эффективной коммуникации посредством финансовой отчетности необходимо, чтобы при разработке требований к представлению и раскрытию информации, включаемых в стандарты, соблюдался баланс между:
- (a) свободой, предоставленной организациям в выборе уместной информации, правдиво представляющей активы, обязательства, собственный капитал, доходы и расходы организации; и
 - (b) требованием предоставлять информацию, являющуюся сопоставимой как в различных периодах в рамках одной организации, так и в одном отчетном периоде, но между разными организациями.
- 7.5 Включение целей представления и раскрытия информации в стандарты способствует эффективной коммуникации посредством финансовой отчетности, поскольку такие цели помогают организациям идентифицировать полезную информацию и выбирать наиболее эффективный способ коммуникации.
- 7.6 Эффективная коммуникация посредством финансовой отчетности также обеспечивается за счет применения следующих принципов:
- (a) информация, специфичная для организации, является более полезной, чем стандартные описания, иногда именуемые «шаблонными»; и
 - (b) дублирование информации в различных частях финансовой отчетности обычно не требуется и может привести к тому, что финансовая отчетность станет менее понятной.

Классификация

- 7.7 Классификация — это процесс распределения статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов по определенным группам с учетом их общих характеристик в целях представления и раскрытия информации. Такие характеристики включают, помимо прочего, характер статьи, ее роль (или функцию) в коммерческой деятельности, осуществляемой организацией, и способ ее оценки.

- 7.8 Включение несхожих между собой активов, обязательств, собственного капитала, доходов или расходов в одну группу может скрыть уместную информацию, уменьшить понятность и сопоставимость информации, а также может не обеспечить правдивого представления того, что классификация предназначена отражать.

Классификация активов и обязательств

- 7.9 Классификация применяется к единице учета, определенной в отношении актива или обязательства (см. пункты 4.48–4.55). Однако иногда может быть целесообразно разделить актив или обязательство на компоненты, обладающие неодинаковыми характеристиками, и классифицировать такие компоненты отдельно. Такой подход может быть целесообразным, если классификация таких компонентов по отдельности повысит полезность полученной таким образом финансовой информации. Например, может быть уместно разделить актив или обязательство на оборотные/краткосрочные или внеоборотные/долгосрочные компоненты и классифицировать данные компоненты отдельно.

Взаимозачет

- 7.10 Взаимозачет имеет место, когда организация признает и оценивает актив и обязательство как отдельные единицы учета, но в отчете о финансовом положении объединяет их и отражает в единой нетто-величине. Взаимозачет объединяет неаналогичные статьи в одну классификационную группу и, следовательно, обычно является неуместным.
- 7.11 Взаимозачет активов и обязательств отличается от учета той или иной группы прав и обязанностей в качестве одной единицы учета (см. пункты 4.48–4.55).

Классификация собственного капитала

- 7.12 Чтобы предоставить полезную информацию, может быть необходимо классифицировать права требования в отношении собственного капитала организации по отдельности, если данные права требования обладают неодинаковыми характеристиками (см. пункт 4.65).
- 7.13 Аналогично, чтобы предоставить полезную информацию, может быть необходимо классифицировать компоненты собственного капитала отдельно, если в отношении некоторых из этих компонентов применяются специфические положения законодательства, нормативно-правовых актов или иные требования. Например, в некоторых юрисдикциях организации разрешено осуществлять распределения в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала только в том случае, если организация обладает достаточными резервами, которые согласно указанным требованиям определяются как доступные к распределению (см. пункт 4.66). Отдельное представление или раскрытие информации о таких резервах может предоставить полезную информацию.

Классификация доходов и расходов

- 7.14 Классификация применяется к:
- (a) доходам и расходам, относящимся к единице учета, выбранной для актива или обязательства; или
 - (b) компонентам таких доходов и расходов, если эти компоненты обладают неодинаковыми характеристиками и являются отдельно идентифицируемыми. Например, изменение текущей стоимости актива может включать в себя эффект от изменений стоимости и эффект от начисления процентов (см. таблицу 6.1). Может быть уместным классифицировать такие компоненты по отдельности, если это повысит полезность полученной таким образом финансовой информации.

Прибыль или убыток и прочий совокупный доход

- 7.15 Доходы и расходы классифицируются и включаются:

- (a) в отчет о прибыли или убытке;¹¹ либо
- (b) вне отчета о прибыли или убытке — в прочий совокупный доход.
- 7.16 Отчет о прибыли или убытке является основным источником информации о финансовых результатах деятельности организации за отчетный период. Данный отчет содержит итоговую сумму прибыли или убытка, которая является весьма обобщенным отображением финансовых результатов деятельности организации за период. Многие пользователи финансовой отчетности включают эту итоговую сумму в свой анализ в качестве его отправной точки либо в качестве основного показателя финансовых результатов организации за период. Тем не менее понимание финансовых результатов организации за период требует анализа всех признанных доходов и расходов, в том числе доходов и расходов, включенных в состав прочего совокупного дохода, а также анализа прочей информации, включенной в финансовую отчетность.
- 7.17 Поскольку отчет о прибыли или убытке является основным источником информации о финансовых результатах организации за период, в данный отчет включаются, как правило, все доходы и расходы. Однако в исключительных случаях при разработке стандартов Совет может прийти к выводу, что доходы или расходы, возникающие в результате изменения текущей стоимости актива или обязательства, должны включаться в состав прочего совокупного дохода, если в результате этого отчет о прибыли или убытке обеспечит предоставление более уместной информации или более правдивое представление финансовых результатов организации за данный период.
- 7.18 Доходы и расходы, возникающие в результате использования базы оценки по исторической стоимости (см. таблицу 6.1), отражаются в отчете о прибыли или убытке. Такая же ситуация имеет место, когда доходы и расходы данного вида выделяются в качестве одного из компонентов изменения текущей стоимости актива или обязательства. Например, если финансовый актив оценивается по текущей стоимости и процентный доход идентифицируется отдельно от других изменений стоимости, то такой процентный доход включается в отчет о прибыли или убытке.
- 7.19 Как правило, доходы и расходы, признанные в составе прочего совокупного дохода в одном периоде, реклассифицируются из состава прочего совокупного дохода в отчет о прибыли или убытке в одном из будущих периодов, если в результате этого отчет о прибыли или убытке будет предоставлять более уместную информацию или обеспечит более правдивое представление финансовых результатов организации за этот будущий период. Однако, если, например, отсутствует четкая основа для идентификации периода, в котором реклассификация приведет к таким результатам, или для идентификации суммы, которая должна быть реклассифицирована, Совет может при разработке стандартов принять решение о том, что доходы или расходы, включенные в состав прочего совокупного дохода, не подлежат последующей реклассификации.

Агрегирование

- 7.20 Агрегирование — это процесс объединения статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов или расходов, которые обладают общими характеристиками и относятся к одной и той же классификационной группе.
- 7.21 Агрегирование делает информацию более полезной за счет обобщения большого объема данных. Однако агрегирование может привести к сокрытию некоторых деталей. Поэтому необходимо найти баланс, чтобы понимание уместной информации не было затруднено за большим количеством незначительных деталей либо вследствие чрезмерного агрегирования.
- 7.22 В различных частях финансовой отчетности может потребоваться различная степень агрегирования. Например, в отчете о финансовом положении и отчете (отчетах) о финансовых результатах обычно представляется обобщенная информация, в то время как в примечаниях представляется более подробная информация.

¹¹ В *Концептуальных основах* не определено, состоит ли отчет (состоят ли отчеты) о финансовых результатах из одного отчета или из двух отчетов. В *Концептуальных основах* используется термин «отчет о прибыли или убытке» для обозначения отдельного отчета и отдельного раздела в составе единого отчета о финансовых результатах. Аналогично используется термин «общая величина прибыли или убытка» для обозначения как итогового показателя в отдельном отчете, так и промежуточного итога по отдельному разделу в едином отчете о финансовых результатах.

С пункта

**ГЛАВА 8. КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА И ПОДДЕРЖАНИЯ
КАПИТАЛА**

| | |
|---|-------------|
| КОНЦЕПЦИИ КАПИТАЛА | 8.1 |
| КОНЦЕПЦИИ ПОДДЕРЖАНИЯ КАПИТАЛА И ОПРЕДЕЛЕНИЕ ПРИБЫЛИ | 8.3 |
| КОРРЕКТИРОВКИ, СВЯЗАННЫЕ С ПОДДЕРЖАНИЕМ КАПИТАЛА | 8.10 |

Текст, включенный в главу 8, был перенесен из *Концептуальных основ финансовой отчетности*, выпущенных в 2010 году, в неизменном виде. Данный текст первоначально являлся частью *Концепции подготовки и представления финансовой отчетности*, выпущенной в 1989 году.

Концепции капитала

- 8.1 Финансовая концепция капитала используется большинством организаций при подготовке финансовой отчетности. Согласно концепции финансового капитала, подразумевающей под капиталом инвестированные денежные средства или инвестированную покупательную способность, капитал отождествляется с чистыми активами или собственным капиталом организации. Согласно концепции физического капитала, подразумевающей под капиталом операционную способность, капиталом считается производственная мощность организации, основанная, например, на количестве выпускаемых в день единиц продукции.
- 8.2 Выбор организацией соответствующей концепции капитала должен основываться на потребностях пользователей финансовой отчетности. Таким образом, следует принять концепцию финансового капитала, если пользователей финансовой отчетности беспокоит, прежде всего, поддержание номинальной величины инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала. Однако, если пользователи интересуются, прежде всего, операционной способностью организации, необходимо использовать концепцию физического 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 капитала и определение прибыли

- 8.3 Концепции капитала в пункте 8.1 обуславливают следующие концепции поддержания 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 эффекта распределений в пользу собственников и взносов с их стороны в течение периода. Поддержание финансового капитала может оцениваться в номинальных денежных единицах или в 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 эффекта распределений в пользу собственников и взносов с их стороны в течение периода.
- 8.4 Концепция поддержания капитала связана с тем, каким образом организация определяет капитал, величину которого она стремится поддерживать. Она определяет взаимосвязь между концепциями капитала и концепциями прибыли, поскольку предлагает исходную точку для оценки прибыли; она является предпосылкой для разграничения понятия отдачи от капитала организации и понятия возврата капитала ей; считаться прибылью и, соответственно, отдачей от капитала могут исключительно поступления активов сверх сумм, необходимых для поддержания капитала. Следовательно, прибыль — это остаточная сумма после вычета расходов (включая корректировки, связанные с поддержанием капитала, когда это уместно) из доходов. Если расходы превышают доходы, то остаточная сумма является убытком.
- 8.5 Концепция поддержания физического капитала требует выбора текущей стоимости замещения 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.
- 8.6 Принципиальная разница между двумя концепциями поддержания капитала заключается в том, как следует учитывать эффект от изменения цен на активы и обязательства организации. В общем смысле организация обеспечила поддержку своего капитала, если на конец периода она располагает

- капиталом в том же объеме, что и на начало периода. Любая сумма сверх той, которая была необходима для поддержания капитала на том же уровне, что и по состоянию на начало периода, является прибылью.
- 8.7 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 цен считается корректировкой, связанной с поддержанием капитала, и, следовательно, включается в состав собственного капитала.
- 8.8 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 в оценке физической производственной мощности организации; следовательно, они рассматриваются как корректировки, связанные с поддержанием капитала, которые включаются в состав собственного капитала, а не как прибыль.
- 8.9 Выбор базы оценки и концепции поддержания капитала определяет модель учета, используемую при подготовке финансовой отчетности. Разные модели учета характеризуются разной степенью уместности и надежности, и в своем выборе, также как и в других областях, руководство должно придерживаться баланса между уместностью и надежностью. *Концептуальные основы* применимы к разным моделям учета и содержат руководство 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 финансовую отчетность в валюте страны с гиперинфляционной экономикой. Тем не менее это намерение будет повторно анализироваться в свете изменений, происходящих в мире.

Корректировки, связанные с поддержанием капитала

- 8.10 Переоценка или пересчет стоимости активов и обязательств приводят к увеличению или уменьшению собственного капитала. Хотя данные суммы увеличения или уменьшения удовлетворяют определению доходов и расходов, они не включаются в отчет о прибылях и убытках согласно определенным концепциям поддержания величины капитала. Вместо этого такие статьи включаются в состав собственного капитала в качестве корректировок, связанных с поддержанием капитала, или резервов по переоценке.

Приложение А Определения терминов

Приведенные ниже определения терминов взяты из соответствующих пунктов *Концептуальных основ представления финансовых отчетов*.

| | | |
|---|--|--------------------|
| Агрегирование | Объединение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов или расходов, которые обладают общими характеристиками и относятся к одной и той же классификационной группе. | CF.7.20 |
| Актив | Существующий экономический ресурс, контролируемый организацией в результате прошлых событий. | CF.4.3 |
| Балансовая стоимость | Величина, в которой актив, обязательство или собственный капитал признаются в отчете о финансовом положении. | CF.5.1 |
| Классификация | Распределение статей активов, обязательств, собственного капитала, доходов и расходов по определенным группам с учетом их общих характеристик в целях представления и раскрытия информации. | CF.7.7 |
| Комбинированная финансовая отчетность | Финансовая отчетность отчитывающейся организации, в состав которой входят две организации или более, не связанные между собой отношениями материнская организация — дочерняя организация. | CF.3.12 |
| Консолидированная финансовая отчетность | Финансовая отчетность отчитывающейся организации, в состав которой входит как материнская организация, так и ее дочерние организации. | CF.3.11 |
| Контроль над экономическим ресурсом | Существующая в настоящее время способность определять способ использования экономического ресурса и получать экономические выгоды, которые он может приносить. | CF.4.20 |
| Прекращение признания | Исключение всего или части ранее признанного актива или обязательства или его части из отчета о финансовом положении организации. | CF.5.26 |
| Экономический ресурс | Право, которое обладает потенциалом создавать экономические выгоды. | CF.4.4 |
| Качественная характеристика, повышающая полезность информации | Качественная характеристика, которая делает полезную информацию еще более полезной. Качественными характеристиками, повышающими полезность информации, являются сопоставимость, проверяемость, своевременность и понятность. | CF.2.4, CF.2.23 |
| Собственный капитал | Остаточная доля в активах организации после вычета всех ее обязательств. | CF.4.63 |
| Права требования в отношении собственного капитала организации | Права требования в отношении остаточной доли в активах организации после вычета всех ее обязательств. | CF.4.64 |

| | | |
|---|---|---------------------|
| Договор к исполнению | Договор или часть договора, которые в равной степени являются не исполненными: ни одна из сторон не выполнила никаких своих обязанностей или обе стороны в равной степени частично выполнили свои обязанности. | CF.4.56 |
| Неопределенность существования | Неопределенность в отношении существования актива или обязательства. | CF.4.13, CF.4.35 |
| Расходы | Уменьшение активов или увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанному с его распределением в пользу держателей прав требования в отношении собственного капитала организации. | CF.4.69 |
| Основополагающая качественная характеристика | Качественная характеристика, которой должна обладать финансовая информация, чтобы быть полезной для основных пользователей финансовых отчетов общего назначения. основополагающими качественными характеристиками являются уместность и правдивое представление. | CF.2.4, CF.2.5 |
| Финансовый отчет общего назначения | Отчет, который предоставляет финансовую информацию об экономических ресурсах отчитывающейся организации, правах требования к организации и изменениях экономических ресурсов и прав требования, которая является полезной для основных пользователей при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. | CF.1.2, CF.1.12 |
| Финансовая отчетность общего назначения | Конкретная форма финансовых отчетов общего назначения, предоставляющая информацию об активах, обязательствах, собственном капитале, доходах и расходах отчитывающейся организации. | CF.3.2 |
| Доходы | Увеличение активов или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанному со взносами держателей прав требования в отношении собственного капитала организации. | CF.4.68 |
| Обязательство | Существующая в настоящее время обязанность организации передать экономический ресурс, возникшая в результате прошлых событий. | CF.4.26 |
| Существенная информация | Информация, пропуск или искажение которой могут повлиять на решения, принимаемые основными пользователями финансовых отчетов общего назначения на основании данных отчетов, представляющих финансовую информацию о конкретной отчитывающейся организации. | CF.2.11 |
| Оценка величины | Результат применения базы оценки в отношении актива или обязательства и связанных с ними доходов и расходов. | CF.6.1 |
| База оценки | Установленная характеристика оцениваемой статьи, например, историческая стоимость, справедливая стоимость или стоимость исполнения. | CF.6.1 |
| Неопределенность оценки | Неопределенность, возникающая в случаях, когда денежные суммы, отраженные в финансовых отчетах, не являются наблюдаемыми напрямую и вместо этого должны быть определены с использованием расчетных оценок. | CF.2.19 |

| | | |
|---|--|----------------|
| Взаимозачет | Объединение актива и обязательства, которые признаются и оцениваются как отдельные единицы учета, и их отражение в качестве единой нетто-величины в отчете о финансовом положении. | CF.7.10 |
| Неопределенность результата | Неопределенность в отношении величины или сроков поступлений или выбытий экономических выгод, обусловленных активом или обязательством. | CF.6.61 |
| Потенциал создавать экономических выгод | Характеристика экономического ресурса, которая уже существует и которая, по крайней мере в одних конкретных обстоятельствах, способна создавать для организации экономические выгоды, превышающие выгоды, которые доступны всем другим сторонам. | CF.4.14 |
| Основные пользователи (финансовых отчетов общего назначения) | Существующие и потенциальные инвесторы, заимодавцы и прочие кредиторы. | CF.1.2 |
| Осмотрительность | Проявление осторожности при использовании суждений в условиях неопределенности. Применение осмотрительности означает, что активы и доходы не завышаются, а обязательства и расходы не занижаются. В равной степени применение осмотрительности не допускает занижения активов или доходов или завышения обязательств или расходов. | CF.2.16 |
| Признание | Процесс включения в отчет о финансовом положении или отчет (отчеты) о финансовых результатах статьи, удовлетворяющей определению одного из элементов финансовой отчетности — актива, обязательства, собственного капитала, доходов или расходов. Признание подразумевает отображение статьи в одном из указанных отчетов — по отдельности или в совокупности с другими статьями — при помощи слов и денежной суммы, а также включение этой суммы в итоговые показатели отчета. | CF.5.1 |
| Отчитывающаяся организация | Организация, которая обязана или самостоятельно решает подготовить финансовую отчетность общего назначения. | CF.3.10 |
| Неконсолидированная финансовая отчетность | Финансовая отчетность отчитывающейся организации, которая представлена только материнской организацией. | CF.3.11 |
| Единица учета | Право или группа прав, обязанность или группа обязанностей либо группа прав и обязанностей, к которым применяются критерии признания и принципы оценки. | CF.4.48 |
| Полезная финансовая информация | Финансовая информация, которая является полезной для основных пользователей финансовых отчетов общего назначения при принятии ими решений о предоставлении ресурсов отчитывающейся организации. Для того чтобы финансовая информация была полезной, она должна быть уместной и правдиво представлять то, для представления чего она предназначена. | CF.1.2, CF.2.4 |
| Пользователи (финансовых отчетов общего назначения) | См. определение «основные пользователи (финансовых отчетов общего назначения)». | |