

## *Тема 2.*

# **Концептуальные основы (принципы) финансовой отчетности по МСФО**

Framework for the Preparation and  
Presentation of Financial Statements

Составители: Н.В. Генералова, Н.А. Соколова, Карельская С.  
Н.

Использованы материалы презентации «Обучение МСФО на базе  
*Концептуальных основ*, Москва, октябрь 2013 г.»

## *МСФО как система документов*

# ■ Концепция подготовки и представления финансовой отчетности

*The Conceptual Framework for Financial Reporting*

## ■ Стандарты (МСФО)

- IAS (1- 41) + IFRS (1 – 17)

## ■ Разъяснения (ПКР и КРМФО)

- SIC + IFRIC

<http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

МСФО (IAS) - International Accounting Standards

МСФО (IFRS) - International Financial Reporting Standards

ПКР (SIC) - Постоянный Комитет по разъяснениям

КРМФО (IFRIC) – Комитет по разъяснениям межд. фин. отчетности

# НАЗНАЧЕНИЕ

- в Концептуальных основах фин. отчетности излагаются положения, которые лежат **в основе составления и представления финансовой отчетности.**
- Принципы – это теоретическая концепция МСФО.
- **Внимание!** Если вопрос не урегулирован ни стандарте (IAS и IFRS), ни в интерпретациях (SIC и IFRIC) то **НАДО следовать конц. основам,**
- Однако, если есть противоречие между концептуальными основами и текстом стандарта, **то следует руководствоваться последним.**

# СТАТУС

- Концептуальные основы фин. отчетности не являются стандартом и не устанавливают стандарты ни по какому конкретному вопросу измерения или раскрытия информации

# **Структура концептуальных основ фин. отчетности (рассмотрения)**

- 1. цель финансовой отчетности**
- 2. основополагающие принципы**
- 3. качественные характеристики**
- 4. элементы финансовой отчетности**
  - определение**
  - признание**
  - оценка**
- 5. концепции капитала и поддержания капитала**

# Структура документа

## – Концептуальные основы

Статус и назначение Концептуальных основ

+ Глава 1. Цель представления финансовых отчетов общего назначения

+ Глава 2. Качественные характеристики полезной финансовой информации

+ Глава 3. Финансовая отчетность и отчитывающаяся организация

+ Глава 4. Элементы финансовой отчетности

+ Глава 5. Признание и прекращение признания

+ Глава 6. Оценка

+ Глава 7. Представление и раскрытие информации

+ Глава 8. Концепции капитала и поддержания капитала

Приложение А. Определения терминов

# 1. Цель финансовой отчетности

Обеспечить достоверное представление информации о:

- финансовом положении (баланс)
- финансовых результатах (отчёт о прибылях и убытках)
- изменениях в финансовом положении (отчет о движении денежных средств)
- Обеспечить прозрачность за счет представления всей полезной информации в целях принятия решения пользователями

**К.1.2 Цель представления финансовых отчетов общего назначения** заключается в предоставлении финансовой информации об **отчитывающейся организации**, которая является полезной для существующих и потенциальных инвесторов, заимодавцев и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов. Такие решения касаются решений о:

- (a) покупке, продаже или удержанию 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.

# Цель финансовой отчетности

- Предоставление финансовой информации об отчитывающейся организации, которая является **полезной** *для существующих и потенциальных инвесторов, работодателей и прочих кредиторов при принятии ими решений о предоставлении данной организации ресурсов (покупка, продажа, удержание, предоставление/погашение займов)*
  1. Которые не могут потребовать от отчитывающихся организаций предоставить информацию непосредственно им.
  2. Которые обладают удовлетворительными знаниями о бизнесе и экономической деятельности, а также внимательно изучают и анализируют информацию.

К.1.4 Чтобы осуществить оценку, описанную в [пункте 1.3](#), существующим и потенциальным инвесторам, заимодавцам и прочим кредиторам необходима информация:

(а) 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

**(б) о том, насколько рационально и эффективно руководство и орган стратегического управления организации <3> выполнили свои обязанности по использованию экономических ресурсов организации (см. [пункты 1.22 - 1.23](#)).**

-----

## 2. основополагающие принципы

### Метод начисления

- результаты операций признаются по факту их совершения (а не тогда, когда денежные средства получены или выплачены)
- соотношение доходов и расходов между отчетными периодами

### Непрерывность деятельности

# Идея начисления

- В том, чтобы раздвинуть временные рамки бухгалтерской отчетности и демонстрировать не только осуществленные, но и **будущие денежные потоки компании**, давая тем самым базу для прогнозов относительно ее будущего положения дел.

## 2. основополагающие принципы (продолжение)

Метод  
начисления

### Непрерывность деятельности

- предполагается, что компания будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем
- не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов деятельности

## **Допущение о непрерывности деятельности**

К.3.9 Финансовая отчетность обычно составляется на основании допущения о том, что отчитывающаяся 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.

# Допущение непрерывности

- означает, что компания нормально действует и будет действовать в обозримом будущем.
- Под «обозримым будущим» как минимум подразумевается **12 месяцев** после отчётной даты.

Но в МСФО нет временного параметра



# Если компания намерена ликвидироваться или существенно сокращает объём своей деятельности

- её финансовая отчётность должна составляться **на других принципах**
- Имущество в этом случае отражается по **ликвидационной стоимости**,
- Все статьи баланса рассматриваются как **краткосрочные.**

# 3. Качественные характеристики полезности финансовой информации



# 01. Уместность

- Информация *уместна, с точки зрения заинтересованных* пользователей, если **ее наличие или отсутствие** оказывает или способно оказать влияние на решения (включая управленческие) этих пользователей, помогая им оценить прошлые, настоящие или будущие события (*прогнозная ценность информации*), подтверждая или изменяя ранее сделанные оценки (*подтверждающая ценность*).

# Уместность определяется:

## 1. Характером информации:

- Например, стоит ли раскрывать в отчетности информацию о денежных средствах на которые наложены ограничения?

## 2. Существенностью информации

**Существенной** признается информация, **отсутствует или неточность** которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей. **Порог** **существенности** каждая компания **определяет самостоятельно**

## Существенность

К.2.11 Информация является существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять 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.

# Основные характеристики:

## 02. Правдивость

- *1. Правдивая информация значит **правдивость** - информация,* содержащая все необходимые пользователям сведения для понимания экономической сущности операций.
- *2. Правдивая , значит **нейтральная** -* Информация не является *нейтральной*, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей в целях достижения predetermined результатов или последствий.
- *3. Правдивая , значит **с отсутствием ошибок** -* означает, что информация об экономических явлениях не содержит ошибок или пропусков и процесс получения отчетных данных выбран и применен верно. **!!!!!!!Это не означает абсолютной точности или правильности во всех отношениях.**

# Правдивость также включает:

## Приоритет содержания над формой

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](#)). (К.2.12)

## Осмотрительность

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 занижаются. 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. (К.2.16)

# П. не значит

---

К.2.18 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.



П. :

---

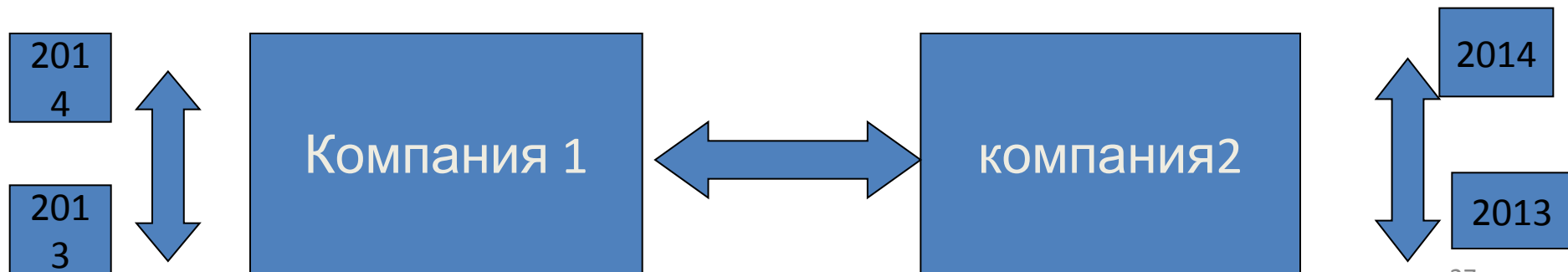
К.2.19 Когда денежные суммы, отраженные в финансовых отчетах, не являются наблюдаемыми напрямую и вместо этого должны быть определены с использованием расчетных оценок, возникает **неопределенность оценки**. Применение обоснованных **расчетных оценок** является необходимой составляющей подготовки финансовой 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](#)).

# Качественные характеристики, улучшающие полезность информации

- **У1. Сопоставимость:** схожие вещи должны выглядеть схожим образом, а отличающиеся вещи должны выглядеть различно
- **У2. Проверяемость:** осведомленные и независимые наблюдатели могут прийти к общему мнению, хотя и не обязательно к полному согласию, относительно того, что определенное отображение является достоверным представлением
- **У3. Своевременность:** наличие доступной информации у лиц, принимающих решения, в то время, когда она может повлиять на принимаемые ими решения
- **У4. Понятность:** четкие и лаконичные классификация, систематизация и представление информации

# У1. Сопоставимость

- Заинтересованные пользователи должны иметь возможность сравнивать информацию об организации за разные периоды времени для того, чтобы определить тенденции в ее финансовом положении и финансовых результатах деятельности.
- Они должны также иметь возможность сопоставлять информацию о разных организациях, чтобы сравнить их финансовое положение, финансовые результаты деятельности и изменения в финансовом положении



## У2.....

- 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. К.2.30
- Может быть прямой или косвенной

## Уз. ....

- 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. К.2.33

# У4. .... -

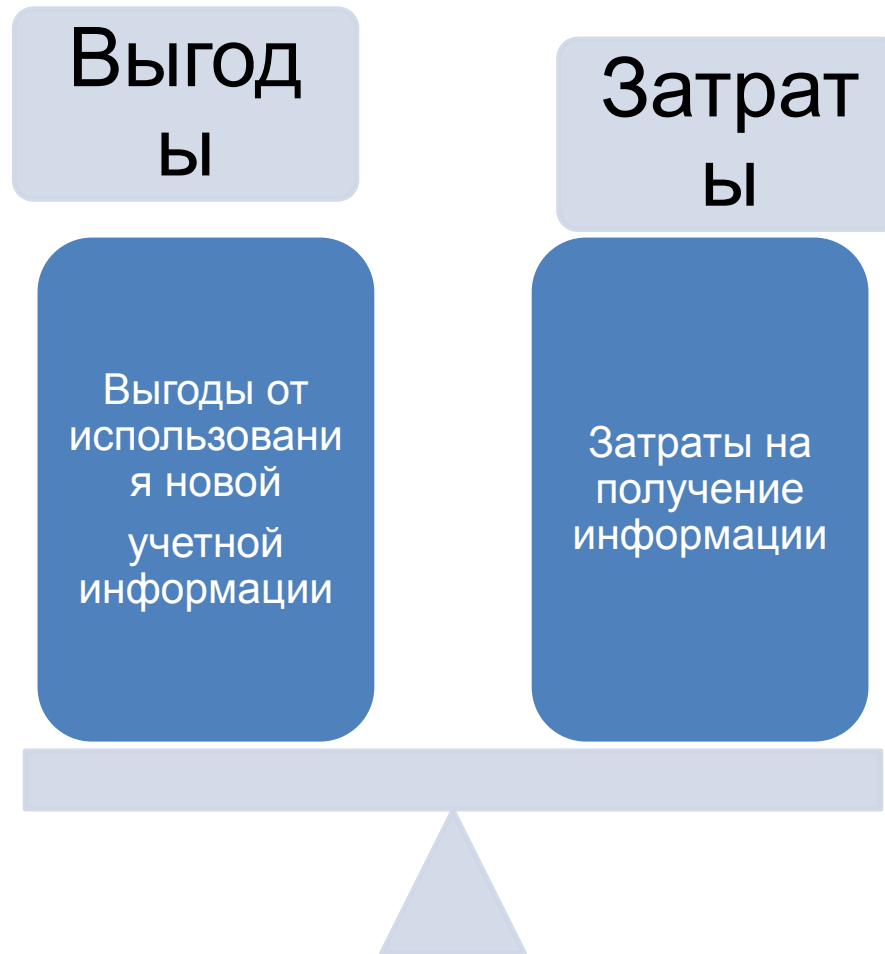
- Классификация, систематизация и четкое и краткое представление информации.
- Сложная информация не исключается, т.к. иначе отчеты будут не полными и как следствие не правдивыми.
- Финансовые отчеты составляются для пользователей, обладающих достаточными знаниями бизнеса и экономической деятельности, 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.

# Соотношение между различными качественными характеристиками



- должно подчиняться общей цели финансовой отчетности - удовлетворению информационных потребностей пользователей
- на практике возникает необходимость "балансировки" или компромисса между качественными характеристиками
- В каждом конкретном случае относительный приоритет той или иной качественной характеристики является предметом профессионального суждения.

# *Что важнее своевременность или понятность информации?*





**Скорость  
представления  
информации**

**Точность  
информации**



**БАЛАНС**

*ожидание того момента, когда становятся известны все аспекты факта хозяйственной деятельности, может обеспечить высокую надежность информации, но сделать ее мало полезной заинтересованным пользователям.*

# **Профессиональное суждение –**

**ключевая составляющая «учета по  
принципам», учета по МСФО**

**Под профессиональным суждением следует понимать добросовестно  
высказанное профессиональным бухгалтером мнение о  
хозяйственной ситуации полезное как для ее описания, так и  
принятия действенных управленческих решений»**

***Я.В. Соколов***

# Учет

```
graph TD; A[Учет] --> B[по правилам]; A --> C[по принципам];
```

## по правилам

от бухгалтера требуется знание и четкое исполнение инструкций и указаний, разрабатываемых на государственном уровне.

бухгалтер рассматривался как исполнитель, владеющий техникой ведения бухгалтерского учета, бухгалтер-учетчик (*book-keeper*)

## по принципам

на бухгалтера возложено *принятие решений* о том, как отразить тот или иной факт хозяйственной жизни организации.

Он выступает в качестве *бухгалтера-аналитика (accountant)*, обладающего знаниями и опытом не только в области бухгалтерского учета, но в смежных областях (праве, аудите, финансовой математике, экономике)

# Учет

по принципам

предполагает прежде всего описание **общих подходов и принципов к формированию финансовой отчетности**, и лишь затем регулирование учета отдельных объектов и операций

основное внимание уделяется не ведению бухгалтерского учета, а формированию финансовой отчетности, полезной для принятия экономических решений пользователями.

# Профессиональное суждение

кто несет ответственность за фин. отч-ть?

ИСПОЛНИТЕЛЬНЫЙ ОРГАН (ген. директор)

- бухгалтер лишь «переводит» на язык бухгалтерского учета в финансовой отчетности *мнения (оценки) руководства* организации.
- + потребуются прибегнуть к заключениям других специалистов

## Примеры

- **Определение срока полезного использования основного средства**
- **Расчет резерва по сомнительным долгам**
- **Расчет резервов под обесценение**

# Случаи применения профессионального суждения

порядок учета не урегулирован в нормативных документах – *отсутствие конкретных нормативных указаний* (например, в системе МСФО нет стандарта определяющего учет операций по добыче полезных ископаемых конкретного).

- 2) не определены все аспекты хозяйственной операции – *ситуация неопределенности* (например, незаконченное на отчетную дату судебное разбирательство);
- 3) норма, предусмотренная нормативными документами, не позволяет достоверно отразить факт хозяйственной жизни – *ситуация несогласия с конкретными нормативными указаниями.*

# Профессиональное суждение

бухгалтера при вынесении ПС, помимо опыта и навыков работы, потребуется **знание и понимание:**

1. стандартов и интерпретаций МСФО;
2. базовых подходов к формированию финансовой отчетности, изложенных в Принципах составления и представления финансовой отчетности;
3. концепции достоверного представления и соответствия МСФО финансовой отчетности;
4. порядка формирования учетной политики и изменения бухгалтерских оценок;
5. концепции существенности (материальности)