

Тема 2.

Концептуальные основы (принципы) финансовой отчетности по МСФО

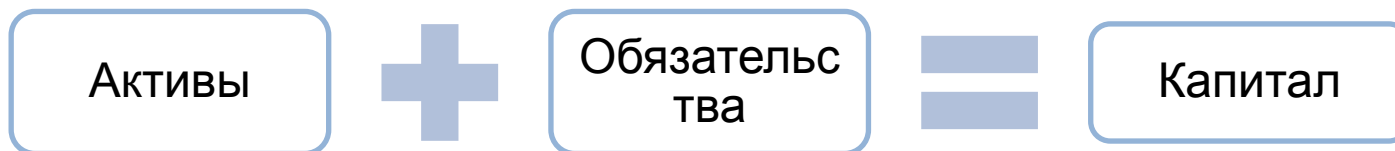
Framework for the Preparation and
Presentation of Financial Statements

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

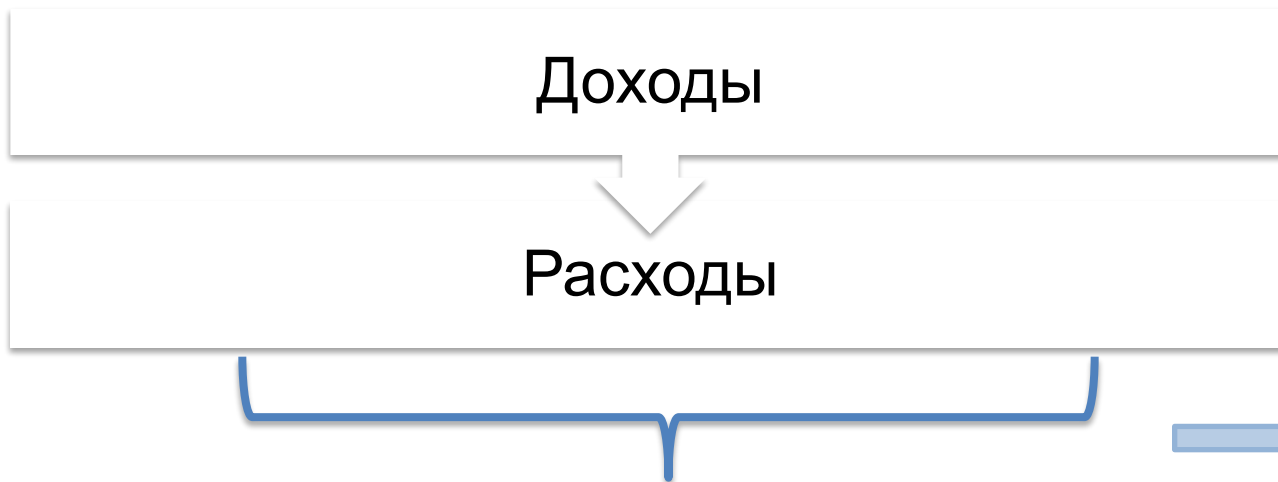
ЧАСТЬ 2

4. Элементы финансовой отчетности

Финансовое положение (бухгалтерский баланс / отчет о финансовом положении):



Результаты деятельности (отчет о прибылях и убытках):



Определение элементов финансовой отчетности

Актив

- ресурс, контролируемый организацией...
- ожидаемое поступление будущих экономических выгод

Обязательство

- существующая обязанность...
- ожидаемое выбытие экономических выгод

Собственный капитал =
активы –
обязательства

Доходы

- признанное увеличение *активов/уменьшение обязательств* в текущем отчетном периоде
- которое приводит к увеличению собственного капитала, за исключением...

Расходы

- признанное уменьшение *активов/увеличение обязательств* в текущем периоде
- которое приводит к уменьшению собственного капитала, за исключением...

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$



К.4.3 Актив - **существующий экономический ресурс**, **контролируемый** организацией в **результате прошлых событий**.

К.4.4 Экономический ресурс - это право, которое обладает потенциалом создания экономических выгод.

К.4.5 В данном разделе рассматриваются три аспекта данных определений:

(а) **право** (см. пункты 4.6 - 4.13);

(б) **потенциал создания экономических выгод** (см. пункты 4.14 - 4.18); и

(с) **контроль** (см. пункты 4.19 - 4.25).

Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$



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:

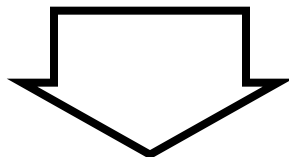
(а) у организации **имеется обязанность** (см. пункты 4.28 - 4.35);

(b) данная обязанность заключается **в передаче экономического ресурса** (см. пункты 4.36 - 4.41); и

(с) данная обязанность **существует в настоящее время в результате прошлых событий** (см. пункты 4.42 - 4.47).

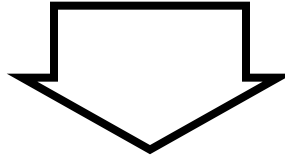
Элементы, связанные с измерением финансового положения компании

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$



4.29 Обязанность (obligation) 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.

Обязательства



- юридическое – это обязательство, которое вытекает из договора, законодательства или практики применения законодательства
- традиционное (фактическое, «обусловленное практикой») – возникает когда компания подтверждает принятие на себя определенных обязанностей в соответствии со сложившейся практикой, политикой или конкретным текущим заявлением, в результате чего у третьих сторон возникли обоснованные ожидания, что компания исполнит указанные обязанности

Сравнение с Российской отчетностью

По МСФО



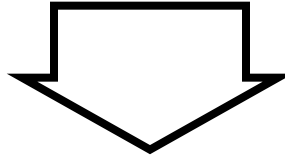
Отражение
юридических и
фактических
обязательств

По РПБУ



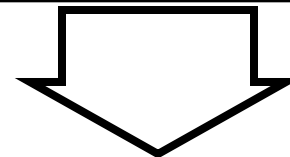
Отражение
юридических
обязательств

Обязательства



- **Торговая и прочая кредиторская задолженность** - обязательства оплатить товары или услуги, которые были получены или поставлены и отфактурованы либо формально согласованы с поставщиком.
- **Начисления** - представляют собой обязательства оплатить товары или услуги, которые были получены или поставлены, но не были оплачены, отфактурованы или формально согласованы с поставщиком, включая суммы, причитающиеся работникам (например, суммы относящиеся к начислению оплаты отпуска)
- **Оценочные обязательства** – обязательства с неопределённым сроком, с не определенной суммой, с не определенной стороной

$$\text{Активы} = \text{Обязательства} + \text{Капитал}$$



**Остаточная доля собственников
в активах компании после
вычета обязательств
(эквивалент чистых активов)**

- Размер капитала зависит от
оценки активов и обязательств
- Акционерный капитал
 - Нераспредел. Приб. в т.ч. чистая
приб отчетного периода
 - Резерв переоценки и пр.
 - Резерв трансляционных разниц

Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Активы = Обязательства + Капитал

увеличение экономических выгод

+

Доходы

-

Расходы

Увеличение активов, либо уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению собственного капитала, не связанного со взносами держателей прав требования в отношении СК организации

Элементы, связанные с оценкой результатов деятельности компании

Активы = Обязательства + Капитал

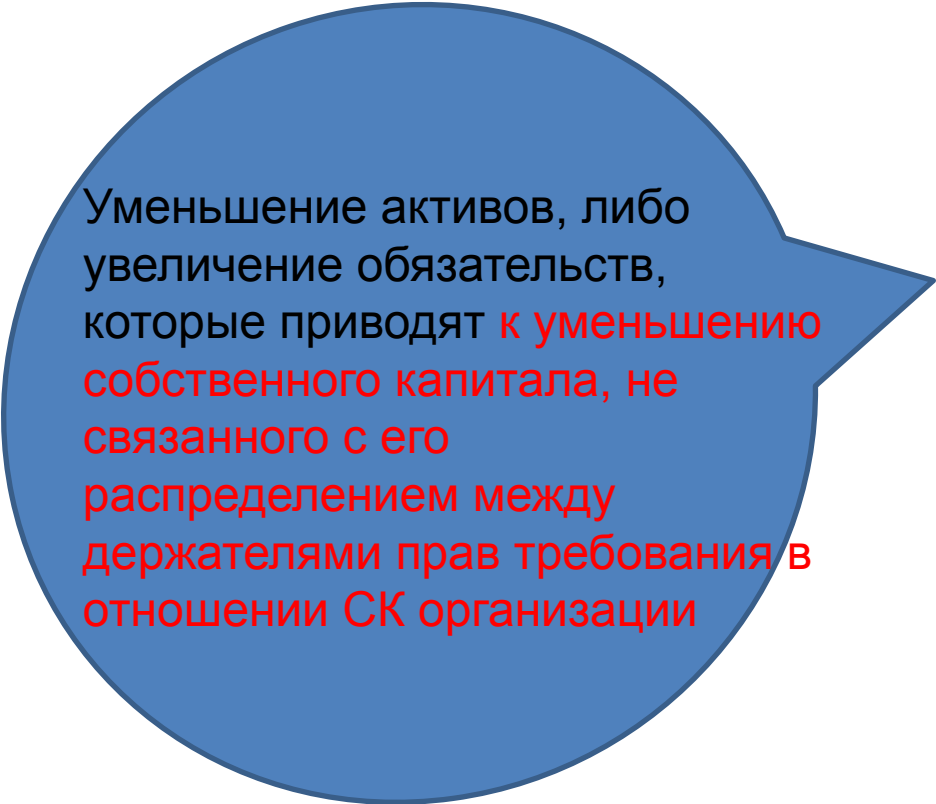
увеличение экономических выгод

+

Доходы

-

Расходы



Уменьшение активов, либо увеличение обязательств, которые приводят к уменьшению собственного капитала, не связанного с его распределением между держателями прав требования в отношении СК организации

Признание элементов финансовой отчетности

до 2018 года

Признание – процесс включения в баланс или отчет о ФР объекта, который

- 1) Подходит под определение одного из элементов
- 2) Отвечает критериям признания:
 - существует вероятность, что любая экономическая выгода, имеющая отношение к данному объекту, будет получена или утрачена компанией
 - объект имеет стоимость или оценку, которая может быть надежно измерена

Признание элементов финансовой отчетности

- Объект, удовлетворяющий определению элемента, должен признаваться, если:

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**".

Критерии признания К 5.6-5.25

В редакции Концептуальных основ-2018 расширены критерии признания. Кроме «отвечает определению».

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:

(а) **уместную информацию** о данном активе или обязательстве и соответствующих доходах, расходах или изменениях в собственном капитале (см. пункты 5.12 - 5.17); и

(б) **правдивое представление** данного актива или обязательства и соответствующих доходов, расходов или изменений в собственном капитале (см. пункты 5.18 - 5.25).

- **неопределенность существования,**
- **низкая вероятность поступления/выбытия эконом. выгод,**
- **неопределенность оценки,**
- **прочие факторы**

Пример. Объект удовлетворяет определению актива, но не критериям признания.

Компания А производит напитки. Её торговая марка узнаваема и может быть продана.

Компания А не может признать торговую марку в качестве своего актива, несмотря на то, что все элементы определения присутствуют. Затраты на продвижение торговой марки невозможно отделить от затрат на развитие бизнеса в целом. Следовательно, критерии признания этого актива не соблюдаются.

Компания не может признавать созданные в процессе деятельности торговые марки, слоганы, названия, перечень клиентов и др. нематериальные активы. Все вышеназванные виды нематериальных активов могут быть признаны только тогда, когда они специально приобретены у третьих лиц. В такой ситуации затраты на эти активы легко поддаются оценке и, соответственно, критерии признания выполняются.

Прекращение признания активов

с 2018 года

- 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
 - b) применительно к обязательствам прекращение признания обычно происходит, когда у организации больше нет существующей обязанности в отношении всего или части ранее признанного обязательства

Признание продолжение

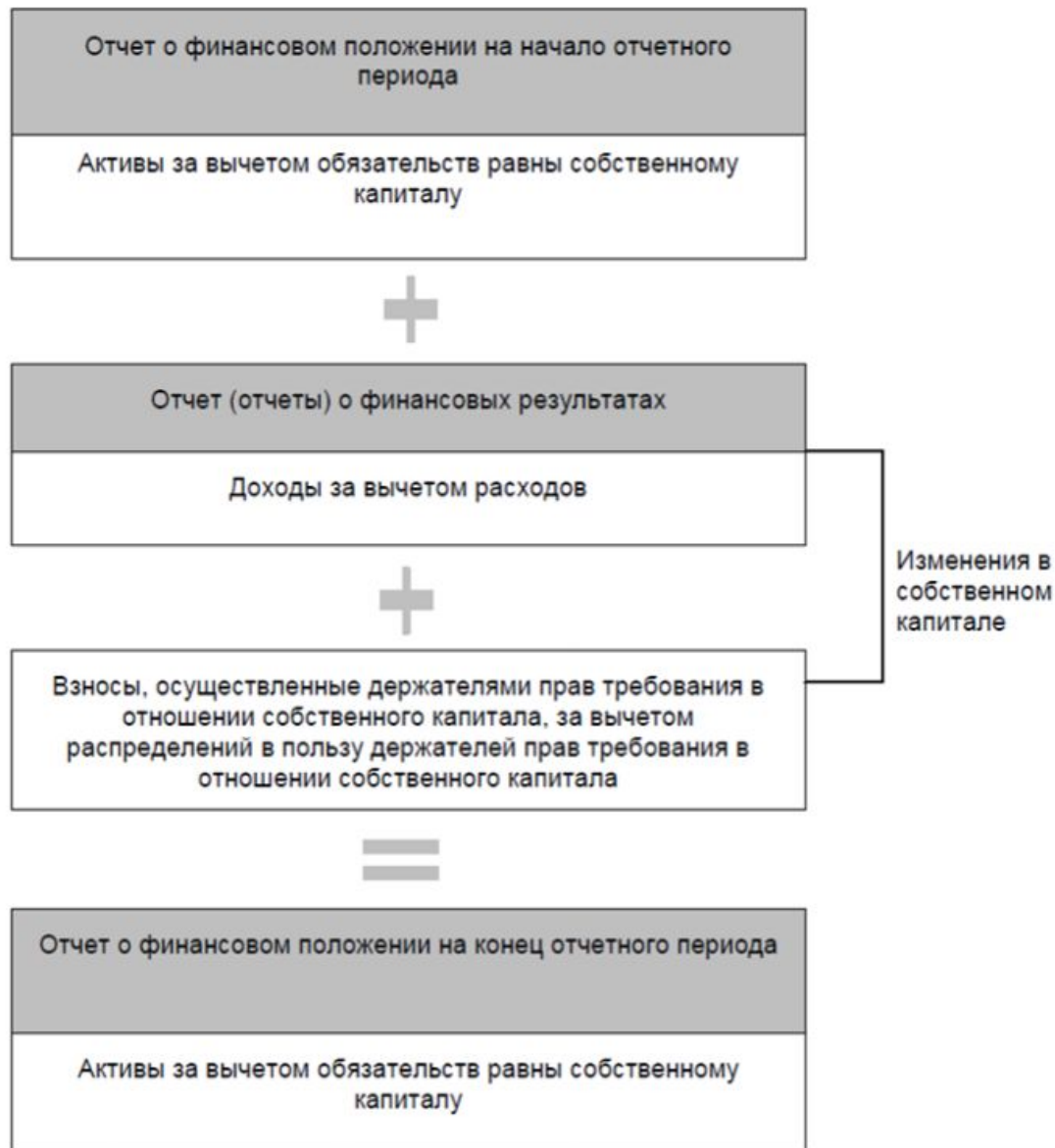
Что означает вероятность?

Понятие вероятности определяется на уровне стандартов. Таким образом, оно используется в МСФО непоследовательно.

Что означает надежность оценки?

Примечание: во многих случаях необходимо определять первоначальную стоимость или стоимость; применение обоснованных оценок является необходимой составляющей подготовки финансовой отчетности и не подрывает ее надежности.

Как
признание
связывает
элементы
финансовой
отчетности
К.5.1. Схема



Принципы – структура

1. Цель финансовой отчетности
2. основополагающие принципы
3. Качественные характеристика
4. Элементы финансовой отчетности
 - определение
 - признание
 - оценка
5. Концепции капитала и поддержания капитала

Принципы оценки элементов финансовой отчетности

- Оценка – это процесс определения денежных сумм, в размере которых должны быть признаны и отражены элементы.
- В значительной степени финансовые отчеты основываются на оценках, суждениях и моделях, а не на точном отображении.
- *Концептуальные основы* устанавливают принципы, лежащие в основе таких оценок, суждений и моделей

Оценка элементов финансовой

БАЗЫ ОЦЕНКИ *отчетности*

ДО 2018 года

– Историческая (первоначальная) стоимость

– восстановительная (текущая) стоимость

(Current cost);

▪ возможная цена продажи (погашения) **(Realisable (settlement) value);**

▪ дисконтированная стоимость **(Present value)**

▪ справедливая стоимость **(fair value)**

«Принципы» оценки

- **Виды оценки, используемые на практике:** **ДО 2018 года**
 - **первоначальная стоимость:** уплаченные денежные средства/ эквиваленты денежных средств либо справедливая на момент приобретения стоимость вознаграждения
 - **текущая (восстановительная) стоимость :** денежные средства, которые были бы выплачены в случае приобретения в данный момент
 - **возможная цена продажи (стоимость погашения):** денежные средства, которые могли бы быть получены в данный момент в результате продажи актива в обычном порядке
 - **приведенная (дисконтированная) стоимость:** приведенная к текущей дате посредством дисконтирования стоимость будущих чистых поступлений денежных средств, которые, как ожидается, будет генерировать статья
- **Рыночная стоимость:** упоминается, но не описывается в *Концептуальных основах*. Справедливая стоимость рассматривается в МСФО (IFRS) 13 «Оценка справедливой стоимости»

Оценка элементов финансовой отчетности

с 2018 года

БАЗЫ ОЦЕНКИ

- Историческая стоимость**
- Текущая стоимость**
 - (a) справедливая стоимость;
 - (b) ценность использования применительно к активам и стоимость исполнения применительно к обязательствам; и
 - (c) текущая стоимость замещения.

Оценка элементов финансовой отчетности

**историческая (первоначальная)
(Historical cost) -**

*Цена входа
На дату операции
с позиции компании*

**фактическая стоимость
приобретения (себестоимость):**

для активов

для обязательств

сумма уплачиваемых денежных средств и их эквивалентов, определяемой на момент приобретения активов;

сумма, полученная в обмен на обязательство,

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.

отражает позицию участников
рынка

цены

выхода

идеал – из наблюдаемых цен на активном
рынке

В других случаях справедливая стоимость
определяется косвенно с использованием
методов оценки

*цена выхода
на дату оценки
с позиции рынка*

IFRS 13

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.

*цена выхода
на дату оценки
с позиции компании*

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.

цена входа
на дату оценки
с позиции компании

Оценка элементов финансовой отчетности

**ДИСКОНТИРОВАННАЯ СТОИМОСТЬ
(Present value)**

для активов

дисконтированная стоимость будущих чистых денежных потоков, которые, как предполагается, будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел

для обязательств

дисконтированная стоимость будущих чистых денежных оттоков, которые, как предполагается, потребуется для погашения обязательств нормальном ходе дел

Дисконтирование – приведение будущей стоимости денежных средств в настоящему времени

$$PV = FV * \frac{1}{(1+i)^n}$$

$$FV = PV * (1+i)^n$$

Текущая стоимость
денежного потока

Будущая стоимость
денежного потока

дисконтирование

Определение
будущей стоимости

Текущий
момент времени t

Момент времени t+1

«Концепция» первоначальной СТОИМОСТИ

- Активы отражаются в сумме уплаченных денежных средств или эквивалентов денежных средств **либо** по справедливой на момент приобретения стоимости вознаграждения, переданного за их приобретение.
- Обязательства отражаются в сумме поступлений, полученных в обмен на обязательство или в некоторых обстоятельствах (например, налог на прибыль) в сумме денежных средств или эквивалентов денежных средств, которые, как ожидается, будут выплачены для погашения обязательства при обычном ходе деятельности.

Оценки на основе первоначальной стоимости согласно МСФО

- По первоначальной стоимости оцениваются лишь некоторые объекты
 - необесценившаяся земля (модель первоначальной стоимости в МСФО (IAS) 16 + МСФО (IAS) 40)
 - необесценившиеся нематериальные активы с неопределенным сроком полезного использования (МСФО (IAS) 38)
 - необесценившиеся запасы (IAS 2)
 - Оценки на основе первоначальной стоимости более распространены
 - необесценившаяся амортизированная первоначальная стоимость (МСФО (IAS) 16)
 - необесценившаяся амортизированная первоначальная стоимость (МСФО (IAS) 38)
 - амортизированная стоимость (МСФО (IFRS) 9)
- С течением времени оценки на базе первоначальной стоимости становятся все более неуместными. (МСФО (IAS) 40.ВС33(b))

5. Концепции поддержания капитала по МСФО

Принципы МСФО рекомендуют выбирать ту или иную концепцию капитала исходя из потребностей заинтересованных пользователей.

Таким образом, выбор концепции капитала указывает на цель, достижение которой необходимо при определении **величины прибыли**.

Финансовая

Инвестированные деньги или инвестированную покупательную способность

Капитал синоним чистых активов или собственный капитал организации

Физическая

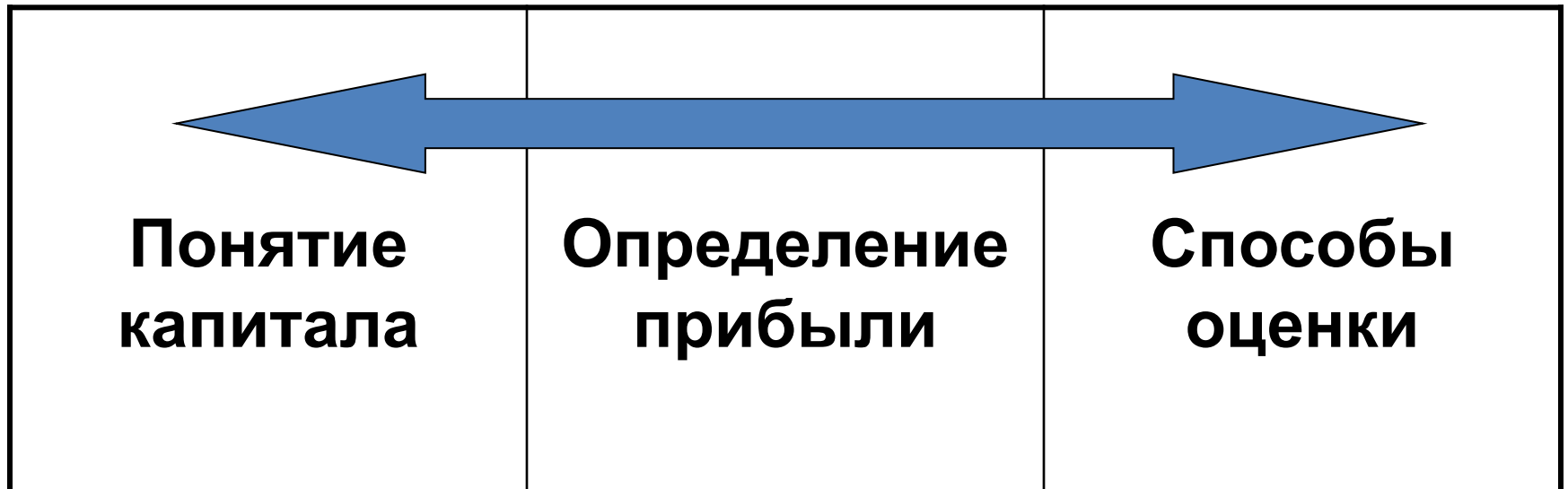
Операционная способность

Это производственная мощность компании, основанная, например, на выпуске единиц продукции в день

Концепции поддержания капитала в МСФО:

- I. Финансового капитала
- II. Физического капитала

Различия в концепциях



Сравнение концепций поддержания капитала

Финансовая	Физическая
Определение капитала	
Чистые активы или собственный капитал компании	Производственные мощности компании связанные с операционными возможностями
Способы оценка	
Первоначальная (историческая) стоимость	Текущая (восстановительная) стоимость
Определение прибыли	
<p><u>Прибыль</u> считается полученной, если сумма чистых активов в конце периода превышает сумму чистых активов в начале периода</p>	<p><u>Прибыль</u> считается полученной, если физическая производительность компании в конце периода превышает физическую производительность компании в начале периода</p>

Экономический смысл концепции сохранения капитала

- заключается в стремлении компании **сохранять и увеличивать капитал** в течение своей деятельности.
- Компания сохранила свой капитал, если в конце периода она имеет такой же капитал, как и в начале периода.
- Любая сумма сверх требуемой для поддержания капитала в начале периода является **прибылью**.

Основа для выбора предприятием концепции капитала

- Потребности пользователей ее финансовой отчетности.
- Варианты потребностей:
- Поддержание номинального инвестированного капитала или покупательной способности инвестированного капитала – **финансовая концепция капитала.**
- Операционная (физическая) способность предприятия - **физическая концепция капитала.**

Выбор концепции указывает на цель, которая должна быть достигнута при определении прибыли

Самостоятельно

Концептуальные основы представления
финансовой отчётности

- 4.1-4.47, 4.63-4.72 – элементы
финансовой отчетности
- 6.1-6.22 – оценка элементов финансовой
отчетности
- 7.1-7.22 – **представление и раскрытие
информации**

Классификация и представление

- Финансовая отчетность отображает финансовое влияние операций и событий за счет:
 - объединения в крупные классы (элементы, например, активы)
 - классификации элементов с разбивкой на подклассы (например, активы классифицируются по своему **характеру или функции** в рамках деятельности организации—ОС, запасы, инвестиционная недвижимость)
 - дальнейшая разбивка классификации активов согласно МСФО (например, ОС) на отдельные классы—объединение активов **аналогичного характера или способа использования** в рамках деятельности организации

Зачем необходимо классифицировать активы и требования (обязательства) ?

- Информация о характере и величине экономических ресурсов отчитывающейся организации и требований к ней может помочь пользователям определить сильные и слабые стороны финансового положения отчитывающейся организации.
- Эта информация может помочь пользователям:
 - оценить ликвидность и платежеспособность отчитывающейся организации
 - ее потребности в дополнительных источниках финансирования и то, насколько успешными, вероятно, будут ее действия по получению данного финансирования.

Основные классификации:

- **Активы - внеоборотные (долгосрочные) и оборотные;**
- **Требования (обязательства) - долгосрочные (более 12 месяцев) и краткосрочные (менее 12 месяцев)**